

# **AR\_GERICHTE OG O2V-17-29 vom 14. August 2018**

AR Gerichte, 2018-08-14, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ar\\_gerichte OG\\_O2V-17-29](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ar_gerichte OG_O2V-17-29)

FR: AR\_GERICHTE OG O2V-17-29 du 14 août 2018

IT: AR\_GERICHTE OG O2V-17-29 del 14 agosto 2018

## **Regeste**

Obergericht Appenzell Ausserrhoden 2. Abteilung Urteil vom 14. August 2018  
Mitwirkende Obergerichtspräsident E. Zingg Oberrichterin D. Sieber Oberrichter R. Krapf,  
S. Plachel, Dr. M. Winiger Obergerichtsschreiberin A. Mauerhofer Verfahren

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Formelles

#### **E. 1.1**

Die Beschwerdeführer haben sowohl B\_\_\_ persönlich als auch die C\_\_\_ Treuhand AG mit Vollmacht 26. September 2017 zu ihren Vertretern bestellt. Die C\_\_\_ Treuhand AG hat ihrerseits mittels gültiger Vollmacht vom 18. September 2017 B\_\_\_ beauftragt, die Interessen der Beschwerdeführer auch im Namen der Unternehmung vor dem Obergericht zu vertreten. Sowohl natürliche als auch juristische handlungsfähige Personen sind befugt, Steuerpflichtige in Streitigkeiten über öffentliche Abgaben berufsmässig vor Obergericht zu vertreten (Art. 3 Abs. 1 lit. d Anwaltsgesetz [bGS 145.52]). Gestützt auf diese Vollmachten liegt ein gültiges Vertretungsverhältnis vor, wobei es keine Rolle spielt, ob B\_\_\_ persönlich als Vertreter handelt oder ob er im Namen der C\_\_\_ Treuhand AG als Vertreter der Beschwerdeführer auftritt.

Da die Beschwerde auch im Übrigen frist- und formgerecht eingegangen ist und der eingeforderte Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 1'500.-- von den Beschwerdeführern rechtzeitig geleistet wurde, ist auf die Beschwerde einzutreten.

#### **E. 1.2**

Angefochten ist im vorliegenden Verfahren ein Entscheid der Vorinstanz im Zusammenhang mit Staats- und Gemeindesteuern. Nachdem das in diesem Fall anwendbare einschlägige kantonale Recht (namentlich das Steuergesetz [StG, bGS 621.11] sowie das Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG, bGS 143.1]) keine gegenteilige Regelung vorsieht, ist das Obergericht als Beschwerdeinstanz nicht an die Begehren der Parteien gebunden, sondern es gilt die Offizialmaxime (vgl. auch ZWEIFEL/BEUSCH/CASANOVA/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, N 39 zu § 24). Seite 5

### **E. 2**

Materielles

#### **E. 2.1**

Angefochten ist im vorliegenden Verfahren der als „Revisionsentscheid“ bezeichnete Entscheid der Vorinstanz vom 21. August 2017 (VI-act. 12). Dieser Entscheid erging, nachdem die Beschwerdeführer bei der Vorinstanz am 5. Juni 2015 ein Revisionsbegehren mit Bezug auf die Steuerveranlagung 2012 eingereicht hatten (VI-act. 10). Die Vorinstanz wies das Revisionsbegehren ab mit der Begründung, die Voraussetzungen zur Vornahme einer Revision seien im konkreten Fall nicht erfüllt.

### **E. 2.2**

Die Voraussetzungen zur Vornahme einer Revision sind in Art. 189 Abs. 1 StG geregelt. Nach dieser Bestimmung kann ein rechtskräftiger Entscheid unter bestimmten, eingeschränkten Voraussetzungen auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden. Die Revision ist nicht nur ein ausserordentliches, sondern auch ein subsidiäres Rechtsmittel. Vor dem Eintritt der formellen Rechtskraft muss der Steuerpflichtige seine Begehren mit den ordentlichen Rechtsmitteln und nicht mit der Revision geltend machen (MARTIN E. LOOSER, in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden StHG, 3. Aufl. 2017, N 2 zu Art. 51 StHG). Eine Revision kommt somit nur dann in Frage, wenn bereits ein Entscheid vorliegt, mit Bezug auf welchen sich nachträglich die Frage stellt, ob aus bestimmten Gründen eine Neu Beurteilung vorzunehmen ist. Gegenstand der Revision können also mit anderen Worten einzig formell rechtskräftige Verfügungen oder Entscheide sein (MARTIN E. LOOSER, a.a.O., N 7 zu Art. 51 StHG).

### **E. 2.3**

Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid ausdrücklich festgehalten: „Die Veranlagungsverfügung 2013 [recte: 2012] ist heute rechtskräftig“ (VI-act. 12, S. 2, Ziff. 2), ohne diese Feststellung näher zu begründen. Gestützt auf die vorinstanzlichen Akten kann diese Feststellung nicht bestätigt werden:

a. Die Beschwerdeführer haben zunächst, was von keiner Seite bestritten wird, mit Schreiben vom 20. November 2013 (VI-act. 3) fristgemäss Einsprache gegen die Steuerveranlagung 2012, welche ihnen mit Verfügung vom 23. Oktober 2013 eröffnet wurde, erhoben. Diese Einsprache war, was ebenfalls nicht bestritten ist, formell gültig, nachdem - anders als etwa in einem Beschwerdeverfahren vor Gericht - nicht zwingend ein begründeter Antrag gestellt werden muss (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N 50 zu § 140). Seite 6

b. Mit einer Einsprache gegen eine Steuerveranlagung erfolgt die Fortsetzung des Veranlagungsverfahrens mit unveränderter Rechtstellung aller Beteiligten (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 1 zu Art. 134 DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., N 2 zu § 141). Liegt eine formell gültige Einsprache vor, wird die angefochtene Verfügung nicht rechtskräftig, sondern die Veranlagungsbehörde hat einen neuen Sachentscheid zu treffen. Weil die Einsprache ein vollkommenes Rechtsmittel ist, kommt ihr dabei umfassende Kognition zu: Sie ist berechtigt und verpflichtet, die angefochtene Veranlagungsverfügung umfassend in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht zu überprüfen, d.h. sie kann gestützt auf eine allfällige Untersuchung den Sachverhalt im Einspracheentscheid neu festsetzen, namentlich auch Schätzungen neu vornehmen und das Ermessen anders ausüben sowie eine neue rechtliche Würdigung treffen. Der Einspracheentscheid ist ein reformatorischer Entscheid. Er tritt an die Stelle der

Veranlagungsverfügung, wobei er diese in ihrer Gesamtheit ersetzt; er ist seiner Rechtsnatur nach eine neue Veranlagungsverfügung (ZWEIFEL/BEUSCH/CASANOVA/HUNZIKER, a.a.O., N 13 zu § 21). In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist somit, sobald eine gültige Einsprache erhoben wird, grundsätzlich ein begründeter Einspracheentscheid zu fällen, der seinerseits in Rechtskraft erwachsen oder wiederum (bei der nächsthöheren Beschwerdeinstanz, im vorliegenden Fall beim Obergericht) angefochten werden kann.

c. In der Praxis wird zwar für den Fall dass die Veranlagungsbehörde dem Begehren des Steuerpflichtigen vollumfänglich entspricht bzw. dieser einem neuen Veranlagungsvorschlag vorbehaltlos zugestimmt hat und kein Verfahrensbeteiligter eine Begründung verlangt, zuweilen auf den Erlass eines begründeten Einspracheentscheids verzichtet und direkt die Schlussrechnung zugestellt, was in der Literatur allerdings teils kritisiert wird (vgl. dazu Urteil SB.2015.00153 der Einzelrichterin des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 16. Februar 2016, E. 2.1, m.w.H.). Wie es sich damit verhält, kann an dieser Stelle offengelassen werden, denn im konkreten Fall wurde den Beschwerdeführern im Nachgang zur Veranlagungsverfügung und Schlussrechnung 2012 vom 23. Oktober 2013 (VI-act. 1 und 2) gar nie eine neue Veranlagungsverfügung und Schlussrechnung zugestellt (was darauf zurückzuführen sein dürfte, dass sie die ihnen in Rechnung gestellte Schlussrechnung vom 23. Oktober 2013 ordnungsgemäss beglichen haben).

d. Der Sachverhaltsablauf im konkreten Fall ergibt sich im Einzelnen wie folgt aus den vorinstanzlichen Akten: Die Vorinstanz hat zunächst auf die am 20. November 2013 form- und fristgerecht erhobene Einsprache hin am 4. Februar 2014 bei den Beschwerdeführern Seite 7 um Nachreichung der angekündigten Beweismittel ersucht (VI-act. 5). Hierauf reichten die Beschwerdeführer am 20. Februar 2014 ergänzende Unterlagen ein, welche von der Vorinstanz allerdings als „nicht dienlich“ beurteilt wurden. Deshalb setzte die Vorinstanz den Beschwerdeführern mit Schreiben vom 24. Februar 2014 eine letzte Frist an, um brauchbare Belege zu den geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten nachzureichen, unter Androhung, ohne solche Belege werde sie gestützt auf die vorhandenen Unterlagen einen Einspracheentscheid fällen (VI-act. 7). Hierauf liessen die Beschwerdeführer der Vorinstanz am 7. März 2014 mitteilen, sie hätten zurzeit Probleme, innert Frist an alle Umbauunterlagen TI zu kommen, weshalb sie die Einsprache am Nebensteuerdomizil AR zurückziehen würden und die verfügbaren Veranlagungsfaktoren „unter ausdrücklichem Vorbehalt einer allfälligen interkantonalen Schlechterstellung“ akzeptierten. Sie fügten an: „Sollte das Hauptsteuerdomizil, welches auch die direkte Bundessteuer veranlagt und mit Sprungrekurs angefochten werden kann oder der Kanton Tessin (Nebensteuerdomizil) zu einem Unterhaltsanteil betreffend dem Umbau TI kommen, muss die Veranlagung AR korrigiert und neu eröffnet werden (Revision der Veranlagung) ansonsten BV 127 III verletzt ist. Es wäre u.E. sachgerechter die Veranlagung AR offen zu lassen, bis alle Kantone verfügt haben“ (VI-act. 8).

e. Diese Erklärung der Beschwerdeführer im Schreiben vom 7. März 2014 (VI-act. 8) konnte nicht zu einem Abschluss des mit der Einsprache vom 20. November 2013 eingeleiteten Einspracheverfahrens führen. Grundsätzlich ist es einem Einsprecher zwar jederzeit möglich, seine Einsprache zurückzuziehen. Prozesshandlungen der Parteien - wozu auch die Erklärung gehört, ein eingereichtes Rechtsmittel nachträglich wieder zurückzuziehen, bevor darüber entschieden worden ist - sind aber im Allgemeinen

bedingungsfeindlich, weshalb der Rückzug eines Rechtsmittels in der Regel weder Bedingungen noch Vorbehalte enthalten darf (vgl. zum Ganzen auch Urteil des Bundesgerichts 2C\_721/2017 vom 4. September 2017, mit Verweis auf BGE 134 III 332, E. 2.2). Dieser Grundsatz gilt auch mit Bezug auf eine gegen eine Steuerveranlagung erhobene Einsprache. Dementsprechend muss ein gültiger Einspracherückzug im Steuerverfahren nicht nur ausdrücklich und schriftlich, sondern immer auch bedingungslos erklärt werden (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, a.a.O., N 10 zu Art. 134 DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., N 14 zu § 141; ZWEIFEL/BEUSCH/CASANOVA/HUNZIKER, a.a.O., N 10 zu § 21). Das Schreiben der Beschwerdeführer vom 7. März 2014 (VI-act. 8) stellt keinen bedingungslosen Einspracherückzug dar, nachdem der „Rückzug“ unter ausdrücklichem Vorbehalt erfolgte, dass die Veranlagung später noch anzupassen sei, falls die Veranlagungsbehörden am Hauptsteuer- oder am anderen Nebensteuerdomizil den geltend gemachten Unterhaltsabzug akzeptierten. Seite 8

f. Damit ist die Feststellung der Vorinstanz im angefochtenen „Revisionsentscheid“, wonach die Veranlagungsverfügung 2012 bereits in Rechtskraft erwachsen sei, offensichtlich unzutreffend. Nachdem die Beschwerdeführer am 20. November 2013 gültig Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 2012 erhoben haben, konnte letztere nicht einfach ohne weiteres in Rechtskraft erwachsen, nachdem weder ein gültiger Einspracherückzug durch die Beschwerdeführer erfolgt noch ein unangefochten gebliebener Einspracheentscheid der Vorinstanz ergangen war.

#### **E. 2.4**

Als dann die Beschwerdeführer am 5. Juni 2015 ein „Revisionsbegehren“ an die Vorinstanz richteten mit dem Antrag, die Veranlagung 2012 sei nachträglich anzupassen, lag folglich noch gar keine rechtskräftige Steuerveranlagung 2012 vor. Trotzdem trat die Vorinstanz mit Entscheid vom 21. August 2017 auf das eingereichte Revisionsbegehren ein und entschied mit eingehender Begründung, das Revisionsbegehren werde abgewiesen (VI-act. 12). Aufgrund der Tatsache, dass die Steuerveranlagung 2012 bei richtiger Betrachtung noch gar nicht in Rechtskraft erwachsen war, fehlte es jedoch diesbezüglich an einem möglichen Revisionsgegenstand: Solange kein rechtskräftiger Entscheid mit Bezug auf die in Frage stehende Steuerveranlagung 2012 existiert, kann zum Vornherein keine Revision eines solchen Entscheids beantragt, geschweige denn ein diesbezügliches Gesuch behandelt werden. Dementsprechend ist der mit der vorliegenden Beschwerde angefochtene vorinstanzliche Entscheid vom 21. August 2017, gemäss welchem das Revisionsgesuch der Beschwerdeführer abgewiesen wurde, aufzuheben.

Es stellt sich die Frage, ob unter diesen Umständen eine Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz angezeigt wäre, damit diese mit Bezug auf das bei ihr gestellte Revisionsbegehren einen in formeller Hinsicht korrekten Nichteintretensentscheid erlassen könnte. Eine solche Rückweisung würde indes im konkreten Fall bloss zu einem formalistischen Leerlauf führen, weshalb auf eine solche zu verzichten ist. Es kann stattdessen an dieser Stelle ausdrücklich festgehalten werden, dass auf das am 5. Juni 2015 erhobene Revisionsgesuch der Beschwerdeführer mangels Vorliegen einer rechtskräftigen Veranlagungsverfügung 2012 richtigerweise nicht einzutreten war. Seite 9

#### **E. 2.5**

Die Vorinstanz wird gleichzeitig darauf hingewiesen, dass sie das aus den dargelegten Gründen als noch pendent zu betrachtende Einspracheverfahren baldmöglichst mittels Einspracheentscheid abzuschliessen haben wird.

Das Obergericht hat im vorliegenden Beschwerdeverfahren - in dem kein Einspracheentscheid, sondern der abweisende „Revisionsentscheid“ der Vorinstanz über ein Revisionsbegehren der Beschwerdeführer zu überprüfen war - nicht dazu Stellung zu nehmen, ob die zur Wahrung des gesetzlich vorgesehenen Instanzenzugs zunächst von der Vorinstanz materiell zu behandelnde Einsprache der Beschwerdeführer gegen die Steuerveranlagung 2012 gutzuheissen oder abzuweisen ist. Lediglich mit Blick darauf, dass die Beschwerdeführer offenbar davon ausgehen, dass die inzwischen am Hauptsteuerdomizil AI veranlagten Faktoren unverändert von der Vorinstanz zu übernehmen seien, wird bereits an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass keine Grundlage besteht, gestützt auf welche ein Nebensteuerdomizil die Veranlagung des Hauptsteuerdomizils unbeschrieben 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). Jeder beteiligte Kanton ermittelt dabei die nach seinem kantonalen Steuerrecht bestimmten Abzüge und übernimmt davon den auf seine Steuerhoheit entfallenden Anteil gemessen an den Gesamteinkünften nach Abzug von Gewinnungskosten und Schuldzinsen, ebenfalls bemessen nach seinem eigenen kantonalen Steuerrecht, d.h. als ob die steuerpflichtige Person einzig seiner Steuerhoheit unterläge. 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. Gerade ausserkantonale Pauschalabzüge beim Liegenschaftsunterhalt müssen vom jeweils veranlagenden Kanton lediglich in dem Ausmass anerkannt werden, als dies für innerkantonale Liegenschaften erfolgen müsste; es gilt das sog. Schlechterstellungsverbot, wonach das satzbestimmende Einkommen nicht grösser sein soll, als wenn die steuerpflichtige Person nur im veranlagenden Kanton zu besteuern wäre (vgl. PHILIPP BETSCHART und ROMAN SIEBER, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, Interkantonales Steuerrecht, 1. Aufl. 2011, S. 205, S. 232 und 239). Es ist aber deshalb nicht ausgeschlossen, dass im einen Kanton - hier am Hauptsteuerdomizil - gewisse Liegenschaftsunterhaltsabzüge von den kantonalen Behörden anerkannt werden, während am Nebensteuerdomizil die geltend gemachten Abzüge nicht oder jedenfalls nicht im Sinne 10 selben Umfang anerkannt werden, ohne dass damit eine Doppelbesteuerung vorliegen würde oder automatisch das Schlechterstellungsverbot verletzt wäre.

Ob die im vorliegenden Fall von der Veranlagung am Hauptsteuerdomizil abweichende Veranlagung am Nebensteuerdomizil im konkreten Einzelfall rechtmässig ist oder nicht, wird im Rahmen des von der Vorinstanz mittels Einspracheentscheid abzuschliessenden Einspracheverfahrens zu prüfen sein. Im Anschluss daran werden die Beschwerdeführer, sollten sie mit dem von der Vorinstanz noch zu erlassenden Einspracheentscheid (weiterhin) nicht einverstanden sein, gegebenenfalls eine gerichtliche Überprüfung in einem Beschwerdeverfahren verlangen können.

## Kosten und Entschädigung

### **E. 3.1**

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). Nachdem dem Hauptantrag der Beschwerdeführer auf Aufhebung des angefochtenen Revisionsentscheids vom 21. August 2017 stattgegeben wurde, da die Vorinstanz wie in den vorstehenden Erwägungen dargelegt auf das Revisionsgesuch richtigerweise gar nicht hätte eintreten dürfen, sind im vorliegenden Fall bei den Beschwerdeführern keine Gerichtskosten zu erheben. Die Gerichtskasse wird angewiesen, ihnen den geleisteten Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 1'500.-- zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz werden unabhängig vom Verfahrensausgang keine Gerichtskosten auferlegt (Art. 22 Abs. 1 VRPG).

### **E. 3.2**

Im Beschwerdeverfahren hat die obsiegende Partei in der Regel Anspruch auf eine Entschädigung für ihre notwendigen Kosten und Auslagen (Art. 53 Abs. 3 VRPG).

Auf die von den Beschwerdeführern gestellten materiellen Anträge, der Unterhaltsanteil TI 2012 sei neu zu bestimmen respektive gemäss der Veranlagung des Hauptsteuerdomizils anzupassen, ist im vorliegenden Verfahren nicht einzutreten. Diese materiellen Fragen sind im von der Vorinstanz noch zu erlassenden Einspracheentscheid zu behandeln; erst bei einer Beschwerde gegen einen solchen Einspracheentscheid wird es Sache des Obergerichts sein, dazu materiell Stellung zu nehmen. Die Beschwerdeführer haben aber mit ihrer im vorliegenden Beschwerdeverfahren eingereichten Beschwerde gegen den Seite 11 „Revisionsentscheid“ der Vorinstanz insofern obsiegt, als dieser, dem Hauptbegehren der Beschwerdeführer entsprechend, aufzuheben war.

Diesem Verfahrensausgang entsprechend haben die Beschwerdeführer grundsätzlich Anspruch auf eine Entschädigung. Sie beziffern ihr Entschädigungsbegehren nicht konkret. Da sie im vorliegenden Verfahren nicht durch einen Rechtsanwalt vertreten sind, ist die kantonale Verordnung über den Anwaltstarif (Anwaltstarif, bGS 145.53) für die Festlegung einer Parteientschädigung nicht direkt anwendbar. Praxisgemäss wird jedoch in Analogie zu Art. 13 Abs. 1 lit. c Anwaltstarif in Steuersachen auch bei nicht anwaltlicher berufsmässiger Vertretung vor Obergericht die pauschale Bemessung angewandt. In sinngemässer Anwendung von Art. 17 Anwaltstarif wird bei der Festlegung der Entschädigungspauschale den konkreten Umständen Rechnung getragen und die Entschädigung somit einzelfallweise festgelegt. Im vorliegenden Fall fand keine mündliche Verhandlung statt und der Aufwand des Vertreters beschränkte sich damit im Wesentlichen auf die Einreichung der Rechtsschriften und Teilnahme am Schriftenwechsel, wobei keine besonders umfangreiche Akten zu studieren waren. Unter Würdigung dieser konkreten Umstände erscheint, auch unter Berücksichtigung der Praxis des Obergericht mit Bezug auf Entschädigungen an nichtanwaltliche Vertreter in vergleichbaren Verfahren, eine Parteientschädigung im Betrag von Fr. 1'200.-- (inklusive Barauslagen und Mehrwertsteuer) als angemessen, welche den Beschwerdeführern zulasten der Vorinstanz zuzusprechen ist.

Seite 12 Demnach erkennt das Obergericht:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.