

**Art. 149 Abs. 2, Art. 150 Abs. 1 und Art. 151 Abs. 3 StG. Mangelhafte Eröffnung der Steuerveranlagung; Einsprachefrist (OGE 66/2004/23 vom 24. März 2005)<sup>1</sup>**

Keine Veröffentlichung im Amtsbericht.

*Werden die Abweichungen von der Steuererklärung dem Steuerpflichtigen vor der Veranlagungsverfügung nicht bekanntgegeben, so ist die Eröffnung der Veranlagung mangelhaft. Ein solcher Eröffnungsmangel führt jedoch grundsätzlich nicht zur Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung; diese ist vielmehr nur anfechtbar. Die Zustellung der Schlussrechnung löst somit auch in diesem Fall die Einsprachefrist aus. Es liegt sodann mangels objektiver Verhinderung an der rechtzeitigen Einspracheerhebung kein Wiederherstellungsgrund vor.*

*Aus den Erwägungen:*

2.– Abweichungen von der Steuererklärung sind den Steuerpflichtigen oder den auf der Steuererklärung erwähnten Vertretern oder Vertreterinnen mit der Veranlagungsmitteilung innert angemessener Frist vor der Zustellung der Schlussrechnung bekannt zu geben. Die Schlussrechnung gilt als Eröffnung der Veranlagung (Art. 149 Abs. 2 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 20. März 2000 [StG, SHR 641.100]). Gegen die Schlussrechnung können die Steuerpflichtigen innert 30 Tagen nach Zustellung bei der Steuerbehörde schriftlich Einsprache erheben (Art. 150 Abs. 1 StG). Auf verspätete Einsprachen wird nur eingetreten, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass sie durch Militär- oder Zivildienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe an der rechtzeitigen Einreichung verhindert war und dass die Einsprache innert 30 Tagen nach Wegfall der Hinderungsgründe eingereicht wurde (Abs. 151 Abs. 3 StG).

Der Rekurrent räumt ein, dass die Einsprachefrist – nachdem er die Schlussrechnung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2001 in der zweiten Hälfte Juni 2003 erhalten hatte – bei Erhebung seiner Einsprache vom 7. August 2003 bereits abgelaufen gewesen sei. Er macht jedoch geltend, er habe

---

<sup>1</sup> Das Obergericht entschied am 24. März 2005 in gleichem Sinn auch das parallele Beschwerdeverfahren 66/2004/21 zu Art. 131 Abs. 2, Art. 132 Abs. 1 und Art. 133 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG, SR 642.11).

vor der Schlussrechnung keine Veranlagungsmittel erhalten; diese sei ihm auf Reklamation hin erst am 28. Juli 2003 zugestellt worden ... Er stellt sich auf den Standpunkt, er habe nach Treu und Glauben verlangen dürfen, dass die Steuerverwaltung den Eröffnungsmangel bereinige und die Einsprachefrist stillschweigend verlängere.

Die Einsprachefrist ist eine nicht erstreckbare Verwirkungsfrist (*Martin Zweifel* in: *Zweifel/Athanas* [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel/Genf/München 2002, Art. 48 N. 23, S. 785, mit Hinweis); die Steuerverwaltung kann sie somit nicht – zumal stillschweigend – verlängern. Die blossе Ankündigung eines Steuerpflichtigen, er werde Einsprache erheben, stellt sodann keine ausreichende, gültige Einsprache dar. Es bleibt daher zu prüfen, ob die in der Schlussrechnung enthaltene Veranlagungsverfügung mit einem derart schwerwiegenden Verfahrensmangel behaftet sei, dass sie nichtig sei und ihre Zustellung deshalb noch gar keine Einsprachefrist ausgelöst habe, oder ob allenfalls ein Wiederherstellungsgrund im Sinn von Art. 151 Abs. 3 StG vorliege.

Nichtigkeit einer Veranlagungsverfügung wird nur in äusserst eng umschriebenen Ausnahmefällen angenommen, d.h. bei besonders krassen, offensichtlichen Mängeln, wie beispielsweise bei Fehlen der Zuständigkeit der entscheidenden Behörde oder bei schwerwiegenden Eröffnungsfehlern (*Klaus A. Vallender* im erwähnten Kommentar, Vorbemerkungen zu Art. 51–53 N. 7, S. 812, mit Hinweis). Werden die Abweichungen von der Steuererklärung dem Steuerpflichtigen nicht bekanntgegeben, so ist zwar die Eröffnung der Veranlagung mangelhaft. Ein solcher Eröffnungsmangel führt jedoch grundsätzlich nicht zur Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung; diese ist vielmehr nur anfechtbar (BGE vom 9. August 2001, StE 2002, B 93.4 Nr. 5, E. 1b; *Zweifel*, Art. 46 N. 28, S. 767; je mit Hinweisen). Der Mangel kann insbesondere auch mit Blick darauf nicht als besonders schwer bezeichnet werden, dass – anders als beispielsweise noch in Art. 95 des früheren Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 (BdBSt; BS 6, S. 350 ff.) – keine eigentliche Begründung der Abweichungen verlangt wird. Das Ausmass der Abweichungen als solches lässt sich im übrigen regelmässig aus der Gegenüberstellung der Steuererklärung und der Steuerfaktoren der Veranlagungsverfügung ersehen.

War demnach die Schlussrechnung vom 16. Juni 2003 nicht nichtig, so löste sie mit ihrer Zustellung die Einsprachefrist aus. Der Rekurrent war objektiv nicht im Sinn von Art. 151 Abs. 3 StG daran gehindert, rechtzeitig Einsprache zu erheben (vgl. dazu *Martin Zweifel* in: *Zweifel/Athanas* [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 83–222, Basel/Genf/München 2000, Art.

133 N. 19, S. 335, mit Hinweisen). Zwar mochte ihm – falls er tatsächlich keine Veranlagungsmitteilung erhalten haben sollte – eine materielle Begründung der Einsprache erschwert worden sein (vgl. Art. 152 Abs. 1 Satz 2 StG). Es war ihm aber ohne weiteres möglich, speziell die mit dem Eröffnungsmangel als solchen verbundene Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend zu machen. Er stellt sodann nicht in Frage, dass ihn der zuständige Steuerkommissär im Veranlagungsverfahren aufgefordert hatte, Unterlagen und Angaben unter anderem zu den mit der Einsprache gerügten Punkten einzureichen. Wie auch immer die nachfolgenden Besprechungen im einzelnen verliefen: In den fraglichen Positionen kam es jedenfalls nicht zu einer konkreten Einigung, so dass es nahelag, dass sie von der abschliessenden Abweichung betroffen seien. Dies hätte der Rekurrent – wenn auch allenfalls nur in allgemeiner Form – in der Einsprache ebenfalls beanstanden können. Er durfte unter den gegebenen Umständen jedenfalls nicht darauf vertrauen, dass die Einsprachefrist – entgegen der Rechtsmittelbelehrung auf der Schlussrechnung – einstweilen nicht laufe bzw. nicht habe ablaufen können. Er macht insbesondere auch nicht geltend, dass ihm die Steuerverwaltung – gegebenenfalls zu Unrecht – eine entsprechende Zusicherung gegeben hätte.

Es kann daher letztlich offenbleiben, ob dem Rekurrenten die an ihn persönlich adressierte, an den Steuerakten befindliche Veranlagungsmitteilung vom 6. Mai 2003 tatsächlich nicht zugestellt worden sei ... Entscheidend ist letztlich nur, dass er die – wenn auch allenfalls mangelhaft eröffnete – Veranlagungsverfügung trotz objektiver Möglichkeit nicht fristgemäss angefochten hat.

Die Steuerkommission ist demnach zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten. Der Rekurs erweist sich damit als unbegründet; er ist abzuweisen.