



Inhaltsverzeichnis:

1.	Zustellung einer Veranlagungsverfügung oder eines Entscheides	2
1.1	Zustellung mit gewöhnlicher Briefpost	2
1.2	Zustellung mit eingeschriebener Briefpost	4
1.3	Eröffnung durch Publikation im Amtsblatt	5
2.	Fristen	6
2.1	Gesetzliche (peremptorische) und behördliche Fristen	6
2.2	Fristberechnung	7
2.2.1	Fristbeginn	7
2.2.2	Gerichtsferien	8
2.2.3	Fristende	8
2.2.4	Fristwiederherstellung	9
3.	Subjekte des Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahrens	10
3.1	Steuerpflichtiger	10
3.2	Ehegatten / registrierte Partner	10
3.3	Minderjährige Kinder mit eigenem steuerpflichtigen Einkommen	11
3.4	Erben	12
3.4.1	Gesamtrechtsnachfolge und Solidarhaftung	12
3.4.2	Zustellung an Erben / Erbenvertreter	12
3.5	Erbschaftsverwalter, Willensvollstrecker, amtlicher Erbenvertreter	12
3.6	Konkursverwaltung	13
3.7	Eidgenössische Steuerverwaltung	14
4.	Veranlagungsort	14
5.	Rechtskraft	15
5.1	Formelle Rechtskraft	15
5.2	Materielle Rechtskraft	15
5.3	Zurückkommen auf eine rechtskräftige Verfügung	16
6.	Literatur	16

1. ZUSTELLUNG EINER VERANLAGUNGSVERFÜGUNG ODER EINES ENTSCHEIDES

Der **Tag der Zustellung** ist derjenige Tag, an dem die Verfügung/der Entscheid dem Adressaten tatsächlich ausgehändigt worden oder in seinen Herrschaftsbereich gelangt ist¹. Der Empfänger einer Postsendung kann auch mündlich, durch konkludentes Verhalten oder sogar stillschweigend einen Dritten zu deren Entgegennahme berechtigen. Wer es duldet, dass solche Sendungen von Dritten (v.a. von seinen Angestellten) entgegengenommen werden, schafft den Anschein einer Vollmacht und kann in der Folge nicht die Gültigkeit einer seinen Angestellten gegenüber erfolgten Zustellung bestreiten².

Die Verfügung ist eine empfangsbedürftige, aber nicht annahmebedürftige einseitige Rechtshandlung. Die grundsätzlichsste Voraussetzung, damit eine Verfügung überhaupt wirksam werden kann, stellt die **Eröffnung**, die Bekanntgabe des Verfügungsinhaltes an die Verfügungsadressaten, dar. Ohne Eröffnung an diejenigen Personen, gegenüber denen die Verfügung gelten soll, erlangt die hoheitliche Willenserklärung keine Wirksamkeit. Die ordnungsgemässe Eröffnung ist Grundlage und Voraussetzung dafür, dass die Beteiligten die Tragweite des Verfügungsinhaltes erfassen und allenfalls Rechtsmittel gegen die Verfügung ergreifen können³. Die Eröffnung einer Verfügung oder eines Entscheides erfolgt im Zeitpunkt der ordnungsgemässen **Zustellung**.

1.1 Zustellung mit gewöhnlicher Briefpost

In der Praxis werden Veranlagungsverfügungen aus Kostengründen in der Regel **un-
eingeschrieben** zugestellt. Lediglich in besonderen Fällen erfolgt eine Zustellung mit eingeschriebener Post.

- Die Veranlagungsbehörde trägt die **Beweislast** dafür, dass die Verfügung dem Betroffenen zugestellt worden ist; die Beweislast der Behörde gilt ebenso für den **Zeitpunkt** der Zustellung der Verfügung⁴. Der Nachweis der Zustellung kann allerdings nicht nur dadurch erbracht werden, dass die Verfügung eingeschrieben versandt wird, sondern auch aufgrund von weiteren Indizien oder gestützt auf die gesamten Umstände. So kann sich aus der Zahlung der Forderung, aus der mit der Steuerbehörde gewechselten Korrespondenz oder aus dem Verhalten des Pflichtigen ergeben, dass und wann die Verfügung zugestellt worden ist. In der Regel darf angenommen werden, dass sich der Steuerpflichtige gegen wiederholte unberechtigte Mahnungen und Steuerrechnungen zur Wehr setzt und nicht zuwartet, bis er betriebe wird. In einem so späten Zeitpunkt wäre der Einwand, er habe die Veranlagungsverfügung nie empfangen, wenig glaubhaft⁵.

Beispiele:

- ⇒ Die Steuerverwaltung versandte die am 8.9.1998 datierende Veranlagungsverfügung nicht eingeschrieben per B-Post. Die Pflichtigen erhoben am 30.10.1998 Einsprache, wobei sie geltend machten, die Veranlagung am 30.9.1998 erhalten zu haben, wes-

¹ BGer 11.9.1996, in: BGE 122 III 320.

² Vgl. VGU A 06 46; VGer GR 10.6.2005, in: StE 2005 B 92.7 Nr. 6.

³ PVG 2001 Nr. 17.

⁴ BGer 5.7.2000, in: StE 2001 B 93.6 Nr. 22; VGE 677/96.

⁵ BGer 21.5.2002, 2A.293/2001; BGer 5.7.2000, in: StE 2001 B 93.6 Nr. 22.

halb die 30-tägige Einsprachefrist gewahrt sei. Der Nichteintretensentscheid wurde vom zuständigen Verwaltungsgericht geschützt. Das BGer hiess die staatsrechtliche Beschwerde mit folgender Begründung gut: "Da eine Partei, der eine Verfügung uneingeschrieben zugestellt worden ist, regelmässig nicht in der Lage ist, das Empfangsdatum nachzuweisen, fällt die Beweislast für dieses Datum der Behörde zu, die die Beweislosigkeit durch den uneingeschriebenen Versand des Aktes verursacht hat. Wird die Tatsache oder das Datum der Zustellung uneingeschriebener Sendungen bestritten, muss im Zweifel auf die Darstellung des Empfängers abgestellt werden. Es liegen keine Indizien für eine vor dem 30.9.1998 erfolgte Zustellung vor, noch könnte aufgrund der gesamten Umstände auf eine solche geschlossen werden"⁶.

- ⇒ Die StV stellte A am 10.9.1998 eine **(uneingeschriebene)** Verfügung betreffend die Nachlasssteuer zu. Dagegen erhob A am 25.11.1998 Einsprache. Die StV trat auf die Einsprache – mit der Begründung, die 30-tägige Rechtsmittelfrist sei abgelaufen – nicht ein. Dagegen erhob A Beschwerde ans VGer, machte aber erst im Nachgang zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung (keine Aufforderung des VGer zur Replik) geltend, dass die Veranlagungsverfügung nicht eingeschrieben zugestellt worden sei.

Das VGer machte u.a. folgende Ausführungen: "Die Veranlagungsverfügung wurde mit normaler, nicht eingeschriebener Post versandt. Die StV kann deshalb nicht nachweisen, zu welchem Zeitpunkt die Verfügung den Adressaten erreicht hat. Nun entspricht es aber dem allgemeinen Lauf der Dinge, dass nicht eingeschriebene Post am nächsten oder übernächsten Tag nach der Versendung in den Machtbereich des Adressaten gelangt. Wenn vorliegend feststeht, dass die Veranlagungsverfügung den Adressaten erreicht hat, ist es ... praktisch auszuschliessen, dass die Zusendung mehr als einen Monat beanspruchte. Zudem wurde weder im Einspracheverfahren noch in der Beschwerdeschrift geltend gemacht, die Verfügung sei viel später als datiert eingetroffen. Erst im Schreiben vom ... an das VGer wurde behauptet, die Einsprache sei rechtzeitig erfolgt. Von einem fachkundigen Vertreter kann erwartet werden, dass er sich auch zu Fristwahrung äussert, wo zwischen dem Datum der angefochtenen Verfügung und demjenigen des Empfangs viel Zeit verstrichen ist. Die erst am Ende des Verfahrens aufgestellte Behauptung ist deshalb als Schutzbehauptung zu würdigen, und es muss davon ausgegangen werden, dass die Frist nicht gewahrt wurde"⁷.

- Wenn der Steuerpflichtige behauptet, die (von der Steuerverwaltung verschickte) Verfügung (etc.) *nicht* erhalten zu haben, ist zu unterscheiden, zu welchem Zeitpunkt er diese Behauptung aufstellt (dabei wird von folgender zeitlichen Abfolge ausgegangen: Veranlagungsverfügung ⇒ Rechnung ⇒ 1. Mahnung ⇒ 2. Mahnung):
 - Behauptung bei Rechnungseingang: Die Veranlagungsbehörde muss die Verfügung nochmals zuzustellen;
 - Behauptung bei 1. Mahnung: Auch in diesem Fall muss die Verfügung nochmals zugestellt werden;
 - Behauptung bei 2. Mahnung: Die Behauptung, die Verfügung nicht erhalten zu haben, ist als Schutzbehauptung zu würdigen. Richtigerweise ist davon auszugehen, dass der Pflichtige die Verfügung erhalten hat. Die Steuerverwaltung kann aber nicht nachweisen, zu *welchem Zeitpunkt* die Verfügung den Adressaten erreicht hat. Gemäss einer Broschüre der Post vom Februar 2008 werden B-Post-Massensendungen spätestens am **sechsten Arbeitstag** nach der Aufgabe zugestellt; ausgenommen ist dabei der Samstag. Sollte die Verfügung tatsächlich verloren gegangen sein, so ist davon auszu-

⁶ BGer 5.7.2000, in: StE 2001 B 93.6 Nr. 22.

⁷ VGU A 98 911.

gehen, dass der Pflichtige zumindest die 1. Mahnung erhalten hat. Es kann erwartet werden, dass ein Pflichtiger, der keine Verfügung, wohl aber eine Mahnung erhält, bei der Steuerverwaltung vorstellig wird. Tut er dies erst nach der 2. Mahnung, wird auf die Einsprache nicht eingetreten.

- Wenn der Steuerpflichtige behauptet, die Verfügung *später* erhalten zu haben:
 - 10 Tage / 20 Tage⁸ nach dem Datum der Verfügung: Es ist auf das vom Pflichtigen geltend gemachte Datum abzustellen.
 - 30 Tage und mehr nach dem Datum der Verfügung: Es ist eine Abschreibungsverfügung zu erlassen.
- Es ist überdies zu unterscheiden, ob die Behauptung der *verspäteten* Zustellung der Verfügung sofort, in der Einsprache oder erst im Beschwerdeverfahren (auf Einspracheentscheid mit Nichteintreten) aufgestellt wird:
 - Wenn Behauptung sofort, d.h. vor der Vornahme einer Einsprache, erfolgt: Es ist auf das vom Pflichtigen geltend gemachte Datum abzustellen.
 - Wenn Behauptung in der Einsprache erfolgt: Hier ist zu unterscheiden zwischen einem fachkundigen und nicht fachkundigen Steuerpflichtigen: Von einem fachkundigen Steuerpflichtigen bzw. Vertreter kann erwartet werden, dass er sich in der Einsprache auch zur Fristwahrung äussert. Tut er dies nicht bzw. später, ist davon auszugehen, dass die Frist nicht gewahrt wurde, weshalb auf die Einsprache nicht eingetreten werden könnte. Dagegen kann von einem nicht fachkundigen Steuerpflichtigen nicht erwartet werden, dass er in der Einsprache auf die Fristproblematik eingeht.
 - Wenn Behauptung in der Beschwerde erfolgt: Von einem fachkundigen Steuerpflichtigen bzw. Vertreter kann erwartet werden, dass er sich nicht erst in der Beschwerde zur Fristwahrung äussert. In der Vernehmlassung ist zu beantragen, es sei die Beschwerde abzuweisen (da Beschwerde rechtzeitig erfolgte, kein Nichteintretensentscheid). Eine nicht fachkundige Person muss in der Beschwerde geltend machen, die Verfügung verspätet erhalten zu haben.
 - Wenn Behauptung in der Replik erfolgt: Unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige vertreten ist oder nicht, ist die erst in der Replik aufgestellte Behauptung, die Verfügung sei viel später als datiert eingetroffen, als Schutzbehauptung zu würdigen. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass die Frist nicht gewahrt wurde⁹. In der Duplik ist deshalb zu beantragen, die Beschwerde sei abzuweisen.

1.2 Zustellung mit eingeschriebener Briefpost

- **Tatsächliche Übergabe durch Postbote:** Die Postsendung gilt in dem Zeitpunkt als zugestellt, in welchem der Adressat sie tatsächlich in Empfang nimmt.
- **Bei Abholanzeige im Briefkasten oder Postfach:** Wird der Adressat nicht angetroffen und wird daher eine Abholungseinladung in seinen Briefkasten oder sein Postfach gelegt, so gilt die Sendung nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in jenem Zeitpunkt als zugestellt, in welchem sie am Postschalter abgeholt wird. Die Veranlagungsbehörde kann während sechs Monaten auf der Homepage der Schweizerischen Post (www.post.ch) in Erfahrung bringen, wann der betreffende Steuerpflichtige die fragliche Sendung in Emp-

⁸ Vgl. BGer 5.7.2000, in: StE 2001 B 93.6 Nr. 22.

⁹ Vgl. VGU A 98 911.

fang genommen hat. Nach Ablauf der 6-Monatsfrist ist eine entsprechende Anfrage an die Post zu richten.

Nimmt der Pflichtige die Sendung nicht innert der 7-tägigen Abholfrist in Empfang, so gilt die Sendung als am letzten Tag dieser Frist zugestellt. Diese **Fiktion** der Zustellung erfolgt allerdings nur, wenn mit der Zustellung eines behördlichen Aktes mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit gerechnet werden musste, was bei Veranlagungsverfügungen, die jährlich zugestellt werden, der Fall ist. Diese **7-tägige Frist** war früher in Art. 169 Abs. 1 lit. d und e der Verordnung I zum Postverkehrsgesetz vorgesehen. Diese Verordnung ist aufgehoben worden. Nunmehr ist die 7-tägige Frist als Grundsatz in den allgemeinen Geschäftsbedingungen der Post vorgesehen und damit allgemein bekannt. Sie bleibt gemäss Bundesgericht auf die Frage, wann eine Sendung als zugestellt gilt, anwendbar¹⁰. Im Übrigen hat der Bundesgesetzgeber diese Praxis mit Wirkung ab 1. Januar 2007 in Art. 38 Abs. 2^{bis} des Bundesgesetzes über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (ATSG; SR 830.1), in Art. 44 Abs. 2 des Bundesgerichtsgesetzes (BGG; SR 173.110) und in Art. 20 Abs. 2^{bis} des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021) gesetzlich verankert.

- **Zurückbehaltungsauftrag/postlagernde Postsendungen:** Der Auftrag an die Poststelle, Postsendungen während einer bestimmten Zeit zurückzubehalten (bspw. während einer Ferienabwesenheit), ist keine vom Postdienst vorgesehene besondere Verteilungsart. Ein solcher Auftrag kann keinen Einfluss auf den Zeitpunkt der Zustellung einer Sendung und den damit ausgelösten Fristenlauf haben. Die Frist bis zum Eintreten der Zustellfiktion wird also nicht verlängert, wenn ein Abholen nach den anwendbaren Bestimmungen der Post auch noch länger möglich ist, eben infolge eines Zurückbehaltungsauftrags¹¹.

Bei sog. postlagernden Postsendungen beträgt die Frist für den Eintritt der Zustellfiktion wie bei der Postfach- bzw. Briefkastenzustellung ebenfalls **sieben Tage**¹².

- **Einspracheentscheide** werden eingeschrieben zugestellt.
- **Ermessenstationen** und Verfügungen an einschlägig bekannte Steuerpflichtige werden ebenfalls eingeschrieben zugestellt.
- Wenn eine **eingeschriebene Sendung nicht abgeholt** wurde und der Veranlagungsbehörde zurück geschickt wird, ist die betreffende Sendung uneingeschrieben zuzustellen. In einem Begleitschreiben ist der **Steuerpflichtige** überdies darauf **hinzuweisen**, dass die **Rechtsmittelfrist mit Ablauf der 7-tägigen Abholfrist begonnen** hat.

1.3 Eröffnung durch Publikation im Amtsblatt

Die Zustellung einer Verfügung oder eines Entscheides ist ein hoheitlicher Akt, der ausserhalb des schweizerischen Staatsgebietes ohne Zustimmung des ausländischen Staates nicht vorgenommen werden darf. Da für die Zustellung in Abgabesachen keine Staatsverträge bestehen, kann die direkte **Zustellung ins Ausland** in Einzelfällen zu Problemen führen.

¹⁰ BGer 23.3.2006, in: StE 2006 B 93.6 Nr. 27; BGer 3.6.2004, in: BGE 130 III 396; BGer 27.10.2000, in: StE 2001 B 96.21 Nr. 8; BGer 30.8.2000, in: BGE 127 I 31.

¹¹ BGer 7.1.2008, in: BGE 134 V 49; BGer 23.3.2006, in: StE 2006 B 93.6 Nr. 27; BGer 30.8.2000, in: BGE 127 I 31; BGer 23.3.2006, 2P.120/2005.

¹² BGer 24.7.2000, 2P.369/2000; BGE 113 Ib 87.

In der Praxis werden Verfügungen und Einspracheentscheide regelmässig per Post ins Ausland zugestellt, wenn der Steuerpflichtige keine Zustelladresse im Inland hat. Dieser einfache Weg liegt im Interesse des Steuerpflichtigen und erfüllt gleichzeitig die Anforderungen der Praktikabilität.

Erweist sich der in den meisten Fällen problemlose Direktweg einmal als nicht gangbar, ist der Steuerpflichtige gestützt auf StG 123c I bzw. DBG 118 mittels Schreiben aufzufordern, einen Zustellungsempfänger in der Schweiz zu bezeichnen. Die Aufforderung darf aber nicht mit der Androhung von Rechtsnachteilen, wie z.B. Ermessensveranlassung, Nichteintreten oder Abweisen der Einsprache, verbunden werden. Es ist lediglich darauf hinzuweisen, dass ohne Zustelladresse die Verfügung oder der Entscheid **im kantonalen Amtsblatt veröffentlicht** werden müsse (vgl. StG 132 III bzw. DBG 116 II).

Die Publikation im Amtsblatt stellt auch dann die einzige Eröffnungsmöglichkeit dar, wenn der Steuerpflichtige überhaupt **unbekanntes Aufenthaltes** ist (vgl. StG 132 III bzw. DBG 116). Bei Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in der Schweiz kommt dagegen eine Publikation nicht in Frage¹³.

Als Zustellungsdatum gilt hier das Erscheinungsdatum des Amtsblattes.

Die Eröffnung von Verfügungen oder Entscheiden im Amtsblatt steht in einem Spannungsverhältnis zum **Steuergeheimnis**. Die ausdrückliche gesetzliche Regelung der Veröffentlichung im Amtsblatt geht dem Steuergeheimnis aber vor (vgl. DBG 110 II)¹⁴.

Im Falle einer **Ermessenstaxation** ist die Mahnung zusammen mit der Androhung ebenfalls im Amtsblatt zu publizieren.

Bei in der Schweiz ansässigen juristischen Personen ist eine Publikation im Amtsblatt auch dann möglich, wenn sämtliche Mitglieder des VR zurückgetreten sind und die Post an die Sitzadresse nicht mehr zustellbar ist.

2. FRISTEN

2.1 Gesetzliche (peremptorische) und behördliche Fristen

Bei den Fristen ist zwischen gesetzlichen und behördlichen Fristen zu unterscheiden.

Gesetzliche (peremptorische) Fristen	Behördliche Fristen
- Dauer wird vom Gesetz selber festgelegt	- Dauer wird von der Behörde bestimmt
- nicht erstreckbar, es sei denn, das Gesetz sehe selber eine Ausnahme von diesem Grundsatz vor (z.B. StG 154 I; DBG 166 I)	- erstreckbar (wird dem Pflichtigen eine "letzte Frist" gewährt, so wird diese nicht mehr erstreckt; vgl. VRG 9 II)

¹³ Vgl. PVG 2001 Nr. 17.

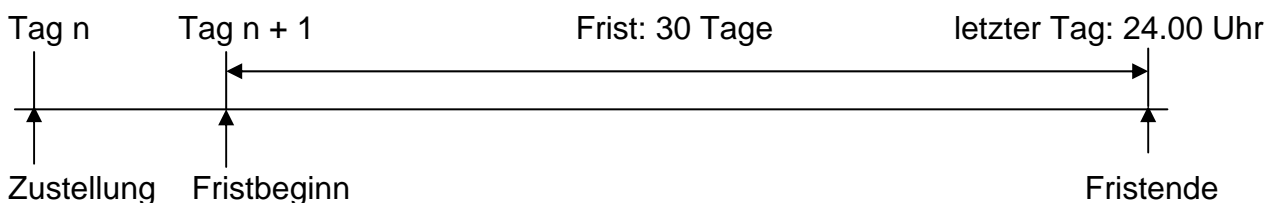
¹⁴ Zweifel, Komm. DBG, Art. 110 N 14.

- bei Säumnis: in der Regel Verwirkung eines Rechts, allenfalls Rechtsnachteile	- bei Säumnis: Rechtsnachteile
- Beispiele: -- Rechtsmittelfristen (StG 137 I, 139 I,; DBG 132 I, 140 I, 141 II, 169 III) -- Verjährungsfristen -- Frist für Revisionsgesuch (StG 142 I bzw. DBG 148) -- Frist für die Berichtigung von Rechnungsfehlern und Schreibversehen (StG 144 I; DBG 150 I) -- Zahlungsfrist (StG 153; DBG 163) -- Frist zur Rückforderung bezahlter Steuern (DBG 168 III)	- Beispiele: -- Frist zur Einreichung der Steuererklärung -- Auflagefrist, Mahnfrist -- Frist zur Stellungnahme

Verpasst der Steuerpflichtige die Rechtsmittelfrist, erlässt die Rechtsmittelinstanz auf die verspätete Eingabe einen Nichteintretensentscheid. Wird eine behördliche Frist nicht eingehalten, muss der Steuerpflichtige bei der Verletzung von Verfahrenspflichten mit einer Busse rechnen.

2.2 Fristberechnung

Gemäss StG 124 III gelten für die Berechnung, die Einhaltung und die Wiederherstellung der Fristen die Bestimmungen von Art. 7 ff. des Gesetzes über die Verwaltungspflege (VRG¹⁵).



Das Datum der Zustellung ist von der Behörde nachzuweisen.

2.2.1 Fristbeginn

Für die Berechnung der Frist wird der Zustellungstag nicht mitgezählt (StG 124 III i.V.m. VRG 7 I; DBG 133 I). D.h. der **Fristenlauf beginnt** immer am **ersten Tag nach der Zustellung** (= Tag n, auch an einem Samstag, einem Sonntag oder einem staatlich anerkannten Feiertag).

Der **Zustellungstag** bzw. **der Tag n** ermittelt sich wie folgt: Gemäss einer Broschüre der Post vom Februar 2008 werden B-Post-Massensendungen spätestens am **sechsten Arbeitstag** nach der Aufgabe zugestellt; ausgenommen ist dabei der Samstag.

¹⁵ BR 370.100.

2.2.2 Gerichtsferien

Die Regelung über die Gerichtsferien im Sinne von VRG 39 gilt nur für Verfahren vor Verwaltungsgericht, nicht hingegen für das Veranlagungs- und Einspracheverfahren. Das DBG enthält keine entsprechende Bestimmung betreffend die Gerichtsferien, so dass der Fristenstillstand gemäss VRG 39 in Verfahren vor Verwaltungsgericht mit Bezug auf die direkte Bundessteuer eigentlich keine Anwendung finden würde¹⁶. Nach dem Grundsatz der Parallelität der Verfahren für die direkte Bundessteuer und die Kantonssteuer müssen die Kantone für die direkte Bundessteuer und die Kantonssteuer einen einheitlichen Instanzenzug vorsehen¹⁷. Unterschiedliche Fristbestimmungen für die direkte Bundessteuer und die Kantonssteuer stehen diesem Anliegen zur Verfahrensharmonisierung aber entgegen¹⁸. Letztlich wird das Verwaltungsgericht bzw. das Bundesgericht entscheiden müssen, ob die Gerichtsferien auch für die direkte Bundessteuer gelten. Vor Bundesgericht sind die Gerichtsferien zu berücksichtigen (Art. 46 des Bundesgerichtsgesetzes [BGG]¹⁹). D.h. vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit dem 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar herrschen Gerichtsferien. Während dieser Zeit stehen die Fristen still.

Beispiel:

- ⇒ A erhielt am 16. Dezember 2006 einen (**eingeschriebenen**) Einspracheentscheid. Die 30-tägige Beschwerdefrist begann am 17. Dezember 2006 (auch wenn dieser Tag ein Sonntag war!) zu laufen. Das Ende der Frist fiel auf den 31. Januar 2007, da der Fristenlauf vom 18. Dezember 2006 bis und mit 2. Januar 2007 still stand.

2.2.3 Fristende

Hier geht es um die Frage, bis zu welchem Zeitpunkt die Rechtsmittelfrist als eingehalten gilt.

- Übergabe einer Poststelle am letzten Tag der Frist (VRG 8 I).
- Einwurf in Briefkasten der Post bis 24.00 Uhr. Der Nachweis des rechtzeitigen Einwurfs kann mittels Zeugen erbracht werden²⁰. Ob dabei ein Zeuge ausreicht oder ob zwei notwendig sind, ist eine Frage der Beweiswürdigung im konkreten Fall. Der Ehepartner gilt nicht als Zeuge, sondern als Steuerpflichtiger²¹.
- Abgabe bei der zuständigen Amtsstelle am letzten Tag der Frist innerhalb der Bürozeit (VRG 8 I).

¹⁶ BGer 8.8.2003, 2A.248/2003; Zweifel, Komm. DBG, Art. 133 N 12.

¹⁷ BGE 130 II 65.

¹⁸ BGer 15.2.2006, 2A.70/2006.

¹⁹ SR 173.110.

²⁰ Vgl. BGE 109 Ia 184/185.

²¹ Vgl. VGU A 01 4.

- Ist der letzte Tag der Frist ein Samstag, Sonntag oder einen staatlich anerkannten Feiertag, endet sie am nächstfolgenden Werktag (VRG 7 II). Gestützt auf Art. 20a I des Bundesgesetzes über die Arbeit in Industrie, Gewerbe und Handel (Arbeitsgesetz)²² ist der Bundesfeiertag (1. August) den Sonntagen gleichgestellt. Als staatlich anerkannter Feiertag gelten gemäss Art. 2 I lit. b des kantonalen Gesetzes über die öffentlichen Ruhetage (Ruhetagsgesetz²³): Neujahr, Karfreitag, Ostermontag, Auffahrt, Pfingstmontag, Weihnachtstag und Stefanstag. Nach Art. 3 besagten Gesetzes sind die zuständigen Gemeindebehörden berechtigt, für ihr Gemeindegebiet weitere konfessionelle Feiertage als lokale Ruhetage zu bezeichnen. So gilt bspw. in den katholischen Teilen der Surselva Fronleichnam (10 Tage nach Pfingsten) und in bestimmten Gemeinden auch Mariä Himmelfahrt (15. August) oder Allerheiligen (1. November) als Feiertag; in verschiedenen katholischen Gemeinden gilt auch der Josephstag (19. März) als Feiertag. Fällt in diesen Orten der letzte Tag der Frist auf einen der genannten Tage, gilt als letzter Tag der Frist der nächstfolgende Werktag.
- Mit Bezug auf die direkte Bundessteuer enthält DBG 133 I eine VRG 7 II entsprechende Bestimmung. Damit kann festgehalten werden, dass das vorstehend Gesagte auch für die direkte Bundessteuer gilt.

2.2.4 Fristwiederherstellung

Versäumte Fristen können ausnahmsweise wiederhergestellt werden, wenn die Partei beweisen kann, dass ihr oder ihrem Vertreter die Einhaltung der Frist infolge eines **unverschuldeten Hindernisses** nicht möglich war (StG 124 III i.V.m. VRG 10 I; DBG 133 III).

Als Gründe für die Wiederherstellung der Frist können in Betracht fallen:

- plötzliche schwere Erkrankung;
- Unglücks- oder Todesfall in der Familie;
- unvorhersehbare und unvermeidbare Landesabwesenheit.

Das Gesuch um Wiederherstellung ist binnen **10 Tagen** (VRG 10 II) bzw. **30 Tagen** (DBG 133 III) **nach Wegfall des Hindernisses** einzureichen. Für die Wiederherstellung von peremptorischen Fristen ist ein strenger Massstab anzulegen. Insbesondere bedarf es nicht nur des Nachweises, dass der Betroffene selbst nicht in der Lage war, innert Frist zu handeln, sondern auch, dass es ihm nicht möglich war, eine Drittperson mit der Vornahme von Prozesshandlungen zu betrauen²⁴. Erkrankt oder verunfallt der Steuerpflichtige eine gewisse Zeit vor Fristablauf, ist es ihm in der Regel möglich und zumutbar, seine Interessen selber zu vertreten oder einen Dritten damit zu beauftragen²⁵.

Beispiele:

²² SR 822.11.

²³ BR 520.100.

²⁴ BGer 3.8.2004, 2A.429/2004; BGer 5.1.1993, in: BGE 119 II 86; PVG 1987 Nr. 80, PVG 1985 Nr. 81; VGE 677/96.

²⁵ VGE 201a/94.

- ⇒ Die Abwesenheit aus geschäftlichen Gründen stellt keinen Grund für eine Fristwiederherstellung dar²⁶.
- ⇒ Ferien bilden kein unverschuldetes Hindernis für die rechtzeitige Eingabe eines Rechtsmittels. Die Partei oder ihr Vertreter hat im Falle von ferienbedingter Abwesenheit die erforderlichen Vorkehren zu treffen, damit die notwendigen Prozesshandlungen vorgenommen werden können²⁷.
- ⇒ Hat eine Anwaltssekretärin eine Rechtsmittelfrist versehentlich nicht eingetragen, kann sich der Anwalt nicht auf das Institut der Fristwiederherstellung berufen²⁸.
- ⇒ A macht geltend, die Wiederherstellung der versäumten Beschwerdefrist erscheine gerechtfertigt, weil es ihm infolge einer Beinverletzung nicht möglich und zumutbar gewesen sei, die ihm im Einspracheentscheid gesetzte Rechtsmittelfrist zu wahren. Das Verwaltungsgericht gelangte zum Schluss, dass es A trotz seiner Beinverletzung sehr wohl möglich und zumutbar gewesen wäre, eine Beschwerde innerhalb der 30-tägigen Frist auszufertigen bzw. eine Drittperson damit zu beauftragen²⁹.

3. SUBJEKTE DES VERANLAGUNGS- UND RECHTSMITTELVERFAHRENS

3.1 Steuerpflichtiger

Berechtigt zur Erhebung von Rechtsmitteln ist der Steuerpflichtige.

3.2 Ehegatten / registrierte Partner

In rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende **Eheleute** üben die dem Steuerpflichtigen zukommenden **Verfahrensrechte** und **Verfahrenspflichten** grundsätzlich **gemeinsam** aus (StG 123a I bzw. DBG 113 I).

Die nach dem Bundesgesetz über die eingetragene Partnerschaft gleichgeschlechtlicher Paare (Partnerschaftsgesetz, PartG)³⁰ **registrierten Paare** werden den verheirateten Steuerpflichtigen gleichgestellt (StG 1b). Was in der Folge zu den verheirateten Steuerpflichtigen gesagt wird, gilt deshalb auch für die registrierten Paare.

Bei gemeinsam zu veranlagenden Ehegatten bedarf die **Steuererklärung** der Unterzeichnung beider Gatten. Ist die Steuererklärung nur von einem Ehegatten unterzeichnet, wird dem anderen Ehegatten eine Frist eingeräumt, um die Steuererklärung auf der Gemeinde zu unterzeichnen. Die Frist zur Einreichung der Steuererklärung durch den zweiten Ehegatten wird grundsätzlich durch Publikation im Kantonsamtsblatt und lediglich in besonderen Fällen mittels schriftlicher Aufforderung an den betroffenen Ehegatten eingeräumt (Art. 47 der Ausführungsbestimmungen zur Steuergesetzgebung

²⁶ Vgl. VGE 658/96.

²⁷ Vgl. zum Ganzen BGer 13.10.2000, in: NStP 2000, S. 143.

²⁸ Vgl. VGer BS 2.8.2000, in: StE 2001 B 92.8 Nr. 7.

²⁹ Vgl. VGE 201/94.

³⁰ SR 211.231.

[ABzStG]³¹). Nach unbenutztem Ablauf der Frist wird die vertragliche Vertretung unter Ehegatten angenommen (StG 123a II bzw. DBG 113 II). Einmal eingegangene **Steuerakten** werden **nie** zur Ergänzung der fehlenden Unterschrift **retourniert**.

Rechtsmittel und andere Eingaben gelten als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehegatte allein innert Frist handelt (StG 123a III bzw. DBG 113 III). Die Eheleute sollen zwar die Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam ausüben, doch hängt die Gültigkeit von Verfahrenshandlungen nicht vom gemeinsamen Handeln ab. Vielmehr ist jeder Gatte befugt, selbständig Verfahrensrechte auszuüben und ein Rechtsmittel zu ergreifen.

Mit Bezug auf die **Zustellung** an Ehegatten sind verschiedene Fallkonstellationen auseinander zu halten:

- Ehegatten mit gemeinsamem Wohnsitz:
 - Für gemeinsam veranlagte Steuerjahre: Sämtliche Mitteilungen der Steuerbehörden an verheiratete Steuerpflichtige, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, werden an die Ehegatten gemeinsam gerichtet (StG 123a IV bzw. DBG 113 IV).
 - Für nicht gemeinsam veranlagte Steuerjahre (vor der Heirat): Sämtliche Zustellungen erfolgen nur an den betreffenden Ehegatten.
- Ehegatten ohne gemeinsamen Wohnsitz:
 - Für gemeinsam veranlagte Steuerjahre (intakte Ehe, aber getrennter Wohnsitz): Die Zustellung hat an beide Ehegatten an ihren jeweiligen Wohnsitz zu erfolgen.
 - Für nicht gemeinsam veranlagte Steuerjahre: Die Zustellung hat nur an den betreffenden Ehegatten zu erfolgen.

Wo nur ein Ehegatte vertreten ist (z.B. durch Vormund), genügt eine gemeinsame Zustellung nicht; richtet sie sich an den Vertreter, ist nicht sichergestellt, dass der unvertretene Ehegatte davon Kenntnis erhält; richtet sie sich an den unvertretenen Ehegatten, läuft dies auf eine Ausschaltung des Vertreters des andern Ehegatten hinaus³². Die Zustellung muss daher an beide Ehegatten erfolgen.

Für Grundstückgewinne werden Ehepartner selbständig veranlagt (StG 45 II). Dasselbe gilt auch für die Schenkungssteuer.

3.3 Minderjährige Kinder mit eigenem steuerpflichtigen Einkommen

Nach StG 10 V bzw. DBG 9 II werden unmündige Kinder für das Erwerbs- und Ersatz-einkommen selber besteuert. Das für sein Erwerbseinkommen selbständig steuerpflichtige minderjährige Kind hat die Verfahrenspflichten persönlich zu erfüllen und darf auch die Verfahrensrechte selbst ausschöpfen. Dasselbe gilt auch mit Bezug auf die Grundstückgewinnsteuer (StG 45 II). Das bedeutet, dass die Zustellung der betreffenden Veranlagungsverfügung an das minderjährige Kind erfolgen muss. Solange der Inhaber des

³¹ BR 720.015.

³² VGer AG 7.6.2000, in: StE 2001 B 93.6 Nr. 21.

Sorgerechts nicht vom Kind bevollmächtigt ist, treffen ihn keine Verfahrenspflichten und stehen ihm keine Verfahrensrechte zu³³.

3.4 Erben

3.4.1 Gesamtrechtsnachfolge und Solidarhaftung

Stirbt der Steuerpflichtige, treten dessen Erben als Gesamtrechtsnachfolger in seine Rechte und Pflichten aus dem Steuerrechtsverhältnis ein (vgl. StG 12 I bzw. DBG 12 I). Die Steuernachfolge (Steuersukzession) der Erben ist sowohl eine materiellrechtliche **Zahlungsnachfolge** hinsichtlich der Steuerschulden des Erblassers als auch eine **Verfahrensnachfolge**³⁴ bezüglich dessen Steuerverfahren. Die Erben nehmen die dem Steuerpflichtigen zustehenden Verfahrensrechte wahr und haben die ihm obliegenden Verfahrenspflichten zu erfüllen. Mehrere Erben bilden bis zum Zeitpunkt der Teilung eine sog. notwendige Streitgenossenschaft. Trotzdem ist jeder Erbe berechtigt, selbständig Verfahrenshandlungen vorzunehmen und seine Interessen als Schuldner im Verfahren selbständig wahrzunehmen. Jeder Erbe ist deshalb auch legitimiert, in eigenem Namen Rechtsmittel gegen die Veranlagung der Erben für die Steuern des Erblassers zu erheben (StG 137 II). Die Handlungen eines Erben wirken für und gegen alle³⁵.

Die **Erben** werden zu **Solidarschuldern** der Steuerschulden des Erblassers. Sie haften jedoch für diese Schulden nur bis zur Höhe ihrer Erbteile, mit Einschluss der Vorempfänge (StG 12 II bzw. DBG 12 I).

3.4.2 Zustellung an Erben / Erbenvertreter

Jeder einzelne Erbe hat Anspruch auf eine individuelle Zusendung der Veranlagungsverfügung, Rechnungen und Entscheide³⁶, sofern kein gemeinsamer vertraglicher Vertreter oder Erbschaftsverwalter, Willensvollstrecker oder amtlicher Erbenvertreter bestellt worden ist³⁷. In der Praxis werden die Erben allerdings regelmässig von einem Miterben oder von einem Dritten vertreten. In solchen Fällen ergehen Veranlagungsverfügungen, Rechnungen und Entscheide an den Vertreter.

3.5 Erbschaftsverwalter, Willensvollstrecker, amtlicher Erbenvertreter

In bestimmten Fällen (z.B. wenn nicht alle Erben des Erblassers bekannt sind; vgl. ZGB 554) wird zur Nachlassverwaltung durch die zuständige Behörde (GR: Kreispräsident, vgl. Art. 76 I des Einführungsgesetzes zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch [EGZZGB]³⁸)

³³ Locher, Art. 9 N 43; vgl. auch Känzig, Art. 14 N 11.

³⁴ Vgl. Zweifel, Erben, S. 339 ff.; Zweifel/Casanova, § 6 N 24.

³⁵ Meister, S. 115.

³⁶ Vgl. PVG 2001 Nr. 17.

³⁷ Vgl. PVG 2005 Nr. 16.

³⁸ BR 210.100

ein **Erbschaftsverwalter** eingesetzt. Bei den Erbschaftsverwaltern handelt es sich häufig um Privatpersonen; es können aber auch Beamte (z.B. Amtsvormund), Notare, Anwälte, Treuhandgesellschaften oder ganze Behörden (z.B. die ernennende Behörde selber) sein.

Mehrere **Erben** haben gemäss StG 123c II innert einer von der kantonalen Steuerverwaltung anzusetzenden Frist einen **Vertreter** zu bestimmen.

Der Erblasser kann in einer letztwilligen Verfügung eine Person mit der Vollstreckung seines Willens beauftragen (vgl. ZGB 517 ff.). Man spricht vom **Willensvollstrecker** oder vom Testamentsvollstrecker. Wo der Steuerbehörde bekannt ist, dass der Erblasser einen Willensvollstrecker eingesetzt hat, darf sie ohne Weiteres davon ausgehen, dass dieser als Erbenvertreter im Sinne von StG 123c II fungiert. Dementsprechend darf und muss sie Verfügungen dem Willensvollstrecker mit Wirkung für alle Erben zustellen. Anders ist nur vorzugehen, wenn ihr bekannt gegeben wurde, dass der Willensvollstrecker nicht alle Erben vertritt. Wenn ein Erbe erst nach Ablauf der Einsprachefrist von der Eröffnung der Veranlagungsverfügung an den Willensvollstrecker erfährt, so beschlägt dieser Kommunikationsmangel einzig das Innenverhältnis zwischen ihm und dem Willensvollstrecker³⁹.

Die **Zustellung** der Verfügungen etc. erfolgt an den **Erbschaftsverwalter bzw. Willensvollstrecker**.

Der **Erbschaftsverwalter** und der **Willensvollstrecker** haften mit dem Steuerpflichtigen solidarisch bis zum Betrage des reinen Nachlasses (StG 13 III lit. e bzw. DBG 13 IV). Den amtlichen **Erbenvertreter** trifft so wenig wie einen rein vertraglich bestellten Erbenvertreter eine Mithaftung der Steuern des Erblassers⁴⁰.

3.6 Konkursverwaltung

Fällt eine steuerpflichtige Person in Konkurs, verliert sie das Verfügungsrecht über ihr Vermögen; dieses steht jetzt unter Konkursbeschlagnahme⁴¹. Frei verfügen kann der Schuldner nur noch über das, was nicht zur Konkursmasse gehört (unpfändbare Vermögenswerte sowie Erwerbseinkommen). Im Übrigen gehen die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse auf die Konkursmasse über; die Konkursverwaltung handelt für die Konkursmasse⁴². Die Konkursverwaltung vertritt die Masse vor den Steuerbehörden bzw. vor Gericht (vgl. SchKG 240). Rechtshandlungen, welche der Schuldner nach der Konkursöffnung in Bezug auf Vermögensstücke, die zur Konkursmasse gehören, vornimmt, sind den Konkursgläubigern gegenüber ungültig (SchKG 204 I).

³⁹ PVG 2005 Nr. 16; vgl. auch PVG 2000 Nr. 45.

⁴⁰ Locher, Art. 13 N 42; Zweifel, Erben, S. 359.

⁴¹ Amonn/Walther, § 41 N 6.

⁴² BGer 24.2.1995, in: BGE 121 III 30.

Im Lichte des vorstehend Gesagten sind Verfügungen und Auflagen der Konkursverwaltung zuzustellen. Diese ist auch befugt, allfällige Rechtsmittel zu ergreifen. Der Konkursist muss sich die Handlungen der Konkursverwaltung voll anrechnen lassen. Ihm steht es nicht zu, allein Einsprache an die Steuerverwaltung oder Beschwerde an das Verwaltungsgericht zu erheben⁴³.

3.7 Eidgenössische Steuerverwaltung

Veranlagungsverfügungen werden der EStV eröffnet, wenn sie im Veranlagungsverfahren mitgewirkt hat oder wenn sie es verlangt (vgl. DBG 131 III). Auch besitzt die EStV die Möglichkeit, gegen jede Veranlagungsverfügung und jeden Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde **Beschwerde** zu erheben (vgl. DBG 141 I). Dies soll der Sicherstellung der einheitlichen Anwendung des DBG dienen. In der Praxis erhebt die EStV nur in sehr seltenen Fällen ein Rechtsmittel.

4. VERANLAGUNGsort

Nach dem Grundsatz der einheitlichen und ungeteilten Veranlagungs- und Bezugszuständigkeit kann jeder Steuerpflichtige und jedes gemeinsam veranlagte Ehepaar für die direkte Bundessteuer nur an einem Ort in der Schweiz veranlagt werden⁴⁴. Kommen für die Veranlagung der direkten Bundessteuer mehrere Kantone in Frage (**interkantonaler Kompetenzkonflikt**), liegt die Zuständigkeit zur Feststellung des Ortes der Veranlagung bei der EStV (DBG 108 I)⁴⁵. Der Kanton kann diesbezüglich keine Feststellungsverfügung erlassen. Die Verfügung der EStV kann mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht in St. Gallen weitergezogen werden (DBG 108 I Satz 2)⁴⁶.

Beispiel:

- ⇒ Der in GR wohnhafte A heiratete die in ZH wohnhafte und dort seit Jahren als Lehrerin tätige B. Die Eheleute behielten ihre bisher getrennten Wohnsitze und Arbeitsplätze nach der Heirat bei und bestritten ihren Lebensunterhalt je aus ihrem eigenen Einkommen und Vermögen. Die Ehe ist intakt. Die StV GR veranlagte A zum Satz des ehelichen Gesamteinkommens und unter Anwendung des Verheiratetentarifs. Dagegen erhob A Einsprache, Beschwerde und Verwaltungsgerichtsbeschwerde vor BGer (vgl. aOG 97). Er verlangte eine vollständig getrennte Besteuerung von seiner Ehefrau zum Alleinstehendentarif.

Das BGer machte u.a. folgende Ausführungen⁴⁷: "Im vorliegenden Fall haben die Ehegatten je einen eigenen Wohnsitz in verschiedenen Kantonen. Sie sind daher für die direkte Bundessteuer in demjenigen Kanton zu veranlagern, in dem sie die überwiegenden persönlichen und wirtschaftlichen Interessen haben, ... wobei zwischen den beteiligten Kantonen allenfalls ein Repartitionsverfahren durchgeführt wird (Art.

⁴³ Präsidialverfügung des Verwaltungsgerichtes GR, VGU A 99 79.

⁴⁴ Zigerlig/Jud, Art. 108 N 1.

⁴⁵ BGer 26.10.2006, in: StR 2007, S. 127.

⁴⁶ Vgl. BBI 2001, S. 4250 und 4439.

⁴⁷ StE 2002 B 13.1 Nr. 13.

197 DBG). Da der Veranlagungsort vorliegend ungewiss bzw. streitig ist, ist die Sache zu dessen Feststellung an die EStV zu überweisen (Art. 108 DBG). ... Die Beschwerde ist ... abzuweisen. Der angefochtene Entscheid ist aber von Amtes wegen aufzuheben und die Sache gestützt auf Art. 108 Abs. 2 DBG zur Feststellung des Veranlagungsortes an die Eidgenössische Steuerverwaltung zu überweisen".

5. RECHTSKRAFT

5.1 Formelle Rechtskraft⁴⁸

Eintritt der formellen Rechtskraft:

- ⇒ Wenn die Frist zur Ergreifung des ordentlichen Rechtsmittels⁴⁹ nicht benützt wird, tritt die formelle Rechtskraft ein.

Bedeutung der formellen Rechtskraft: Unanfechtbarkeit und Vollstreckbarkeit

- ⇒ Formelle Rechtskraft bedeutet, dass eine Verfügung oder ein Entscheid innerhalb des betreffenden Verfahrens nicht mehr mit einem ordentlichen Rechtsmittel angefochten werden kann; man spricht von der sog. **Unanfechtbarkeit**.
- ⇒ Formell **rechtskräftige** Verfügungen bzw. Entscheide (vgl. StG 155 III bzw. DBG 165 III) können **vollstreckt** werden (**Betreibung** des Pflichtigen)⁵⁰, wenn sie nicht freiwillig befolgt werden, d.h. wenn der Pflichtige seine Steuern nicht bezahlt. Die Vollstreckbarkeit ist somit eine Folge der formellen Rechtskraft.

5.2 Materielle Rechtskraft⁵¹

Eintritt der materiellen Rechtskraft:

- ⇒ Mit der formellen Rechtskraft tritt auch die materielle Rechtskraft ein.

Bedeutung der materiellen Rechtskraft: Rechtsbeständigkeit

- ⇒ Die materielle Rechtskraft heisst, dass sowohl die Behörden wie auch die Parteien an die Verfügung bzw. an den Entscheid gebunden sind, diese folglich nicht mehr abgeändert werden dürfen; man spricht von der sog. **Unabänderlichkeit**. Das formell rechtskräftig Entschiedene gilt grundsätzlich als massgebend, verbindlich und unabänderlich⁵². Die formelle Rechtskraft wäre nutzlos, wenn, nachdem über die Sache in einem ersten Verfahren abschliessend entschieden worden ist, über den gleichen Streitgegenstand beliebig wieder ein neues Verfahren in Gang gesetzt, also wieder von vorne angefangen werden könnte.

⁴⁸ Vgl. statt vieler Gygi, S. 322; Häfelin/Müller, N 990 f.

⁴⁹ Ordentliche Rechtsmittel sind: Einsprache, Beschwerde und Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 ff. des Bundesgerichtsgesetzes [BGG]; SR 173.110). Zu den ausserordentlichen Rechtsmitteln gehört die subsidiäre Verfassungsbeschwerde im Sinne von BGG 113 ff.

⁵⁰ Zweifel/Casanova, § 26 N 2; BGer 17.1.1979, in: BGE 105 III 44.

⁵¹ Vgl. statt vieler Gygi, S. 322 ff.; Häfelin/Müller, N 992 f.

⁵² Gygi, S. 322.

5.3 Zurückkommen auf eine rechtskräftige Verfügung:

- ⇒ Veranlagungsverfügungen, die rechtskräftig sind, können grundsätzlich nicht mehr widerrufen werden. Vorbehalten bleiben Änderungen:
- im Nachsteuerverfahren (vgl. StG 145 ff. bzw. DBG 151 ff.);
 - im Revisionsverfahren (vgl. StG 141 f. bzw. DBG 147 ff.);
 - im Rahmen der Berichtigung von Schreib- und Rechnungsfehlern (vgl. StG 144 bzw. DBG 150);
 - im interkantonalen Steuerrecht: Die letzte 30-tägige Frist beginnt erst dann zu laufen, wenn der letzte der konkurrierenden Kantone einen letztinstanzlichen Entscheid gefällt hat (BGG 100 V)⁵³. Dies gilt auch dann, wenn nicht dieser letztinstanzliche Entscheid, sondern eine frühere Verfügung eines anderen Kantons, gegen die seinerzeit kein Rechtsmittel erhoben worden ist, das Doppelbesteuerungsrecht verletzt. In diesem Fall muss jedoch der Steuerpflichtige ausdrücklich die Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots durch diesen anderen Kanton rügen⁵⁴.

Das heisst, dass formlose Nachbelastungen oder Korrekturen zulasten bzw. zugunsten des Steuerpflichtigen rechtswidrig sind.

- ⇒ **Während laufender Einsprachefrist** überwiegt die richtige Anwendung des Rechts gegenüber der Rechtssicherheit. Die Steuerbehörde ist deshalb befugt, während dieser Frist die **alte Veranlagungsverfügung aufzuheben** bzw. zu widerrufen⁵⁵. Dies geschieht entweder mit dem Erlass einer neuen Veranlagungsverfügung (mit einer neu beginnenden Rechtsmittelfrist) oder mit einem Brief an den Steuerpflichtigen. In beiden Fällen hat die Steuerverwaltung ihr Vorgehen kurz zu begründen.

Die **Kantonale Steuerverwaltung** ist nicht berechtigt, gegen Veranlagungsverfügungen **Einsprache** zu erheben. Dagegen kann die **ESStV** gegen jede Veranlagungsverfügung und jeden Einspracheentscheid betreffend die direkte Bundessteuer beim Verwaltungsgericht **Beschwerde** erheben (DBG 141 I).

6. LITERATUR

Amonn Kurt/Walther Fridolin, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 7. A., Bern 2003

Gygi Fritz, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. A., Bern 1983

Känzig Ernst, Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), 2. A., I. Teil, Art. 1–44 WStB, Basel 1982

Häfelin Ulrich/Müller Georg, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. A., Zürich 2002

Locher Peter, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1–48 DBG, Therwil/Basel 2001

⁵³ Meier/Clavadetscher, S. 137/38.

⁵⁴ Meier/Clavadetscher, S. 139.

⁵⁵ BGer 7.7.1995, in: BGE 121 II 276 ff.

Meier Alfred/Clavadetscher Diego, Prozessuale Klippen bei der Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, in: IFF Forum für Steuerrecht, 2007/2, S. 135 ff.

Meister Thomas, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Diss. SG, Bern/Stuttgart/Wien 1994

Zigerlig Rainer/Jud Guido, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zur Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, DBG, Basel/Genf/München 2000

Zweifel Martin, Die verfahrens- und steuerstrafrechtliche Stellung der Erben bei den Einkommens- und Vermögenssteuern, in: ASA 64, S. 337 ff. (zit. Erben)

Zweifel Martin, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, DBG, 2. A., Basel/Genf/München 2008 (zit. Komm. DBG)

Zweifel Martin, Verfahrensgrundsätze und Veranlagungsverfahren, in: ASA 61, S. 417 ff. (zit. Verfahrensgrundsätze)

Zweifel Martin/Casanova Hugo, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich/Basel/Genf 2008