



**STEUERINFORMATIONEN**

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK  
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

**INFORMATIONS FISCALES**

éditées par la Conférence suisse des impôts CSI  
Union des autorités fiscales suisses

**INFORMAZIONI FISCALI**

edite della Conferenza svizzera delle imposte CSI  
Associazione autorità fiscali svizzere

**INFURMAZIUNS FISCALAS**

edidas da la Conferenza fiscalas svizra CFS  
Associazion da las autoritads fiscalas svizras

**E Steuerbegriffe**

**Rechtsmittel  
August 2023**

# Rechtsmittel gegen Einkommens- und Vermögenssteuerveranlagungen

(Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2023)

**Autor:**

Team Steuerdokumentation  
Eidg. Steuerverwaltung

**Auteur:**

Team Documentation  
Fiscale  
Administration fédérale  
des contributions

**Autore:**

Team Documentazione  
Fiscale  
Amministrazione federale  
delle contribuzioni

**Autor:**

Team Documentaziun  
Fiscala  
Administraziun federala  
da taglia

Eigerstrasse 65

CH-3003 Bern

email: [ist@estv.admin.ch](mailto:ist@estv.admin.ch)

Internet: [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)

# INHALTSVERZEICHNIS

|            |   |           |
|------------|---|-----------|
| <b>1</b>   | <b>EINLEITUNG.....</b>  | <b>1</b>  |
| <b>2</b>   | <b>EINSPRACHE.....</b>  | <b>3</b>  |
| <b>2.1</b> | <b>Einspracherecht.....</b>   | <b>3</b>  |
| 2.1.1      | Legitimation der Steuerpflichtigen .....  | 3         |
| 2.1.2      | Legitimation der Steuerbehörden .....   | 3         |
| <b>2.2</b> | <b>Zuständige Behörde.....</b>  | <b>4</b>  |
| <b>2.3</b> | <b>Einsprachefrist.....</b>   | <b>4</b>  |
| <b>2.4</b> | <b>Form und Inhalt der Einsprache .....</b>                                       | <b>4</b>  |
| <b>2.5</b> | <b>Anhörung der steuerpflichtigen Person .....</b>                                | <b>5</b>  |
| <b>2.6</b> | <b>Einspracheentscheid.....</b>   | <b>5</b>  |
| <b>2.7</b> | <b>Kosten .....</b>   | <b>6</b>  |
| <b>3</b>   | <b>BESCHWERDEVERFAHREN.....</b>   | <b>7</b>  |
| <b>3.1</b> | <b>Vor kantonalen Steuerrekurskommission.....</b>                                 | <b>7</b>  |
| 3.1.1      | Beschwerdelegitimation der Steuerpflichtigen .....                                | 7         |
| 3.1.2      | Beschwerdelegitimation der Steuerbehörden .....                                   | 7         |
| <b>3.2</b> | <b>Zuständige Behörde.....</b>  | <b>8</b>  |
| <b>3.3</b> | <b>Beschwerde- bzw. Rekursfrist.....</b>  | <b>8</b>  |
| <b>3.4</b> | <b>Form und Inhalt der Beschwerde bzw. des Rekurses .....</b>                     | <b>9</b>  |
| <b>3.5</b> | <b>Gelegenheit zur Stellungnahme .....</b>  | <b>9</b>  |
| <b>3.6</b> | <b>Beschwerde- bzw. Rekursentscheid.....</b>                                      | <b>10</b> |
| <b>3.7</b> | <b>Kosten .....</b>   | <b>11</b> |
| <b>3.8</b> | <b>Parteikosten .....</b>   | <b>11</b> |
| <b>4</b>   | <b>BESCHWERDEVERFAHREN VOR DEM KANTONALEN VERWALTUNGSGERICHT.....</b>             | <b>13</b> |
| <b>4.1</b> | <b>Beschwerderecht der steuerpflichtigen Person und der Steuerverwaltung.....</b> | <b>13</b> |
| <b>4.2</b> | <b>Zuständige Behörde.....</b>  | <b>13</b> |
| <b>4.3</b> | <b>Beschwerdefrist.....</b>   | <b>13</b> |
| <b>4.4</b> | <b>Form und Inhalt der Beschwerde .....</b>                                       | <b>14</b> |
| <b>4.5</b> | <b>Entscheid.....</b>   | <b>14</b> |
| <b>4.6</b> | <b>Gerichtskosten .....</b>   | <b>14</b> |
| <b>4.7</b> | <b>Parteikosten .....</b>   | <b>15</b> |
| <b>4.8</b> | <b>Funktion des Bundesverwaltungsgerichts.....</b>                                | <b>15</b> |

|            |  |           |
|------------|--|-----------|
| <b>5</b>   | <b>BESCHWERDEVERFAHREN VOR DEM BUNDESGERICHT BETREFFEND DIE DIREKTE BUNDESSTEUER.....</b>      | <b>16</b> |
| 5.1        | Beschwerderecht.....   | 16        |
| 5.2        | Beschwerdefrist.....   | 16        |
| 5.3        | Form, Inhalt und Begründung der Beschwerde .....   | 16        |
| 5.4        | Beschwerdegründe.....  | 17        |
| 5.5        | Entscheid des Bundesgerichts.....  | 17        |
| 5.6        | Gerichtskosten .....   | 17        |
| 5.7        | Parteikosten .....   | 18        |
| <b>6</b>   | <b>BESCHWERDEVERFAHREN VOR DEM BUNDESGERICHT BETREFFEND KANTONS- UND GEMEINDESTEUERN .....</b> | <b>19</b> |
| 6.1        | Rügeprinzip .....  | 19        |
| 6.2        | Frist, Form und Inhalt der Beschwerde .....  | 19        |
| 6.3        | Entscheid des Bundesgerichts.....  | 20        |
| 6.4        | Gerichtskosten .....   | 20        |
| 6.5        | Parteikosten .....   | 20        |
| <b>7</b>   | <b>ÄNDERUNG RECHTSKRÄFTIGER VERFÜGUNGEN UND ENTSCHEIDE .....</b>                               | <b>21</b> |
| <b>7.1</b> | <b>Revision.....</b>   | <b>21</b> |
| 7.1.1      | Revisionsgründe.....   | 21        |
| 7.1.2      | Form und Inhalt des Revisionsgesuchs.....  | 22        |
| 7.1.3      | Revisionsfrist.....  | 22        |
| 7.1.4      | Entscheid.....   | 23        |
| <b>7.2</b> | <b>Nachsteuern .....</b>   | <b>23</b> |
| 7.2.1      | Verfahren.....   | 24        |
| 7.2.2      | Verwirkung des Rechts auf ein Nachsteuerverfahren.....   | 24        |
| <b>7.3</b> | <b>Berichtigung von Rechnungsfehlern und Schreibversehen.....</b>                              | <b>25</b> |

## Abkürzungen

|      |   |
|------|---|
| BGE  | Amtlich publizierter Bundesgerichtsentscheid  |
| BGer | Bundesgericht   |
| BGG  | Bundesgesetz über das Bundesgericht   |
| BV   | Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft                              |
| DBG  | Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer  |
| dBSt | direkte Bundessteuer  |
| ESTV | Eidgenössische Steuerverwaltung   |
| StHG | Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden |

## Kantone

|    |                        |    |              |
|----|------------------------|----|--------------|
| AG | Aargau                 | NW | Nidwalden    |
| AI | Appenzell Innerrhoden  | OW | Obwalden     |
| AR | Appenzell Ausserrhoden | SG | St. Gallen   |
| BE | Bern                   | SH | Schaffhausen |
| BL | Basel-Landschaft       | SO | Solothurn    |
| BS | Basel-Stadt            | SZ | Schwyz       |
| FR | Freiburg               | TG | Thurgau      |
| GE | Genf                   | TI | Tessin       |
| GL | Glarus                 | UR | Uri          |
| GR | Graubünden             | VD | Waadt        |
| JU | Jura                   | VS | Wallis       |
| LU | Luzern                 | ZG | Zug          |
| NE | Neuenburg              | ZH | Zürich       |

# 1 EINLEITUNG

Rechtsmittel sind Instrumente, um Verfügungen oder Entscheide von Behörden anzufechten. Der vorliegende Artikel behandelt die formellen und materiellen Voraussetzungen der Rechtsmittel sowie die Rechtsmittelwegen (Instanzenzüge) bei bestimmten direkten Steuern auf Stufe Bund und Kantone.

Die Veranlagungsbehörde setzt in einer **Veranlagungsverfügung** die Steuerfaktoren (steuerbares Einkommen und Vermögen natürlicher bzw. steuerbarer Reingewinn und steuerbares Kapital juristischer Personen), den Steuersatz und die Steuerbeträge fest. Dies geschieht in einem gemischten Veranlagungsverfahren durch die Veranlagungsbehörden unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen.

Die steuerpflichtige Person hat aber in der Regel keine Möglichkeit, sich vor Erlass der Veranlagungsverfügung zu einer allfällig abweichenden Auffassung der Veranlagungsbehörde zu äussern. Ist sie mit der Veranlagungsverfügung nicht einverstanden, kann sie mit einer grundsätzlich kostenlosen **Einsprache** die Überprüfung der Veranlagungselemente durch die Veranlagungsbehörde verlangen. Das Ergebnis der Überprüfung wird in einer neuen Verfügung – dem Einspracheentscheid – eröffnet.

Anschliessend besteht die Möglichkeit, die Angelegenheit mit **Rekurs** (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. **Beschwerde** (direkte Bundessteuer [dBSt]) an eine kantonale verwaltungsunabhängige Instanz weiterzuziehen. Zuständige Instanz ist in den meisten Kantonen die Rekurskommission. Mit Rekurs und Beschwerde können alle Mängel des angefochtenen Einspracheentscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Dementsprechend kann die Rekurskommission sowohl den Sachverhalt wie auch Rechts- und Ermessenverletzungen überprüfen. Das Urteil dieser Instanz kann ebenfalls angefochten werden. Einige Kantone sehen dazu einen zweistufigen Instanzenzug vor, indem der Entscheid der Rekurskommission an ein kantonales Verwaltungsgericht weitergezogen werden kann. Derselbe Rechtsmittelweg gilt dann auch für die dBSt.

Der Zugang zum Bundesgericht (BGer) ist für die dBSt und die kantonalen Steuern grundsätzlich identisch:

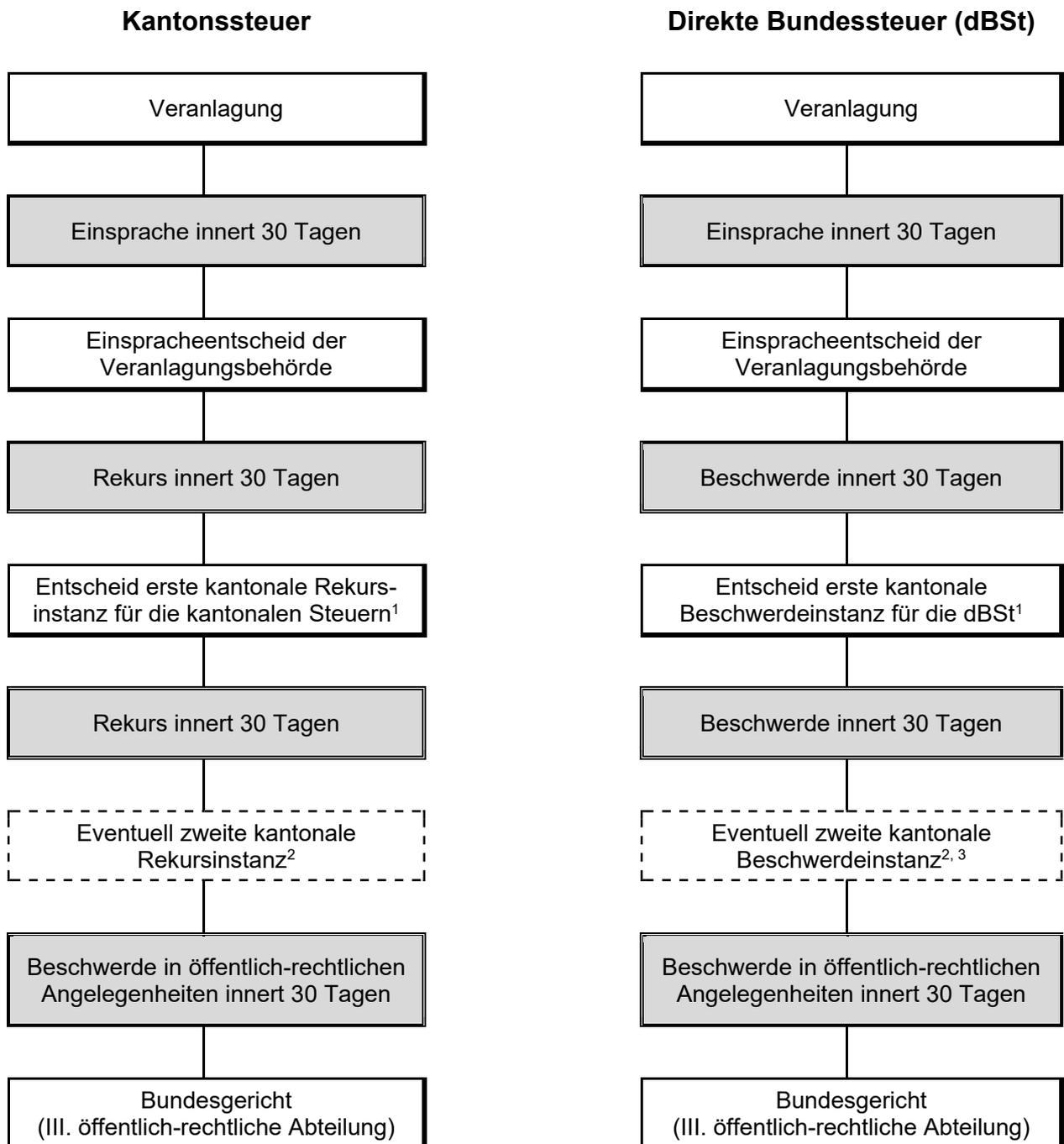
- Entscheide der kantonalen Rekurskommissionen oder – in einigen Kantonen – des Verwaltungsgerichts (als erste oder zweite Rekursinstanz) **für die dBSt** können mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** an das BGer weitergezogen werden (*vgl. Ziffer 5*).
- Rekursentscheide über **kantonale Steuern**, können meistens ebenfalls mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das BGer weitergezogen werden, sofern eine Verletzung von Bundesrecht gerügt wird.

**Rechtskräftige** Verfügungen und Entscheide können nur mit **ausserordentlichen Rechtsmitteln** aufgehoben oder abgeändert werden. Ein solches stellt die **Revision** dar (*vgl. Ziffer 7.1*).

Die genannten Rechtsmittel stehen grundsätzlich auch den eidgenössischen, kantonalen und/oder kommunalen Steuerbehörden offen.

Die Übersicht auf der folgenden Seite zeigt die Instanzenwege in den Grundzügen.

## Überblick über Rechtsmittelverfahren bei den Einkommens- und Vermögenssteuern



### Anmerkungen:

<sup>1</sup> In der Regel handelt es sich um die Steuerrekurskommission oder das Verwaltungsgericht (vgl. Ziffer 3.2).

<sup>2</sup> Bestimmte Kantone kennen eine zweite Rekursinstanz, vgl. Ziffern 4 und 6.

<sup>3</sup> Gemäss dem Prinzip der Parallelität des Instanzenzugs (auf Bundes- und Kantonsebene) müssen Kantone, die für die kantonalen Steuern einen zweistufigen Instanzenzug vorsehen, zwingend auch einen zweistufigen Instanzenzug für die dBSt vorsehen (vgl. BGE 130 II 65).

## 2 EINSPRACHE

### 2.1 Einspracherecht

#### 2.1.1 Legitimation der Steuerpflichtigen

Die Steuerpflichtigen können gegen Veranlagungsverfügungen zur dBSt und zu den kantonalen und kommunalen Steuern – unter Einhaltung bestimmter Fristen und Formen – **Einsprache erheben** ([Art. 132](#) des [Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 \[DBG\]](#) und [Art. 48](#) des [Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 \[StHG\]](#)).

In der Regel steht das Einspracherecht ausser den Steuerpflichtigen auch den Rechtsnachfolgern (z.B. Erben) oder den gesetzlichen Vertretern (Inhaber der elterlichen Sorge sowie Vormund bzw. Vormundschaftsbehörde) zu.

Wenn die steuerpflichtige Person keine oder nur eine ungenügende Steuererklärung eingereicht oder notwendige Belege nicht beigelegt hat, nehmen die Steuerbehörden eine **Veranlagung nach Ermessen** vor ([Art. 130 Abs. 2 DBG](#) und [Art. 46 Abs. 3 StHG](#)). Gegen eine solche Ermessensveranlagung der dBSt wie auch der kantonalen Steuern kann Einsprache nur wegen deren offensichtlicher Unrichtigkeit erhoben werden ([Art. 132 Abs. 3 DBG](#) und [Art. 48 Abs. 2 StHG](#)).

#### 2.1.2 Legitimation der Steuerbehörden

Gegen Veranlagungen der **dBSt** steht den Steuerbehörden kein Einspracherecht zu. Hingegen können sowohl die kantonalen Verwaltungen für die dBSt als auch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) eine Veranlagung direkt bei der ersten (und evtl. einzigen) kantonalen Beschwerdeinstanz anfechten, also ohne vorgängige Einsprache bei der Veranlagungsbehörde ([Art. 141 Abs. 1 DBG](#)).

Die einzelnen **kantonalen Steuerordnungen** weisen jedoch bezüglich des Einspracherechts der kantonalen und kommunalen Behörden gegen Veranlagungsverfügungen Unterschiede auf:

- **sowohl die kantonalen als auch die kommunalen Behörden** haben ein Einspracherecht gegen Veranlagungsverfügungen: BE, LU, SO und AG;
- **nur die kommunalen Behörden** haben ein Einspracherecht gegen Veranlagungsverfügungen: ZH, FR, BL, VD und JU;  
dito, aber betreffend Steuerhoheit haben die Landeskirchen oder deren Kirchgemeinden ein Einspracherecht: UR;  
dito, jedoch nur bei Streitfällen betreffend Steuerhoheit und Steuerausscheidung. Zusätzlich haben auch die Bezirke und Kirchgemeinden in diesen Fällen ein Einspracherecht: SZ;
- **kein Einspracherecht** gegen Veranlagungsverfügungen für die Behörden sehen vor: OW, NW, GL, ZG, BS, SH, AR, AI, SG, GR, TG, TI, VS, NE und GE.

## 2.2 Zuständige Behörde

Sowohl bei der dBSt als auch bei den kantonalen Steuern ist die Einsprache an die **Veranlagungsbehörde** zu richten ([Art. 132 Abs. 1 DBG](#) sowie [Art. 48 Abs. 1 StHG](#)). Je nach Kanton oder Wohnort-gemeinde der steuerpflichtigen Person kann dies die Gemeindeveranlagungsbehörde, die Bezirkskommission, die Steuerkommission oder die regionale oder kantonale Veranlagungsbehörde sein. Die zuständige Behörde ist in der eröffneten Veranlagungsverfügung anzugeben.

Bei der dBSt besteht ausserdem die Möglichkeit einer so genannten **Sprungbeschwerde** ([Art. 132 Abs. 2 DBG](#)): Auf ein Einspracheverfahren kann verzichtet werden, wenn die Einsprache sich gegen eine ausführlich begründete Veranlagungsverfügung richtet und alle Beteiligten mit diesem Vorgehen einverstanden sind. Die Einsprache wird in einem solchen Fall direkt an die kantonale Steuerrekurskommission weitergeleitet und das Verfahren richtet sich nach den [Art. 140 ff. DBG](#) (vgl. Ziffer 3).

Auch die Kantone BE, LU, UR, SZ, FR, SO, SG, GR, TI, VD, VS, GE und JU sehen die Möglichkeit eines Sprungrekurses bzw. einer Sprungbeschwerde vor.

## 2.3 Einsprachefrist

Die Einsprachefrist ist in der Veranlagungsverfügung angegeben und beträgt **30 Tage**, von deren Zustellung an gerechnet ([Art. 132 Abs. 1 DBG](#) und [Art. 48 Abs. 1 StHG](#)). [Art. 133 DBG](#) regelt die Berechnung und Einhaltung der Frist. Da es sich dabei um eine gesetzliche **Verwirkungsfrist** handelt, kann sie von der Veranlagungsbehörde **nicht verlängert werden**.

Auf verspätete Einsprachen wird nur eingetreten, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass sie durch erhebliche Gründe (vor allem Militär- und Zivildienst, Krankheit oder Landesabwesenheit) an deren rechtzeitiger Einreichung verhindert war.

Die kantonalen Steuergesetze sehen ebenfalls eine Frist von 30 Tagen vor.

Der Kanton BE sieht für Einsprachen der kantonalen Steuerverwaltung und der Gemeinden jedoch eine Einsprachefrist von 60 Tagen vor; im Weiteren FR, aber nur für Einsprachen der Gemeinden.

## 2.4 Form und Inhalt der Einsprache

Die Einsprache betreffend die dBSt und die kantonalen Steuern ist **schriftlich** einzureichen ([Art. 132 Abs. 1 DBG](#) und [Art. 48 Abs. 1 StHG](#)). Ein Antrag und eine Begründung sind nicht erforderlich. Es genügt der ausdrücklich oder sinngemäss geäusserte Wille der steuerpflichtigen Person, dass eine Veranlagungsverfügung angefochten wird.

Im Falle einer Einsprache gegen eine **Ermessensveranlagung** hat die steuerpflichtige Person jedoch nachzuweisen, dass die Veranlagung offensichtlich unrichtig ist. Zudem ist die Einsprache zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen ([Art. 132 Abs. 3 DBG](#) und [Art. 48 Abs. 2 StHG](#)).

Auf **kantonomer Ebene** sind die Anforderungen ähnlich. So muss auch in allen Kantonen die Einsprache schriftlich eingereicht werden. In den Kantonen BE (bis Ende 2023), LU, UR, OW, NW, GL, ZG, FR, BS, SH<sup>1</sup>, AG (voraussichtlich bis Ende 2024) und VS muss sie zudem begründet werden und Anträge enthalten. In gewissen der übrigen Kantone (BE [ab 2024], SO, TI und GE) wird dies nur im Fall einer Ermessensveranlagung verlangt.

Häufig sind auch die Beweismittel anzugeben, in den Kantonen ZH, UR, SZ, SO, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD, NE, GE und JU allerdings nur im Falle einer Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung.

## 2.5 Anhörung der steuerpflichtigen Person

Kommt die zuständige Einsprache- bzw. Veranlagungsbehörde zum Schluss, dass die Veranlagung ungenügend war und zuungunsten der steuerpflichtigen Person geändert werden muss («reformatio in peius»), ist diese vorgängig anzuhören ([Art. 135 Abs. 1 DBG](#) und [Art. 48 Abs. 4 StHG](#)).

Einige Kantone schränken dieses Recht allerdings in gewissen Fällen ein:

- Anhörung nur, wenn der Pflichtige dies verlangt oder wenn die Untersuchung über die Einsprache es erforderlich macht: LU und SO;
- Anhörung nur bei reformatio in peius: TI und JU;
- Anhörung bei reformatio in peius und auf Antrag mündliche Anhörung im Einsprachevorverfahren: UR;
- auf Antrag mündliche Anhörung im Einsprachevorverfahren: SZ;
- keine mündliche Anhörung im Einspracheverfahren, rechtliches Gehör wird nur schriftlich gewährt: BS;
- auf Antrag persönliche Anhörung im Einsprachevorverfahren. Anhörung immer und ohne Antrag (aber grundsätzlich nur schriftlich) bei reformatio in peius: AR.

## 2.6 Einspracheentscheid

Da das Einspracheverfahren als Institut der verwaltungsinternen Rechtspflege formell zum Veranlagungsverfahren gehört, haben die für die Behandlung der Einsprache betreffend die dBSt zuständigen Behörden (Veranlagungsbehörde, kantonale Verwaltung für die dBSt und ESTV) die gleichen Befugnisse wie im Veranlagungsverfahren ([Art. 134 Abs. 1 DBG](#)).

Im Einspracheverfahren wird die Veranlagung betreffend dBSt ([Art. 135 Abs. 1 DBG](#)) oder Kantons- oder Gemeindesteuern ([Art. 48 Abs. 4 StHG](#)) in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht umfassend überprüft. Die Einsprachebehörde ist insbesondere **nicht an die ursprüngliche Veranlagung gebunden**. Sie kann auch die von der einsprechenden Person nicht beanstandeten Elemente überprüfen. Kommt die Einsprachebehörde zum Schluss, dass die erste Veranlagung ungenügend war, so ändert sie diese gegebenenfalls auch zum Nachteil der einsprechenden Person ab.

---

<sup>1</sup> Anträge sind in jedem Fall erforderlich und bei einer Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen braucht es zusätzlich eine Begründung.

Der Einspracheentscheid ist zu begründen und der einsprechenden Person schriftlich zuzustellen ([Art. 135 Abs. 2 DBG](#) und [Art. 41 Abs. 3 StHG](#)). In der Rechtsmittelbelehrung muss ferner auf die Beschwerdefrist und die Beschwerdeinstanz hingewiesen werden ([Art. 116 Abs. 1 DBG](#) und [Art. 41 Abs. 3 StHG](#); vgl. Ziffer 3).

Die kantonalen Bestimmungen lauten ähnlich. Bezüglich Eröffnung des Einspracheentscheids sieht zwar nur der Kanton AG obligatorisch die eingeschriebene Zustellung vor. In der Praxis wird dies aber zwecks Beweissicherung auch in den meisten anderen Kantonen so gehandhabt.

## 2.7 Kosten

Bei der dBSt ist das Einspracheverfahren grundsätzlich **kostenfrei** ([Art. 135 Abs. 3 DBG](#)). Es wird aber im Falle des Obsiegens auch keine Parteientschädigung ausgerichtet. Der einsprechenden Person können indessen die sich aufgrund von zusätzlichen Untersuchungen (Buchprüfungen, Untersuchungen vor Ort usw.) ergebenden Kosten ganz oder teilweise auferlegt werden, wenn sie diese durch eine schuldhafte Verletzung der Verfahrenspflichten (z.B. ungenügende Steuererklärung oder summarische Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen) verursacht hat ([Art. 135 Abs. 3 DBG](#) i.V.m. [Art. 123 Abs. 2 DBG](#)).

Für die kantonalen Steuern gelten grundsätzlich die gleichen Regelungen.

In den Kantonen UR und SZ ist das Vorverfahren (vor den Einschätzungsbeamten) kostenlos. Demgegenüber werden die Kosten des Hauptverfahrens (vor der sogenannten Steuerkommission) der einsprechenden Person bei Unterliegen auferlegt.

Im Kanton LU ist das Einspracheverfahren kostenlos. Kosten können jedoch auferlegt werden, wenn mutwillig eine unzulässige oder offensichtlich unbegründete Einsprache erhoben wird.

Im Kanton VS können die Kosten für eine Bücheruntersuchung oder andere Untersuchungsmassnahmen bei grober Verletzung der Verfahrenspflichten auferlegt werden.

Im Kanton JU werden durch die Expertisen entstandene Kosten der unterliegenden Partei auferlegt.

## 3 BESCHWERDEVERFAHREN

### 3.1 Vor kantonaler Steuerrekurskommission

Der Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde kann – unter Einhaltung bestimmter Fristen und Formvorschriften – mit **Beschwerde** (dBSt)<sup>2</sup> bzw. mit **Rekurs** (Kantons und Gemeindesteuern) bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen, verwaltungsexternen Instanz angefochten werden.

#### 3.1.1 Beschwerdelegitimation der Steuerpflichtigen

Die steuerpflichtige Person ist bei der dBSt ([Art. 140 DBG](#)) und auch bei den kantonalen Steuern ([Art. 50 StHG](#)) zur Beschwerde bzw. zum Rekurs legitimiert. Sie kann mit ihrer Beschwerde alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens rügen (*vgl. Ziffer 3.2*).

Alle Kantone sehen bezüglich des Rekursrechts der Steuerpflichtigen eine erste, von der Steuerverwaltung unabhängige Rekursinstanz vor.

**Bemerkung:**

*Aus Gründen der besseren Verständlichkeit beschränken sich die folgenden Ausführungen auf Rekurse, die von **natürlichen Personen** eingereicht werden, da die einschlägigen Bestimmungen für juristische Personen in einigen Kantonen Abweichungen aufweisen.*

Wie bereits erwähnt (*vgl. Ziffer 2.2*), kann nach DBG eine Einsprache gegen eine ausführlich begründete Veranlagungsverfügung mit dem Einverständnis des Einsprechers und der übrigen Antragsteller als Beschwerde betrachtet und direkt an die zuständige kantonale Gerichtsinstanz weiter geleitet werden (**Sprungbeschwerde**; [Art. 132 Abs. 2 DBG](#)).

Eine solche Möglichkeit eines Sprungrekurses bzw. einer Sprungbeschwerde kennen auch die Kantone BE, LU, UR, SZ, FR, SO, SG, GR, TI, VD, VS, GE und JU.

#### 3.1.2 Beschwerdelegitimation der Steuerbehörden

Zwecks Sicherstellung der einheitlichen Anwendung des DBG haben sowohl die kantonalen Verwaltungen für die dBSt als auch die ESTV ein Beschwerderecht, und zwar nicht nur gegen Einspracheentscheide, sondern bereits gegen Veranlagungsverfügungen ([Art. 141 Abs. 1 DBG](#)).

Kantonal ist das Rekursrecht der Behörden unterschiedlich geregelt:

- **sowohl die kantonalen als auch die kommunalen Behörden** können Einspracheentscheide mit einem Rekurs anfechten: BE, LU, UR<sup>3</sup>, SO und AG;
- **nur die Kantonsbehörden** haben ein Rekursrecht gegen Einspracheentscheide: SZ<sup>4</sup>;

<sup>2</sup> Das DBG spricht – im Gegensatz zum StHG ([Art. 50 Abs. 1 StHG](#)) und zu den meisten kantonalen Steuerordnungen – nicht von Rekurs, sondern von Beschwerde ([Art. 140 Abs. 1 DBG](#)).

<sup>3</sup> Bei Streitigkeiten über die Steuerhoheit steht die Rechtsmittelbefugnis auch den Landeskirchen und deren Kirchgemeinden zu.

<sup>4</sup> Kanton SZ: Ausgenommen bei Streitigkeiten über die Steuerhoheit und die Steuerausscheidung, wo die Rechtsmittelbefugnis auch den Gemeinden, Bezirken und Kirchgemeinden zusteht.

dito, falls diese die Eröffnung des Einspracheentscheids an sie verlangt haben: LU;

- **nur die Gemeindebehörden** haben ein Rekursrecht gegen Einspracheentscheide: ZH, BL und JU;
  - dito, aber die Beschwerde ist auch gegen Veranlagungsverfügungen möglich: FR;
  - dito, sofern die Gemeinde bereits Einsprache erhoben hat: AR;
- **kein Rekursrecht** für die Behörden besteht in OW, NW, GL, ZG, BS<sup>5</sup>, SH, AR, AI, SG, GR, TG, TI, VD, VS, NE und GE<sup>5</sup>.

### 3.2 Zuständige Behörde

Die Beschwerde ist bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission zu erheben ([Art. 140 Abs. 1 DBG](#) und [Art. 50 Abs. 1 StHG](#)).<sup>6</sup>

In den Kantonen BE, OW, GL, BS, TG, VS (bis Ende 2023) und JU handelt es sich um die **kantonale Steuerrekurskommission**. In ZH, BL, SG und AG heisst die entsprechende Instanz anders.

In den Kantonen LU, UR, SZ, NW, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, GR, TI, VD, VS (ab 2024), NE und GE hingegen ist diese erste – und meistens einzige – Rekursinstanz bei der dBSt das **kantonale Verwaltungsgericht**, auch wenn die genaue Bezeichnung manchmal anders lautet.

Betreffend die kantonalen Steuern ist der Rekurs mehrheitlich direkt bei der Rekurskommission bzw. beim Verwaltungsgericht einzureichen, vereinzelt bei der kantonalen Steuerverwaltung oder der Veranlagungsbehörde (*vgl. Ziffer 2.2*), welche den Rekurs der Rekursinstanz weiterleitet.

Im Kanton VD kann die Beschwerde an die Rekursbehörde oder an die Behörde gerichtet werden, welche den angefochtenen Entscheid gefällt hat.

Die zuständige **Rekursinstanz** ist bei der Eröffnung des Einspracheentscheids **anzugeben**.

### 3.3 Beschwerde- bzw. Rekursfrist

Die steuerpflichtige Person hat die Beschwerde (bzw. den Rekurs) innert **30 Tagen** nach Zustellung des Einspracheentscheids einzureichen ([Art. 140 Abs. 1 DBG](#) und [Art. 50 Abs. 1 StHG](#)). Es handelt sich auch hier um eine Verwirkungsfrist, die weder von der Veranlagungsbehörde noch von der Rekurskommission verlängert werden kann. Auf verspätete Beschwerden kann lediglich bei Nachweis der Verhinderung aus erheblichen Gründen (z.B. Militär- und Zivildienst, Krankheit oder Landesabwesenheit) eingetreten werden.

Bei der dBSt ist die **Beschwerde der Aufsichtsbehörden** (kantonale Verwaltungen für die dBSt sowie ESTV) gegen Veranlagungsverfügungen oder Einspracheentscheide, die ihnen eröffnet worden sind, innert **30 Tagen** seit der Zustellung einzureichen, ansonsten innert **60 Tagen** seit Eröffnung an die steuerpflichtige Person ([Art. 141 Abs. 2 DBG](#)).

---

<sup>5</sup> Kein Rekursrecht hat die Steuerverwaltung nur vor erster Instanz, wohl aber in zweiter Instanz.

<sup>6</sup> Eine Beschwerde, die die steuerpflichtige Person fälschlicherweise, jedoch fristgerecht an die Veranlagungsbehörde (Einsprachebehörde) richtet, ist trotzdem gültig. Letztere leitet die Beschwerde ohne Verzug an die kantonale Rekurskommission weiter ([Art. 140 Abs. 4 DBG](#) in Verbindung mit [Art. 133 Abs. 2 DBG](#)).

Die Fristen der kantonalen Steuerordnungen sind identisch mit denjenigen des DBG. Bezüglich des **Rekurses der Steuerbehörden** sehen sie in der Regel jedoch keine längeren Fristen vor.

### 3.4 Form und Inhalt der Beschwerde bzw. des Rekurses

Wie die Einsprache ist auch die Beschwerde **schriftlich** einzureichen ([Art. 140 Abs. 1 DBG](#) und [Art. 50 Abs. 1 StHG](#)). Anders als bei der Einsprache muss sie zudem **klar formulierte Rechtsbegehren enthalten**, aus denen hervorgeht, in welchem Umfang und bezüglich welcher Steuerfaktoren die Veranlagung nach Ansicht des Beschwerdeführers abgeändert werden soll. Der Beschwerdeführer hat ausserdem die begründenden Tatsachen und Beweismittel anzugeben sowie Beweisurkunden beizulegen oder genau zu bezeichnen ([Art. 140 Abs. 2 DBG](#) und [Art. 50 Abs. 2 StHG](#)).

Entspricht die Beschwerde diesen Anforderungen nicht, wird der steuerpflichtigen Person unter Androhung des Nichteintretens, eine angemessene – jedoch in der Regel kurze – Frist zur Verbesserung angesetzt ([Art. 140 Abs. 2 DBG](#)).

### 3.5 Gelegenheit zur Stellungnahme

Betreffend die dBSt fordert die kantonale Steuerrekurskommission bzw. das Verwaltungsgericht die Veranlagungsbehörde auf, Stellung zu nehmen und die Veranlagungsakten zu übermitteln. Der kantonalen Verwaltung für die dBSt sowie der ESTV wird Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben ([Art. 142 Abs. 1 DBG](#)).

Bei Beschwerden betreffend die dBSt ist die Rekurskommission grundsätzlich nicht verpflichtet, dem Beschwerdeführer Gelegenheit zu einer mündlichen Begründung seiner Begehren zu geben. Die schriftliche Begründung der Beschwerde kann also nicht durch Berufung des Beschwerdeführers auf ein Recht auf mündliche Anhörung ersetzt werden, um bei dieser Gelegenheit die Beschwerde zu begründen und Beweismittel vorzulegen.<sup>7</sup>

Die steuerpflichtige Person hat namentlich das Recht, Stellung zu nehmen, wenn:

- die Beschwerde von der kantonalen Verwaltung für die dBSt oder von der ESTV eingereicht wird ([Art. 142 Abs. 2 DBG](#));
- die von der Behörde eingereichte Stellungnahme zu seiner Beschwerde neue Tatsachen oder Gesichtspunkte enthält ([Art. 142 Abs. 3 DBG](#)); oder
- die kantonale Steuerrekurskommission die Veranlagung zum Nachteil des Steuerpflichtigen abändern will ([Art. 143 Abs. 1 DBG](#)).

Die meisten Kantone gewähren ebenfalls Anspruch auf Stellungnahme (manchmal allerdings nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person)<sup>8</sup>:

<sup>7</sup> Das rechtliche Gehör gemäss [Art. 29](#) und [Art. 30](#) der [Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 \(BV\)](#) bedeutet nicht, dass die steuerpflichtige Person mündlich angehört werden muss. Dieses verfassungsmässige Recht wird nämlich in der Regel bereits gewahrt, wenn sie das Recht hat, vor Erlass einer Verfügung schriftlich Stellung zu nehmen.

<sup>8</sup> Das kantonale Steuergericht gibt der steuerpflichtigen Person immer Gelegenheit, zur Vernehmlassung der Veranlagungsbehörde Stellung zu nehmen.

- wenn die von der Behörde eingereichte Stellungnahme neue Tatsachen enthält: in allen Kantonen ausser OW<sup>9</sup> und JU;
- wenn die Beschwerde von den Behörden eingereicht wird: in allen Kantonen ausser OW<sup>9</sup>; hier ist anzufügen, dass den kantonalen Steuerbehörden in ZH, NW, GL, ZG, FR, BS<sup>10</sup>, BL, SH, AR, AI, SG, GR, TI, VD, VS, NE, GE und JU kein Rekursrecht zusteht (*vgl. Ziffer 3.1.2*) und dieses Problem somit nicht existiert;
- wenn die Veranlagung zum Nachteil der steuerpflichtigen Person abgeändert werden soll (*reformatio in peius*): in allen Kantonen.

### 3.6 Beschwerde- bzw. Rekursentscheid

Die kantonale Rekurskommission entscheidet gestützt auf das Ergebnis ihrer Untersuchungen und ist dabei nach dem Recht der dBSt sowie der kantonalen Steuern nicht an die Begehren und die Begründung der Parteien gebunden. Die Rekurskommission **überprüft** die Veranlagung somit **frei** ([Art. 142 Abs. 4 DBG](#)) und kann, wenn es ihr angezeigt erscheint, die dem Sachverhalt entsprechende Berichtigung vornehmen, und zwar sowohl **zum Vor- als auch zum Nachteil des Beschwerdeführers**. Allerdings bedingt eine Änderung der Veranlagung zum Nachteil der steuerpflichtigen Person – wie bereits erwähnt – deren vorgängige Anhörung ([Art. 143 Abs. 1 DBG](#)).

Der Entscheid der Rekurskommission ist dem Beschwerdeführer sowie den am Verfahren beteiligten Behörden **schriftlich** und mit **Begründung**<sup>11</sup> zu eröffnen ([Art. 143 Abs. 2 DBG](#) und [Art. 41 Abs. 3 StHG](#)).

Der Beschwerdeentscheid muss eine **Rechtsmittelbelehrung** ([Art. 116 Abs. 1 DBG](#) und [Art. 41 Abs. 3 StHG](#)), d.h. den Hinweis enthalten, dass die Parteien diesen Entscheid anfechten können, und zwar:

- innert 30 Tagen bei einer zweiten verwaltungsunabhängigen kantonalen Instanz, sofern das kantonale Recht dies vorsieht ([Art. 145 DBG](#) und [Art. 50 Abs. 3 StHG](#); *vgl. Ziffer 4*);
- innert 30 Tagen beim BGer mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, wenn das kantonale Recht keine zweite Instanz vorsieht ([Art. 146 DBG](#); *vgl. Ziffer 5*).

Die kantonalen Gesetzgebungen sehen bezüglich des Rekursentscheids meistens gleich lautende Bestimmungen vor.

Die Kantone OW, GL, BL und AG sehen zwingend die **eingeschriebene Zustellung** des Rekursentscheids vor. In den übrigen Kantonen ist dies zwar nicht vorgeschrieben, aus Beweisgründen wird

---

<sup>9</sup> Ausnahmsweise kann jedoch ein weiterer Schriftenwechsel oder eine mündliche Verhandlung angeordnet werden.

<sup>10</sup> Kein Rekursrecht hat die Steuerverwaltung nur vor erster Instanz, wohl aber in zweiter Instanz.

<sup>11</sup> Im Kanton BS wird eine schriftliche Begründung nur auf Antrag einer Partei angefertigt.

Im Kanton SG kann die Rekurskommission Entscheide ohne Begründung oder mit Kurzbegründung mitteilen und den Beteiligten anzeigen, dass sie innert zehn Tagen schriftlich die ausführliche Begründung verlangen können.

Im Kanton AI kann der Entscheid ohne Begründung eröffnet werden, eine schriftliche Begründung kann innert 30 Tagen seit Eröffnung des Entscheids verlangt werden.

aber oft trotzdem so vorgegangen. Manchmal wird der Entscheid auch nur der unterliegenden Partei eingeschrieben eröffnet.

In den Kantonen LU, UR, SZ, NW, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, GR, VD, VS, TI und NE ist der Entscheid im Prinzip **endgültig**. Es besteht jedoch die Möglichkeit, Beschwerde beim BGer zu erheben (vgl. *Ziffern 6 und 7*).

In den Kantonen ZH, BE, OW, GL, BS, BL, SG, AG, TG, GE und JU kann der Rekursentscheid an eine **zweite Instanz**, in der Regel an das kantonale Verwaltungsgericht, weitergezogen werden (vgl. *Ziffer 4*).

### 3.7 Kosten

Bei der dBSt ([Art. 144 DBG](#)) werden – im Gegensatz zum Einspracheverfahren, welches grundsätzlich kostenlos ist – die **Verfahrenskosten** des Beschwerdeverfahrens der **unterliegenden Partei auferlegt** (so genanntes Erfolgs- bzw. Unterliegerprinzip). Die Verfahrenskosten setzen sich aus den Gerichts- und den Parteikosten zusammen. Die Höhe der Gerichtskosten (Spruchgebühr, Schreibgebühr, Portoauslagen usw.) wird durch das kantonale Recht bestimmt. Wird die Beschwerde nur teilweise gutgeheissen, so werden die Gerichtskosten anteilmässig aufgeteilt.

Die Kosten werden der obsiegenden Partei ganz oder teilweise auferlegt, wenn diese die ihr nach den Vorschriften über das Veranlagungsverfahren obliegenden Pflichten nicht erfüllt (z.B. mangelhafte Steuererklärung und verspätetes Einreichen, verspätete Einreichung des Lohnausweises) oder durch trölerisches Verhalten zu Untersuchungen der kantonalen Steuerrekurskommission Anlass gegeben hat ([Art. 144 Abs. 2 DBG](#)).

Wenn besondere Verhältnisse es rechtfertigen, kann von der Auferlegung der Kosten an die unterliegende Partei abgesehen werden ([Art. 144 Abs. 3 DBG](#)).

Die kantonalen Bestimmungen lauten ähnlich wie die des DBG, d.h. das Rekursverfahren ist kostenpflichtig und die Gerichtskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt. Hingegen kann auch in den Kantonen in gewissen Fällen davon abgesehen werden.

Im Kanton GL ist die Auferlegung der amtlichen Kosten auf die unterliegende Partei zwingend vorgeschrieben.

### 3.8 Parteikosten

Das DBG hält ausdrücklich fest, dass dem obsiegenden Steuerpflichtigen eine **Entschädigung** für entstandene **Parteikosten** zugesprochen werden kann ([Art. 144 Abs. 4 DBG](#), in Verbindung mit [Art. 64 Abs. 1 bis 3](#) des [Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 \[VwVG\]](#)). Als Parteikosten gelten namentlich das notwendige und angemessene Anwaltshonorar, die Entschädigung einer nichtanwaltlichen berufsmässigen Vertretung, z.B. eines Steuerberaters, sowie Reisekosten, Porti, Telefonspesen usw.

Handelt es sich bei der obsiegenden Partei um die Behörde, hat diese in der Regel keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung.

Bei nur teilweise Obsiegen wird die Parteientschädigung entsprechend gekürzt.

Die Kantone kennen unterschiedliche Regelungen:

- die unterliegende Partei kann verpflichtet werden, der obsiegenden Partei die durch den Rechtsstreit verursachten notwendigen Kosten zu ersetzen, soweit sie aufgrund der Sach- und Rechtslage als notwendig und angemessen erscheinen: ZH, BE<sup>12</sup>, NW, ZG, FR, SO<sup>13</sup>, BS, BL, AR, AI, SG, GR, AG, TI und NE;
  - dito, aber nur auf Begehren: UR, TG und VS;
  - dito, obsiegt jedoch die Behörde, wird ihr ausnahmsweise eine Parteientschädigung zugesprochen (Bezirke, Gemeinden und Körperschaften des kantonalen öffentlichen Rechts, die sich im Verfahren anwaltschaftlich vertreten lassen): SZ;
  - in zwei Kantonen gilt diese Regelung in bestimmten Fällen: LU (nur, wenn der Vorinstanz grobe Verfahrensfehler oder offensichtliche Rechtsverletzungen zur Last fallen) und JU (nur wenn die spezielle Natur der Sache dies rechtfertigt);
- das Gesetz über das Verwaltungsverfahren sieht vor, dass der Steuerpflichtige, welcher im Rekursverfahren ganz oder teilweise obsiegt hat, auf Verlangen für seine notwendigen Auslagen entschädigt werden kann: VD (Entschädigung für Kosten zur Verteidigung seiner eigenen Interessen) und GE;
- wird die Entscheidung der Steuerbehörde ganz oder teilweise durch das Urteil aufgehoben, so kann das Gericht dem Steuerpflichtigen eine angemessene Entschädigung, je nach Umfang seiner Auslagen zusprechen: SH.

---

<sup>12</sup> Der obsiegenden Partei werden die Kosten ganz oder teilweise auferlegt, wenn sie bei pflichtgemäßem Verhalten schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu ihrem Recht gekommen wäre oder wenn sie die Untersuchung der kantonalen Steuerrekurskommission durch trölerisches Verhalten erschwert hat.

<sup>13</sup> Parteientschädigung nur zu Gunsten des Steuerpflichtigen, nicht jedoch zu Gunsten der Steuerbehörde.

## 4 BESCHWERDEVERFAHREN VOR DEM KANTONALEN VERWALTUNGSGERICHT

Das kantonale Recht **kann** den Weiterzug des Beschwerdeentscheids zur dBSt an eine weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz **vorsehen** ([Art. 145 Abs. 1 DBG](#)). Dasselbe gilt für kantonale und kommunale Steuern, sofern der betreffende Kanton einen solchen zweistufigen Instanzenzug vorsieht ([Art. 50 Abs. 3 StHG](#)). Ist dies der Fall, muss er dies zwingend auch für die dBSt vorsehen.

Betreffend die dBSt gelten die Verfahrensvorschriften des erstinstanzlichen Beschwerdeverfahrens von [Art. 140–144 DBG](#) sinngemäss (vgl. *Ziffern 3.1 bis 3.8*).

Falls keine zweite kantonale Instanz vorgesehen ist, kann der (erstinstanzliche) Beschwerdeentscheid direkt an das BGer weitergezogen werden, und zwar sowohl für die dBSt als auch für die kantonalen Steuern (vgl. *Ziffern 5 und 6*).

Was die Kantons- und Gemeindesteuern angeht, so sehen die Kantone LU, UR, SZ, NW, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, GR, TI, VS und NE **keine weitere kantonale Rekursinstanz** vor. Das erstinstanzliche Urteil kann aber mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ([Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 \[BGG\]](#)) oder in Ausnahmefällen mit subsidiärer Verfassungsbeschwerde ([Art. 113 ff. BGG](#)) beim BGer angefochten werden (vgl. *Ziffer 6*).

Eine Anfechtung des Entscheids der kantonalen Rekurskommission ist hingegen in den Kantonen ZH, BE, OW, GL, BS, BL, SG, AG, TG, VD, GE und JU durch die Anrufung des kantonalen Verwaltungsgerichts<sup>14</sup> als **weiter Rechtsmittelinstanz** möglich.

Die Ausführungen in den *Ziffern 4.1 bis 4.7* beziehen sich auf das zweitinstanzliche Rekursverfahren für die Kantons- und Gemeindesteuern in diesen Kantonen.

### 4.1 Beschwerderecht der steuerpflichtigen Person und der Steuerverwaltung

Ist ein zweistufiger Instanzenzug vorgesehen, sind grundsätzlich die steuerpflichtige Person und die kantonale Steuerverwaltung zur Beschwerde an das kantonale Verwaltungsgericht berechtigt.

In den Kantonen ZH, BE, BL, AG und JU steht das Beschwerderecht auch den interessierten Gemeinden zu.

### 4.2 Zuständige Behörde

In allen betroffenen Kantonen ist die zweitinstanzliche Beschwerde beim **kantonalen Verwaltungsgericht** zu erheben.

### 4.3 Beschwerdefrist

Alle Kantone sehen eine Frist von **30 Tagen** seit der Zustellung des Entscheides der ersten kantonalen Rekursinstanz vor.

---

<sup>14</sup> Im Kanton GE handelt es sich um die «Chambre administrative de la Cour de Justice».

## 4.4 Form und Inhalt der Beschwerde

Wie die Einsprache und die Beschwerde an die kantonale Rekurskommission, so hat auch die Beschwerde an das kantonale Verwaltungsgericht **schriftlich** zu erfolgen. Die Beschwerde muss einen **Antrag** enthalten und ist zu **begründen**, wobei insbesondere darzulegen ist, inwiefern der angefochtene Entscheid an einem Rechtsmangel leidet. Beweismittel sind beizulegen oder, soweit dies nicht möglich ist, genau zu bezeichnen.

Die Mehrheit der kantonalen Steuergesetze sieht keine besonderen Einschränkungen für die Beschwerdegründe (z.B. Rechtsverletzung, inklusive Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, oder ungenaue bzw. unvollständige Feststellung der Tatsachen) vor. Der Beschwerdeführer kann somit die gleichen Gründe geltend machen, die er bereits bei der Vorinstanz angeführt hat.

## 4.5 Entscheid

Die **Überprüfungsbefugnis** der kantonalen Verwaltungsgerichte ist in den einzelnen Kantonen unterschiedlich geregelt.

Mehrheitlich ist das kantonale Verwaltungsgericht nicht an die Anträge der Parteien gebunden. Es überprüft die Grundlagen und entscheidet im ganzen Umfang über die Streitsache.

Das Gericht kann einen neuen Entscheid fällen und die Veranlagung zum Vor- oder Nachteil des Beschwerdeführers ändern oder den früheren Entscheid aufheben und den Fall an die Vorinstanz zur neuen Prüfung zurückweisen.

Hingegen ist das Verwaltungsgericht in den Kantonen BE, OW, BS (ausser bei einer Behördenbeschwerde), AG und TG **an die Anträge der Parteien gebunden**. Es kann also in seinem Urteil nicht über die Begehren des Beschwerdeführers hinausgehen und den angefochtenen Entscheid nicht zu dessen Ungunsten abändern.

In den Kantonen ZH und TG kann das Verwaltungsgericht **lediglich die Rechtsfragen überprüfen** und ist ansonsten an die Sachverhaltsfeststellungen der unteren Instanzen gebunden.

Der Entscheid des Verwaltungsgerichts ist zu begründen und den Parteien schriftlich zu eröffnen. In der Rechtsmittelbelehrung ist das zulässige ordentliche Rechtsmittel, hier die **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** an das BGer, anzugeben. Diese ist **innert 30 Tagen** seit Zustellung des Entscheids zu erheben (*vgl. Ziffer 6*).

## 4.6 Gerichtskosten

Die Gerichtskosten werden in praktisch allen Kantonen **der unterliegenden Partei auferlegt**. Ist dem Rekurs bzw. der Beschwerde zum Teil entsprochen worden, so werden die Kosten aufgeteilt.

## 4.7 Parteikosten

Die Kantone, in denen der Entscheid der kantonalen Rekurskommission an das Verwaltungsgericht weitergezogen werden kann, **verpflichten** in der Regel die **unterliegende Partei**, der obsiegenden Partei – auf deren Antrag – alle durch den Rechtsstreit entstandenen **notwendigen Kosten zu decken**.

In gewissen Kantonen kann eine Parteikostenentschädigung namentlich dann zugesprochen werden, wenn die rechtsgenügende Darlegung komplizierter Sachverhalte und schwieriger Rechtsfragen besonderen Aufwand erforderte oder die Beziehung eines Rechtsbeistands rechtfertigte oder das Rechtsbegehren bzw. der angefochtene Entscheid offensichtlich unbegründet waren.

## 4.8 Funktion des Bundesverwaltungsgerichts

Der Vollständigkeit halber ist an dieser Stelle kurz auf die Funktion des Bundesverwaltungsgerichts hinzuweisen. Dieses beurteilt im Wesentlichen die Rechtmässigkeit von Verfügungen aus dem Zuständigkeitsbereich der Bundesverwaltung. Im nationalen Steuerbereich ist es deshalb vor allem für Beschwerden gegen Einspracheentscheide der ESTV betreffend Verrechnungssteuer, Stempelabgaben und Mehrwertsteuer zuständig. Die diesbezüglichen Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts können an das BGer weitergezogen werden. Im Anwendungsgebiet des DBG entsprechen die Rechtsmittelwege wie oben dargelegt grundsätzlich denjenigen der Kantons- und Gemeindesteuern, womit im Anschluss an den letztinstanzlichen kantonalen Entscheid das BGer (und nicht vorgängig noch das Bundesverwaltungsgericht) als Beschwerdeinstanz auf Bundesebene eingesetzt ist. In einzelnen Bereichen beurteilt aber das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden zum DBG, etwa wenn die ESTV in einer Verfügung den unter mehreren Kantonen strittigen oder ungewissen Veranlagungs-ort einer steuerpflichtigen natürlichen oder juristischen Person festgelegt hat (vgl. [Art. 31 des Bundesgesetzes über das Bundesverwaltungsgericht vom 17. Juni 2005 \[VGG\]](#) sowie [Art. 108 Abs. 1 DBG](#) i.V.m. [Art. 105 Abs. 1 und Abs. 3 DBG](#)).

### **Bemerkung:**

*Am 1. Januar 2024 wird die Ergänzungssteuer im Rahmen der OECD-Mindestbesteuerung in der Schweiz eingeführt. Gemäss Vorschlag des Bundesrates in der Vernehmlassung zur Verordnung ist das Bundesverwaltungsgericht als erste gerichtliche Instanz vorgesehen. Die kantonalen Gerichte sind damit in diesem Bereich nicht zuständig.*

## 5 BESCHWERDEVERFAHREN VOR DEM BUNDESGERICHT BETREFFEND DIE DIREKTE BUNDESSTEUER

Gegen den Entscheid der kantonalen Rekurskommission bezüglich der dBSt sowie gegen den Entscheid einer allfälligen zweiten verwaltungsunabhängigen kantonalen Instanz kann – unter Einhaltung bestimmter Formen und Fristen – **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** an das BGer erhoben werden ([Art. 146 DBG](#) sowie [Art. 82 ff. BGG](#)<sup>15</sup>).

Das Verfahren vor BGer richtet sich nach dem BGG.

### 5.1 Beschwerderecht

Das Beschwerderecht steht demjenigen zu, der am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat (oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat), durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat ([Art. 89 BGG](#)). Zur Beschwerde ist insbesondere die steuerpflichtige Person berechtigt, aber auch das zuständige Departement des Bundes (in diesem Fall das Eidgenössische Finanzdepartement) oder, falls das Bundesrecht dies vorsieht, eine Verwaltungseinheit der zentralen Bundesverwaltung (z.B. die ESTV) sowie jede weitere Person, Organisation oder Behörde, die kraft Bundesgesetzgebung ein Beschwerderecht besitzt (z.B. die kantonalen Verwaltungen für die dBSt).

Entscheide der kantonalen Steuerrekurskommissionen für die dBSt sowie allfälliger weiterer kantonalen Beschwerdeinstanzen können somit von der steuerpflichtigen Person, der ESTV sowie den kantonalen Verwaltungen für die dBSt angefochten werden ([Art. 146 DBG](#)).

### 5.2 Beschwerdefrist

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist beim BGer innert einer Frist von **30 Tagen** seit der Zustellung des schriftlichen Entscheids der Vorinstanz einzureichen ([Art. 100 Abs. 1 BGG](#)).

### 5.3 Form, Inhalt und Begründung der Beschwerde

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist in einer Amtssprache zu verfassen und hat die **Begehren**, deren **Begründung** mit Angabe der **Beweismittel** und die **Unterschrift** des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten. Der angefochtene Entscheid muss der Beschwerde beigelegt werden. Dies gilt auch für die Beweismittel, sofern sie sich in den Händen des Beschwerdeführers befinden ([Art. 42 Abs. 1 und 3 BGG](#)). In der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt ([Art. 42 Abs. 2 BGG](#)). Es kann folglich nicht bloss auf frühere Eingaben verwiesen werden.

---

<sup>15</sup> Siehe insbesondere die in [Art. 83 BGG](#) geregelten Ausnahmen.

## 5.4 Beschwerdegründe

Im Laufe des Instanzenzugs verengen sich die zulässigen Beschwerdegründe. Vor BGer kann der Beschwerdeführer insbesondere rügen, der angefochtene Entscheid beruhe auf einer **Verletzung von Bundesrecht**, in diesem Fall des DBG, seiner Verordnungen und Ausführungsbestimmungen oder auch der BV ([Art. 95 ff. BGG](#)).

Die **Feststellung des Sachverhalts** kann demgegenüber nur gerügt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von [Art. 95 BGG](#) beruht und wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann. Ist dies nicht der Fall, so ist das BGer an den von der kantonalen Vorinstanz festgestellten Sachverhalt gebunden ([Art. 97 Abs. 1 BGG](#)).

Neue Begehren sind vor BGer unzulässig ([Art. 99 Abs. 2 BGG](#)). **Neue Tatsachen und Beweismittel** dürfen vor BGer nur insoweit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz Anlass dazu gibt ([Art. 99 Abs. 1 BGG](#)).

## 5.5 Entscheid des Bundesgerichts

Das BGer legt – den zulässigen Beschwerdegründen entsprechend – seinem Entscheid den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat, ausser diese vorinstanzlichen Feststellungen seien offensichtlich unrichtig ([Art. 105 Abs. 1 und 2 BGG](#) sowie [Art. 97 Abs. 1 BGG](#)). Das BGer prüft grundsätzlich nur Rechtsverletzungen und wendet dabei das Recht von Amtes wegen an ([Art. 106 Abs. 1 BGG](#)). Es ist deshalb weder an die Argumente in der Beschwerde noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden und kann beispielsweise eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen. Das BGer darf aber nicht über die Begehren der Parteien hinausgehen ([Art. 107 Abs. 1 BGG](#)). Somit ist auch eine «reformatio in peius» ausgeschlossen.

Heisst das BGer die Beschwerde gut, so entscheidet es «reformatoisch» in der Sache selbst und legt beispielsweise die Steuerfaktoren fest. Ist der Sachverhalt nicht genügend abgeklärt, weist es («kasatorisch») die Angelegenheit an die Vorinstanz oder an die Behörde zurück, die in erster Instanz entschieden hat ([Art. 107 Abs. 2 BGG](#)). Bei Rückweisung hat die kantonale Instanz einen neuen Entscheid zu fällen, gegen den wiederum die Beschwerde an das BGer zulässig ist.

Der Entscheid des BGer ist den Parteien, der Vorinstanz (kantonale Rekurskommission oder Verwaltungsgericht) sowie allfälligen anderen Beteiligten zu eröffnen ([Art. 60 Abs. 1 BGG](#)) und erwächst am Tag der Ausfällung in Rechtskraft ([Art. 61 BGG](#)).

## 5.6 Gerichtskosten

In der Regel werden die **Gerichtskosten der unterliegenden Partei** auferlegt ([Art. 66 Abs. 1 BGG](#)). Dasselbe gilt für die Gemeinwesen, wenn – wie dies im Steuerbereich typischerweise der Fall ist – ihre Vermögensinteressen betroffen sind.

Unter gewissen Umständen können dem obsiegenden Beschwerdeführer die Gerichtskosten ganz oder teilweise auferlegt werden, z.B. wenn die Massnahmen der Steuerbehörden, die er mit Erfolg

angefochten hat, wegen seines Verhaltens getroffen worden sind. Unnötige Kosten hat zu bezahlen, wer sie verursacht ([Art. 66 Abs. 3 BGG](#)).

## 5.7 Parteikosten

Mit dem Entscheid über die Streitsache selbst hat das BGer zu bestimmen, ob und in welchem Masse die **Kosten der obsiegenden Partei von der unterliegenden zu ersetzen sind** ([Art. 68 Abs. 1 BGG](#)). Die unterliegende Partei wird in der Regel verpflichtet, der obsiegenden alle durch den Rechtsstreit verursachten notwendigen Kosten zu ersetzen ([Art. 68 Abs. 2 BGG](#)). Gemäss [Art. 68 Abs. 3 BGG](#) wird Bund, Kantone und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen.

Die Höhe der Entschädigung an die Gegenpartei umfasst den Ersatz der effektiven Auslagen der Gegenpartei (notwendige Reisekosten, Porti, Telefonspesen usw.) sowie die Anwaltskosten.

Fällt der Entscheid nicht ausschliesslich zugunsten einer Partei aus oder durfte sich die unterliegende Partei in guten Treuen zur Prozessführung veranlasst sehen, so können die Kosten verhältnismässig aufgeteilt werden ([Art. 66 Abs. 1 BGG](#)).

## 6 BESCHWERDEVERFAHREN VOR DEM BUNDESGERICHT BETREFFEND KANTONS- UND GEMEINDESTEUERN

Letztinstanzliche kantonale Entscheide (Verwaltungsgericht bzw. Rekurskommission) betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern können grundsätzlich mittels Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim BGer angefochten werden ([Art. 73 StHG](#) und [Art. 82 Bst. a](#) in Verbindung mit [Art. 86 Abs. 1 Bst. d BGG](#)). Mit der Beschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, d.h. im Wesentlichen der BV und des StHG, gerügt werden.

### Subsidiäre Verfassungsbeschwerde

Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle die subsidiäre Verfassungsbeschwerde gemäss [Art. 113 ff. BGG](#) erwähnt, welche die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ergänzt. Sie ist im Steuerrecht jedoch selten, weil mit dieser Beschwerde einerseits vor dem BGer ausschliesslich die **Verletzung von verfassungsmässigen Rechten** (insbesondere die willkürliche Anwendung von kantonalem Gesetzes- oder Ordnungsrecht) gerügt werden kann und andererseits in den meisten Fällen die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten möglich ist. Diesfalls ist die Verfassungsbeschwerde aufgrund ihrer subsidiären Natur nicht zulässig. Sie ist nur gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide zulässig und kann im Anwendungsbereich des DBG und des StHG bzw. der kantonalen Einkommens- und Gewinnsteuern bei Entscheiden über Stundung und Erlass zum Zuge kommen.

### Interkantonale Doppelbesteuerungstreitigkeiten

Eine interkantonale Doppelbesteuerung, welche nach [Art. 127 Abs. 3 BV](#) untersagt ist, liegt vor, wenn **dieselbe steuerpflichtige Person von zwei oder mehr Kantonen für den gleichen Zeitraum und für das gleiche Steuerobjekt besteuert** wird.

Die steuerpflichtige Person kann sich dagegen mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das BGer wehren. Vorab muss sie aber auch in diesen Fällen den allgemeinen (kantonalen) Instanzenzug zumindest in einem der beteiligten Kantone ausschöpfen ([Art. 86 Abs. 1 Bst. d BGG](#)).

### 6.1 Rügeprinzip

Das BGer wendet das Recht von Amtes wegen an ([Art. 106 Abs. 1 BGG](#)). Wenn die steuerpflichtige Person die Verletzung von Grundrechten oder von kantonalen verfassungsmässigen Rechten oder von interkantonalem Recht rügt, muss sie dies in ihrer Beschwerde ausdrücklich vorbringen und ihre Rügen begründen. Falls sie dies unterlässt, wird auf die Beschwerde nicht eingetreten ([Art. 106 Abs. 2 BGG](#)).

### 6.2 Frist, Form und Inhalt der Beschwerde

Frist, Form und Inhalt der Beschwerde betreffend die kantonalen Steuern sind gleich geregelt wie bei der dBSt (vgl. *Ziffer 5.3*).

## 6.3 Entscheid des Bundesgerichts

Das BGer ist **an die Begehren der Parteien gebunden** und darf nicht darüber hinausgehen ([Art. 107 Abs. 1 BGG](#)). Es ist indessen an die Begründung der Begehren nicht gebunden. Das BGer überprüft die Rechtsanwendung und grundsätzlich nicht die Sachverhalte.

Aufgrund der aus dem angefochtenen Entscheid hervorgehenden Sachverhalte kann das BGer beispielsweise prüfen, ob [Art. 8 BV](#) verletzt ist, ob also Rechtsungleichheit gegeben ist ([Art. 106 Abs. 1 BGG](#)).

Das BGer kann den Entscheid entweder selbst abändern oder ihn an die Vorinstanz oder an die Erstinstanz zurückweisen ([Art. 107 Abs. 2 BGG](#)).

Das BGer hat den Entscheid den Parteien sowie der kantonalen Rekurskommission (oder gegebenenfalls dem kantonalen Verwaltungsgericht) und der ESTV schriftlich zuzustellen ([Art. 60 Abs. 1 BGG](#)).

## 6.4 Gerichtskosten

Die Vorschriften bezüglich der Kostenverteilung sind dieselben wie bei der Beschwerde betreffend die dBSt (*vgl. Ziffer 5.6*).

## 6.5 Parteikosten

Die Vorschriften bezüglich der Parteikostenentschädigung sind dieselben wie bei den Beschwerden betreffend die dBSt (*vgl. Ziffer 5.7*).

## 7 ÄNDERUNG RECHTSKRÄFTIGER VERFÜGUNGEN UND ENTSCHEIDE

Veranlagungsverfügungen oder Entscheide erwachsen in (formelle) **Rechtskraft**, wenn sie nicht mehr mit einem ordentlichen Rechtsmittel (Einsprache, Rekurs bzw. Beschwerde) angefochten werden können. Aus Gründen der Rechtssicherheit können sie nur noch unter bestimmten, gesetzlich eng umschriebenen Gründen mit dem ausserordentlichen Rechtsmittel der **Revision** (zugunsten der steuerpflichtigen Person) geändert werden.

Eine Änderung zulasten der steuerpflichtigen Person, also zugunsten des Fiskus, wird mittels **Nachsteuerverfahren** durchgeführt (vgl. Ziffer 7.2).

Rechtskräftige Verfügungen, die **Rechnungsfehler oder Schreibversehen** enthalten, können unter bestimmten Bedingungen ebenfalls nachträglich berichtigt werden (vgl. Ziffer 7.3).

### 7.1 Revision

Bei der dBSt sowie bei den kantonalen Steuern können, **auf Antrag** der steuerpflichtigen Person oder **von Amtes wegen**, rechtskräftige Verfügungen oder Entscheide **zugunsten der steuerpflichtigen Person** (oder gegebenenfalls ihrer Erben) revidiert werden ([Art. 147 ff. DBG](#) und [Art. 51 StHG](#)).

Alle Kantone sehen hierfür entsprechende Vorschriften zugunsten der steuerpflichtigen Person vor.

In den Kantonen GL, AR und TG steht nur der steuerpflichtigen Person bzw. ihren Erben das Recht zu, eine Revision zu verlangen, in den übrigen Kantonen auch den Steuerbehörden.

#### 7.1.1 Revisionsgründe

Die Revision von rechtskräftigen Verfügungen und Entscheiden<sup>16</sup> auf dem Gebiet der dBSt sowie auf dem Gebiet der kantonalen Steuern ist gemäss [Art. 147 Abs. 1 DBG](#) sowie [Art. 51 Abs. 1 StHG](#) zulässig, wenn:

- der Gesuchsteller (in der Regel die steuerpflichtige Person, seltener die Steuerbehörden) nachträglich **neue erhebliche Tatsachen**<sup>17</sup> oder entscheidende **Beweismittel** entdeckt, die er im früheren Verfahren nicht beibringen konnte;
- **wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt** wurden, insbesondere wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel ausser Acht gelassen hat, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten;
- auf dem Wege eines Strafverfahrens erwiesen wird, dass ein **Verbrechen oder Vergehen** zum Nachteil des Gesuchstellers die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat. Die Verurteilung

<sup>16</sup> Die Revision bundesgerichtlicher Entscheide richtet sich nach dem BGG ([Art. 147 Abs. 3 DBG](#)).

<sup>17</sup> Eine Praxisänderung der Steuer- und Steuerjustizbehörden stellt keine neue erhebliche Tatsache dar, die als Grundlage für ein Revisionsgesuch dienen könnte.

Auf eine in Rechtskraft erwachsene Veranlagung oder Entscheidung kann deshalb weder bei einer nachträglichen Praxisänderung noch dann zurückgekommen werden, wenn eine kantonale Rekurskommission oder das BGer die gleiche Rechtsfrage anders bzw. abweichend von der bisherigen Praxis entschieden hat.

durch den Strafrichter ist nicht erforderlich. Bei Unmöglichkeit des Strafverfahrens kann der Beweis auf andere Weise erbracht werden.

Damit eine Revision möglich ist, verlangen die Kantone AI, SG und VD zusätzlich ein strafgerichtliches Urteil, welches feststellt, dass der Entscheid durch ein Verbrechen oder Vergehen beeinflusst wurde. Es gilt aber festzuhalten, dass dieser Revisionsgrund in der Praxis fast nie vorgebracht wird.

Die Revision ist allerdings ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können ([Art. 147 Abs. 2 DBG](#) und [Art. 51 Abs. 2 StHG](#)).

Mehrheitlich nennen die kantonalen Steuergesetze ähnliche Revisionsgründe, insbesondere die Entdeckung neuer Tatsachen, die Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften sowie allfällige Versäumnisse durch die Verwaltung.

Einige Kantone kennen noch weitere Revisionsgründe zugunsten der Steuerpflichtigen:

- wenn der betreffende Kanton sein Besteuerungsrecht in einem interkantonalen oder internationalen Doppelbesteuerungskonflikt nach den anwendbaren Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung einschränken müsste: LU, SZ, OW, NW, SH, AR, AI, SG, TG und TI;
- bei Rechtsmissbrauch (Praxis): FR;
- wenn eine Verfügung oder ein Entscheid durch Publikation im Amtsblatt eröffnet worden ist oder wenn bei Doppelbesteuerungskonflikten die Behörde zum Schluss kommt, dass der Kanton sein Besteuerungsrecht einschränken muss: SO;
- aufgrund eines Verständigungsverfahrens gemäss Doppelbesteuerungsabkommen oder aufgrund eines Bundesgerichtsentscheids betreffend die interkantonale Doppelbesteuerung (Praxis): BS und BL;
- wenn die Voraussetzungen für einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer erst nach rechtskräftiger Veranlagung erfüllt werden: AI und SG.

### 7.1.2 Form und Inhalt des Revisionsgesuchs

Das Revisionsgesuch ist in **schriftlicher Form** einzureichen und zu **begründen**. Es hat den Revisionsgrund und die Beweismittel sowie Angaben darüber zu enthalten, welche Abänderung des früheren Entscheids und welche Rückleistung verlangt werden.

Die Kantone sehen ähnliche Bestimmungen vor. Das Revisionsgesuch ist in sämtlichen Kantonen gemäss Gesetz oder Praxis schriftlich zu stellen. Es ist zudem in der Regel zu begründen und hat die Beweismittel anzuführen.

### 7.1.3 Revisionsfrist

Bei der dBSt ist das Revisionsbegehren innert **90 Tagen** nach Entdeckung des Revisionsgrunds, spätestens aber innert **10 Jahren** nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids einzureichen ([Art. 148 DBG](#)). Diese beiden Fristen sind Verwirkungsfristen und können weder unterbrochen noch erstreckt werden.

Fast alle kantonalen Steuergesetze sehen ebenfalls eine **90-tägige Frist** vor, die von der Entdeckung des Revisionsgrundes an gerechnet wird ([Art. 51 Abs. 3 StHG](#)). Der Kanton TI kennt eine besondere Frist von 30 Tagen im Bereich der interkantonalen Doppelbesteuerung.

Der **absolute Zeitraum**, innerhalb dessen eine Revision beantragt werden kann, beträgt in allen Kantonen **10 Jahre** ab Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids.

### 7.1.4 Entscheid

Für die Behandlung des Revisionsbegehrens ist die Verwaltungs- oder Gerichtsbehörde zuständig, welche die frühere Verfügung oder den früheren Entscheid erlassen hat. Ist ein Revisionsgrund gegeben, so hebt sie ihre frühere Verfügung oder ihren früheren Entscheid auf und entscheidet von neuem ([Art. 149 Abs. 1 und 2 DBG](#) und [Art. 51 Abs. 4 StHG](#)).

Mit der Revision wird nicht die gesamte Veranlagung, sondern es werden nur jene Steuerfaktoren erfasst, die vom Revisionsgrund betroffen sind. Eine Revision berechtigt also nicht zur Neu Beurteilung sämtlicher Veranlagungselemente.

Gegen die Abweisung des Revisionsgesuchs betreffend die dBSt sowie gegen die neue Verfügung oder den neuen Entscheid können die gleichen Rechtsmittel wie gegen die frühere Verfügung oder den früheren Entscheid ergriffen werden ([Art. 149 Abs. 3 DBG](#)).

Die Bestimmungen der kantonalen Steuerordnungen lauten ähnlich. Das Gesuch ist in praktisch allen Kantonen bei derjenigen Behörde einzureichen, die den zu revidierenden Entscheid bzw. die zu revidierende Verfügung erlassen hat.

## 7.2 Nachsteuern

Rechtskräftige Verfügungen und Entscheide können in bestimmten Fällen auch **zugunsten des Fiskus** geändert werden, und zwar mit einem Nachsteuerverfahren. Die Nachsteuer bildet das Gegenstück zur Revision zugunsten des Steuerpflichtigen.

Dabei geht es um die Nachforderung von Steuern, die im Veranlagungsverfahren zu Unrecht nicht erhoben worden sind, sei es, dass der Steuerbehörde zum damaligen Zeitpunkt bestimmte Tatsachen oder Beweismittel nicht bekannt waren, sei es, dass eine Veranlagung infolge eines Verbrechens oder Vergehens gegen die Steuerbehörde (z.B. Androhung von Nachteilen gegenüber dem Steuerbeamten) unterblieben oder unvollständig ist.

So erhebt die Steuerbehörde sowohl bei der dBSt ([Art. 151 DBG](#)) als auch bei den kantonalen Steuern ([Art. 53 StHG](#)) **Nachsteuern samt Zins**, wenn sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die ihr nicht bekannt waren, ergibt, dass

- eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben ist;
- eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist;
- eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen ist.

Keine Nachsteuer kann allerdings erhoben werden, wenn die steuerpflichtige Person die Bestandteile ihres Einkommens sowie ihr Vermögen und ihre Schulden vollständig und genau angegeben und die Steuerbehörde die Bewertung anerkannt hat, auch wenn sich diese nachträglich als ungenügend erweist ([Art. 151 Abs. 2 DBG](#) und [Art. 53 Abs. 1 StHG](#)).

Die kantonalen Gesetze enthalten ähnliche Bestimmungen. So räumen alle Kantone den Steuerbehörden die Möglichkeit ein, rechtskräftige Verfügungen und Entscheide zuungunsten der steuerpflichtigen Person zu ändern, ohne dass ein Verschulden ihrerseits vorliegen muss.

### 7.2.1 Verfahren

Die Nachbesteuerung setzt kein Verschulden voraus und hat keinen Strafcharakter. Die Vorschriften und Grundsätze des Veranlagungs- und Beschwerdeverfahrens sind deshalb sinngemäss anwendbar ([Art. 153 Abs. 3 DBG](#)). Damit verläuft das Nachsteuerverfahren auch getrennt von einem allfälligen Steuerhinterziehungsverfahren.

Bei der dBSt wird der steuerpflichtigen Person die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens schriftlich mitgeteilt ([Art. 153 Abs. 1 DBG](#)).

Ist ein Nachsteuerverfahren beim Tod der steuerpflichtigen Person noch nicht eingeleitet oder abgeschlossen, so wird es gegenüber den Erben eingeleitet oder fortgesetzt ([Art. 153 Abs. 2 DBG](#)).

Der **Anspruch der Erben auf eine vereinfachte Nachbesteuerung** der vom Erblasser hinterzogenen Bestandteile von Vermögen und Einkommen ist in den [Art. 153a DBG](#) bzw. [Art. 53a StHG](#) geregelt.

Die kantonalen Gesetze enthalten keine bedeutenden Abweichungen.

### 7.2.2 Verwirkung des Rechts auf ein Nachsteuerverfahren

Bei der dBSt erlischt das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, **10 Jahre** nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung fälschlicherweise unterblieben oder unvollständig ausgefallen ist ([Art. 152 Abs. 1 DBG](#)). Es handelt sich dabei um eine Verwirkungsfrist, die nicht unterbrochen, sondern nur durch rechtzeitiges Einleiten des Verfahrens gewahrt werden kann.

**15 Jahre** nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sich die Nachsteuer bezieht, muss das Nachsteuerverfahren rechtskräftig abgeschlossen sein ([Art. 152 Abs. 3 DBG](#)). Auch hier handelt es sich um eine Verwirkungsfrist.

In allen Kantonen betragen diese Verwirkungsfristen ebenfalls **10 Jahre** für das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten ([Art. 53 Abs. 2 StHG](#)) und **15 Jahre** für das Recht, eine Nachsteuer festzusetzen ([Art. 53 Abs. 3 StHG](#)).

### 7.3 Berichtigung von Rechnungsfehlern und Schreibversehen

Bei der dBSt und bei den kantonalen Steuern können Rechnungsfehler und Schreibversehen (so genannte Kanzleifehler) in rechtskräftigen Verfügungen und Entscheiden auf Antrag oder von Amtes wegen von der Behörde, der sie unterlaufen sind, berichtigt werden, und zwar innert **5 Jahren** nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids ([Art. 150 DBG](#) und [Art. 52 StHG](#)).

Solche Berichtigungen können sowohl zugunsten als auch zuungunsten der steuerpflichtigen Person vorgenommen werden. Die Voraussetzungen sind weniger streng als bei der Revision. Dies ist gerechtfertigt, weil es sich nicht um Fehler bei der Willensbildung, sondern um Versehen bei der Willensäusserung handelt. Berichtigungsfähig sind etwa Additions- oder Subtraktionsfehler (Rechnungsfehler inkl. Programmier- oder Softwarefehler) oder unter Umständen die versehentliche, auch für die steuerpflichtige Person klar erkennbare, Bezeichnung einer falschen Steuerperiode in einer Verfügung (Schreibversehen).

Gegen die Berichtigung oder ihre Ablehnung können die gleichen Rechtsmittel wie gegen die Verfügung oder den Entscheid selber ergriffen werden.

\* \* \* \* \*