

Eröffnung der Veranlagung

1. Allgemeines

Gemäss § 163 StG ist die Veranlagung dem Steuerpflichtigen unter Angabe von Einspruchsmöglichkeit oder Rechtsmittel schriftlich mitzuteilen.

Sie muss zwingend das steuerbare Einkommen und Vermögen oder den steuerbaren Gewinn und das steuerbare Kapital enthalten.

Abweichungen von der Steuererklärung müssen dem Steuerpflichtigen spätestens bei der Eröffnung des Veranlagungsentscheids bekannt gegeben werden. Dieser „Begründungspflicht“ ist im Rahmen des Masseverfahrens Genüge getan, indem alle Positionen (Codes) auf dem Veranlagungsentscheid aufgelistet werden. Im Einzelfall ist eine stichwortartige Begründung angezeigt.

2. Zustellbeweis

Der allgemeinen Regel von Artikel 8 ZGB entsprechend trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die Zustellung. Erfolgt diese mit uneingeschriebener Post, so hat demnach die Steuerbehörde auf geeignete Art den Beweis dafür zu erbringen, dass und wann die Zustellung erfolgt ist. Dabei ist kein strikter Beweis vorausgesetzt; im Rahmen der Beweiswürdigung genügt, dass aufgrund der konkreten Umstände der Zeitraum hinreichend klar bestimmt werden kann, in dem die Sendung in den Machtbereich des Empfängers gelangt sein muss (BGE 2A.494/2005 vom 07.02.2006; BGE 2A.271/1999 vom 17.11.1999).

Aufgrund von Indizien oder gestützt auf die gesamten Umstände kann allenfalls ein indirekter Zustellbeweis erbracht werden. So kann sich z.B. aus der Zahlung einer Forderung oder aus dem Verhalten des Adressaten ergeben, dass und zu welchem Zeitpunkt ein Entscheid eröffnet worden ist.

Der Zustellbeweis muss dann nicht explizit erbracht werden, wenn das Verhalten des Adressaten gegen Treu und Glauben verstösst. Aus Treu und Glauben sowie dem Prinzip der Rechtssicherheit ergibt sich, dass eine mangelhaft eröffnete Verfügung nicht beliebig lange in Frage gestellt werden darf. Der Einwand der nicht erfolgten Zustellung der Veranlagung muss z.B. innert angemessener Zeit (in der Regel 30 Tage) nach Zustellung der Schlussrechnung erfolgen.

Um eine allfällige Einsprache gegen die Höhe der Schlussrechnung erheben zu können ist der Adressat verpflichtet, diese nach Zustellung zu prüfen. Dazu gehört auch, die in der Schlussrechnung aufgeführten Steuerfaktoren mit den in der Veranlagung aufgeführten Faktoren zu vergleichen. Spätestens dann muss der Adressat merken, dass mangels Vorliegens eines Veranlagungsprotokolls eine Überprüfung gar nicht möglich ist.

3. Zustellzeitpunkt bei einer eingeschriebenen Sendung

3.1. Allgemeines

Nach der Bundesgerichtspraxis gilt ein eingeschriebener Brief in dem Zeitpunkt zugestellt, in welchem ihn der Empfänger tatsächlich in Empfang nimmt.

Trifft der Postbote beim Zustellungsversuch weder den Empfänger noch eine empfangsberechtigte Person an, so ist die Sendung in dem Zeitpunkt zugestellt, in dem sie am Postschalter abgeholt wird.

Geschieht dies nicht innerhalb der Abholfrist, so gilt die Sendung als am siebten auf den erfolglosen Zustellungsversuch folgenden Tag zugestellt (Zustellfiktion). Die siebentägige Frist, nach deren Ablauf die Zustellfiktion greift, wurde ursprünglich an die siebentägige Abholfrist von aPVV (Verordnung zum Postverkehrsgesetz) geknüpft. Nach dem Ausserkrafttreten dieser Verordnung gilt die Zustellfiktion gemäss bundesgerichtlicher Praxis als ungeschriebener Rechtsgrundsatz, unabhängig von den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der POST oder einer irrtümlich mit mehr als sieben Tagen angegebenen Abholfrist.

Die einzige Ausnahme von diesem Grundsatz besteht bei einer Aufgabe „postlagernd“. Bei einer Aufgabe „postlagernd“ wird die Postsendung an die Adresse eines Postamtes gesendet, wo sie während eines Monats zur Verfügung des Empfängers aufbewahrt wird. In diesem Fall gilt eine Postsendung nach der (noch) geltenden Rechtssprechung spätestens als am letzten Tag der einen Monat dauernden Abholfrist als zugestellt. In der Lehre wird diese Unterscheidung kritisiert.

Bei einem Rückbehalteauftrag gilt ebenfalls die siebentägige Zustellfiktion.

Kann eine eingeschriebene Sendung nicht zugestellt werden und wird sie deshalb nochmals mittels B-Post zugestellt, ist beim zweiten Versand der Vermerk anzubringen, dass zuvor bereits mit eingeschriebener Post ein Zustellungsversuch unternommen worden sei (TVR 2003 Nr. 17 E. 5d).

Es ergeben sich somit nach der geltenden Rechtsprechung für den Zustellzeitpunkt bei eingeschriebenen Sendungen folgende Grundsätze (sofern die Sendung nicht früher abgeholt wird):

- | | |
|--|---|
| — Eingeschriebene Sendung: | Sendung gilt mit Ablauf der siebentägigen Abholfrist als zugestellt. |
| — Eingeschriebene Sendung in ein Postfach: | Sendung gilt mit Ablauf der siebentägigen Abholfrist als zugestellt. |
| — Eingeschriebene Sendung an eine Adresse lagernd: | (Zustellfiktion) am letzten Tag der einen Monat dauernden Abholfrist. |
| — Eingeschriebene Sendung; Post wurde beauftragt, Post zurückzubehalten: | Sendung gilt mit Ablauf der sieben-tägigen Abholfrist als zugestellt. |

3.2. Rechtsfolgen der Zustellfiktion für den Verfügungsadressaten

Für die Anwendung der Zustellfiktion verlangt die Rechtsprechung, dass der Adressat mit einer „gewissen Wahrscheinlichkeit“ annehmen kann bzw. damit „rechnen muss“, dass ihm ein behördlicher Akt zugestellt wird (BGE 130 III 396). Vor diesem Hintergrund kann vom Betroffenen verlangt werden, dass er seine Post regelmässig kontrolliert und allenfalls längere Ortsabwesenheiten der Behörde mitteilt oder einen Stellvertreter ernennt (BGE 119 V 89).

Diese Obliegenheit der Partei kann aber nicht unbeschränkt lange aufrechterhalten werden. Die lückenlose Überwachung des Posteinganges verlangt vom potentiellen Adressaten einer behördlichen Sendung, dass er seine Post regelmässig, spätestens jeweils nach sieben Tagen, kontrolliert. Eine Zurückbehaltung durch die Post über sieben Tage hinaus ist zwar möglich, geht aber auf Kosten der Rechtsmittelfrist. Diese kann als gesetzliche Frist durch den Richter nicht verlängert werden.

Vom Betroffenen kann aber nicht erwartet werden, dass er bei einem hängigen Verfahren über Jahre hinweg in jedem Zeitpunkt erreichbar sein und auch längere Ortsabwesenheiten der Behörde melden muss, um keinen Rechtsnachteil zu erleiden. Bei der Anwendung der Regeln über die Zustellfiktion ist daher auch der Verfahrensdauer Rechnung zu tragen (BGE 2P.120/2005 vom 23.3.2006). Dabei wird ein Zeitraum von bis zu einem Jahr seit der letzten verfahrensbezogenen Handlung als vertretbar betrachtet.

Liegt jedoch der letzte Kontakt mit der Behörde längere Zeit zurück, so kann nicht mehr von einer Zustellfiktion ausgegangen werden. Den am Verfahren Beteiligten trifft sodann eine Empfangspflicht, die darin besteht, dass dieser für die Behörde erreichbar sein muss, was zur Folge hat, dass Adressänderungen und länger dauernde Abwesenheiten der Behörde gemeldet werden müssen. Eine Abwesenheit von wenigen Wochen kann der Partei diesfalls nicht entgegengehalten werden (BGE 2P.120/2005 vom 23.3.2006).

4. A-Post Plus

Bei dieser Versandmethode werden Briefe konventionell in uneingeschriebener Form (A-Post) befördert, d.h. die Zustellung erfolgt direkt in den Briefkasten oder ins Postfach des Adressaten, ohne dass dieser den Empfang unterschriftlich bestätigen müsste; entsprechend wird der Adressat im Falle seiner Abwesenheit auch nicht durch Hinterlegung einer Abholungseinladung avisiert.

Im Unterschied zu herkömmlichen Postsendungen sind "A-Post Plus"-Sendungen jedoch mit einer Nummer versehen, was die elektronische Sendungsverfolgung im Internet ("Track & Trace") ermöglicht. Daraus ist u.a. ersichtlich, wann dem Empfänger die Sendung durch die Post zugestellt wurde. Das Bundesgericht erachtete den Zustellnachweis durch einen Track & Trace-Auszug als rechtsgenügend (BGE 2C_430/2009; seither mehrmals bestätigt, so z.B. BGE 2C_68/2014, Erw. 2.3).

5. Zustellungsort

Zustellungsort für Korrespondenz und Entscheide ist bei natürlichen Personen in der Regel der Wohnort, wobei es sich regelmässig um jenen Ort handelt, den der Steuerpflichtige gegenüber der Steuerbehörde kundgetan hat.

Wechselt er (oder sein Vertreter) seinen Zustellungsort, ohne die Steuerbehörden darüber in Kenntnis zu setzen, kann die Steuerbehörde weiterhin gültige Zustellungen an den ihr bekannten (alten Ort) vornehmen. Der Steuerpflichtige hat dann dafür besorgt zu sein, dass er von diesen gültigen Zustellungen Kenntnis erlangt.

Teilt ein Steuerpflichtiger eine Zustelladresse mit, ist die Veranlagungsbehörde verpflichtet, diese Mitteilung zu berücksichtigen. Der Behörde steht es nur dann frei, unter mehreren Adressen eine auszuwählen, wenn der Empfänger selbst mehrere Adressen bekannt gab (Stadelwieser, Die Eröffnung von Verfügungen, Diss. St. Gallen 1994, S. 179).

6. Zustellung bei gültiger Vertretung

Die Zustellung bei Vertretung ist in der Steuerpraxis unter StP 151 Nr. 1 beschrieben.

7. Zustellung von Veranlagungsentscheiden ins Ausland

Die Zustellung von Veranlagungsentscheiden ins Ausland ist in der Steuerpraxis unter StP 151 Nr. 1 dargestellt.

8. Widerruf von Veranlagungsverfügungen

Den Steuerpflichtigen eröffnete, jedoch noch nicht rechtskräftige Veranlagungsverfügungen können von der Veranlagungsbehörde während der Rechtsmittelfrist widerrufen werden, ohne dass besondere Voraussetzungen erfüllt sein müssen.