
Fristen

1. Allgemeine Grundsätze

1.1 Fristen

Eine Frist ist eine Zeitspanne, innert welcher eine Verfahrenshandlung vorgenommen werden muss. Sie bemisst sich nach Tagen, Monaten oder Jahren. Die Nichtbeachtung steuerrechtlicher Fristen kann den Verlust von Verfahrensrechten oder den Eintritt von angedrohten Massnahmen (beispielsweise eine Veranlagung nach Ermessen nach Art. 177 StG oder Vertretung unter Ehegatten nach Art. 164 Abs. 2 StG) nach sich ziehen.

Das Steuergesetz selbst kennt keine näheren Bestimmungen über Fristen und deren Berechnung. Es verweist auf das Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege vom 16. Mai 1965 (VRP; sGS 951.1; Art. 161 StG) und dieses auf die Schweizerische Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 (ZPO, SR 272), soweit das VRP nichts anderes bestimmt (Art. 30 Abs. 1 VRP).

Es wird zwischen behördlichen und gesetzlichen Fristen unterschieden.

1.2 Behördliche Fristen

Behördliche Fristen sind Fristen, deren Beginn und Dauer von den Steuerbehörden bestimmt werden. Dazu zählen vor allem Fristen, welche die Behörde dem Steuerpflichtigen zur Ausübung von Verfahrensrechten oder Verfahrenspflichten ansetzt. Die Frist zur Einreichung der Steuererklärung ist eine behördliche Frist.

Nach Art. 17 Abs. 1 VRP sind den Beteiligten für die Mitwirkung angemessene Fristen anzusetzen. Als angemessen gilt eine Frist, die es dem Betroffenen ermöglicht, die geforderte Handlung ohne Hast und mit der notwendigen Sorgfalt vorzunehmen. Das hängt von den konkreten Umständen des Einzelfalls ab. Die kürzeste Frist von fünf Tagen kann ausnahmsweise bei höchster Dringlichkeit angesetzt werden. Im Steuerrecht gilt im Übrigen als unterste Grenze eine Frist von zehn Tagen (SGE 2000 Nr. 7 und 2004 Nr. 18).

Behördliche Fristen können erstreckt werden, wenn zureichende Gründe vorliegen und das Erstreckungsgesuch innert der angesetzten Frist gestellt wird (Art. 144 Abs. 2 ZPO). Als zureichende Gründe gelten in der Regel Krankheit, Unfall, Todesfall in der Familie, Militärdienst, Ferien, Geschäftsreisen im Ausland oder temporäre Arbeitsüberlastung. Zuständig für die Erstreckung der Frist ist jene Behörde, die sie angesetzt hat.

Ist ein Gesuch um Fristerstreckung rechtzeitig gestellt worden und liegt ein zureichender Grund vor, so hat der Gesuchsteller einen Rechtsanspruch auf Gewährung der Fristerstreckung. An die Verlängerung von behördlichen Fristen werden in der Regel keine hohen Anforderungen gestellt. So kann die Frist zur Einreichung der Steuererklärung von natürlichen und juristischen Personen ohne Weiteres elektronisch erstreckt werden (<http://www.steuern.sg.ch>), sofern nicht systematisch gewichtige Gründe dagegen sprechen. Die Verweigerung der Fristerstreckung ist eine verfahrensleitende Zwischenverfügung, die nicht selbständig, sondern nur in Verbindung mit dem Endentscheid angefochten werden kann. Gegen die Verweigerung der Fristerstreckung steht kein ordentliches Rechtsmittel offen. Durch die Anfechtung der Zwischenverfügung könnte das Verfahren stark in die Länge gezogen werden. Der mangelhafte Rechtsschutz eines durch eine Zwischenverfügung Belasteten wird insofern gemildert, als gegen Zwischenverfügungen eine Rechtsverweigerungsbeschwerde erhoben werden kann (Art. 88 ff. VRP). Diese ist jedoch eine blosser Willkürbeschwerde.

Wird eine behördliche Frist nicht eingehalten, so treten die Säumnisfolgen zu Lasten des Steuerpflichtigen dann ein, wenn die Behörde sie vorher angedroht hat (Art. 17 Abs. 2 VRP, Ermessensveranlagung nach Mahnung und Androhung SGE 2004 Nr. 18).).

1.3 Gesetzliche Fristen

Bei den gesetzlichen Fristen handelt es sich um Fristen, deren Beginn und Dauer im (Steuer-)Gesetz verbindlich vorgegeben sind. Gesetzliche Fristen können nicht erstreckt werden (Art. 144 Abs. 1 ZPO). Sie haben bei Nichtbeachtung Verwirkungsfolge, wenn das Gesetz nichts anderes bestimmt (Art. 30bis VRP). Eine nach Ablauf der Frist eingereichte Eingabe kann demnach materiell nicht mehr behandelt werden.

Als Beispiele für gesetzliche Fristen können Rechtsmittelfristen oder Verjährungsfristen genannt werden.

2. Zeitpunkt der Eröffnung einer Verfügung

Eine Verfügung (oder ein Entscheid) ist eröffnet, wenn sie dem Steuerpflichtigen formgerecht zugestellt wird. Eine Verfügung kann mit gewöhnlicher Briefpost oder durch eingeschriebene Sendung zugestellt oder auch im Amtsblatt publiziert werden. Bei der Zustellung mittels Briefpost gilt eine Verfügung dann als zugestellt, wenn sie in den Briefkasten des Steuerpflichtigen eingeworfen wird.

Für den Fall, dass eine Rechtsmittelfrist durch den Empfang einer Verfügung ausgelöst wird, fällt nach dem Grundsatz von Art. 8 ZGB der Steuerbehörde die Beweislast für die Zustellung einer Verfügung zu. Erfolgte die Zustellung mit uneingeschriebener Post, so hat demnach die Steuerbehörde auf geeignete Art den Beweis dafür zu erbringen, dass und wann die Zustellung erfolgt ist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt es nicht ausserhalb jeder Wahrscheinlichkeit, dass zwischen dem Versand einer Massensendung mit B-Post und der Zustellung 22 Tage verstreichen, sofern keine anderen Indizien für eine früher erfolgte Zustellung bestehen. Das genaue Datum des Versands ist bei Massensendungen sehr oft nicht nachweisbar, weil bei dieser Versandart die Briefumschläge von der Post gar nicht gestempelt werden (SGE 2008 Nr. 7).

Im Unterschied zur uneingeschriebenen A- und B-Post kann mit einer A-Post-Plus-Zustellung nachgewiesen werden, dass und wann eine Postsendung den Weg zum Briefkasten oder Postfach gefunden hat. Ob sie tatsächlich dort eingelegt wurde, kann aber die Post nicht garantieren. Eine fehlerhafte Postzustellung ist indessen nicht gemeinhin zu vermuten, sondern nur anzunehmen, wenn sie aufgrund der Umstände plausibel erscheint. Besteht im Fall von A-Post-Plus Ungewissheit über den genauen Zeitpunkt der Zustellung (Datum der Einlage in den Briefkasten oder das Postfach), hat der Adressat selbst alles Zumutbare zu unternehmen, um den genauen Zeitpunkt und den Lauf der Rechtsmittelfrist in Erfahrung zu bringen.

Eine eingeschriebene, aber nicht abgeholte Sendung gilt gemäss Art. 138 Abs. 3 Bst. a ZPO und gefestigter Rechtsprechung am letzten Tag der siebentägigen Abholfrist als zugestellt. Diese Zustellfiktion setzt aber ein Verfahren voraus, in dessen Verlauf der Beteiligte mit behördlichen Zustellungen rechnen muss. Der Empfangs- bzw. Entgegennahmepflicht des Adressaten sind aber zeitliche Grenzen gesetzt. Liegen die letzten Verfahrenshandlungen (beispielsweise seine Einsprache) mehr als ein Jahr zurück, kann von ihm nicht verlangt werden, dass er immer erreichbar ist. Eine Abwesenheit von einigen Wochen (zB. Ferien) kann ihm dann nicht entgegengehalten werden.

Behauptet der Empfänger einer eingeschriebenen Postsendung, er habe nur einen leeren Umschlag erhalten, muss er diese Anomalie umgehend dem Absender melden. Andernfalls spricht die natürliche Vermutung dafür, dass sich im Umschlag das behauptete Schriftstück befunden hat (SGE 1998 Nr. 11).

3. Fristberechnung

Die Zeitbestimmungen der ZPO sind bei der Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern anzuwenden, da das kantonale Steuergesetz keine besonderen Fristberechnungsbestimmungen kennt und die VRP ausdrücklich auf die ZPO verweist. Demnach beginnt eine Frist am Tag, der ihrer schriftlichen Eröffnung folgt (Art. 142 ZPO). Bei Veröffentlichungen im Amtsblatt beginnt die Frist am Tag nach der Veröffentlichung (Art. 141 Abs. 2 ZPO). Der Fristenlauf beginnt auch an Samstagen, Sonntagen oder Feiertagen.

Die Frist ist eingehalten, wenn die verlangte Verfahrenshandlung bis 24 Uhr des letzten Tages vorgenommen wird. Bei einer schriftlichen Eingabe genügt es, wenn sie am letzten Tag der Frist zu Händen der schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung im Ausland übergeben wird. Wird für die Übermittlung die Post beansprucht, so sind Datum und Uhrzeit des Poststempels massgebend. Wird eine Eingabe rechtzeitig einer unzuständigen Amtsstelle eingereicht, so gilt die Frist als eingehalten (Art. 11 Abs. 3 VRP). Fällt der letzte Tag der Frist auf einen Samstag, Sonntag oder anerkannten Feiertag, so endet die Frist erst am nächsten Werktag (Art. 142 Abs. 3 ZPO, SGE 2003 Nr. 9). Als öffentliche Ruhetage gelten nach Art. 2 des st. gallischen Gesetzes über Ruhetag und Ladenöffnung (sGS 552.1) der Sonntag, die Feiertage Neujahr, Karfreitag, Ostermontag, Auffahrt, Pfingstmontag, Bundesfeiertag, Allerheiligen, Weihnachtstag (25. Dezember) und Stefanstag (26. Dezember). Der 2. Januar gilt im Kanton St.Gallen nicht als öffentlicher Ruhetag.

4. Gerichtsferien

In Steuersachen gelten im Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor den kantonalen Instanzen keine Gerichtsferien (Art. 30 Abs. 2 Bst. e VRP; das DBG kennt keine Gerichtsferien). Vor Bundesgericht stehen die Fristen je sieben Tage vor und nach Ostern, vom 15. Juli bis 15. August sowie vom 18. Dezember bis 2. Januar still (Art. 46 Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110).

5. Die Wiederherstellung von versäumten Fristen

Eine versäumte Frist kann nur ausnahmsweise wiederhergestellt werden. Die Wiederherstellung der versäumten Frist ist unter bestimmten Voraussetzungen möglich.

Eine Frist wird wiederhergestellt, wenn eine unfreiwillige Säumnis aufgrund eines kausalen Hinderungsgrundes zustande gekommen ist und die Partei kein oder nur leichtes Verschulden an der Säumnis trifft (Art. 148 ZPO). Nach kantonalem Recht kann eine Frist auch wiederhergestellt werden, wenn der Verfahrensgegner zustimmt (Art. 30^{ter} Abs. 1 VRP). Unter einem unverschuldeten Hindernis versteht die Praxis einen Umstand, den der Säumige nicht zu vertreten hat. Hinderungsgründe sind namentlich Epidemien oder ähnliche Katastrophen, plötzliche schwere Erkrankung, Unfall, Einreiseschwierigkeiten usw.

Krankheit kann ein unverschuldetes Hindernis sein, sofern sie derart ist, dass sie den Betroffenen davon abhält, innert Frist zu handeln oder dafür einen Vertreter einzusetzen. Ein Arzzeugnis in dem ohne nähere Angabe von Gründen eine vollständige Arbeitsunfähigkeit

attestiert wird, genügt dazu nicht. Ausserdem spielt der Zeitraum eine entscheidende Rolle. Eine Krankheit oder ein Unfall zu Beginn des Fristenlaufs ist anders zu beurteilen als ein unvorhersehbares Ereignis am Ende der Frist (SGE 2003 Nr. 9, 2007 Nr. 1, 2012 Nr. 12, 2014 Nr. 4 und 16).

Mit der Annahme eines leichten Verschuldens ist die Praxis sehr zurückhaltend. Sie erwartet vom Steuerpflichtigen ein erhebliches Mass an Sorgfalt bei der Einhaltung von Fristen. Daher wird ein leichtes Verschulden verneint, wenn das Versäumnis auf Umstände zurückzuführen ist, die dem Betroffenen als Nachlässigkeit zuzurechnen sind.

Beispiele:

- Ein Fristversäumnis, das auf einem falschen Agenda-Eintrag beruht, kann nicht als leichtes Verschulden gewertet werden.
- Weiss der Steuerpflichtige, dass er während der letzten Tage der Frist im Ausland oder im Militärdienst sein wird, so hat er vor Antritt der Reise bzw. des Militärdienstes die nötigen Vorkehrungen zur Wahrung der Frist zu treffen.
- Eine Arbeitsüberlastung stellt keinen Wiederherstellungsgrund dar.

Das Gesuch um Wiederherstellung der Frist ist innert zehn Tagen, nachdem das Hindernis weggefallen oder (wenn die Säumnis den Betroffenen vorher nicht bekannt war; SGE 1996 Nr. 2) der Versäumnisentscheid eröffnet worden ist, schriftlich einzureichen. Die Wiederherstellung kann nur innerhalb von sechs Monaten seit Eintritt der Rechtskraft verlangt werden (Art. 148 Abs. 3 ZPO). Im Gesuch sind die Wiederherstellungsgründe glaubhaft zu machen und Beweismittel zu nennen (Art. 148 Abs. 2 ZPO). Nicht zwingend erforderlich ist, dass das Begehren formell korrekt als "Wiederherstellungsgesuch" bezeichnet wird. Nach der Rechtsprechung ist einer verspäteten Einsprache sinngemäss ein Gesuch um Wiederherstellung zu entnehmen, wenn darin die Gründe für die Verspätung dargelegt werden. Die versäumte Rechtshandlung muss nicht gleichzeitig mit dem Gesuch nachgeholt werden. Bei allfälliger Gutheissung der Wiederherstellung ist der Partei hierfür eine angemessenen kürzere Nachfrist zu setzen.

Über die Wiederherstellung entscheidet diejenige Behörde, bei welcher die Frist versäumt wurde (Art. 149 ZPO). Es hängt damit vom Verfahrensstadium ab, welcher Behörde ein Gesuch um Wiederherstellung der verpassten Frist einzureichen ist.

Der Entscheid über die Wiederherstellung einer Rechtsmittelfrist kann wie der Entscheid über das Rechtsmittel selbst weitergezogen werden (Art. 30ter Abs. 2 Bst. b VRP).

6. Handlungen eines Vertreters

Hat ein Vertreter für den Steuerpflichtigen gehandelt, so hat sich dieser das Verhalten des Vertreters anrechnen zu lassen. Bei Hilfspersonen des Vertreters - etwa der Sekretärin eines Treuhänders oder Anwaltes - ist deren Verschulden dem Vertreter bzw. dem Steuerpflichtigen zuzurechnen, da der Vertreter sein Geschäft oder seine Kanzlei so zu organisieren hat, dass Fristversäumnisse selbst bei Abwesenheit des Hauptverantwortlichen nicht vorkommen können. Bei berufsmässigen Vertretern ist zudem gemäss Praxis ein strengerer Massstab anzulegen als bei einem nicht entsprechend vertretenen Steuerpflichtigen. Ebenso ist ein strengerer Massstab an die Sorgfalt anzulegen, wenn es sich bei der verpassten Frist um eine gesetzliche und nicht nur um eine behördliche Frist handelt (SGE 1983 Nr. 14, 1992 Nr. 14, 1995 Nr. 24 und 1996 Nr. 2).

7. Bundesrechtliche Fristen

Der Umstand, dass die Veranlagungsbehörde nebst der Veranlagung und dem Bezug der Kantons- und Gemeindesteuern auch für den Vollzug der direkten Bundessteuer verantwortlich ist, hat zur Folge, dass eine Unterscheidung zwischen Fristen des kantonalen Rechts und bundesrechtlichen Fristen getroffen werden muss. Im Recht der direkten Bundessteuer finden sich Vorschriften zur Fristberechnung im DBG (Art. 119 und 133 DBG) und der ZPO sowie weitergehende Bestimmungen im Bundesgesetz über das Bundesgericht (Art. 44 - 50 BGG), soweit das Bundesgericht als letzte Instanz zu entscheiden hat.

Gemäss Art. 133 Abs. 3 DBG wird auf verspätete Einsprachen nur eingetreten, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass er 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. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann die Wiederherstellung der Frist nur gewährt werden, wenn der Gesuchsteller oder sein Vertreter durch ein unverschuldetes Hindernis abgehalten worden ist, innert der Frist zu handeln. Jedwelches, ob leichtes oder schweres Verschulden des Steuerpflichtigen oder seines Vertreters, schliesst - anders als nach kantonalem Recht - die Wiederherstellung aus. Dabei ist das Verhalten von Hilfspersonen dem Vertreter bzw. dem Steuerpflichtigen voll anzurechnen.

Auch im bundesgerichtlichen Verfahren können Wiederherstellungsgesuche innert 30 Tagen nach Wegfall des unverschuldeten Hindernisses gestellt werden (Art. 50 Abs. 1 BGG).