

AR_GERICHTE OG O2V-22-17 vom 25. April 2023

AR Gerichte, 2023-04-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ar_gerichte OG_O2V-22-17

FR: AR_GERICHTE OG O2V-22-17 du 25 avril 2023

IT: AR_GERICHTE OG O2V-22-17 del 25 aprile 2023

Regeste

Obergericht Appenzell Ausserrhoden 2. Abteilung Urteil vom 25. April 2023 Mitwirkende Obergerichtsvizepräsident M. Hüsser Oberrichterin J. Lanker Oberrichter M. Müller, R. Kläger, B. Oberholzer Obergerichtsschreiberin A. Mauerhofer Verfah

Erwägungen

E. 1

Formelles

E. 1.1

Verfügungen der kantonalen Steuerverwaltung betreffend Verweigerung der Akteneinsicht können gemäss der im Bundessteuerrecht zur Anwendung gelangenden Gesetzesbestimmungen innert 30 Tagen nach Eröffnung direkt mit Beschwerde beim Obergericht angefochten werden (Art. 114 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11] i.V.m. Art. 104 Abs. 3 DBG und Art. 4 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [bGS 625.11]). Insoweit die Verweigerung der Akteneinsicht im Zusammenhang mit kantonalen Steuern steht, ist im kantonalen Steuergesetz nicht explizit bezeichnet, welches Rechtsmittel gegen eine die Akteneinsicht ablehnende Entscheidung der Steuerverwaltung zur Verfügung steht, so dass die allgemeinen Bestimmungen für verwaltungsrechtliche Verfahren heranzuziehen sind, welche zunächst das Rechtsmittel eines Rekurses an das Departement Finanzen vorsehen (Art. 30 ff. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG, bGS 143.1]). Gegen den Rekursentscheid des Departements Finanzen kann innert 30-tägiger Frist ebenfalls eine Beschwerde beim Obergericht eingereicht werden (Art. 54 Abs. 1 lit. a und Art. 55 Abs. 1 VRPG i.V.m. Art. 28 Abs. 1 lit. a Justizgesetz [JG, bGS 145.31]).

Sowohl die am 20. September 2021 gegen die Verfügung der kantonalen Steuerverwaltung vom 31. August 2021 als auch die am 19. April 2022 gegen den Rekursentscheid des Departements Finanzen vom 24. März 2022 beim Obergericht eingereichte Beschwerde erfolgte fristgerecht. Die beim Beschwerdeführer in beiden Verfahren angeforderten Kostenvorschüsse wurden rechtzeitig geleistet. Nachdem je auch die übrigen formellen Voraussetzungen an die Beschwerdeschrift erfüllt sind und dem Beschwerdeführer als direkt Betroffenem nach Art. 59 i.V.m. Art. 32 Abs. 1 VRPG ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung der angefochtenen Entscheidung zukommt, ist auf beide Beschwerden einzutreten.

E. 1.2

Der Entscheid über Steuerstreitsachen fällt unabhängig vom Streitwert in die Zuständigkeit der Abteilungen des Obergerichts (Art. 29 Abs. 1 lit. a JG 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.

E. 1.3

Sowohl im Verfahren O2V 21 51, das den Bundessteuerbereich betrifft, als auch im Verfahren O2V 22 17, das den Bereich der Staats- und Gemeindesteuern betrifft, ist die Akteneinsicht des Beschwerdeführers in die Steuerakten seiner verstorbenen Mutter strittig. Der den Beschwerden zugrundeliegende Sachverhalt unterscheidet sich, mit Ausnahme des unterschiedlichen Rechtsmittelwegs zur Anfechtung der Ablehnung der Akteneinsicht durch die kantonale Steuerverwaltung, grundsätzlich nicht. Aufgrund des engen Zusammenhangs ist es daher sachgerecht und sinnvoll, die beiden Beschwerdeverfahren O2V 21 51 und O2V 22 17 zu vereinigen und im vorliegenden Urteil gemeinsam über die Beschwerden zu entscheiden.

E. 1.4

Mit Bezug auf den im Verfahren O2V 22 17 angefochtenen Rekursentscheid des Departements Finanzen vom 24. März 2022 rügt der Beschwerdeführer in formeller Hinsicht, das Departement Finanzen habe mit der Begründung des angefochtenen Entscheids sein rechtliches Gehör verletzt. Die übergeordnete Rechtsmittelbehörde verfüge für die Beurteilung von Rekursen über eine umfassende Kognition. Es sei daher nicht zulässig, nur die Erwägungen der kantonalen Steuerverwaltung wieder 1:1 ins Feld zu führen mit der blossen Anmerkung, diese seien nachvollziehbar. Mit dem pauschalen Zitieren der Erwägungen der Steuerverwaltung habe sich das Departement Finanzen als Rekursinstanz gar nicht selbst inhaltlich mit den vorgebrachten Rügen auseinandergesetzt, obwohl sie dazu verpflichtet gewesen wäre. Allein schon deshalb sei der Rekursentscheid aufzuheben.

Wie es sich damit verhält, ist vorab zu prüfen: Seite 8 a. In dem im Verfahren O2V 22 17 angefochtenen Rekursentscheid des Departements Finanzen (act. 13/26 im Verfahren O2V 22 17) hat die Rekursinstanz die Argumentation der kantonalen Steuerverwaltung in der bei ihr angefochtenen Verfügung ausführlich dargelegt und dazu festgehalten, dass die kantonale Steuerverwaltung eine umfassende Interessenabwägung vorgenommen habe, welche nachvollziehbar sei. Die Verweigerung der Akteneinsicht durch die Steuerverwaltung sei verhältnismässig und liege innerhalb des zulässigen Ermessens. In der in den vorliegend zu beurteilenden Beschwerdeverfahren eingereichten Vernehmlassung des Departements Finanzen vom 29. Juni 2022 (vgl. act. 12 im Verfahren O2V 22 17, insbesondere E. 2 und 3) betonte das Departement Finanzen, dem angefochtenen Rekursentscheid sei entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers eine umfassende Prüfung des Sachverhalts vorausgegangen und es habe sich im Rahmen des Rekursentscheids sehr wohl selber mit der Gewichtung der unterschiedlichen Interessen auseinandergesetzt. Zusätzlich sei der Beschwerdegrund der fehlerhaften Ermessensausübung bzw. Unangemessenheit geprüft und zusammenfassend festgehalten worden, dass keine Rechtsverletzung durch die kantonale Steuerverwaltung ersichtlich sei. Das Departement Finanzen sei der Begründung der kantonalen Steuerverwaltung gefolgt und zum gleichen Resultat betreffend Einschränkung der Akteneinsicht gekommen.

b. Es ist nicht ausgeschlossen, dass eine Rechtsmittelbehörde, der die volle Kognition zusteht, insoweit Ermessensfragen betroffen sind – was insbesondere bei der Vornahme

einer Abwägung von verschiedenen Interessen der Fall ist – einen gewissen Entscheidungsspielraum der Vorinstanz berücksichtigt. Im konkreten Fall hat das Departement Finanzen im angefochtenen Rekursentscheid entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers nicht nur die Erwägungen der Steuerverwaltung in der mit dem Rekurs angefochtenen Verfügung wiederholt, sondern auch konkret geprüft, ob sich eine zweckmässigere Lösung anbieten würde, indem das Akteneinsichtsrecht allenfalls beschränkt und Teile der Akten geschwärzt würden, dies aber schliesslich – wie schon die Steuerverwaltung – verneint (vgl. Rekursentscheid vom 24. März 2022, E. 2.4 zweitletzter Absatz in fine: "Auch eine teilweise Akteneinsicht erscheint als ungeeignet, da entweder sämtliche Unterlagen fast vollständig geschwärzt werden müssten und dadurch das Auskunftsbegehren des Rekurrenten nicht erfüllt werden kann", vgl. act. 13/26 im Verfahren O2V 22 17). Aus den in den vorliegend zu beurteilenden Beschwerdeverfahren vom Departement Finanzen eingereichten Stellungnahmen geht – deutlicher als aus der Formulierung des angefochtenen Rekursentscheids – hervor, dass das Departement Finanzen bei der Abwägung der Argumente für und gegen die Gewährung der Akteneinsicht zum Schluss gelangte, dem Beschwerdeführer sei die Akteneinsicht zu versagen, wobei sich die Rekursinstanz im Wesentlichen den schon von der Steuerverwaltung gemachten Schlussfolgerungen anschloss.

Seite 9 c. Unter den gegebenen Umständen würde die vom Beschwerdeführer eventualiter verlangte Rückweisung der Angelegenheit zu erneutem Rekursentscheid mit der (rein formellen) Begründung, der angefochtene Rekursentscheid wahre das rechtliche Gehör nicht, weil die Rekursinstanz in der Begründung nicht klar genug angegeben habe, dass sie die sich gegenüberstehenden Interessen selbständig eingehend gegeneinander abgewogen habe, im Resultat lediglich zu einer Verlängerung des Verfahrens führen. Dies liegt weder im Interesse des Beschwerdeführers noch der übrigen Parteien. Selbst wenn in der vom Beschwerdeführer als ungenügend gerügten Rekursbegründung eine Verletzung des rechtlichen Gehörs erblickt würde – was allerdings nach Meinung des Obergerichts nicht zutrifft –, wäre eine allfällige Gehörsverletzung inzwischen durch den Schriftenwechsel im vorliegenden Verfahren als geheilt zu betrachten, nachdem sämtliche Parteien sich erneut eingehend zur Sache äussern und ihre Argumente ausführlich darlegen konnten. Eine Rückweisung der Angelegenheit an das Departement Finanzen macht faktisch keinen Sinn und würde dem Beschwerdeführer auch keinen Vorteil einräumen. Dem im Verfahren O2V 22 17 gestellten Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Rekursentscheids wegen Verletzung des rechtlichen Gehörs wird daher nicht stattgegeben.

E. 2

Materielles

E. 2.1

Das kantonale Steuergesetz regelt, basierend auf den harmonisierungsrechtlich bestehenden Vorgaben an den kantonalen Gesetzgeber (vgl. Art. 41 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]), zum Akteneinsichtsrecht in Steuerunterlagen Folgendes: Steuerpflichtige Personen sind berechtigt, in die von ihnen eingereichten oder von ihnen unterzeichneten Akten des laufenden Veranlagungsverfahrens Einsicht zu nehmen; die übrigen Akten stehen der steuerpflichtigen Person nach Ermittlung des Sachverhalts offen, soweit dem schutzwürdigen Interesse an der Einsicht nicht überwiegende öffentliche oder private

Interessen entgegenstehen (Art. 157 Abs. 1 und 2 StG).

Im Bundessteuerrecht besteht eine inhaltlich im Wesentlichen deckungsgleiche Bestimmung: Gemäss Art. 114 Abs. 1 und 2 DBG sind Steuerpflichtige berechtigt, in die von ihnen eingereichten oder von ihnen unterzeichneten Akten Einsicht zu nehmen. Gemeinsam zu veranlagenden Ehegatten steht ein gegenseitiges Akteneinsichtsrecht zu. Die übrigen Akten stehen dem Steuerpflichtigen zur Einsicht offen, sofern die Ermittlung des Sachverhalts abgeschlossen ist und soweit nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen.

Seite 10

E. 2.2

Der Beschwerdeführer verlangt nicht Einsicht in eigene Steuerakten, sondern in die Steuerakten seiner verstorbenen Mutter. Dass dem Beschwerdeführer im Rahmen seiner Erbenstellung (Art. 14 Abs. 1 StG bzw. Art. 12 Abs. 1 DBG) ein Akteneinsichtsrecht in die Steuerunterlagen seiner verstorbenen Mutter zukommen kann, ist dem Grundsatz nach zwischen den Parteien anerkannt. Die Erbenstellung des Beschwerdeführers ergibt sich aus der Erbbescheinigung vom 25. Januar 2016 (vgl. Vorakten Departement Finanzen, act. 13/1.3 im Verfahren O2V 22 17) und ist soweit unbestritten.

E. 2.3

Die Steuerakten von C. der Jahre 2005 bis 2014 sind bei der kantonalen Steuerverwaltung gemäss deren Angaben vollständig vorhanden (vgl. Verfügung der kantonalen Steuerverwaltung vom 31. August 2021, act. 2.3 im Verfahren O2V 21 51 bzw. act. 13/19.14 im Verfahren O2V 22 17). Da somit die vom Beschwerdeführer zur Einsicht verlangten Akten verfügbar sind, erübrigen sich an dieser Stelle weitere Ausführungen zur Aktenführungspflicht der Behörde, welche Vorbedingung eines jeden Akteneinsichtsrechts ist.

E. 2.4

Die vom Beschwerdeführer beantragte Akteneinsicht bezieht sich auf Unterlagen in den bereits rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungsverfahren 2005 bis 2014. C. wurde gemeinsam mit ihrem überlebenden Ehegatten, B., dem Vater des Beschwerdeführers, veranlagt. Nach Ansicht sowohl der kantonalen Steuerverwaltung als auch des Departements Finanzen steht die Offenlegung der verlangten Unterlagen bei dieser Ausgangslage unter Vorbehalt einer Interessenabwägung. Der Beschwerdeführer widerspricht, dass im konkreten Fall eine solche Interessenabwägung vorzunehmen ist. Eine Interessenabwägung sei nur in Art. 157 Abs. 2 StG bzw. Art. 114 Abs. 2 DBG für die übrigen Akten – d.h. nicht von der steuerpflichtigen Person selber eingereichten oder unterzeichneten Akten (Art. 157 Abs. 1 StG bzw. 114 Abs. 1 DBG) – vorgesehen; es gehe ihm nicht um diese "übrigen Akten", sondern um die von seiner verstorbenen Mutter "eingereichten oder unterzeichneten Akten", für welche von Gesetzes wegen unabhängig von einer Interessenabwägung ein Einsichtsrecht bestehe. Es sei daher gar nicht relevant, ob das Veranlagungsverfahren abgeschlossen sei oder nicht. Mit Verweis auf BGE 132 III 603 wird zudem geltend gemacht, die Rechtsgrundlage für ein umfassendes Informationsrecht eines jeden Erben seien Art. 607 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB, SR 210). Dieser Rechtsanspruch müsse nicht speziell begründet werden. Jeder Erbe habe ein legitimes Interesse, über sämtliche Angelegenheiten im Zusammenhang mit dem Erbe Einsicht zu haben, was speziell für steuerrechtliche Belange

gelte. Das Steuergeheimnis sei vererbbar. Eine Interessenabwägung zwischen den Interessen des Beschwerdeführers und seines zu den Beschwerdeverfahren beigeordneten Vaters erübrige sich auch aus diesem Grund. Seite 11 Dazu zieht das Obergericht Folgendes in Erwägung:

a. Beim Informationsrecht von Erben ist zu unterscheiden zwischen Auskunftsrechten und -pflichten von Erben untereinander einerseits und Auskunftsansprüchen der Erben gegenüber Dritten andererseits. Hier betroffen ist das Auskunftsrecht des Beschwerdeführers als Erbe gegenüber Dritten bzw. konkret gegenüber der Steuerverwaltung.

b. In Art. 607 ff. ZGB sind die Informationsrechte und -pflichten der Erben nur lückenhaft aufgezählt. Geregelt werden dort primär die Auskunftspflichten der Erben untereinander. Für Auskunftsansprüche der Erben gegenüber Dritten besteht hingegen keine explizite erbrechtliche Grundlage im ZGB (TARKAN GÖKSU, Informationsrechte der Erben, in: AJP 2012 S. 953-965, Ziff. II; daher ist auch die Ausgangslage in dem vom Beschwerdeführer angeführten BGE 132 III 603, wo es um die Voraussetzungen für die Einsichtnahme von Erben ins Grundbuch ging, nicht ohne weiteres mit der vorliegenden Konstellation vergleichbar, zumal sich die Voraussetzungen für eine Einsichtnahme ins Grundbuch nach der in jenem Bereich vorhandenen, expliziten Regelung von Art. 970 ZGB richten, vgl. dazu auch E. 2.4h nachfolgend). Selbst eine allfällige "Informationsnot" könnte nicht entscheidend sein für die Beantwortung der Frage, gegenüber wem ein Erbe auskunftsberechtigt ist: Das geltende Privatrecht kennt keinen allgemeinen Informationsanspruch, der Platz greifen würde, wo immer Informationen geeignet wären, Rechtsansprüche zu verwirklichen (BGE 132 III 677 E. 4.2.4).

c. Findet sich ein von einem Erben geltend gemachter Informations- und Auskunftsanspruch in einer vor dessen Ableben bereits für den Erblasser geltenden Gesetzesbestimmung, die dessen Auskunftsanspruch gegenüber Dritten festlegt, so besteht eigentlich auch gar kein Bedarf, einem Erben über das durch erbrechtlichen Übergang erworbene Auskunftsrecht hinaus noch ein eigenes erbrechtliches Auskunftsrecht einzuräumen (vgl. auch dazu BGE 132 III 677 E. 4.2.4): Auskunftsansprüche, die bereits dem Erblasser zugestanden haben (auf irgendeiner vertraglichen oder gesetzlichen Grundlage, nicht zwingend aus dem Zivilrecht), gehen nämlich grundsätzlich auf die Erben über (TARKAN GÖKSU, a.a.O., Ziff. II). Aus dem Wesen dieser sog. Universalsukzession im Sinn von Art. 560 ZGB folgt, dass nicht nur sämtliche Vermögensrechte, sondern insbesondere auch die vertraglichen und gesetzlichen Auskunftsansprüche gegenüber Dritten auf die Erben übergehen, jedenfalls, soweit sie nicht höchstpersönliche Rechte des Erblassers beschlagen (vgl. dazu TARKAN GÖKSU, a.a.O., Ziff. V 2 B).

d. Die Universalsukzession kommt auch beim gesetzlich vorgesehenen Auskunftsanspruch einer steuerpflichtigen Person gegenüber den Steuerbehörden zum Zug: Erben besitzen ein Seite 12 grundsätzlich gleiches Akteneinsichtsrecht wie die steuerpflichtige Person, wenn sie in die Rechtsstellung des Erblassers eintreten (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 27 zu Art. 114 DBG). Die Geheimnisherrschaft bezüglich des Steuergeheimnisses wird also im Allgemeinen als vererblich betrachtet (MATTHIAS HÄUPTLI, in: Abt/Weibel [Hrsg.], Praxiskommentar Erbrecht, 4. Aufl. 2019, N. 23a zu Art. 560 ZGB, m.w.H.; vgl. beispielsweise auch St. Galler Steuerbuch, StB 162 Nr. 2, Stand 01.07.2021, Ziff. 2.1, wonach Erben bezüglich Akteneinsicht wie der Erblasser selbst zu behandeln sind, was explizit auch gilt, wenn der Erblasser verheiratet war und die Einsicht in die prämortalen

Steuerakten Aufschluss über Einkommen und Vermögen des überlebenden Ehegatten erlaubt). Da die Erben einer steuerpflichtigen Person im Steuerrecht als Gesamtnachfolger in deren Rechte und Pflichten eintreten (vgl. Art. 14 Abs. 1 StG bzw. Art. 12 Abs. 1 DBG), steht den Erben das in Art. 157 Abs. 1 und 2 StG bzw. 114 Abs. 1 und 2 DBG für die steuerpflichtigen Personen geregelte Akteneinsichtsrecht grundsätzlich ebenfalls zu (vgl. vorstehend, E. 2.2; MARTIN ZWEIFEL, Die verfahrens- und steuerstrafrechtliche Stellung der Erben bei den Einkommens- und Vermögenssteuern, in: ASA 64 S. 337 ff., S. 343 f.).

e. Trotz dieser Universalsukzession ist es allerdings nicht ausgeschlossen, dass das Einsichtsrecht im Einzelfall weniger weit geht als dasjenige des Erblassers bzw. der Erblasserin: So kann den Erben die Einsicht in die Steuerakten des Erblassers insbesondere mit Rücksicht auf die Geheimsphäre der Erblasserin / des Erblassers selber verweigert werden (Urteil des Bundesgerichts vom 10. Februar 1999, publiziert in: ASA 69 S. 290, E. 2 m.w.H.). Ob die im vorliegenden Fall zur Einsicht verlangten Akten Informationen enthalten, die der Geheimsphäre von C. zuzuordnen und deshalb nicht offenzulegen wären, kann gestützt auf die vorhandenen Akten nicht beurteilt werden. Gemäss Ansicht der Vorinstanzen waren im konkreten Fall nicht die Geheimsphäre der verstorbenen Mutter, sondern vielmehr die (als überwiegend eingestuft) Interessen deren überlebenden Ehemannes und Vater des Beschwerdeführers, welche gegen die Gewährung eines Akteneinsichtsrechts sprechen, der Grund für die Verweigerung der Akteneinsicht.

f. Die einschlägigen Gesetzesbestimmungen im Zusammenhang mit dem Auskunftsrecht gegenüber den Steuerbehörden finden sich in Art. 157 StG bzw. Art. 114 DBG (siehe dazu bereits E. 2.1 vorstehend). Zu unterscheiden ist zwischen jenen Unterlagen, die die steuerpflichtige Person selber bei der Steuerbehörde eingereicht hat (Art. 157 Abs. 1 Satz 1 StG bzw. Art. 114 Abs. 1 Satz 1 DBG) und den übrigen Akten (Art. 157 Abs. 2 StG bzw. Art. 114 Abs. 2 DBG). Gemeinsam zu veranlagenden Ehegatten steht ein gegenseitiges Akteneinsichtsrecht zu (Art. 114 Abs. 1 Satz 2 DBG). Vom Beschwerdeführer wird in erster Linie Einsicht in die von seiner verstorbenen Mutter selber eingereichten und unterzeichneten Steuerakten verlangt. Das Einsichtsgesuch betrifft namentlich die Steuererklärungen samt Beilagen Seite 13 und stützt sich insoweit auf Art. 157 Abs. 1 StG bzw. Art. 114 Abs. 1 DBG (und nicht auf die "übrigen Akten" gemäss Abs. 2 der jeweiligen Gesetzesartikel, was der Beschwerdeführer zu Recht hervorhebt). Dem Beschwerdeführer ist ausserdem darin zuzustimmen, dass die hier massgebenden Bestimmungen von Art. 157 Abs. 1 StG sowie Art. 114 Abs. 1 DBG in ihrem Wortlaut beide ein grundsätzlich voraussetzungslos zu gewährendes Einsichtsrecht vorsehen, ohne expliziten Vorbehalt entgegenstehender öffentlicher oder privater Interessen.

g. Betrachtet man die jeweilige Bestimmung im kantonalen Recht einerseits bzw. im Bundessteuerrecht andererseits genauer, fällt allerdings Folgendes auf:

Betreffend kantonale Steuern heisst es in Art. 157 Abs. 1 StG (Hervorhebung durch Verf.): "Steuerpflichtige Personen sind berechtigt, in die von ihnen eingereichten oder unterzeichneten Akten des laufenden Veranlagungsverfahrens Einsicht zu nehmen." Damit wird die im Harmonisierungsrecht in Art. 41 Abs. 1 StHG vorgesehene Bestimmung ("Der Steuerpflichtige kann die Akten, die er eingereicht oder unterzeichnet hat, einsehen. Die übrigen Akten stehen ihm nach Ermittlung des Sachverhalts offen, soweit nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen.") in zeitlicher Hinsicht eingeschränkt, indem explizit nur "Akten des laufenden Veranlagungsverfahrens" der Einsicht unterstellt werden. Wurde in einer Steuerperiode bereits rechtskräftig veranlagt, handelt es sich nicht mehr um

ein laufendes Veranlagungsverfahren (was bei den hier betroffenen Steuerperioden 2005 bis 2014, mit Bezug auf welche die Akteneinsicht geltend gemacht wird, der Fall ist). In diesem Punkt unterscheidet sich der Wortlaut der Parallelregelung im Bundessteuerbereich: Gemäss Art. 114 Abs. 1 DBG sind Steuerpflichtige "berechtigt, in die von ihnen eingereichten oder von ihnen unterzeichneten Akten Einsicht zu nehmen." Eine Einschränkung auf Akten des laufenden Veranlagungsverfahrens wird hier nicht explizit erwähnt.

Daraus automatisch zu schliessen, dass die Regelung im Bundessteuerbereich deshalb weitergeht als dies bei der Regelung im kantonalen Recht der Fall ist bzw. gar zu schliessen, Art. 157 Abs. 1 StG erweise sich, was den in den Gesetzestext aufgenommenen Zusatz "des laufenden Veranlagungsverfahrens" betrifft, als bundesrechtswidrig (vgl. die entsprechende Argumentation in Ziff. 15 der Beschwerde vom 19. April 2022 [act. 1 im Verfahren O2V 22 17]) wäre jedoch voreilig: Vielmehr ist zunächst aufgrund einer umfassenden Auslegung der Bestimmung von Art. 114 Abs. 1 DBG (und der gleichlautenden, im Harmonisierungsrecht vorgesehenen Bestimmung von Art. 41 Abs. 1 StHG) bzw. unter Berücksichtigung der Lehre und Rechtsprechung in diesem Zusammenhang zu prüfen, ob jene Bestimmungen, auch ohne dies explizit im Wortlaut festzuhalten, ebenfalls auf Akten im laufenden Veranlagungsverfahren beschränkt sind oder, was der Argumentation des Beschwerdeführers entsprechen würde, darüber hinaus uneingeschränkt auch vergangene, bereits rechtskräftig abgeschlossene Veranlagungen erfassen: Seite 14

■ Sowohl die Bestimmungen zum Akteneinsichtsrecht im kantonalen Steuergesetz als auch die entsprechenden Bestimmungen im Bundessteuerrecht konkretisieren den verfassungsmässigen Anspruch auf Akteneinsicht im Rahmen des rechtlichen Gehörs gemäss Art. 29 Abs. 2 Bundesverfassung (BV, SR 101; vgl. dazu anstelle vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_629/2021 vom 19. Oktober 2021 E. 2.2.3 ff.). Das in Art. 114 Abs. 1 DBG und Art. 41 Abs. 1 StHG vorgesehene direktsteuerliche Akteneinsichtsrecht geht dabei gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht über den Gehalt der Verfassungsbestimmung von Art. 29 Abs. 2 BV hinaus (vgl. dazu Urteile des Bundesgerichts 2C_181/2019 vom 11. März 2019 E. 2.2.2 und 2C_629/2021 vom 19. Oktober 2021 E. 2.2.5, je m.w.H.; MARTIN KOCHER, Nicht alles, was sich im behördlichen Dossier befindet, ist auch entscheidrelevant – Grenzen des Einsichtsrechts, Urteilsbesprechung 2C_629/2021, in: ZBJV 158/2022 S. 60 f.).

■ Entsprechend allgemeiner Rechtsauffassung resultiert aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV ein Akteneinsichtsrecht primär im Hinblick auf den Erlass einer Verfügung, also in einem laufenden Verfahren. Darüber hinaus ist anerkannt, dass der Anspruch auf Akteneinsicht auch ausserhalb eines hängigen Verfahrens geltend gemacht werden kann, wenn dies zur umfassenden Wahrung der Rechte nötig ist. Dieser Anspruch ist allerdings davon abhängig, dass der Rechtssuchende ein besonders schützenswürdiges Interesse geltend machen kann bzw. dass keine überwiegenden Interessen des Staates oder anderer Personen überwiegen (vgl. anstelle vieler: Urteile des Bundesgerichts 1P.240/2002 vom 18. Oktober 2002 E. 3.1 und 2C_636/2020 vom 29. Dezember 2021 E. 4.1). Mit anderen Worten findet das Akteneinsichtsrecht ausserhalb von hängigen Verfahren seine Grenzen an berechtigten Interessen Dritter und einander entgegengesetzte Interessen an der Akteneinsicht einerseits und an deren Verweigerung andererseits sind sorgfältig gegeneinander abzuwägen (BGE 129 I 249 E. 3).

■ Auch der Zweck des gesetzlich vorgesehenen Akteneinsichtsrechts gegenüber den Steuerbehörden liegt primär darin, den Steuerpflichtigen (bzw. falls dieser verstorben ist, seine Rechtsnachfolger) in pendenten Verfahren in die Lage zu versetzen, seine (bzw. ihre) Interessen insbesondere bei der Ausübung von Äusserungs- und Mitwirkungsrechten sowie der Erhebung von Rechtsmitteln und Erfüllung von Verfahrenspflichten zu wahren (MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht – Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, N. 12 zu Art. 114 DBG). Auch wenn das Akteneinsichtsrecht in den Bestimmungen im Bundessteuerrecht (Art. 114 Abs. 1 DBG sowie Art. 41 Abs. 1 StHG) gemäss Gesetzestext nicht explizit auf "laufende Verfahren" beschränkt wird (wie dies in der kantonalechtlichen Norm von Art. 157 Abs. 1 StG der Fall ist), ist das Einsichtsrecht vor dem Hintergrund der Verfassungsbestimmung von Art. 29 BV sowie gemäss Sinn und Zweckgrundsätzlich nur in hängigen (d.h. noch nicht mit einer rechtskräftigen Veranlagung abgeschlossenen) Steuerverfahren voraussetzungslos zu gewähren (ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, Rz. 15 zu § 15 m.w.H.). Ausserhalb hängiger Verfahren besteht der Anspruch auch bei selber eingereichten oder unterzeichneten Akten nicht (mehr) voraussetzungslos, sondern hängt, was sich aus der Natur des rechtlichen Gehörs ergibt, davon ab, ob die gesuchstellende Person ein besonderes schutzwürdiges Interesse an der Einsichtnahme glaubhaft machen kann (MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, a.a.O., N. 13 zu Art. 114 DBG m.w.H.; Urteil des Bundesgerichts 2C_387/2013 vom 17. Januar 2014 E. 4.2.2). Entsprechend bezeichnete das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung das Akteneinsichtsrecht mit Bezug auf bereits rechtskräftig abgeschlossene Veranlagungsverfahren als "modifiziert" (vgl. dazu anstelle vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_181/2019 vom 11. März 2019 E. 1.3.2 betreffend Akteneinsicht in Steuerunterlagen; ferner auch Urteil des Bundesgerichts 2C_387/2013 vom 17. Januar 2014 E. 4.2.2 betreffend Akteneinsicht ausserhalb des Steuerbereichs). Dementsprechend wird auch in der Lehre davon ausgegangen, dass den Erben nach rechtskräftigem Abschluss des Veranlagungsverfahrens kein uneingeschränktes Akteneinsichtsrecht mehr zusteht; den Erben werden die Akten in rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren nurmehr geöffnet, wenn und soweit sie ein rechtlich erhebliches Interesse am Einsichtsrecht nachweisen und die Gewährung des Akteneinsichtsrechts zumutbar erscheint (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 41 f. zu Art. 114 DBG).

Für den hier betroffenen Fall des Beschwerdeführers ist daraus Folgendes zu schliessen: Der Anspruch auf Akteneinsicht in von der Erblasserin (C.) selber bei der Steuerverwaltung eingereichte Unterlagen gilt aufgrund des in den steuerrechtlichen Gesetzesgrundlagen vorgesehenen Einsichtsrechts (betreffend kantonale Steuern: Art. 157 Abs. 1 StG; betreffend Bundessteuern: Art. 114 Abs. 1 DBG) und der für Erben geltenden Universalsukzession für den Beschwerdeführer als Erben, wie der Beschwerdeführer dies auch geltend macht, zwar grundsätzlich voraussetzungslos. Dies bezieht sich allerdings, wie im kantonalen Gesetzestext ausdrücklich erwähnt wird, nur auf Akten in laufenden Veranlagungsverfahren. Da das direktsteuerliche Akteneinsichtsrecht gemäss Rechtsprechung und Lehre inhaltlich nicht über die allgemeine Regelung des Gehörsanspruchs in Art. 29 Abs. 2 BV hinausgeht (siehe dazu anstelle vieler das Urteil des Bundesgerichts 2C_629/2021 vom 19. Oktober 2021 E. 2.2.5), hat das in den Bestimmungen von Art. 157 Abs. 1 StG bzw. Art. 114 Abs. 1 DBG vorgesehene Akteneinsichtsrecht bei bereits abgeschlossenen Verfahren insofern modifiziert Geltung, als

die Akteneinsicht hier – anders als in noch pendenten Verfahren – Seite 16 an die Glaubhaftmachung eines besonders schutzwürdigen Interesses des Rechts- suchenden bzw. hier insbesondere eine Interessenabwägung mit allfällig schützenswerten Interessen des überlebenden Ehegatten gebunden ist (vgl. dazu auch das Urteil des Bundesgerichts 1C_194/2020 vom 27. Juli 2021 E. 5.3).

Zusammengefasst ist somit festzuhalten, dass das Akteneinsichtsrecht im Bereich sowohl der kantonalen Steuern als auch der direkten Bundessteuer ausserhalb eines hängigen Verfahrens – also auch im hier zu beurteilenden Fall, wo es um Akteneinsicht in von der Erblasserin selber eingereichte Unterlagen in den bereits rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungsverfahren 2005 bis 2014 geht – entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers sehr wohl eine Interessenabwägung erfordern kann.

h. Die Steuerverwaltung ging bereits bei der ersten die Akteneinsicht abweisenden Verfügung vom 3. November 2020 (act. 2.1 im Verfahren O2V 21 51; diese Verfügung wurde später mit Rekursentscheid des Departements Finanzen vom 24. März 2021 aufgehoben) davon aus, der Beschwerdeführer verlange Akteneinsicht, um die Krankheitskosten seines Vaters über- prüfen zu können (vgl. Verfügung vom 3. November 2020, E. 14). In der neuen Verfügung vom 31. August 2021 hielt die Steuerverwaltung ebenfalls fest, es gehe dem Beschwerde- führer mit seinem Gesuch um Akteneinsicht offensichtlich "nicht um die steuerlichen Verfah- ren bzw. die Steuerzahlungen im Zusammenhang mit der Verstorbenen, sondern vielmehr um Nachforschungen zum Pflegeaufwand bzw. zu den behaupteten Veränderungen in den Vermögensverhältnissen [des Vaters]" (act. 2.3 im Verfahren O2V 21 51).

Der Beschwerdeführer bestritt hingegen stets, dass es ihm darum gehe, zu prüfen, ob der Vater in den vergangenen Jahren Geld verbraucht oder verschenkt habe (vgl. z.B. act. 18/19.13 S. 2 im Verfahren O2V 22 17). Was genau er allerdings mit der verlangten Einsicht- nahme in die Steuerunterlagen 2005 bis 2014 bezweckt, hat er nicht konkret dargelegt und stattdessen die Ansicht vertreten, es bestehe ohnehin ein voraussetzungsloses Ein- sichtsrecht. Diese Auffassung trifft jedoch so nicht zu (vgl. E. 2.4e-g vorstehend):

Da das Recht auf Akteneinsicht in abgeschlossenen Verfahren wie dargelegt nicht auto- matisch (bzw. voraussetzungslos) gegeben ist, sondern nurmehr modifiziert gilt, sind die kon- kreten Interessen des um Akteneinsicht Ersuchenden durchaus bedeutsam. Wohl ist der Meinung des Beschwerdeführers dahingehend zu folgen, dass nicht zwingend ein steuerli- che Verfahren selber betreffendes Interesse vorhanden sein muss, um Akteneinsicht in Steuerakten nehmen zu können. Möglich sind auch andere Interessen wie beispielsweise die Klärung von Erbansprüchen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 42 zu Art. 114 DGB). Derartige konkrete und damit auch nachvollziehbare Interessen, die eine Aktenein- sicht in die Steuerunterlagen 2005 bis 2014 erfordern und gegebenenfalls in Abwägung dagegen sprechender Interessen rechtfertigen würden, hat der Beschwerdeführer nicht Seite 17 dargelegt. Wie der beigeladene B. zu Recht geltend macht, ist die Erbteilung im Nachlass von C. bereits mit Erbteilungsvertrag vom 8. Februar 2017 abgeschlossen worden, so dass zumindest nicht ohne weiteres ersichtlich ist, inwiefern die Akteneinsicht zur Klärung von allfälligen Erbansprüchen als Erbe von C. beim Beschwerdeführer benötigt werden würde. Zwar wendete der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang ein, dass allein aufgrund der Tatsache, dass eine erbrechtliche Vereinbarung unterzeichnet worden sei, sich nicht ableiten lasse, dass nicht z.B. mit neuen Informationen im Nachhinein Willensmängel

auftreten können (vgl. Replik, act. 17, S. 2 unten). Dies mag theoretisch zutreffen, aber eine bloss hypothetische Möglichkeit allein stellt noch kein rechtlich erhebliches Interesse dar. In der hier zu beurteilenden Situation stehen zudem die konkret dargelegten Interessen des überlebenden Ehegatten und Vaters des Beschwerdeführers – welcher sich ausdrücklich gegen eine Offenlegung der Steuerakten ausgesprochen hat und explizit nicht möchte, dass seinem Sohn Einsicht gewährt wird in ihn genauso wie seine vorverstorbene Ehefrau betreffende Steuerakten mit Informationen zu den finanziellen Verhältnissen des Ehepaars, da er darüber gegenüber dem Sohn keine Rechtfertigung schulde – den nicht weiter begründeten Interessen einer Akteneinsicht des Beschwerdeführers in diese Unterlagen gegenüber. Diese Konstellation unterscheidet sich nicht nur vom Sachverhalt in einem Entscheid des Verwaltungsgerichts Thurgau vom 27. Oktober 2011 (publiziert in: TVR 2011 Nr. 35), wo der Ehegatte ebenfalls vorverstorben war und nurmehr noch Interessen von verschiedenen Erben gegeneinander abzuwägen waren, sondern auch von der Ausgangslage in dem vom Beschwerdeführer zur Begründung eines Einsichtsrechts zitierten Bundesgerichtsentscheid BGE 132 III 603 (übersetzt in Pra 96 [2007] Nr. 56): Während in jenen Fallkonstellationen die konkret hinter dem Akteneinsichtsgesuch stehende Absicht der Wahrung von Erbrechten bzw. Rechten im Zusammenhang mit der Existenz einer Erbanwartschaft als vorrangiges Interesse eingeordnet wurde, bringt der Beschwerdeführer im vorliegenden Fall gerade nichts Konkretes vor, das (ebenso wie in jenen Sachverhalten) als rechtserhebliches Interesse für eine Akteneinsicht sprechen würde. Die im Erbteilungs- und Erbvertrag vom 8. Februar 2017 (act.13/3.6 im Verfahren O2V 22 17) vorgesehene Abmachung, wo der Beschwerdeführer ausdrücklich auf die Geltendmachung allfälliger Ausgleichungsstatbestände verzichtet hat (worauf der Beigeladene zu Recht hinweist), würde erst Recht die Darlegung eines konkreten Interesses erfordern. Schliesslich diene entgegen der Argumentation des Beschwerdeführers im Entscheid BGE 132 III 603 als Rechtsgrundlage für eine Akteneinsicht auch nicht "ohne weiteres Art. 607 ff. ZGB" (vgl. Beschwerde vom 20. September 2021, act. 1 im Verfahren O2V 21 51, S. 5 oben sowie Beschwerde vom 19. April 2022, act. 1 im Verfahren O2V 22 17, S. 5): Auch das Bundesgericht geht bezüglich Akteneinsichtsrecht von Erben davon aus, dass es nicht ausreicht, einfach Erbe zu sein, ohne dass das konkrete Interesse an einer Akteneinsicht überhaupt eine Rolle spielen würde. So hielt es fest, von einem relevanten Interesse der Erben zur Einsicht in Grundbuchdaten Seite 18 könne namentlich dann ausgegangen werden, wenn glaubhaft gemacht werde, dass die Kenntnis der Grundbuchdaten der Durchsetzung erbrechtlicher Ansprüche diene (Urteil des Bundesgerichts 5A_799/2020 vom 5. Januar 2022 E. 3 mit Verweis auf BGE 132 III 603). In den hier zu beurteilenden Verfahren hat der Beschwerdeführer aber weder diesbezügliche konkrete, noch andere gewichtige Interessen für eine Akteneinsichtnahme dargelegt, insbesondere auch nicht gegenüber den Steuerbehörden, bei welchen das Akteneinsichtsgesuch ursprünglich gestellt worden ist. Insoweit von ihm argumentiert wird, der Beigeladene habe so oder so darauf verzichtet, Informationen über seinen Gesundheitszustand oder seine Vermögensverhältnisse geheim zu halten, weil er inzwischen zugestimmt habe, all diese Informationen dem Beschwerdeführer ohnehin zur Verfügung zu stellen, ist dem Beigeladenen zu folgen, der dazu klargestellt hat, dass eine solche Einwilligung für den bereits abgelaufenen Zeitraum der Jahre 2005 bis 2014 nie erfolgt sei. Es leuchtet in der Tat nicht ein, wieso aus einer Einwilligung, ab einem späteren Zeitpunkt bestimmte Informationen offenzulegen, sei dies betreffend die finanziellen Verhältnisse oder über den Gesundheitszustand, rückwirkend geschlossen werden können soll, schon vorher sei auf ein Geheimhaltungsinteresse

verzichtet worden. Die diesbezügliche vom Beschwerdeführer vertretene Ansicht, wonach, wer aktuelle Gesundheitsinformationen offenlege, an der Geheimhaltung älterer Informationen ein kleineres schützenswertes Interesse haben soll, vermag nicht zu überzeugen.

E. 2.5

Zusammengefasst ist gestützt auf die obigen Erwägungen festzuhalten, dass sowohl die im Verfahren O2V 21 51 angefochtene Verfügung der kantonalen Steuerverwaltung vom 31. August 2021 als auch der im Verfahren O2V 22 17 angefochtene Rekursentscheid des Departements Finanzen vom 24. März 2022, mit welchen dem Beschwerdeführer die Akten- einsicht verweigert wurde, im Ergebnis zu bestätigen ist. Die Beschwerden in beiden Ver- fahren werden dementsprechend abgewiesen.

Seite 19

E. 3

Kosten und Entschädigung

Während im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern die Kosten- und Entschädigungsfolgen kantonal geregelt sind (vgl. Art. 53 i.V.m. Art. 19 ff. VRPG), regelt im Bereich der direkten Bundessteuer Art. 144 DBG die Verlegung der Kosten und Entschädigungen. Die Höhe der Kosten bestimmt sich auch im Bundessteuerbereich nach dem kantonalen Recht (Art. 144 Abs. 5 DBG). Den Vorinstanzen bzw. der Eidgenössischen Steuerverwaltung werden unab- hängig vom Verfahrensausgang keine Kosten auferlegt (Art. 144 Abs. 3 DBG und 5 DBG i.V.m. Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 22 Abs. 1 VRPG) und keine Entschädigung zugesprochen (Art. 144 Abs. 4 und 5 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 bis 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG, SR 172.021] i.V.m. Art. 59, Art. 53 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 lit. a VRPG). Damit bleibt nachfolgend über die Kosten- und Entschädigungsfolgen mit Bezug auf den Beschwerdeführer und den Beigeladenen zu entscheiden.

E. 3.1

Die 2. Abteilung des Obergerichts hat in der vorliegenden Sache als Verwaltungsgericht ent- schieden. 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).

Im konkreten Fall erscheint eine Gebühr von Fr. 1'500.-- für die vereinigten beiden Verfahren angemessen.

Diese Gebühr ist von dem mit seinen Beschwerden unterliegenden Beschwerdeführer zu tragen (Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 19 Abs. 3 VRPG sowie Art. 144 Abs. 1 und 2 DBG). Sie kann mit den von ihm bereits bei der Gerichtskasse einbezahlten Kostenvorschüssen verrechnet werden.

E. 3.2

Dem Beschwerdeführer steht beim vorliegenden Verfahrensausgang keine Entschädigung zu (Art. 53 Abs. 3 VRPG e contrario; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario). Hingegen ist dem zu beiden Verfahren beigeladenen B. zulasten des

unterliegenden Beschwerdeführers eine angemessene Entschädigung für seine Aufwendungen zuzusprechen.

Für die Bemessung der Entschädigung des rechtsanwaltlich vertretenen Beigeladenen ist auf die Bestimmungen im Anwaltstarif (AT, bGS 145.53) abzustellen. Gemäss Art. 3 Abs. 1 AT setzt sich die Entschädigung zusammen aus einem Honorar und den Barauslagen. Seite 20 Gestützt auf Art. 13 Abs. 1 lit. c AT gelangt in den vorliegend beurteilten Verfahren die pauschale Honorar-Bemessung zur Anwendung, wobei ein Rahmen von Fr. 1'000.-- bis Fr. 10'000.-- vorgesehen ist (Art. 16 AT). Innerhalb dieses Rahmens richtet sich das Honorar nach den besonderen Umständen des Falles und wird insbesondere unter Berücksichtigung von Art und Umfang der Bemühungen, der Schwierigkeit des Falles und den wirtschaftlichen Verhältnissen der Beteiligten festgelegt (Art. 17 AT).

Im konkreten Fall erscheint, namentlich auch unter Berücksichtigung des Umfangs der im Rahmen des Schriftenwechsels eingereichten Eingaben des Beigeladenen, ein Honorar von pauschal Fr. 2'500.-- als angemessen. Unter Hinzurechnung der praxisgemäss üblichen Barauslagenpauschale von 4% sowie der Mehrwertsteuer ergibt sich somit eine Entschädigung von insgesamt Fr. 2'800.20 welche dem Beigeladenen zulasten des Beschwerdeführers zuzusprechen ist.

Seite 21

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