



9C_711/2022

Urteil vom 17. November 2023

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung

Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichterin Moser-Szeless, Bundesrichter Beusch, Bundesrichterin Scherrer Reber,
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte

A. _____,
vertreten durch Rechtsanwalt Werner Rechsteiner,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt St. Gallen, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen.

Gegenstand

Direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2009,

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 3. Oktober 2022 (B 2022/29).

Sachverhalt:

A.

A. _____ ist selbständiger Landwirt und bewirtschaftet einen landwirtschaftlichen Betrieb in U. _____, den er im Jahr 1994 von seinem Vater (A. _____ sen.) zum Ertragswert erworben hat. Im Jahr 2000 wurde eine Parzelle des Betriebs in Bauland umgezont und in den Jahren 2007 und 2009 in Teilstücken veräussert. Den aus dem Verkauf von zehn Parzellen im Jahr 2009 erzielten Gewinn von Fr. 2'408'154.- besteuerte das Kantonale Steueramt mit Veranlagungsverfügungen vom 24. August 2011 mit der Grundstückgewinnsteuer, wobei sich insgesamt ein Steuerbetrag von Fr. 477'411.- ergab. Die Veranlagungen erwuchsen unangefochten in Rechtskraft. In der Steuererklärung für das Jahr 2009, eingereicht am 26. Oktober 2011, deklarierte A. _____ ein steuerbares Einkommen von Fr. 42'712.- (ohne Einkünfte aus der Veräusserung der zehn Landparzellen) und ein steuerbares Vermögen von Fr. 2'077'081.-.

B.

Mit Verfügungen vom 21. November 2018 wurde A. _____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.- (Verlustvortrag von Fr. 176'132.-) und mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 2'335'000.- und für die direkte Bundessteuer 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 2'216'200.- veranlagt. Das der direkten Bundessteuer unterliegende Einkommen bestand aus einem Gewinn aus den Baulandverkäufen von Fr. 2'394'592.- (nach Abzug eines steuerfreien Anteils von Fr. 13'562.-) abzüglich des Verlustvortrags von Fr. 176'132.- und gewisser weiterer Abzüge (für Versicherungsprämien etc.) über Fr. 2'242.-.

Eine Einsprache hiergegen wies das Steueramt des Kantons St. Gallen mit Entscheiden vom 14. Juli 2020 ab. Abgesehen von einer teilweisen Kosten- und Entschädigungsaufgabe zulasten des Steueramts des Kantons St. Gallen wegen einer Verletzung des rechtlichen Gehörs blieben die gegen diese Entscheide erhobenen Rechtsmittel erfolglos: Auf den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern trat die Verwaltungsrekurskommission mit Entscheid vom 18. Januar 2022 nicht ein, während sie die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer mit gleichem Entscheid abwies. Die Beschwerde, die A. _____ gegen diesen Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer erhob, wies das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen mit Entscheid vom 3. Oktober 2022 ab.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 21. November 2022 beantragt A. _____, der Beschwerdeentscheid vom 3. Oktober 2022 sei aufzuheben und es sei von der Besteuerung des Einkommens in Höhe von Fr. 2'216'000.- aus selbständiger Erwerbstätigkeit aufgrund des Verkaufs der zehn Parzellen im Jahr 2009 abzusehen. Das Steueramt des Kantons St. Gallen beantragt die Abweisung der Beschwerde. Die Vorinstanz verzichtet auf Vernehmlassung.

Erwägungen:

1.

Die Beschwerde richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die rechtzeitig (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 142 I 135 E.**

1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (**BGE 140 III 115 E. 2**). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantzieren (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. **BGE 147 I 73 E. 2.2**).

2.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die vorgebrachten Argumente, falls weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (**BGE 142 I 135 E. 1.5**). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substantzierungspflicht (**BGE 147 I 73 E. 2.1**; **143 II 283 E. 1.2.2**; **139 I 229 E. 2.2**; **138 I 274 E. 1.6**).

3.

Der Beschwerdeführer macht geltend, dass für das Jahr 2009 die Veranlagungsverjährung eingetreten sei. Entgegen den Erwägungen der Vorinstanz sei die relative Verjährungsfrist im Jahr 2014 nicht wirksam unterbrochen worden.

3.1. Die Vorinstanz hat hierzu festgestellt, dass der Beschwerdeführer die Steuererklärung 2009 persönlich unterzeichnet habe und sie keinen Hinweis auf ein Vertretungsverhältnis enthalte. Das Steueramt habe den Veranlagungsvorschlag betreffend den Beschwerdeführer vom 6. März 2014 per E-Mail einer Treuhandfirma (B. _____ AG) zugestellt. Eine schriftliche Vollmacht für diese Treuhandfirma finde sich in den Akten nicht. Sie habe aber den Jahresabschluss 2009 des Beschwerdeführers erstellt und auch seine Steuererklärung verfasst, wie aus einer E-Mail vom 29. Juli 2011 hervorgehe, worin sie um Fristerstreckung für die Einreichung der Steuererklärung des Beschwerdeführers ersucht habe. Überdies sei die Veranlagung schliesslich am 21. November 2018 der Treuhandfirma eröffnet worden. Auf den Veranlagungsvorschlag vom 6. März 2014 habe nicht die Treuhandfirma, sondern eine Steuerberatungsfirma (C. _____ AG) mit Schreiben vom 9. April 2014 an den Rechtsdienst des Steueramts reagiert und unter detaillierter Wiedergabe des Veranlagungsvorschlags Stellung genommen. Diese Stellungnahme sei in Kopie dem Beschwerdeführer sowie der Treuhandfirma zugestellt worden. Der Beschwerdeführer bestreite nicht, dass er dieses Schreiben der Steuerberatungsfirma erhalten habe. Unabhängig davon, ob nun für die Steueranlagungsverfahren 2009 ein Vertretungsverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der Treuhandfirma oder der Steuerberatungsfirma bestanden habe, sei ihm der Veranlagungsvorschlag als Unterbrechungshandlung zur Kenntnis gebracht worden. Dies genüge für die Unterbrechung der Verjährung; dass der Beschwerdeführer die Unterbrechungshandlung auch tatsächlich zur Kenntnis genommen habe, sei nicht erforderlich (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.4).

3.2. Der Beschwerdeführer macht hiergegen im Wesentlichen geltend, es könne von ihm nicht erwartet werden, Schreiben von Dritten zur Kenntnis zu nehmen und zu kontrollieren, ob die Steuerbehörde Schriftstücke an die richtigen Personen versende. Weder die Treuhandfirma noch die Steuerberatungsfirma seien ermächtigt gewesen, ihn in dieser Sache zu vertreten.

3.3. Das Recht des Kantons, die direkte Bundessteuer zu veranlagern, verjährt grundsätzlich fünf Jahre nach Ablauf der betreffenden Steuerperiode (Art. 120 Abs. 1 DBG; relative Verjährung). Diese relative Verjährungsfrist kann unter gewissen Umständen stillstehen oder unterbrochen werden, doch tritt die Verjährung in jedem Fall 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode ein (Art. 120 Abs. 4 DBG; absolute Verjährung). Die Verjährung wird namentlich unterbrochen und beginnt neu zu laufen mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einer steuerpflichtigen oder mithaftenden Person zur Kenntnis gebracht wird (Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG). Zu diesen Amtshandlungen gehören nach der Rechtsprechung beispielsweise die Zustellung des Steuererklärungsformulars, die Mahnung zur Einreichung einer Steuererklärung, die Ankündigung und Vornahme von Bücheruntersuchungen, die Eröffnung einer definitiven oder provisorischen Steueranlagung, die Aufforderung oder die Mahnung zur Zahlung (**BGE 139 I 64 E. 3.3**; **137 I 273 E. 3.4.3**; **126 II 1 E. 2c**; Urteil 2C_174/2022 vom 31. März 2022 E. 3.2.2; vgl. für weitere Beispiele verjährungsunterbrechender Handlungen BEUSCH/BRUNNER, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 46 zu Art. 120 DBG; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, Teil III, 2015, N. 34 zu Art. 120 DBG; MARCO ROSTETTER, Die Verjährung im Recht der direkten Bundessteuer und der harmonisierten kantonalen Steuern, 2019, S. 126 f. und [einschränkend] 131 f.).

3.4. In welcher Form die Amtshandlung der steuerpflichtigen respektive der mithaftenden Person zur Kenntnis gebracht werden muss, schreibt Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG nicht vor. Das Bundesgericht hat deshalb erkannt, dass auch eine Mitteilung per Telefax die Verjährung unterbrechen kann (Urteile 2C_179/2021 vom 25. Oktober 2021 E. 6.2; 2C_349/2009 vom 16. November 2009 E. 3.1; vgl. auch Urteil 2A.546/2001 vom 1. Mai 2002 E. 3d und 3e, in: ASA 73 S. 237, RDAF 2022 II S. 392, StR 57/2002 S. 638 [zur Warenumsatzsteuer]). Es gibt keinen Grund, Mitteilungen der Steuerbehörden über moderne Kommunikationskanäle (z.B. E-Mail) anders zu behandeln (vgl. BEUSCH/BRUNNER, a.a.O., N. 53 zu Art. 120 DBG; Frage noch offengelassen in Urteil 2C_179/2021 vom 25. Oktober 2021 E. 6.2; vgl. auch **BGE 145 II 130 E. 3.2.3**, wonach die Anerkennung einer Steuerschuld in E-Mails die Verjährung nach Art. 120 Abs. 3 lit. b DBG unterbricht). Ein Veranlagungsvorschlag wie jener, den das Steueramt an die Treuhandfirma geschickt hat, stellt eine Amtshandlung dar, die auf die Feststellung der Steuerforderung gerichtet und zur Unterbrechung der Verjährung geeignet ist, unabhängig davon, ob er per Post oder elektronisch versandt wird. Fraglich ist indessen, ob die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen ist, dass die steuerpflichtige Person von dieser Amtshandlung nicht effektiv Kenntnis zu nehmen braucht und auch die Wiedergabe des Veranlagungsvorschlags in einem Schreiben einer Drittperson die Verjährung unterbricht (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.4 am Ende).

3.5. Das Bundesgericht hatte diese Fragen bislang noch nicht zu beantworten. Um sie zu klären, ist Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG auszulegen. Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der massgeblichen Norm. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss das Gericht unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite der Norm suchen. Dabei hat es insbesondere den Willen des Gesetzgebers zu berücksichtigen, wie er sich namentlich aus den Gesetzesmaterialien ergibt (historische Auslegung). Weiter hat das Gericht nach dem Zweck, dem Sinn und dem dem Text zugrunde liegenden Wertungen zu forschen, namentlich nach dem durch die Norm geschützten Interesse (teleologische Auslegung). Wichtig ist auch der Sinn, der einer Norm im Kontext zukommt, und das Verhältnis, in welchem sie zu anderen Gesetzesvorschriften steht (systematische Auslegung). Das Bundesgericht befolgt bei der Auslegung von Gesetzenormen einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es ab, die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen (**BGE 149 II 158 E. 5.2.1**; **148 V 28 E. 6.1**; **146 V 224 E. 4.5.1**, 146 V 95 E. 4.3.1; je mit Hinweisen).

3.5.1. In der deutschen und der italienischen Sprachfassung definiert Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG nicht, wer die Amtshandlung der steuerpflichtigen oder mithaftenden Person zur Kenntnis zu bringen hat, damit die Verjährung unterbrochen wird. Demgegenüber verlangt der französische Wortlaut, dass die (zuständige) Behörde die Amtshandlung mitteilt ("[...] l'autorité prend une mesure [...] et en informe le contribuable [...]"). Der französische und auch der deutsche Wortlaut ("[...] zur Kenntnis gebracht wird") der Bestimmung legen überdies nahe, dass die Verjährung nur unterbrochen wird, wenn die steuerpflichtige oder mithaftende Person von der Amtshandlung effektiv Kenntnis nimmt. Die italienische Sprachfassung verlangt demgegenüber nur, dass die Amtshandlung der steuerpflichtigen oder mithaftenden Person "kommuniziert" ("comunicato") wird. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die grammatikalische Auslegung kein eindeutiges Ergebnis liefert.

3.5.2. Den Materialien zu Art. 120 DBG lassen sich für die hier interessierenden Fragen ebenfalls keine sachdienlichen Hinweise entnehmen. Immerhin kann als historisches Auslegungselement berücksichtigt werden, dass bereits nach der Rechtsprechung zum alten Recht Einforderungshandlungen die Verjährung nur dann unterbrechen, wenn sie der steuerpflichtigen Person zur Kenntnis gebracht wurden (jedenfalls seit **BGE 112 Ib 88 E. 2b**; vgl. auch **BGE 126 II 1 E. 2c**; Urteile A.133/1987 vom 29. Oktober 1987 E. 4d, in: ASA 59 S. 250; A.56/1981 vom 21. Dezember 1983 E. 2a, in: ASA 53 S. 262; vom 5. April 1974 E. 1, in: ASA 43 S. 127), obschon der Gesetzestext dies nicht ausdrücklich voraussetzte (vgl. Art. 128 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer [BdBSt; AS 56 1947]). Diese steuerrechtliche Praxis deckte sich indessen mit der Rechtsprechung im übrigen öffentlichen Recht, wonach die Verjährung öffentlich-rechtlicher Forderungen durch alle Akte unterbrochen wird, mit denen die Forderung gegenüber dem Schuldner in geeigneter Weise geltend gemacht wird (**BGE 141 V 487 E. 2.3**; **133 V 579 E. 4.3.1**; Urteil 2C_188/2010 vom 24. Januar 2011 E. 6.3, je mit zahlreichen Hinweisen; vgl. auch **BGE 135 V 74 E. 4.2.1**). In gewissen steuerrechtlichen Urteilen zum alten Recht hatte das Bundesgericht ausserdem erwohnen, dass die Verjährung auch dann unterbrochen werden kann, wenn die Amtshandlung nicht durch die Steuerbehörde, sondern durch ein Gericht vorgenommen oder der steuerpflichtigen Person zur Kenntnis gebracht wird (vgl. **BGE 97 I 167 E. 5b**; Urteile 2C_555/2008 vom 5. November 2008 E. 3.2; A.133/1987 vom 29. Oktober 1987 E. 4g, in: ASA 59 S. 250). Ob die steuerpflichtige oder mithaftende Person von der Amtshandlung effektiv Kenntnis nehmen muss und ob neben den Steuerbehörden und den Gerichten auch sonstige Dritte die steuerpflichtige bzw. mithaftende Person so über Amtshandlungen unterrichten können, dass dadurch die Verjährung unterbrochen wird, ergibt sich aus der Rechtsprechung zum alten Recht allerdings nicht.

3.5.3. Um den Zweck der Verjährungsunterbrechung zu ermitteln, ist zunächst ein Blick auf den Grund für die Verjährung selbst zu werfen. Das Institut der Verjährung beruht auf den Grundsätzen von Treu und Glauben sowie der Rechtssicherheit (**BGE 126 II 49 E. 2a**; **119 Ib 311 E. 4a**; **112 Ia 260 E. 5**). Wie das Bundesgericht bereits vor rund 60 Jahren festgehalten hat, schadet es der Rechtssicherheit, wenn Streitigkeiten über Forderungen möglich bleiben, deren Entstehung oder Erlöschen wegen einer durch Zeitablauf verursachten Beweisschwierigkeit nicht mehr zuverlässig feststellbar sind. Die Gläubiger sollen mit der Geltendmachung einer gewöhnlichen Forderung nicht beliebig zuwarten dürfen, ohne einen Rechtsnachteil zu erleiden, weil die Schuldner nicht dauernd im Ungewissen darüber gelassen werden dürfen, ob Forderungen, die längere Zeit nicht geltend gemacht wurden und mit denen sie daher natürlicherweise immer weniger rechnen, schliesslich doch noch geltend gemacht werden. Für den Gläubiger liegt in der Verjährung ein nicht nur in seinem Interesse, sondern auch im Interesse klarer Rechtsbeziehungen erwünschter Ansporn, seine Forderungen innert einer vernünftigen Frist geltend zu machen und den Austrag von Streitigkeiten darüber nicht zu verzögern (**BGE 90 II 428 E. 8**). Auf diese Überlegungen, die das Bundesgericht zur Verjährung im Privatrecht angestellt hatte, verwies es später auch für die Begründung der Verjährung vermögensrechtlicher Forderungen im öffentlichen Recht (**BGE 98 Ib 351 E. 2**). Der erwähnte Ansporn für den Gläubiger ist im öffentlichen Recht sogar verfassungsrechtlich verbrieft, sind die Behörden doch verpflichtet, ihre Verfahren zügig zu führen (Beschleunigungsgebot gem. Art. 29 Abs. 1 BV; vgl. auch die Rechtslage im Mehrwertsteuerrecht, wo der Gesetzgeber die Verjährungsfristen bewusst verkürzt hat, um die Behörden zur Verfahrensbeschleunigung zu zwingen: Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885, 6985).

3.5.4. Die Unterbrechung der Verjährung macht die bereits abgelaufene Zeit bedeutungslos und löst einen neuen Fristenlauf aus. Sie dient damit als Gegengewicht zum Schutz, den die (relative) Verjährung für den Schuldner bedeutet, weil diesem nicht ermöglicht werden soll, durch Verweigerung der Mitwirkung oder sonstiges trölerisches Verhalten die Verjährung selbst herbeizuführen (vgl. MARKUS BINDER, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, 1985, S. 241 ff.; LOCHER, a.a.O., N. 30 zu Art. 120 DBG). Mit diesem Zweck der Unterbrechung wäre es kaum zu vereinbaren, wenn sie nur einträte, falls der Schuldner von der Unterbrechungshandlung tatsächlich Kenntnis nimmt. Abgesehen von den zu erwartenden Beweisschwierigkeiten würde der Steuerschuldner dadurch schliesslich oft in die Lage versetzt, die Unterbrechung vermeiden oder verzögern und so die Verjährung herbeiführen zu können. Im Einklang mit der Literatur ist stattdessen für die Auslegung von Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG auf den Lösungsansatz zurückzugreifen, der für die Eröffnung von Entscheiden entwickelt worden ist (BEUSCH/BRUNNER, a.a.O., N. 48 zu Art. 120 DBG; ähnlich MASMEJEAN-FEY/VIANIN, in: Commentaire romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 13a zu Art. 120 DBG; ROSTETTER, a.a.O., S. 128; vgl. auch Urteil 2C_463/2016 vom 26. März 2018 E. 2). Danach gilt ein Entscheid als eröffnet und entfaltet er seine Wirkungen (u.a. Auslösung des Fristenlaufs), wenn er dem Adressaten zugestellt wird (vgl. **BGE 144 IV 57 E. 2.3**; **142 II 411 E. 4.2** und **4.2.1**; **122 I 139 E. 1**; **115 Ia 12 E. 3b**). Unter Vorbehalt besonderer Formvorschriften (vgl. dazu **BGE 144 IV 57 E. 2.3.2**) ist unter Zustellung nicht der Moment zu verstehen, in dem der Adressat vom Inhalt der behördlichen Mitteilung tatsächlich Kenntnis oder sie wenigstens entgegennimmt, sondern bereits der Zeitpunkt des Eintreffens der Mitteilung im Machtbereich des Adressaten (**BGE 144 IV 57 E. 2.3.2**; **142 III 599 E. 2.4.1**; **122 III 316 E. 4b**; **115 Ia 12 E. 3b**; **109 Ia 15 E. 4**; vgl. auch die gesetzlichen Regelungen in Art. 85 StPO und Art. 138 ZPO). Entscheidend ist nicht, ob der Adressat die Mitteilung in der Folge tatsächlich zur Kenntnis nimmt, sondern dass von ihm die Kenntnisnahme nach Treu und Glauben erwartet werden darf (vgl. **BGE 113 Ib 296 E. 2a**). Zum Machtbereich des Adressaten gehören namentlich der Briefkasten sowie Angestellte des Adressaten und Personen, die im selben Haushalt wohnen (**BGE 144 IV 57 E. 2.3.2**; **142 III 599 E. 2.4.1**; **122 I 139 E. 1**; vgl. auch Art. 85 Abs. 3 StPO; Art. 138 Abs. 2 ZPO). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz machen die Praxis und seit einigen Jahren auch diverse Verfahrensgesetze des Bundes für eingeschriebene Sendungen. Bei diesen wird die Zustellung fingiert, wenn sie nach einem erfolglosen Zustellungsversuch nicht innerhalb einer bestimmten Frist abgeholt werden, allerdings nur, sofern die Person mit einer Zustellung rechnen musste (vgl. statt vieler **BGE 142 III 599 E. 2.5**; **141 II 429 E. 3.1**; **138 III 225 E. 3.1**; **134 V 49 E. 4**; Art. 44 Abs. 2 BGG; Art. 85 Abs. 4 lit. a StPO; Art. 138 Abs. 3 lit. a ZPO). Für Mitteilungen, die nicht in den Machtbereich des Adressaten gelangen und für die nicht die Zustellungsfiktion greift, gilt der allgemeine Rechtsgrundsatz, dass die mangelhafte Eröffnung für den Adressaten keine Nachteile zeitigen darf (**BGE 144 II 401 E. 3.1**; **144 IV 57 E. 2.3.2**; **139 IV 228 E. 1.3**; **102 Ib 91 E. 3**). Sie entfalten gegenüber dem Adressaten grundsätzlich keine Wirkung. Vorbehalten bleibt allerdings der Fall, in dem der Adressat vom Inhalt der mangelhaft eröffneten behördlichen Mitteilung oder zumindest von ihrem Bestand tatsächlich Kenntnis genommen hat (**BGE 144 IV 57 E. 2.3.2**; **139 IV 228 E. 1.3**; **134 V 306 E. 4.2**). In diesem Fall kann es gegen Treu und Glauben verstossen, sich auf den Eröffnungsmangel zu berufen (**BGE 144 IV 57 E. 2.3.2**; **102 Ib 91 E. 3**).

3.5.5. Übertragen auf die Unterbrechung der Verjährung folgt aus diesen Grundsätzen, dass Amtshandlungen der Steuerbehörde die Verjährung nur unterbrechen, wenn die Steuerbehörde damit oder mit einer Mitteilung darüber in den Machtbereich der steuerpflichtigen oder mithaftenden Person vordringt, sodass diese von der Amtshandlung Kenntnis nehmen kann und die Kenntnisnahme von ihr nach Treu und Glauben erwartet werden darf. Nimmt die Steuerbehörde die Amtshandlung ausserhalb des Machtbereichs der steuerpflichtigen oder mithaftenden Person vor, ohne diese über die Amtshandlung zu informieren, kann sich die Steuerbehörde grundsätzlich nicht auf die Unterbrechung der Verjährung berufen (vgl. auch MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 304 Fn. 2503; BINDER, a.a.O., S. 251; KÄNZIG/BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer], III. Teil, 2. Aufl. 1992, N. 12 zu Art. 128 BdBSt; nach diesen Autoren unterbrechen Amtshandlungen, welche die Steuerbehörde gegenüber Dritten vornimmt, die Verjährung nicht). Vorbehalten bleibt der Fall, dass die betroffene Person auf andere Weise tatsächlich Kenntnis entweder vom Inhalt oder zumindest von der Vornahme der Amtshandlung genommen hat (vgl. ROSTETTER, a.a.O., S. 128 f.). Entgegen der Vorinstanz (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.4) wird die Verjährung also durch die blosse Möglichkeit der Kenntnisnahme nicht unterbrochen, wenn die Steuerbehörde ihre Amtshandlung der steuerpflichtigen oder mithaftenden Person oder ihrer Stellvertretung nicht direkt mitteilt.

3.6. Das Steueramt hat den Veranlagungsvorschlag dem Beschwerdeführer nicht direkt mitgeteilt. Vorbehaltlich eines Vertretungsverhältnisses (vgl. dazu sogleich E. 3.7) können die Treuhand- und die Steuerberatungsfirma sowie ihre Mitarbeiter, die vom Veranlagungsvorschlag Kenntnis hatten, nicht der

Machtssphäre des Beschwerdeführers zugerechnet werden, auch wenn sie in anderen Zusammenhängen von diesem mandatiert worden waren. Dies verbietet sich nur schon deshalb, weil es unter dem Gesichtspunkt der Geheimhaltungspflicht (Art. 110 Abs. 1 DBG) zumindest nicht unbedenklich ist, wenn Steuerbehörden Veranlagungsvorschläge und ähnliche sensitive Informationen an solche Drittpersonen senden, solange diese von der steuerpflichtigen Person nicht zum Empfang solcher Mitteilungen autorisiert worden sind. Folglich könnte sich das Steueramt nach dem Gesagten nur dann auf die Unterbrechung der Verjährung berufen, wenn feststünde, dass der Beschwerdeführer vom Inhalt oder zumindest vom Bestand des Veranlagungsvorschlags Kenntnis genommen hatte.

Die Vorinstanz hat für das Bundesgericht verbindlich (Art. 105 Abs. 1 BGG; vgl. oben E. 2.1) festgestellt, dass dem Beschwerdeführer das Schreiben der Steuerberatungsfirma zugegangen ist, nicht aber, dass er von dessen Inhalt und insbesondere von darin auszugewiesenen geschilderten Veranlagungsvorschlag des Steueramts tatsächlich Kenntnis genommen hätte (vgl. oben E. 3.1). Dies dürfte nicht nur daran gelegen haben, dass die Vorinstanz die tatsächliche Kenntnisnahme durch den Beschwerdeführer zu Unrecht für irrelevant gehalten hat, sondern auch und vor allem daran, dass in den Akten keine Hinweise auf eine tatsächliche Kenntnis des Beschwerdeführers vom Veranlagungsvorschlag zu finden waren (z.B. Äusserungen des Beschwerdeführers vor Ablauf der relativen Verjährungsfrist, welche die Kenntnis des Veranlagungsvorschlags bezeugt hätten) und die Erhebung neuer Beweismittel in Bezug auf eine Tatsache, die sich rund zehn Jahre zuvor ereignet hat, nach allgemeiner Lebenserfahrung praktisch ausgeschlossen ist. Unter diesen Umständen wäre es zwecklos, die Sache für weitere Sachverhaltsabklärungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Stattdessen ist gestützt auf die Beweislastregel (Art. 8 ZGB analog; vgl. dazu **BGE 148 II 285 E. 3.1.3** mit Hinweisen) zulasten des Steueramts davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer vor Ablauf der Verjährungsfrist am Ende des Jahres 2014 keine Kenntnis des Veranlagungsvorschlags hatte.

3.7. Fragen kann sich nur noch, ob das Wissen der Treuhand- oder der Steuerberatungsfirma, die beide über den Veranlagungsvorschlag im Bilde waren, dem Beschwerdeführer zugerechnet werden kann. Dies wäre dann der Fall, wenn eine oder beide Firmen oder die zuständigen Mitarbeiter als Vertreter des Beschwerdeführers anzusehen wären.

3.7.1. Nach Art. 117 Abs. 1 DBG kann sich der Steuerpflichtige vor den Behörden vertraglich vertreten lassen, soweit seine persönliche Mitwirkung nicht erforderlich ist. Abweichende Regelungen vorbehalten richten sich Begründung und Wirkungen des Vertretungsverhältnisses im Verwaltungsrecht nach Art. 32 ff. OR analog (**BGE 132 V 166 E. 8.5.1**; vgl. auch Urteile 2C_872/2018 vom 18. Dezember 2018 E. 2.2.2). Rechtsfolge des rechtsgültigen Vertretungsverhältnisses ist einerseits, dass sich die vertretene Person im Umfang der Ermächtigung das prozessuale Verhalten des Stellvertreters (**BGE 143 III 157 E. 1.2.2**; Urteile 2C_872/2018 vom 18. Dezember 2018 E. 2.2.2; 2C_651/2017 / 2C_652/2017 vom 2. November 2017 E. 2.3.6) sowie die ihm gegenüber vorgenommenen Handlungen und sein Wissen (**BGE 140 III 86 E. 4.1**; vgl. zur aktiven und passiven Stellvertretung sowie der Zurechnung des Wissens des Stellvertreters auch ANNICK FOURNIER, L'imputation de la connaissance, 2021, S. 74 f. und 85 ff.) zurechnen lassen muss, andererseits, dass die Steuerbehörde Entscheide und andere Mitteilungen dem Stellvertreter zustellen muss und Zustellungen an die steuerpflichtige Person mangelhaft sind (**BGE 113 Ib 296 E. 2b**; MARC STÄHLI, Die Rechtsstellung des Stellvertreters, 1994, S. 113 f.; ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 28 ff. zu Art. 117 DBG). Die Ermächtigung kann insbesondere durch schriftliche Vollmacht zuhanden des Vertreters erteilt werden. Da das Gesetz die Ermächtigung keinen Formvorschriften unterwirft, ist es aber nicht ausgeschlossen, aus den Umständen auf die Ermächtigung zu schliessen (**BGE 145 II 201 E. 5.1**; vgl. zu Anscheins- und Duldungsvollmacht **BGE 146 III 37 E. 7.1.1**; **141 III 289 E. 4.1**). Aufgrund des Steuergeheimnisses (Art. 110 DBG) ist insoweit aber vorzusetzen, dass sich aus den Umständen eine eindeutige Willenserklärung ergibt (Urteile 2C_872/2018 vom 18. Dezember 2018 E. 2.2.5; 2A.451/1996 / 2P.321/1996 vom 21. Mai 1997 E. 2a, in: ASA 67 S. 391, StE 1998 B 92.7 Nr. 4; KÄNZIG/BEHNISCH, a.a.O., N. 5 zu Art. 75 BdBSt; LOCHER, a.a.O., N. 17 zu Art. 117 DBG; MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD, in: Commentaire romand, LFD, 2. Aufl. 2017, N. 9 zu Art. 117 DBG; ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., N. 12 zu Art. 117 DBG). Praxisgemäss darf die Steuerbehörde insbesondere dann auf eine Ermächtigung schliessen, wenn die steuerpflichtige Person das Vertretungsverhältnis auf dem Steuererklärungsformular deklariert (**BGE 145 II 201 E. 5.1**), zumal darin eine Kundgabe der Vollmacht gegenüber einer Drittperson nach Art. 33 Abs. 3 OR analog liegt (vgl. dazu STÄHLI, a.a.O., S. 103 ff.; MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD, a.a.O., N. 9 zu Art. 117 DBG). Hegt die Steuerbehörde Zweifel, kann sie den Vertreter auffordern, sich durch schriftliche Vollmacht auszuweisen (Art. 117 Abs. 2 Satz 2 DBG). Kann nicht festgestellt werden, ob der vermeintliche Stellvertreter gültig ermächtigt worden ist, trägt diejenige Partei die Beweislast, die daraus einen Vorteil ableitet (Art. 8 ZGB analog).

3.7.2. Die Vorinstanz hat festgestellt, dass sich in den Akten keine Vollmacht finde (vgl. oben E. 3.1). Sie hat sodann zwar gewisse Indizien für das Vorliegen eines Vertretungsverhältnisses aufgezählt. Daraus hat sie aber letztlich nicht auf ein rechtsgültiges Vertretungsverhältnis geschlossen, sondern die Frage offengelassen, weil sie irrtümlich (vgl. oben E. 3.6) davon ausging, dass der Veranlagungsvorschlag dem Beschwerdeführer rechtsgenügend zur Kenntnis gebracht worden sei (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.5). In Anbetracht der aufgrund des Steuergeheimnisses gebotenen Zurückhaltung, auf die im Übrigen auch die Vorinstanz hingewiesen hat (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.2.2), lassen weder die von der Vorinstanz genannten Indizien noch die übrigen Akten den Schluss auf ein Vertretungsverhältnis zu. Aus dem Fristverlängerungsgesuch, das die Treuhandfirma für den Beschwerdeführer am 29. Juli 2011 per E-Mail stellte und dem Beschwerdeführer in Kopie sandte, folgt nur, dass sie die Steuererklärung für den Beschwerdeführer erstellte, nicht aber, dass sie als seine Stellvertreterin auftreten wollte. Aus einem einzigen solchen Gesuch lässt sich jedenfalls noch keine Duldungsvollmacht ableiten (vgl. demgegenüber Urteil vom 1. Oktober 1965 E. 5, in: ASA 34 S. 293, wo ein Treuhandbüro eine ganze Reihe von Verfahrenshandlungen für die steuerpflichtige Person vorgenommen und diese keinen Widerspruch erhoben hatte; vgl. dazu STÄHLI, a.a.O., S. 93). Auch die Einsprache betreffend die ergänzende Vermögenssteuer 2009, welche die Treuhandfirma für den Beschwerdeführer geschrieben hat, erlaubt keinen Schluss auf ein Vertretungsverhältnis. Dieses Dokument deutet sogar eher in die entgegengesetzte Richtung, weil neben einem Vertreter der Treuhandfirma auch der Beschwerdeführer die Einsprache eigenhändig unterzeichnet hatte. Offenbar ging auch das Steueramt in der Folge nicht von einem Vertretungsverhältnis aus, adressierte es doch seinen Einspracheentscheid vom 27. Februar 2014 nicht an die Treuhandfirma, sondern an den Beschwerdeführer. Was sodann das Verhalten des Beschwerdeführers nach Empfang des Schreibens der Steuerberatungsfirma vom 9. April 2014 angeht, unterstellt die Vorinstanz dem Beschwerdeführer zu Unrecht, dass er tatsächlich Kenntnis vom Veranlagungsvorschlag genommen hatte. Sie setzt sich damit in Widerspruch zu ihrer eigenen Würdigung (vgl. oben E. 3.1) und zu den Akten, denen keine Belege hierfür entnommen werden können (Art. 105 Abs. 2 BGG). Unklar ist weiter, ob die Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer am 21. November 2018 der Treuhandfirma zugestellt wurde, wie die Vorinstanz annimmt. Gemäss den Akten (Art. 105 Abs. 2 BGG) ist nämlich einzig die Veranlagungsverfügung für die Staats- und Gemeindesteuer an die Treuhandfirma, die Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer hingegen an den Beschwerdeführer adressiert. Gegen ein Vertretungsverhältnis spricht schliesslich auch, dass das Steueramt seinerseits auf dem Steuererklärungsformular ausdrücklich festgehalten hat, dass vertragliche Vertretung im Veranlagungsverfahren nur angenommen werde, wenn eine schriftliche Vollmacht vorliege.

3.8. Zusammenfassend ist also festzuhalten, dass weder die Treuhand- noch die Steuerberatungsfirma als Stellvertretung des Beschwerdeführers angesehen werden können. Da der Veranlagungsvorschlag des Steueramts dem Beschwerdeführer nicht vor Ende des Jahres 2014 zur Kenntnis gebracht wurde, ist das Recht, die direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 2009 zu veranlagern, verjährt. Der Entscheid der Vorinstanz verletzt demnach Bundesrecht.

Da die Rüge des Beschwerdeführers betreffend die Verjährung begründet ist, erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit seinen weiteren Vorbringen.

5.

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als begründet. Der angefochtene Entscheid ist aufzuheben und es ist im Dispositiv der Eintritt der Verjährung festzustellen. Da der Kanton St. Gallen Vermögensinteressen verfolgt und vor Bundesgericht unterliegt, trägt er die Gerichtskosten für das bundesgerichtliche Verfahren (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Er hat dem Beschwerdeführer eine angemessene Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 68 Abs. 1 BGG). Zur neuen Verlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 67 e contrario und Art. 68 Abs. 5 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 3. Oktober 2022 wird aufgehoben. Es wird festgestellt, dass das Recht zur Veranlagung der direkten Bundessteuer für die Steuerperiode 2009 verjährt ist.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 6'500.- werden dem Kanton St. Gallen auferlegt.

3.

Der Kanton St. Gallen hat dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 6'000.- zu bezahlen.

4.

Die Sache wird zur Neuverlegung der Kosten und der Parteientschädigung des vorangegangenen Verfahrens an das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen zurückgewiesen.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen, Abteilung III, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung mitgeteilt.

Luzern, 17. November 2023

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Seiler