

Die Einheitsbeschwerde im Steuerrecht

Neuerungen und Konstanten beim formellen bundesgerichtlichen Rechtsschutz aufgrund des Bundesgerichtsgesetzes (1. Teil)

Dr. iur. Michael Beusch



Michael Beusch, Dr. iur.,
Rechtsanwalt, Bundesverwaltungsrichter und Ersatzrichter am Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, Lehrbeauftragter an der Universität Zürich

Inhalt*

1	Einleitung	
2	Darstellung des Status quo	
3	Ziele der Justizreform	
4	Einheitsbeschwerde im öffentlichen Recht	
4.1	Vorbemerkung: Organisation des Bundesgerichts	
4.1.1	Keine vom Gesetzgeber vorgegebene Spezialisierung	
4.1.2	Umfang und Besetzung des Spruchkörpers	
4.2	Eintretensvoraussetzungen	
4.2.1	Anfechtungsobjekt	
4.2.1.1	Verfügungen und kantonale Erlasse	
4.2.1.2	Ausnahmenkatalog	
4.2.1.3	Vorinstanzen	
4.2.2	Beschwerdegrund	
4.2.3	Subsidiarität	
4.2.4	Beschwerderecht	
4.2.5	Form	
4.2.6	Frist	
	Literatur	
	Rechtsquellen	
	Materialien	
		<i>In der nächsten Ausgabe:</i>
4.3	Ausgewählte Einzelfragen	
4.3.1	Vorbemerkung	
4.3.2	Kein Anwaltsmonopol	
4.3.3	Keine Zugangsbeschränkungen	
4.3.4	Zulässigkeit elektronischer Eingaben	
4.3.5	Begründungspflicht der Beschwerde	
4.3.6	Kostenvorschusspflicht	
4.3.7	Keine aufschiebende Wirkung der Beschwerde	
4.3.8	Eingeschränkte Officialmaxime durch das Bundesgericht	
4.3.9	Kognition des Bundesgerichts	
4.3.10	Ausweitung der Öffentlichkeit von Verhandlungen und Urteilsberatungen	
4.3.11	Keine reformatio in peius	
4.3.12	Reformatorsche Entscheide ausser im StHG-Bereich	
4.3.13	Kosten- und Entschädigungsfolgen	
4.3.14	Eröffnung der Entscheide	
4.4	Übergangsrecht	
4.5	Auswirkungen auf die Kantone	
4.5.1	Richterliche Vorinstanzen	
4.5.2	Übergangsfrist für Anpassungen	
4.5.3	Länge des Instanzenzuges	
4.5.4	Ausgestaltung der kantonalen Kognition (Novenverbot)	
4.5.5	Eröffnung kantonalen Entscheide	
4.6	Spezialfall Steuerstrafrecht	
5	Subsidiäre Verfassungsbeschwerde	
6	Würdigung und Fazit	

* Meiner Kollegin Dr. iur. Daniela Thurnherr, LL.M., danke ich für die kritische Durchsicht dieses Beitrages.

1 Einleitung

Seit nunmehr über 60 Jahren wird das Verfahren vor Bundesgericht grundsätzlich durch das BG vom 16.10.1946 über die Organisation der Bundesrechtspflege geregelt¹. Dieser Erlass, der sich grösstenteils bewährt hatte, wurde zwar 1968 in einer grossen Reform sowie in mehreren kleinen Revisionen dem sich wandelnden Rechtsschutzverständnis angepasst². Dennoch blieben drei ungelöste Probleme: Die quantitative Überlastung des Bundesgerichts, das komplizierte Rechtsmittelsystem mit zeitaufwendigen Abgrenzungen sowie nach wie vor bestehende Lücken im gerichtlichen Rechtsschutz³. So wuchs der Wunsch nach einer umfassenden Justizreform, und nachdem am 12.3.2000 die entsprechenden Verfassungsgrundlagen durch Volk und Stände angenommen worden waren⁴, wurde von den eidg. Räten am 17.6.2005 das neue Bundesgerichtsgesetz verabschiedet⁵. Dieses tritt auf den 1.1.2007 in Kraft⁶ und soll die Schwachstellen der alten Bundesrechtspflege beseitigen⁷. Eine der hauptsächlichsten Änderungen betrifft dabei die Vereinfachung des Rechtsmittelsystems. So wird im öffentlichen Recht und damit auch im Steuerrecht nicht mehr unterschieden zwischen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde und der staatsrechtlichen Beschwerde, sondern es steht primär nur noch eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zur Verfügung⁸. Diese Zusammenführung bringt zweifelsohne auch im steuerrechtlichen Rechts-

schutz grundsätzlich Vereinfachungen, gab es doch auch bei diesem im Bereich der direkten Steuern bis in die jüngste Zeit knifflige und umstrittene Abgrenzungen⁹. Daneben ergeben sich durch das neue Bundesgerichtsgesetz für den Rechtsschutz im Steuerrecht aber noch weitere Änderungen, von denen nicht alle eine Vereinfachung für den Rechtsuchenden darstellen.

Der nachfolgende Beitrag hat deshalb zum Ziel, unter Bezugnahme auf die (alte) Bundesrechtspflege Neuerungen und Konstanten beim formellen bundesgerichtlichen Rechtsschutz aufgrund des neuen Bundesgerichtsgesetzes herauszukristallisieren. Dazu bedarf es in einem ersten Schritt einer (gerafften) Darstellung des im Jahr 2006 noch geltenden Rechts¹⁰. Hernach sind die Ziele der Justizreform sowie deren Umsetzung im Allgemeinen darzustellen¹¹, ehe die einzelnen für das Steuerrecht massgebenden Normen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Einheitsbeschwerde) dargestellt sowie die Unterschiede gegenüber dem heutigen Recht herausgeschält werden können¹².

2 Darstellung des Status quo

Zulässiges Rechtsmittel und Umfang des gewährten Rechtsschutzes hängen nach geltendem Recht von der Art des Anfechtungsobjektes und den vorgebrachten Rügen ab: Handelt es sich um einen Entscheid, der sich auf Bundesrecht stützt bzw. (behaupteterweise) bundesrechtlichen Vorgaben widerspricht, so ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zu ergreifen¹³; basiert der Entscheid auf (genuin) kantonalem Recht, so erweist sich die staatsrechtliche Beschwerde als das richtige Rechtsmittel¹⁴.

Bezüglich des bundesgerichtlichen Rechtsschutzes bei den von Bundesorganen erhobenen Bundessteuern wie Mehrwert- und Verrechnungssteuer sowie Stempelabgaben ergeben sich – ebenso wie bei der von den Kantonen erhobenen direkten Bundessteuer – keine eigentlichen Abgrenzungsfragen im Hinblick auf das zulässige Rechtsmittel; einschlägig ist die Verwaltungsgerichtsbe-

1 Bundesrechtspflegegesetz (OG).
Diejenigen Gesetze im Steuerrecht, welche explizit eine Beschwerdemöglichkeit an das Bundesgericht vorsehen (wie etwa Art. 145 DBG oder Art. 66 MWSTG), äussern sich nicht zum Verfahren vor Bundesgericht, sondern schweigen hierzu (Art. 145 DBG) oder verweisen ausdrücklich auf das OG (Art. 66 MWSTG).

2 So wurden etwa die Verwaltungsgerichtsbarkeit sowie die richterlichen Vorinstanzen des Bundesgerichts ausgebaut und bei diesem das Entscheidverfahren vereinfacht und auch personelle Entlastungsmassnahmen eingeführt.

3 Vgl. Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4211 ff.; KOLLER, Grundzüge der neuen Bundesrechtspflege und des vereinheitlichten Prozessrechts, 59 ff.; vgl. auch nachstehend Abschn. 3.

4 BBl 2000, 2990; zu den ursprünglich vorgesehenen, weitaus restriktiveren Beschränkungen des Zugangs zum Bundesgericht vgl. GÄCHTER/THURNHERR, Neues Bundesgerichtsgesetz: Rechtsschutz gewahrt, 33 Fn 2.

5 BG über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG), BBl 2005, 4045 ff.

6 AS 2006, 1243; ab 1.1.2007: SR 173.110.

7 Zu den Zielen der Justizreform sowie deren Umsetzung im Allgemeinen vgl. (ausführlicher) nachstehend Abschn. 3.

8 Art. 82 ff. BGG. Allerdings wurde durch das Parlament eine in der ursprünglichen Botschaft nicht vorgesehene, subsidiäre Verfassungsbeschwerde eingeführt (Art. 113 ff. BGG), mit der gegen Entscheide letzter kantonaler Instanzen die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten geltend gemacht werden kann, soweit keine der drei Einheitsbeschwerden nach den Art. 72 - 89 BGG zulässig ist; vgl. (ausführlicher) nachstehend Abschn. 3 und 5.

9 So hat das Bundesgericht etwa die kontrovers diskutierte Frage, mit welchem Rechtsmittel eine Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots geltend zu machen sei, erst am 10.2.2005 entschieden (BGE 131 I 145 E 2); vgl. dazu (ausführlicher) nachstehend Abschn. 2. Die Einheitsbeschwerde bringt hier in der Tat Abhilfe; vgl. dies aufgreifend schon YERSIN, Harmonisation fiscale, la dernière ligne droite, 328.

10 Vgl. nachfolgend Abschn. 2.

11 Vgl. nachstehend Abschn. 3.

12 Vgl. nachstehend Abschn. 4.

13 Art. 97 ff. OG.

14 Art. 84 ff. OG.

schwerde. Anders verhält es sich bei den durch die Kantone veranlagten, harmonisierungsrechtlich vorgegebenen Staats- und Gemeindesteuern für die Steuerjahre 2001 und später sowie für Grundstückgewinnsteuern, welche auf Handänderungen nach dem 1.1.2001 basieren: Nicht selten ist unklar, ob nun die Verwaltungsgerichtsbeschwerde oder die staatsrechtliche Beschwerde zulässig sei.

Bis zum 31.12.2000, d. h. bis zum Ablauf der vom Steuerharmonisierungsgesetz eingeräumten achtjährigen Anpassungsfrist¹⁵, war klar, dass gegen letztinstanzliche auf kantonalem Steuerrecht basierende Entscheide nur die staatsrechtliche Beschwerde erhoben werden konnte. Deren Anwendungsbereich beschränkt(e) sich allerdings ab dem 1.1.2001 im Wesentlichen auf die nicht harmonisierten Sachfragen¹⁶. Dies sind neben Erbschafts- und Schenkungssteuern noch allfällige kantonale Handänderungs- oder Liegenschaftensteuern sowie aus dem Bereich der Staats- und Gemeindesteuern die Steuertarife, Steuersätze, Steuerfreibeträge und der Steuerbezug, jene Bereiche mithin, in denen die Kantone auch inskünftig eigenständiges Recht betreffend die direkten Steuern erlassen können¹⁷. Nach den Regeln der staatsrechtlichen Beschwerde sind ferner jene Streitfragen zu prüfen und entscheiden, die Gegenstand ergänzenden kantonalen Rechtes bilden, selbst wenn die Überprüfung formell im Rahmen einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde vonstatten geht¹⁸. Angemerkt sei an dieser Stelle indessen lediglich, dass die bundesgerichtliche Rechtsprechung trotz wiederholter und fundierter Kritik in der Lehre den durch das StHG als Rahmengesetz den Kantonen gewährten Gestaltungsspielraum unter Berufung auf die Notwendigkeit der vertikalen Steuerharmonisierung insgesamt massiv eingeschränkt hat¹⁹.

Abgrenzungsfragen ergeben sich insbesondere in Folge der Einführung der eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde darstellenden so genannten Harmonisierungsbeschwerde²⁰, welche dem Bundesgericht erlaubt, für das harmo-

nisiertere Steuerrecht (Bundesrecht [StHG], unselbständige kantonale rechtliche Ausführungsbestimmungen) eine einheitliche und detailliert ausgestaltete Rechtsprechung herauszubilden, was bei der auf Verfassungsverletzungen beschränkten Überprüfungsbefugnis im Rahmen der staatsrechtlichen Beschwerde nicht in gleichem Masse möglich gewesen wäre.

Die für die Steuerharmonisierung getroffene Rechtsmittelordnung ist insofern ungewöhnlich, als die Konformität kantonalen Rechts mit dem Bundesrecht bei anderen Rahmengesetzen (z. B. dem Raumplanungsgesetz²¹) der föderalistischen Aufgabenteilung entsprechend grundsätzlich Gegenstand der staatsrechtlichen Beschwerde bildet²²; des Weiteren ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde darauf zugeschnitten, Verfügungen zu überprüfen, die auf öffentliches Recht des Bundes abgestützt sind: Auch das harmonisierte kantonale Steuerrecht ist aber kein Bundesrecht, sondern bleibt kantonales Recht²³.

Konkret betroffen sind und lange ungeklärt waren zum Beispiel Fragen im Zusammenhang mit dem Steuerdomizil und dem Geltendmachen der von der Verfassung verpönten interkantonalen Doppelbesteuerung²⁴ oder auch im internationalen Verhältnis²⁵.

3 Ziele der Justizreform

Ziel der Justizreform war bzw. ist es, die trotz erfolgter Revisionen des OG weiter bestehenden Probleme der quantitativen Überlastung des Bundesgerichts, des komplizierten Rechtsmittelsystems sowie der bestehenden Lücken im gerichtlichen Rechtsschutz zu lösen²⁶. Um dies zu erreichen, wurden im Rahmen der Totalrevision der Bundesrechtspflege insbesondere folgende Hauptreformziele und Massnahmen verwirklicht: Das Bundesgericht wird als oberstes Gericht entlastet und gestärkt, nicht zuletzt durch Verbesserungen in der Organisation

15 Art. 72 Abs. 1 StHG; vgl. BGE 123 II 588 E 2d, 593.

16 Vgl. BEUSCH/BÄRTSCHI, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer, 5.2.2.

17 Art. 129 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 3 Satz 2 StHG.

18 StE 2005 A 23.2 Nr. 2.

19 Vgl. etwa die m. E. zu Recht kritisierten Urteile bei REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005, 222 ff.

Vgl. aber immerhin als positives Beispiel, in welchem der kantonale Spielraum ausdrücklich auch erwähnt und geschützt wird, BGE 131 II 548; vgl. dazu auch BEUSCH, Zulässigkeit eines Novenverbots vor der zweiten kantonalen Instanz im Steuerjustizverfahren betreffend die direkte Bundessteuer sowie die harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern, 1540 f.

20 Letztinstanzliche kantonale Entscheide betreffend jene Sachbereiche, die in Art. 3 - 58 StHG geregelt sind, unterliegen gemäss Art. 73 Abs. 1 StHG der Verwaltungsgerichtsbe-

schwerde, welche für den Bereich der Steuerharmonisierung indessen eine besondere Ausgestaltung erfahren hat; vgl. auch BEUSCH/BÄRTSCHI, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer, 5.2.1.2, auch zum Folgenden.

21 BG über die Raumplanung (RPG) (vom 22.6.1979).

22 Vgl. Art. 34 RPG.

23 Vgl. dazu auch CAVELTI, Die Beschwerde wegen Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, 253 f.

24 Vgl. CAVELTI, Die Beschwerde wegen Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, 254 ff., mit Hinweis auf den (damaligen) Stand der Diskussion. Einschlägig ist nach wie vor die staatsrechtliche Beschwerde; BGE 131 I 145.

25 StE 2000 A 31.1 Nr. 6 E 1b.

26 Vgl. Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4211 ff.; KOLLER, Grundzüge der neuen Bundesrechtspflege und des vereinheitlichten Prozessrechts, 59 ff.

der obersten Gerichtsbarkeit, und die Beschwerden werden vereinfacht und das Verfahren vereinheitlicht²⁷.

Grosse Entlastungswirkung erhoffte man sich von der Einheitsbeschwerde, mit der auch Verfassungsfragen erhoben werden können²⁸ und welche die Existenz eines Rechtsmittels wie der staatsrechtlichen Beschwerde eigentlich überflüssig gemacht hätte. Die Einführung der Einheitsbeschwerde in Kombination mit dem relativ weit gehenden Sachgebietsausschluss²⁹ hätte allerdings dazu geführt, dass die Kantone in diesen Bereichen letztinstanzlich über die Anwendung des Bundesrechts (einschliesslich des Verfassungs- und Völkerrechts) entschieden hätten³⁰. Da dergestalt das Bundesgericht in diesen Bereichen nicht mehr die Möglichkeit gehabt hätte, für eine einheitliche Anwendung des ganzen Bundes- und Völkerrechts durch die Kantone zu sorgen, wären in diesen Gebieten unterschiedliche kantonale Praxen nicht ausgeschlossen gewesen. Um dies zu verhindern, wurde vom Parlament für solche Fälle – gleichsam als Auffangnetz – die in der Botschaft des Bundesrates nicht vorgesehene subsidiäre Verfassungsbeschwerde eingeführt³¹.

Ob die Ziele der Justizreform erreicht werden können, kann zurzeit natürlich noch nicht abschliessend beurteilt werden³². Ob eine nachhaltige quantitative Entlastung gelingt, ist angesichts der Einführung der subsidiären Verfassungsbeschwerde, welche neue Abgrenzungsprobleme bringt³³, allerdings mehr als fraglich³⁴.

27 Vgl. (anstelle vieler) KOLLER, Grundzüge der neuen Bundesrechtspflege und des vereinheitlichten Prozessrechts, 61 ff.; auf einzelne spezifische Punkte wie etwa die Teilintegration des Eidgenössischen Versicherungsgerichts in das Bundesgericht wird in den nachfolgenden Ausführungen eingegangen.

28 Vgl. Art. 95 BGG.

29 Art. 83 BGG; vgl. nachstehend Abschn. 4.2.1.2.

30 Vgl. KOLLER, Grundzüge der neuen Bundesrechtspflege und des vereinheitlichten Prozessrechts, 79 f., auch zum Folgenden.

31 Art. 113 ff. BGG; vgl. nachstehend Abschn. 5. Zur Entstehungsgeschichte der subsidiären Verfassungsbeschwerde vgl. GÄCHTER/THURNHERR, Neues Bundesgerichtsgesetz: Rechtsschutz gewahrt, 37 f.

32 Vgl. immerhin die vorläufige Würdigung bei KIENER/KUHN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – eine vorläufige Würdigung, 141 ff.

33 Vgl. etwa KIENER/KUHN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – eine vorläufige Würdigung, 149 f.

34 KOLLER, Grundzüge der neuen Bundesrechtspflege und des vereinheitlichten Prozessrechts, 80, spricht die Befürchtung aus, die subsidiäre Verfassungsbeschwerde könnte sich als «Kuckucksei» erweisen und der in Art. 117 BGG enthaltene «Sinngemäss»-Verweis auf das Verfahren der Einheitsbeschwerde könnte sich zur «Büchse der Pandora» entwickeln. Vgl. auch (grundlegend) WURZBURGER, La loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 – Charge et décharge du Tribunal fédéral, 489 ff., sowie die Bedenken bei KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 76 ff.; KIENER/KUHN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – eine vorläufige Würdigung, 143 ff., 158;

Das Steuerrecht war bei alledem in sämtlichen grundsätzlichen Diskussionen zu den Zielen der Justizreform und zu deren Erreichung kein spezielles Thema. In der ganzen Botschaft finden sich denn auch Ausführungen zu steuerrechtlichen Fragen ausschliesslich dort, wo es um die Erläuterung der anzupassenden Gesetzesbestimmungen geht³⁵.

4 Einheitsbeschwerde im öffentlichen Recht

4.1 Vorbemerkung: Organisation des Bundesgerichts

4.1.1 Keine vom Gesetzgeber vorgegebene Spezialisierung

Anders als nach noch geltendem Recht bestehen in der Schweiz künftig nicht mehr zwei oberste Gerichte. Das Bundesgericht sowie das Eidgenössische Versicherungsgericht werden neu unter einem Dach und mit einheitlicher gesetzlicher Grundlage zusammengefasst und bilden ein einziges Bundesgericht mit Sitz in Lausanne sowie einem zusätzlichen Standort in Luzern³⁶. Durch diese Integration des Eidgenössischen Versicherungsgerichts in das Bundesgericht – sowie die weiteren Reformen – sollen der bundesrechtliche Rechtsschutz vereinheitlicht sowie die Spitze der Bundesjustiz organisatorisch gestärkt werden³⁷. Dies soll mit einer verstärkten Autonomie letztlich auch die richterliche Unabhängigkeit absichern³⁸.

Konsequenterweise erfolgt die Wahl in das Bundesgericht nun auch nicht mehr in das eine oder andere Gericht. Dies bedeutet aber auch, dass – anders als noch bei der Wahl in das Eidgenössische Versicherungsgericht – kei-

PFISTERER, Der kantonale Gesetzgeber vor der Reform der Bundesrechtspflege, 332; SCHWEIZER, Die subsidiäre Verfassungsbeschwerde nach neuem Bundesgerichtsgesetz, 253 f.

35 In einer Frage immerhin war das Steuerrecht nachweislich der Grund für ein Abweichen von der bundesrätlichen Botschaft, nämlich bei der Einschränkung des Anwaltsmonopols bzw. bei der Beibehaltung des diesbezüglichen Status quo; vgl. nachstehend Abschn. 4.3.2.

36 Art. 4 BGG.

37 Vgl. Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4245. Die Gerichte sprechen dann mit einer Stimme, und eine ganze Anzahl von Besonderheiten – etwa bezüglich Kostenverlegung und Zusprechung einer Parteientschädigung – verschwindet.

38 Vgl. KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 12 ff. Diese Stossrichtung wird unterstützt durch die gesetzlich vorgesehene Straffung und Entflechtung der Leitungsorgane; vgl. KARLEN, 16 f., mit Hinweis auf die heute noch bestehenden, angesichts der Grösse des Bundesgerichts kaum mehr sachgerechten Strukturen bei der Behandlung von Verwaltungsgeschäften.

ne zwingende Berücksichtigung von Spezialkenntnissen mehr stattfindet³⁹. Verwirklicht wird dergestalt zwischen beiden Standorten und allen Abteilungen grundsätzlich die volle Freizügigkeit, da das Bundesgericht betreffend Abteilungsorganisation und Zuteilung der Richterinnen und Richter sowie der Rechtsgebiete auf die Abteilungen autonom ist⁴⁰.

Der Gesetzgeber hat mithin – verfassungsrechtlich durchaus zulässig – darauf verzichtet, seinerseits die Rechtsgebiete zuzuordnen und die Wahl als solche in eine bestimmte Abteilung auszugestalten. Er hat damit davon Abstand genommen, durch die Wahl sicherzustellen, dass fachlich qualifizierte Personen gezielt in ihrem Spezialgebiet eingesetzt werden können⁴¹.

Angesichts der Tatsache, dass allenthalben immer wieder betont wird, der heutige Zuteilungsmechanismus der Richterschaft auf die Rechtsgebiete sei nicht optimal, ist dieser Entscheid nicht ohne weiteres nachvollziehbar⁴². Weiterhin kann es also geschehen, dass «prominente Fachleute während Jahren auf einem für sie völlig fremden Gebiet arbeiten müssen»⁴³. Zwar sollte «vermieden werden, dass ein auf einem Gebiet erfahrener Richter einzig aus dem Grund, dass er der amtsjüngste ist, einer für einen ganz anderen Bereich zuständigen Abteilung zugewiesen» wird, zumal die «relativ kleine Zahl von Richtern am Bundesgericht (...) es umso wichtiger (macht), (dass) die fachlichen Fähigkeiten jedes Richters optimal» genutzt werden⁴⁴. Bei der Zuteilung der Richterinnen und Richter auf die Abteilungen sollen zudem die fachlichen Kenntnisse der Involvierten durchaus angemessen berücksichtigt werden⁴⁵. Diese Regelung dürfte aber – wie dies Mitglieder des für die Zuteilung eben weiterhin allein zuständigen Bundesgerichts freimütig

eingestehen – «kaum allzu grosse Bedeutung erlangen»⁴⁶.

Ohne den anderen Rechtsgebieten Bedeutung absprechen zu wollen, ist das Festhalten an der Vorstellung, «dass alle Bundesrichter *oberste Richter des Landes* sind, und nicht primär Fachrichter, die sich in einem Rechtsgebiet auskennen»⁴⁷, für das Steuerrecht besonders zu bedauern. Zum einen setzt diese Aussage allgemein fälschlicherweise Spezialisierung mit Überblicklosigkeit gleich⁴⁸. Zum anderen verklärt sie ein Richterbild, das den heutigen Realien angesichts des raschen Wandels und der zunehmenden Verästelung aller Rechtsgebiete nicht mehr gerecht werden kann⁴⁹. Das Steuerrecht ist – ob man dies gerne hört oder nicht – (mittlerweile) eine hoch komplexe Angelegenheit⁵⁰, welche auch volkswirtschaftlich für den Standort Schweiz von (mit-)entscheidender Bedeutung ist⁵¹. Letzteres gilt insbesondere auch für den damit verbundenen Rechtsschutz⁵², zumal Recht ohne die Möglichkeit zu dessen Geltendmachung und damit ohne effektiven Rechtsschutz durch unabhängige, fachkompetente Gerichte etwas Unvollstän-

39 KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 15.

40 Art. 18 und 22 BGG.

41 So enthält nämlich weder Art. 30 BV noch die Rechtsweggarantie von Art. 29a BV den Anspruch auf Beurteilung durch ein spezialisiertes (Fach-)Gericht; BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 734.

42 Vgl. auch STADELMANN, Die eidgenössische Steuerrekurskommission – ein Fachgericht, 356 ff.

43 KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 16 Fn 58 mwH.

44 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4285. Nach (hitziger) Diskussion über die «richtige» Anzahl von Richterinnen und Richtern am Bundesgericht (Art. 1 Abs. 3 BGG: 35 - 45 Personen) hat die Bundesversammlung diese in der Sommersession 2006 in einer Verordnung (Art. 1 Abs. 5 BGG) auf 38 festgesetzt; AS 2006, 2739.

45 Art. 18 Abs. 2 BGG. Die Botschaft zur Totalrevision geht gar – zumindest in gewissen Konstellationen – von einer zwingenden Berücksichtigung aus, BBI 2001, 4280, 4285.

46 KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 16.

47 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4246, wo immerhin noch angefügt ist, diese schliesse nicht aus, «dass die Richter sich spezialisieren, jeweils solange sie einer Abteilung angehören.» Das entscheidende Kriterium der Vorkenntnisse der einzelnen Gerichtsmitglieder wird allerdings dergestalt dennoch nicht berücksichtigt. Vgl. auch KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 16: «Auch dem neuen Gesetz liegt offensichtlich die Vorstellung zugrunde, dass die höchstrichterliche Rechtsprechung nicht allein von Spezialisten, sondern ebenso sehr von Magistraten geprägt werden soll, welche die übergeordneten Zusammenhänge im Auge behalten.»

48 Vgl. STADELMANN, Die eidgenössische Steuerrekurskommission – ein Fachgericht, 351 ff., der dieses Fehlverständnis klar zu widerlegen vermag.

49 So gibt es schlechterdings keine Anwältin oder keinen Rechtskundigen, der beispielsweise in sämtlichen zur Zeit der 2. öffentlichrechtlichen Abteilung des Bundesgerichts zugewiesenen Rechtsgebieten (vgl. Art. 3 des Reglements für das Schweizerische Bundesgericht) auf höchstem Niveau zu beraten bzw. zu prozessieren vermöchte; vgl. auch STADELMANN, Die eidgenössische Steuerrekurskommission – ein Fachgericht, 347 f. Es ist denn auch kein Zufall, dass am neu geschaffenen Bundesverwaltungsgericht innerhalb der 1. Abteilung eine spezialisierte abgabenrechtliche Kammer geschaffen wird, welche sich daneben auch noch mit Staatshaftungsfragen zu befassen hat (vgl. auch nachstehend Fn 55).

50 Vgl. auch LOCHER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, 117 ff.; STADELMANN, Die eidgenössische Steuerrekurskommission – ein Fachgericht, 354 f.

51 Vgl. NOBEL/WALDBURGER, Der Unternehmensstandort Schweiz aus steuer- und aktienrechtlicher Sicht, 51 f.

52 Vgl. PFISTERER, Der kantonale Gesetzgeber vor der Reform der Bundesrechtspflege, 337: «Eine unabhängige, gute, rasche und verlässliche Rechtsprechung hat eine volkswirtschaftliche Bedeutung»; vgl. auch Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4474.

diges ist⁵³. Dies hätte sachlich die – schon seit über einem Jahrzehnt politisch geforderte – Schaffung eines Bundessteuergerichtshofs bzw. einer spezialisierten Abteilung innerhalb des Bundesgerichts ohne weiteres gerechtfertigt⁵⁴.

Bei alledem sei durchaus nicht verkannt, dass die Bildung von Abteilungen und Kammern innerhalb eines Gerichtes immer auch von der erwarteten Anzahl zu behandelnder Fälle des jeweiligen Sachgebietes (mit)abhängt und über das Gesamtgericht hinweg organisatorisch eine einigermaßen gleichmässige Belastung sämtlicher Gerichtsmitarbeitenden sichergestellt werden muss⁵⁵. Unter Beachtung dieser Vorgaben wäre aber immerhin denkbar, dass sich das Bundesgericht aus eigenem Antrieb doch noch einer etwas weitergehenden Spezialisierung öffnet⁵⁶. So bestünde etwa die Möglichkeit, die für den Standort Luzern geplanten sozialrechtlichen Abteilungen zu sozialversicherungs- und steuerrechtlichen Abteilungen auszubauen und entsprechend personell zu bestücken⁵⁷.

53 BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 710. Nicht immer wird der durch das Bundesgericht gewährte Rechtsschutz im Steuerrecht als diesen Anforderungen genügend eingestuft: «Ein(en) Schwachpunkt bei der Beurteilung des Steuerklimas stellt das Bundesgericht dar, das immer wieder dazu neigt, seine Entscheidungen einseitig zu Lasten des Steuerpflichtigen zu fällen (...), was dazu führt, dass in Konfliktfällen die notwendige Balance zwischen Steuerpflichtigen und Fiskus nicht besteht»; NOBEL/WALDBURGER, Der Unternehmensstandort Schweiz aus steuer- und aktienrechtlicher Sicht, 52.

54 So schon ein Postulat vom 5.10.1990 mit dem Titel «Eidgenössischer Steuergerichtshof» (P 90/655). Vgl. auch STADELMANN, Die eidgenössische Steuerrekurskommission – ein Fachgericht, 349 f.; BIANCHI, Ein eidgenössisches Steuergericht?, 351 ff.; DUSS, Sprüche voller Widersprüche. Von Transponierungen, Seelenwanderungen eines Königs von Judäa, wunderbaren Gärten der Willkür, Gleis neundreiviertel und von Rabbi Eliezers Problem, 86. Vgl. schliesslich auch NZZ am Sonntag vom 5.6.2005, 33, wonach auch die Ordinarien für Steuerrecht an den Universitäten St.Gallen und Zürich für die Einführung eines obersten Steuer-Fachgerichts seien.

55 Eine solche gleichmässige Belastung kann unter Berücksichtigung einer Spezialisierung etwa hergestellt werden, indem einer Abteilung bzw. Kammer neben einem Hauptrechtsgebiet auch ein Nebenrechtsgebiet zugewiesen wird; vgl. dazu das Beispiel in Fn 49 Abs. 2. Vgl. aus diesem Bereich zu weiteren Fragen im Zusammenhang mit dem Justizmanagement und dem gewissenorts bestehenden Spannungsfeld zur richterlichen Unabhängigkeit PFISTERER, Der kantonale Gesetzgeber vor der Reform der Bundesrechtspflege, 338 ff.

56 Vgl. zu den geplanten Vorarbeiten KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 17 f.

57 Vgl. schon STADELMANN, Die eidgenössische Steuerrekurskommission – ein Fachgericht, 368. Dies aufgreifend auch BEHNISCH, 104, der in seiner Besprechung der Festschrift SRK zum erwähnten Beitrag von Stadelmann festhält, Beachtung verdienen auch der Vorschlag, «die sozialversicherungsrechtliche Beitragsseite den Steuerrichtern zur Beurteilung zuzuweisen, da der Bezug zum Steuerrecht grösser ist als derjenige zum Sozialversicherungsrecht.»

4.1.2 Umfang und Besetzung des Spruchkörpers

Nachdem nach den Regelungen des heute noch geltenden Rechts sämtliche Entscheide auch in klaren Fällen mindestens in Dreierbesetzung zu fällen sind⁵⁸, insbesondere also auch Nichteintretensbeschlüsse bei offensichtlich unzulässigen Rechtsmitteln⁵⁹, sieht das neue Recht erstmals auf dieser Stufe auch in gewissen, genau umschriebenen Konstellationen die Zulässigkeit einzelrichterlicher Entscheide vor⁶⁰. Dies ist zum einen der Fall, wenn das Verfahren zufolge Gegenstandslosigkeit, Rückzugs oder Vergleichs abgeschlossen wird⁶¹. Zum anderen werden entsprechende Nichteintretensverfügungen ausgefällt bei offensichtlich unzulässigen sowie querulatorischen oder rechtmisbräuchlichen Beschwerden sowie bei solchen, die offensichtlich keine hinreichende Begründung enthalten⁶².

Auf die Einführung weitergehender einzelrichterlicher Kompetenzen wurde verzichtet. Nicht einmal diskutiert wurde, soweit ersichtlich, die – in verschiedenen Kantonen wie etwa dem Kanton Zürich bestehende – Möglichkeit, Beschwerden bis zu einem bestimmten Streitwert durch ein einziges Gerichtsmitglied beurteilen zu lassen⁶³. Dass diese sicherlich noch weitere Entlastung bringende Ausdehnung der Einzelrichterbefugnisse kein Thema war, erklärt sich mit der in der Botschaft geäusserten Auffassung, Einzelrichterei vertrage sich an sich «nicht mit der Funktion des Bundesgerichts als oberste richterliche Instanz»⁶⁴.

58 Art. 15 OG; Art. 36a OG. Eine Ausnahme nach geltendem Recht bestand bzw. besteht ausschliesslich bei Rückzügen und Vergleichen; AEMISEGGER, Vereinfachtes Verfahren, Art. 198 und 109 BGG, Instruktionsverfahren, Art. 32 BGG, 478.

59 Art. 36a Abs. 1 lit. a OG.

60 In der Botschaft war hingegen für solche Fälle noch ein Verfahren mit zwei Richterinnen bzw. Richtern vorgesehen; Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4346 f.

61 Art. 32 Abs. 2 BGG; vgl. AEMISEGGER, Vereinfachtes Verfahren, Art. 198 und 109 BGG, Instruktionsverfahren, Art. 32 BGG, 477 ff.

62 Art. 108 Abs. 1 BGG. Als nicht unproblematisch erweist sich die Möglichkeit des einzelrichterlichen Nichteintretens bei einer unzureichenden Begründung iSv Art. 42 Abs. 2 BGG, zumal noch nicht klar ist, wie streng die bundesgerichtlichen Anforderungen an die Begründungspflicht wirklich sein werden (vgl. nachstehend Abschn. 4.3.5). Sicher ist, dass – bei allem Verständnis für Effizienzüberlegungen – die Begründungspflicht nicht bloss deshalb (besonders) streng sein darf, weil das Gericht von Geschäften befreit werden soll.

63 Beschwerden mit Streitwert unter Fr. 20 000 sowie solche, die zurückgezogen oder gegenstandslos werden, liegen in der Entscheidungskompetenz des Einzelrichters; § 38 Abs. 3 VRPG ZH.

64 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4347.

Standardbesetzung ist allerdings nach wie vor diejenige mit drei Richterinnen und Richtern⁶⁵. Auch künftig erfolgt der Entscheid in Fünferbesetzung, wenn es um Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung geht oder – neu – wenn ein in der ordentlichen Dreierbesetzung figurierendes Gerichtsmitglied einen entsprechenden Antrag stellt⁶⁶. Ausdrücklich nicht mehr vorgesehen ist dagegen die Besetzung mit sieben Richterinnen und Richtern, in welcher nach heutigem Recht Beschwerden gegen referendumspflichtige kantonale Erlasse und gegen kantonale Entscheide über die Zulässigkeit einer Initiative oder das Erfordernis eines Referendums behandelt werden⁶⁷.

Was die konkrete Besetzung des Spruchkörpers betrifft, so existierte bis anhin diesbezüglich überhaupt kein schriftliche Regelung⁶⁸. Neu ist dies sowie insbesondere auch der im Steuerrecht wegen der spezifischen Fachkenntnisse besonders bedeutsame Einsatz der nebenamtlichen Richter und Richterinnen in einem Reglement festzulegen⁶⁹. Mit dieser gegen den Willen des Bundesgerichts eingeführten Vorgabe soll der Schutzgedanke von Art. 30 Abs. 1 BV besser verwirklicht und verhindert werden, dass die Richterbank je nach dem vom Zuteilungsberechtigten erwünschten Ausgang besetzt werden kann⁷⁰. Das Reglement wird in generell-abstrakter Weise festhalten müssen, nach welchen Kriterien die Verteilung

der Geschäfte stattfindet, wobei nicht eine erschöpfende, alle Fälle abdeckende Regelung verlangt wird, sondern ein gewisser Grad an Voraussicht erreicht werden soll⁷¹. Das Bundesgericht gedenkt offenbar, diese Vorgaben so umzusetzen, dass die für die Bestimmung des jeweiligen Spruchkörpers massgeblichen Gesichtspunkte zwar explizit aufgezählt werden, nach wie vor aber von einem schematischen Turnus abgesehen werden soll⁷².

4.2 Eintretensvoraussetzungen

4.2.1 Anfechtungsobjekt

4.2.1.1 Verfügungen und kantonale Erlasse

Anfechtbar sind vorab Entscheide, wozu grundsätzlich auch solche gehören, welche sich ausschliesslich auf kantonales Recht stützen⁷³. Zur Frage, welche Art von Entscheiden anfechtbar seien, enthält das Bundesgerichtsgesetz eine differenzierte Regelung: Ohne weiteres zulässig sind Beschwerden gegen das Verfahren abschliessende Endentscheide, gegen echte Teilentscheide sowie gegen selbständig eröffnete Vor- und Zwischenentscheide über die Zuständigkeit und über Ausstandsbegehren⁷⁴. Gegen andere selbständig eröffnete Vor- und Zwischenentscheide ist die Beschwerde zulässig, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde⁷⁵.

65 Art. 20 Abs. 1, Art. 109 BGG.

66 Art. 20 Abs. 2 BGG. Nie in Fünferbesetzung erfolgen nur Entscheide bei Beschwerden gegen Entscheide der kantonalen Aufsichtsbehörden in Schuldbetreibungs- und Konkursachen. Vgl. auch Art. 15 Abs. 2 OG, wonach der Abteilungspräsident allerdings auch neben den «grundsätzlichen Fällen» eine Fünferbesetzung anordnen konnte. Eine solche Regelung sah übrigens auch die Botschaft noch vor; Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4285. Das vom Parlament aber schliesslich verabschiedete neue Recht stärkt damit die Stellung der einzelnen Richter/in des einzelnen Richters; vgl. aber die Regelung in Art. 21 Abs. 2 VGG, wonach eine Fünferbesetzung ausschliesslich durch das Abteilungspräsidium angeordnet werden kann. Das Geschäftsreglement für das Bundesverwaltungsgericht vom 1.12.2005 gewährt in Art. 25 Abs. 2 immerhin jedem Mitglied des Spruchkörpers ein Antragsrecht, über das dann allerdings der Kammerpräsident nach Anhörung des instruierenden Gerichtsmitglieds sowie unter Berücksichtigung der Kriterien von Art. 21 Abs. 2 VGG abschliessend entscheidet.

67 So noch Art. 15 Abs. 3 OG. Diese «Siebnerbesetzungsfälle» waren im Steuerrecht bei Änderungen kantonaler Steuergesetze nicht selten; vgl. etwa BGE 128 I 240 («Zürcher Eigenmietwerte»); BGE 131 I 377 («Basellandschaftliche Eigenmietwerte und Mieterabzug»); BGE 1P.223/2006, 12.9.2006 («Appenzeller Nationalbankengold»).

68 Vgl. BANDLI, Zur Spruchkörperbildung an Gerichten: Vorausbestimmung als Fairnessgarantin, 209.

69 Art. 22 BGG. Zu Fragen der verfassungsmässigen Besetzung des Spruchkörpers unter Einbezug von Spezialwissen der Gerichtsmitglieder vgl. STADELMANN, Die eidgenössische Steuerrekurskommission – ein Fachgericht, 364 ff.

70 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4286, auch zum Folgenden.

71 Vgl. zu möglichen Kriterien und Lösungsmöglichkeiten BANDLI, Zur Spruchkörperbildung an Gerichten: Vorausbestimmung als Fairnessgarantin, 215 f.

72 KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 19.

73 Dies betrifft im Steuerrecht Entscheide aus den Gebieten der Erbschafts- und Schenkungssteuern, allfälligen kantonalen Handänderungs- oder Liegenschaftensteuern sowie aus dem Bereich der Staats- und Gemeindesteuern die Steuerartef, Steuersätze und Steuerfreibeträge sowie Fragen des Steuerbezugs, jene Bereiche mithin, in denen die Kantone auch inskünftig eigenständiges Recht betreffend die direkten Steuern erlassen können; vgl. aber zu den (im Ergebnis beschränkten) Auswirkungen dieser Ausweitung nachstehend Abschn. 4.2.2.

74 Art. 90 ff. BGG; vgl. DAUM/MARTI, Die öffentlich-rechtliche Einheitsbeschwerde, 34 f.; KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 35 f.

Zum echten Teilentscheid vgl. etwa den die St.Galler Regelung zur Besteuerung Alleinerziehender betreffenden BGE 131 II 697 E 1.2.

75 Art. 93 Abs. 1 BGG. Was den nicht wieder gutzumachenden Nachteil betrifft, sollte die grosszügigere Praxis der heutigen Verwaltungsgerichtsbeschwerde, wonach ein tatsächliches, insbesondere wirtschaftliches Interesse an der sofortigen Beschwerdeführung genügt (BGE 129 II 183 E 3.2), übernommen werden; vgl. KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 36. Vgl. zum

Keine spezifischen Bestimmungen enthält das Bundesgerichtsgesetz dagegen über die Anfechtbarkeit von im Steuerrecht nicht seltenen Rückweisungsentscheiden⁷⁶. Bei diesen ist mithin zu differenzieren.

Dargestellt sei dies an folgendem Beispiel: Umstritten seien bei einem bei seiner eigenen Aktiengesellschaft angestellten Alleinaktionärsdirektor zum einen die Zulässigkeit des Abzugs von Liegenschaftenerhaltungskosten der privat genutzten Liegenschaft und zum anderen eine allfällige verdeckte Gewinnausschüttung der Gesellschaft durch Übernahme von Lebenshaltungskosten des Alleinaktionärs unter Verbuchung als Geschäftsaufwand. Wird nun durch die letzte kantonale Instanz z. B. entschieden, die Liegenschaftenerhaltungskosten seien wegen Anwendbarkeit der so genannten Dumont-Praxis⁷⁷ nicht zum Abzug zuzulassen, das Verfahren aber wegen ungeklärter Fragen im Zusammenhang mit der verdeckten Gewinnausschüttung an die Vorinstanz zurückgewiesen, so liegt ein echter Teilentscheid vor, der selbständig angefochten werden kann⁷⁸. Wird dagegen beispielsweise die Anwendung der Dumont-Praxis verneint und das Bestehen einer steuerbaren verdeckten Gewinnausschüttung bejaht, wurde die Streitsache indessen zur Abklärung der entsprechenden genauen Beträge an die Vorinstanz zurückgewiesen, handelt es sich um einen Zwischenentscheid, der dann selbständig anfechtbar ist, wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde⁷⁹.

Daneben ist bei der öffentlich-rechtlichen Einheitsbeschwerde – und nur dort – auch die abstrakte Normenkontrolle kantonaler Erlasse möglich⁸⁰. Derartige Verfahren waren bis anhin im Steuerrecht bei Änderungen kantonaler Steuergesetze nicht selten⁸¹, und ihre Zahl dürfte – angesichts erweiterter Legitimation – in Zukunft noch eher zunehmen⁸².

Für das Steuerrecht nicht relevant ist dagegen die in anderen Rechtsgebieten geführte Diskussion über die Ausdehnung des Rechtsschutzes auch auf so genannt verfüngungsfreies Handeln⁸³.

4.2.1.2 Ausnahmekatalog

Nicht überraschend der wohl umstrittenste Aspekt des ganzen Bundesgerichtsgesetzes war die Festlegung des die Zulässigkeit der Einheitsbeschwerde limitierenden Ausnahmekatalogs⁸⁴, determiniert doch dieser letztlich, wie weit die sachliche Zuständigkeit des Bundesgerichts reicht⁸⁵. Dabei wurden weitestgehend die Regelungen bei der heutigen Verwaltungsgerichtsbeschwerde übernommen⁸⁶. Bedeutsam für das Steuerrecht ist nach wie vor einzig der Ausschlussgrund betreffend Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben⁸⁷. Nicht

BGG nicht zwingend zutreffen muss (Art. 87 Abs. 1 BGG), aber etwa für Vorschriften verwaltungsrechtlicher Natur in Dekreten und Verordnungen des Kantons und in Erlassen der Gemeinden im Kanton Aargau (§ 68 ff. VRPG AG) oder für Verordnungen seit anfangs 2006 neu auch im Kanton Zürich der Fall ist (Art. 79 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Zürich, mit fünfjähriger Übergangsfrist in Art. 138 Abs. 1 lit. b), so muss wegen des ausnahmslos geltenden Grundsatzes der relativen Subsidiarität (vgl. nachstehend Abschn. 4.2.3) vorab der kantonale Instanzenzug durchlaufen werden (Art. 87 Abs. 2 BGG).

83 Vgl. AUBERT/MAHON, Art. 29a BV N 5; BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 735.

84 Art. 83 BGG.

85 KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 48 f. Geht es um die Anfechtung von Entscheiden kantonaler Behörden, gewährleistet die subsidiäre Verfassungsbeschwerde (vgl. nachstehend Abschn. 5) den bundesgerichtlichen Rechtsschutz sachlich grundsätzlich immerhin im Umfang der heutigen staatsrechtlichen Beschwerde. Geht es dagegen um die Anfechtung von Entscheiden von Bundesbehörden, so ist mangels Zulässigkeit der subsidiären Verfassungsbeschwerde (Art. 113 BGG) die Anrufung des Bundesgerichts gänzlich ausgeschlossen. Dies ist auch vor dem Hintergrund der in Art. 29a BV statuierten Rechtsweggarantie nicht zu beanstanden, stellt Art. 29a BV doch keine Rechtsmittelgarantie dar und verlangt diese Bestimmung insbesondere nicht einen Zugang zum höchsten Gericht; vgl. AUBERT/MAHON, Art. 29a BV N 5; BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 734; TOPHINKE, Bedeutung der Rechtsweggarantie für die Anpassung der kantonalen Gesetzgebung, 91.

86 Art. 99 f. OG; zu Abänderungen bzw. neuen Ausnahmeregelungen vgl. KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 48 f.

87 Art. 83 lit. m BGG; vgl. Art. 99 Abs. 1 lit. g OG. In diesem Gebiet, wie auch in den anderen im Ausnahmekatalog figurierenden Bereichen, garantiert aber Art. 29a BV den Zugang zu einem Gericht; vgl. BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 746 ff. Währenddem sich für das Steuerrecht nichts ändert, wird dagegen die Anrufung des Bundesgerichts bezüglich Stundung und Erlass von Sozialversicherungsbeiträgen mittels eines primären Rechtsmittels erstmals unzulässig; Art. 129 Abs. 1 lit. c OG liess eine Anfechtung mittels Verwal-

Genzen auch AEMISEGGER, Der Beschwerdegang in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, 121 ff.

76 Vgl. DAUM/MARTI, Die öffentlich-rechtliche Einheitsbeschwerde, 35.

77 Vgl. dazu etwa StE 2005 A 23.1 Nr. 10, besprochen bei REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005, 222 ff.

78 Art. 91 lit. a BGG. Dieser Entscheid muss allerdings, anders als die in Art. 92 Abs. 1 BGG erwähnten Entscheide über die Zuständigkeit und über Ausstandsbegehren, nicht zwingend sofort unmittelbar angefochten werden. Man kann auch den neuen Entscheid der Vorinstanz abwarten und diesen dann, wenn es ausschliesslich noch um den durch die obere Instanz entschiedenen Teilbereich geht, nach wie vor und als Ausnahme von der Einhaltung der relativen Subsidiarität direkt beim Bundesgericht anfechten; vgl. BGE 114 Ia 266 E 2c so wie nachstehend Abschn. 4.2.3.

79 Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG. Auch dieser Entscheid muss allerdings nicht zwingend unmittelbar angefochten werden. Man kann auch den neuen Entscheid der Vorinstanz abwarten und diesen dann wieder bei der oberen kantonalen Instanz anfechten.

80 Art. 82 lit. b BGG; vgl. Art. 84 Abs. 1 OG. Zur weiterhin nur eingeschränkt bestehenden Möglichkeit der Anfechtung von Kantonsverfassungen vgl. GÄCHTER/THURNHERR, Neues Bundesgerichtsgesetz: Rechtsschutz gewahrt, 37.

81 Vgl. etwa BGE 128 I 240 («Zürcher Eigenmietwerte»); BGE 131 I 377 («Basellandschaftliche Eigenmietwerte und Mieterabzug»).

82 Vgl. nachstehend Abschn. 4.2.4. Gibt es ein kantonales Verfahren der abstrakten Normenkontrolle, was in Abweichung von der ansonsten geltenden Regelung von Art. 86 Abs. 2

einschlägig ist der Ausnahmenkatalog angesichts der klaren Terminologie des Gesetzes für die Verfahren der abstrakten Normenkontrolle⁸⁸.

4.2.1.3 Vorinstanzen

Als Vorinstanzen des Bundesgerichts amten bei den von Bundesorganen erhobenen Steuern – wie etwa der Mehrwert- und der Verrechnungssteuer, den Stempelabgaben oder den Zöllen – das Bundesverwaltungsgericht⁸⁹ und bei den von den Kantonen veranlagten Steuern⁹⁰ letzte kantonale Instanzen⁹¹. Unmittelbare Vorinstanzen des Bundesgerichts in diesen Fällen sind dabei obere Gerichte⁹², es sei denn, es könnten nach einem anderen Bundesgesetz Entscheide anderer richterlicher Behörden der Beschwerde an das Bundesgericht unterliegen⁹³. Genau derartige Ausnahmen sehen das Recht der direkten Bundessteuer sowie das Steuerharmonisierungsgesetz vor, ist doch in beiden Gesetzen die Einführung einer zweiten kantonalen Gerichtsinstanz den Kantonen überlassen⁹⁴. Kantone, welche nur einen einstufigen gerichtlichen Instanzenzug kennen, müssen mithin aufgrund des Bundesgerichtsgesetzes ihre Gesetzgebung also auch dann nicht anpassen, falls es sich bei der zuständigen Instanz (nach kantonalem Recht zulässigerweise) nicht um eine obere Instanz handelt⁹⁵. Bestehen dagegen in einem Gebiet noch überhaupt keine oder noch keine kantonalen

gerichtlichen Vorinstanzen des Bundesgerichts⁹⁶, so sind solche spätestens auf den 1.1.2009 zu schaffen, was im Übrigen auch von der Rechtsweggarantie⁹⁷ verlangt wird⁹⁸.

Diese richterliche Vorinstanz selbst oder eine vorgängig zuständige andere richterliche Behörde muss bei alledem den Sachverhalt frei prüfen und das massgebende Recht von Amtes wegen anwenden⁹⁹. Daraus folgt auch, dass bei gesetzlich vorgesehenem Bestehen eines Gerichtsinstanzenzugs die zweiten (und die folgenden) Gerichtsinstanzen in ihren Verfahren neben Kognitionsbeschränkungen auch Novenverbote vorsehen dürfen¹⁰⁰.

4.2.2 Beschwerdegrund

Mit der Einheitsbeschwerde kann u. a. die Verletzung von Bundesrecht mit Einschluss des Bundesverfassungsrechts, von Völkerrecht und von kantonalen verfassungsmässigen Rechten gerügt werden¹⁰¹. Sämtliche Rügen können dabei gleichzeitig vorgebracht werden¹⁰²; die Differenzierung der zulässigen Beschwerdegründe, wie sie bei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde und der staatsrechtlichen Beschwerde noch bestanden hat¹⁰³, wird damit für die der öffentlich-rechtlichen Einheitsbeschwerde unterliegenden Anfechtungsobjekte aufgehoben¹⁰⁴. Nicht erweitert werden bei dieser wesentlichen Vereinfachung des Vorbringens der Rügen allerdings die Beschwerdegründe als solche¹⁰⁵.

Angesichts ihrer Funktion der Herbeiführung einer Rechtskontrolle bleibt die Möglichkeit zur Überprüfung

tungsgerichtsbeschwerde noch zu; vgl. auch KIESER, Auswirkungen des Bundesgesetzes über das Bundesgericht auf die Sozialversicherungsrechtspflege, 451 f.

88 Art. 83 BGG spricht ausschliesslich von Entscheiden; vgl. auch KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 55.

89 Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG.

90 Dazu gehören neben der direkten Bundessteuer und den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern auch die übrigen kantonalen Steuern.

91 Art. 86 Abs. 1 lit. b BGG.

92 Vgl. AUER, Auswirkungen der Reorganisation der Bundesrechtspflege auf die Kantone, 123 f. Kritisch zur grundsätzlich zwingenden Voraussetzung der Oberinstanz, allerdings ohne Auseinandersetzung mit den Materialien, BERGER, Gedanken zu einer Reform der Zuständigkeitsordnung in der Zürcherischen Steuerrechtspflege, 96 Fn 8.

93 Art. 86 Abs. 2 BGG.

94 Art. 145 DBG; Art. 50 Abs. 3 StHG. Kraft höchstrichterlicher Rechtsprechung vorgegeben ist allerdings eine Parallelität der Verfahren: Wenn es für die harmonisierten Steuern zwei innerkantonale Instanzen gibt, muss dies auch für die direkte Bundessteuer gelten; BGE 130 II 65; vgl. auch BEUSCH/BÄRTSCH, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer, 3.1; BEUSCH, Vereinbarkeit eines Novenverbots vor der zweiten kantonalen Instanz mit den Vorgaben des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer sowie dem Steuerharmonisierungsgesetz, 869 ff.

95 Das Bundesgerichtsgesetz sowie die Bundesgesetzgebung verlangen im öffentlichen Recht von den Kantonen nämlich insbesondere nicht einen doppelten gerichtlichen Instanzenzug; vgl. auch nachstehend Abschn. 4.5.1.

96 Etwa beim Steuerbezug oder Steuererlass sowie bei der Sicherstellung der direkten Bundessteuer.

97 Art. 29a BV.

98 Vgl. (ausführlicher) nachfolgend Abschn. 4.5.1.

99 Art. 110 BGG. Nicht zwingend ist dabei aber, dass das Gericht eine Angemessenheitskontrolle vornehmen muss; BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 734 mwH; MÜLLER, Die Rechtsweggarantie – Chancen und Risiken. Ein Plädoyer für mehr Vertrauen in die öffentliche Verwaltung, 176.

100 Vgl. nachstehend Abschn. 4.5.4.

101 Art. 95 lit. a - c BGG; die weiteren beiden im genannten Artikel ausdrücklich enumerierten Beschwerdegründe sind für das Steuerrecht nicht von Belang.

102 KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 37. Zum Umfang der Begründungspflicht vgl. nachstehend Abschn. 4.3.5.

103 Art. 104 bzw. Art. 84 Abs. 1 OG.

104 Nach wie vor nur die Verletzung verfassungsmässiger Rechte kann dagegen mit der subsidiären Verfassungsbeschwerde gerügt werden (Art. 116 BGG); vgl. nachstehend Abschn. 5.

105 KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 38 f. Zu den mit den Beschwerdegründen in engem Konnex stehenden Fragen der Zulässigkeit des Vorbringens von Noven vgl. nachstehend Abschn. 4.3.9.

des Sachverhalts nach wie vor beschränkt¹⁰⁶. Dessen Feststellung kann nur gerügt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung beruht und wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann¹⁰⁷.

Damit ändert sich für das Steuerrecht gegenüber der heutigen Regelung im Ergebnis wenig. Für die Gebiete, in denen heute die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig ist¹⁰⁸, bleiben die Beschwerdegründe unverändert. In den übrigen Rechtsgebieten entfallen sodann zwar ausserhalb des Ausnahmenkatalogs¹⁰⁹ die Abgrenzungsfragen nach dem zulässigen Rechtsmittel und kann auch gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide betreffend kantonaler, nicht harmonisierter Steuern neu die Einheitsbeschwerde ergriffen werden¹¹⁰. Allerdings kann in diesen Fällen nach wie vor die Verletzung kantonalen Rechts unterhalb der kantonalen Verfassung nicht gerügt werden¹¹¹. Die mögliche Rüge der Verletzung des Bundesrechts unterhalb des Bundesverfassungsrechts stösst mangels anwendbaren Bundesrechts ins Leere, so dass sich im Vergleich zur heutigen staatsrechtlichen Beschwerde lediglich ein um Nuancen verbesserter Rechtsschutz ergibt. Nur – aber immerhin – kann nämlich neu auch die Verletzung von Grundsätzen der Bundesverfassung geltend gemacht werden, denen der Charakter eines Grundrechts nicht zukommt, was v. a. für den Grundsatz der Verhältnismässigkeit von Bedeutung ist¹¹². Für das Steuerrecht eher bedeutender dürfte allerdings die Möglichkeit sein, offensichtlich unrichtige oder auf einer Rechtsverletzung beruhende Sachverhaltsfeststellungen von Amtes wegen zu berichtigen¹¹³.

4.2.3 Subsidiarität

Die öffentlich-rechtliche Einheitsbeschwerde ist das primäre Rechtsmittel, so dass die nach heutigem Recht – auch im Steuerrecht – sich ergebenden, oft zeitraubenden Abgrenzungen unter dem Titel der so genannten absoluten Subsidiarität entfallen¹¹⁴. Ausnahmslos gilt allerdings das Erfordernis der relativen Subsidiarität, was sich anhand der Angabe der zulässigen Vorinstanzen des Bundesgerichts erkennen lässt¹¹⁵. Dies bedeutet, dass auch die bisherige Ausnahme auf dem Gebiet der interkantonalen Doppelbesteuerung, wonach etwa die direkte Anfechtung einer Inanspruchnahme der Steuerhoheit durch eine kantonale Steuerverwaltung beim Bundesgericht möglich war¹¹⁶, entfällt¹¹⁷. Diese Regelung ist zwar konsequent in der Konzeption der Justizreform, da das Bundesgericht eben nicht als erste Instanz entscheiden soll¹¹⁸. Zudem darf davon ausgegangen werden, auch die ange-rufenen kantonalen Gerichte wüssten durchaus korrekt Recht zu sprechen und entschieden nicht gleichsam automatisch zu Gunsten der Steuerhoheit des eigenen Kantons. Da es sich aber bei der Frage der von der Bundesverfassung verbotenen interkantonalen Doppelbesteuerung¹¹⁹ um etwas handelt, das wesensgemäss letztlich nur durch eine Bundesinstanz entschieden werden kann, hätte sich für diesen Fall die Beibehaltung der bisherigen Ausnahme gerechtfertigt und hätte auf das Erfordernis des zwingend zu durchlaufenden kantonalen Instanzenzugs verzichtet werden können. Angesichts der damit verbundenen Zeitersparnis für den Rechtsuchenden wäre auch die lediglich leichte zusätzliche Belastung des Bundesgerichts sicherlich vertretbar gewesen, zumal es beim Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung um ein recht präzise umrissenes Rechtsgebiet geht. Immerhin muss nur ein kantonaler Instanzenzug durchlaufen werden; die letztinstanzlichen Entscheide der übrigen involvierten Kantone müssen nicht abgewartet werden¹²⁰.

106 Art. 105 BGG; vgl. Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4343 f.

107 Art. 97 BGG; vgl. AEMISEGGER, Der Beschwerdegang in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, 164 f.; KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 38 f.; WALTHER, Auswirkungen des BGG auf die Anwaltschaft/Parteivertretung, 371 f.

108 Vgl. vorstehend Abschn. 2.

109 Vgl. vorstehend Abschn. 4.2.1.2.

110 Dabei handelt es sich um die Erbschafts- und Schenkungssteuern, allfällige kantonale Handänderungs- oder Liegenschaftensteuern sowie aus dem Bereich der Staats- und Gemeindesteuern die Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge sowie Fragen des Steuerbezugs, jene Bereiche mithin, in denen die Kantone auch inskünftig eigenständiges Recht betreffend die direkten Steuern erlassen können. Nach noch geltendem Recht war bzw. ist in diesen Bereichen grundsätzlich die staatsrechtliche Beschwerde einschlägig; vgl. vorstehend Abschn. 2.

111 KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 38.

112 Art. 5 Abs. 2 BV; vgl. WEBER-DÜRLER, Zur neusten Entwicklung des Verhältnismässigkeitsprinzips, 608.

113 Art. 105 Abs. 2 BGG; eine solche war bei der staatsrechtlichen Beschwerde nur auf entsprechende Rüge hin möglich; vgl. KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 40.

114 Vgl. Art. 84 Abs. 2 OG; vgl. dazu HÄFELIN/HALLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht. Die neue Bundesverfassung, N 1987 ff. Die absolute Subsidiarität ist allerdings weiterhin ein Thema (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG), nämlich dann, wenn aufgrund einer spezialgesetzlichen Regelung ausnahmsweise gegen Verfügungen letzter kantonalen Instanzen an das Bundesverwaltungsgericht gelangt werden kann (Art. 33 lit. i VGG). Ebenfalls ist die absolute Subsidiarität nach wie vor einzuhalten bei der subsidiären Verfassungsbeschwerde (Art. 113 BGG); vgl. nachstehend Abschn. 5.

115 Art. 86 Abs. 2 BGG.

116 Art. 86 Abs. 2 OG.

117 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4326.

118 Vgl. vorstehend Abschn. 3.

119 Art. 127 Abs. 3 BV.

120 Vgl. Art. 100 Abs. 5 BGG und – leicht anders noch – Art. 89 Abs. 3 OG.

Nach wie vor bestehen bleiben muss die Ausnahme des Erfüllens der Voraussetzung der relativen Subsidiarität in den Fällen, in welchen das Durchlaufen des kantonalen Instanzenzuges eine leere, zwecklose Formalität darstellen würde¹²¹. Solches ist der Fall, wenn die untere Instanz auf Rückweisung hin nach den Weisungen der Vorinstanz entschieden hat¹²² oder nur der Teil angefochten werden soll, den die obere Instanz bereits abschliessend beurteilt hat, ohne dass gegen diesen Teilentscheid ein Rechtsmittel an das Bundesgericht ergriffen worden wäre¹²³.

Geht es um die Anfechtung eines kantonalen Erlasses im Verfahren der abstrakten Normenkontrolle, eine im Steuerrecht bis anhin nicht seltene Konstellation¹²⁴, so braucht es in Abweichung von der ansonsten geltenden Regelung nicht zwingend ein vorgängiges kantonales Verfahren¹²⁵. Besteht allerdings ein entsprechendes innerkantonales Verfahren, so ist dieses vorab zu absolvieren¹²⁶.

4.2.4 Beschwerderecht

Beim Beschwerderecht ist – nach wie vor – zu unterscheiden, ob es sich beim Beschwerdeführer um eine Privatperson (natürliche oder juristische Person) oder eine Amtsstelle handelt.

Eine Privatperson verfügt nur dann über ein Beschwerderecht, wenn sie partei- und prozessfähig ist sowie am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen bzw. hiezu keine Möglichkeit erhalten hat¹²⁷. Nach wie vor besteht dabei kein Anwaltszwang¹²⁸. Was die eigentliche Legiti-

mation betrifft, so erfolgt eine Anlehnung an die Regelungen der heutigen Verwaltungsgerichtsbeschwerde¹²⁹: Zur Erhebung einer Beschwerde an das Bundesgericht ist befugt, wer durch den angefochtenen Entscheid oder Erlass besonders berührt ist und ein aktuelles schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat¹³⁰. Durch das Kriterium der besonderen Berührtheit soll die bisherige Praxis verdeutlicht werden; der Beschwerdeführer «muss stärker als jedermann betroffen sein und in einer besonderen, beachtenswerten, nahen Beziehung zur Streitsache stehen»¹³¹. Derartige Abgrenzungsfragen stellen sich im Steuerrecht allerdings kaum, wobei wegen des Verzichts auf das Erfordernis des rechtlich geschützten Interesses¹³² eine gewisse – allerdings in der Praxis wenig bedeutsame – Ausdehnung des bundesgerichtlichen Rechtsschutzes in denjenigen Fällen erfolgt, in denen bis anhin wie bei nicht harmonisierungsrechtlich vorgegebenen Steuern wie den Erbschafts- und Schenkungssteuern nur eine staatsrechtliche Beschwerde möglich war.

Zur Anfechtung von kantonalen Erlassen genügt nach wie vor virtuelles Betroffensein bzw. eine vergleichbare Lage wie jene der Betroffenen in dem Sinn, dass sich Dritten gewährte Vorteile für sie als Nachteile auswirken könnten¹³³. So sind etwa Mieter nach wie vor legitimiert, Hauseigentümer steuerlich begünstigende Bestimmungen über die Festsetzung von Eigenmiet- und Vermögenssteuerwerten einer abstrakten Normenkontrolle zuzuführen¹³⁴.

121 Vgl. KÄLIN, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, 328 f. mwH.

122 Vgl. etwa BGE 114 Ia 266 E 2c.

123 Vgl. vorstehend Fn 78.

Weiterhin bestehen bleiben dürfte auch die – für das Steuerrecht nicht relevante – Praxis des Bundesgerichts, nicht auf der Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges zu beharren, wenn an der Zulässigkeit des Rechtsmittels ernsthafte Zweifel bestehen; BGE 132 I 92 E 1.5.

124 Vgl. etwa BGE 128 I 240 («Zürcher Eigenmietwerte»); BGE 131 I 377 («Basellandschaftliche Eigenmietwerte und Mieterabzug»).

125 Art. 87 Abs. 1 BGG; vgl. KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 55.

126 Art. 87 Abs. 2 BGG. Derartige Regelungen kennen für Vorschriften verwaltungsrechtlicher Natur in Dekreten und Verordnungen des Kantons und in Erlassen der Gemeinden etwa der Kanton Aargau (§ 68 ff. VRPG AG) oder für Verordnungen seit anfangs 2006 neu auch der Kanton Zürich (Art. 79 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Zürich, mit fünfjähriger Übergangsfrist in Art. 138 Abs. 1 lit. b KV). Zu damit zusammenhängenden Fragen der Beschwerdebefugnis vgl. nachstehend Fn 138.

127 Vgl. (ausführlicher) HÄFELIN/HALLER/KELLER, Bundesgericht und Verfassungsgerichtsbarkeit nach der Justizreform, N 1988 ff.

128 Vgl. KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 32 f. Zur Diskussion um die Einführung eines Anwaltsmonopols auch in öf-

fentlich-rechtlichen Beschwerdeangelegenheiten vgl. nachstehend Abschn. 4.3.2.

129 Vgl. Art. 103 lit. a OG.

130 Art. 89 Abs. 1 lit. b und c BGG; vgl. auch AEMISEGGER, Der Beschwerdegang in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, 148 ff.; HÄFELIN/HALLER/KELLER, Bundesgericht und Verfassungsgerichtsbarkeit nach der Justizreform, N 1999 ff. Ein rechtlich geschütztes Interesse wird – anders als bei der subsidiären Verfassungsbeschwerde (Art. 15 lit. b BGG) – nicht verlangt; vgl. AUER, Die Beschwerdebefugnis nach dem neuen Bundesgerichtsgesetz, 202 f.

131 HÄFELIN/HALLER/KELLER, Bundesgericht und Verfassungsgerichtsbarkeit nach der Justizreform, N 1999; so auch GÄCHTER/THURNHERR, Neues Bundesgerichtsgesetz: Rechtsschutz gewährt, 38; eine wirksame Einschränkung der Legitimation Dritter erwartend dagegen AUER, Auswirkungen der Reorganisation der Bundesrechtspflege auf die Kantone, 131.

132 Art. 88 OG.

133 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4329; HÄFELIN/HALLER/KELLER, Bundesgericht und Verfassungsgerichtsbarkeit nach der Justizreform, N 2002 f. Vgl. auch AUER, Die Beschwerdebefugnis nach dem neuen Bundesgerichtsgesetz, 207, sowie GÄCHTER/THURNHERR, Neues Bundesgerichtsgesetz: Rechtsschutz gewährt, 38, welche sich für die Beibehaltung der heute grosszügigen Praxis zur Legitimation bei der abstrakten Normenkontrolle aussprechen.

134 Vgl. etwa BGE 124 I 145 E 1c; BGE 128 I 240; BGE 131 I 377. Inwieweit bei einer degressiven Ausgestaltung einer kantonalen Einkommenssteuer eine Legitimation des nicht in diese Kategorie fallenden Steuerpflichtigen besteht, ist u. a. Gegen-

Was das Beschwerderecht der Amtsstellen angeht, so wurden auch hier die bisherigen Regelungen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde übernommen und kommt der jeweiligen Amtsstelle – im Steuerrecht also der Eidg. Steuerverwaltung – im spezifischen Aufgabenbereich sowie bei genügender Delegation im Organisationsrecht die Beschwerdebefugnis zu¹³⁵. Dies bedingt, dass die für eine Anfechtung in Frage kommenden Entscheide der letzten kantonalen Instanzen der zuständigen Amtsstelle eröffnet werden. In welchen Fällen eine solche Eröffnung passieren muss, bestimmt der Bundesrat¹³⁶. Neu steht das Beschwerderecht der Amtsstelle aber auch gegen kantonale Erlasse im spezifischen Rechtsgebiet zur Verfügung¹³⁷. Dies bedeutet für das Steuerrecht konkret, dass die Eidg. Steuerverwaltung etwa bei Änderungen der kantonalen Steuergesetze im Bereiche der vom Steuerharmonisierungsgesetz vorgegebenen Materien eine abstrakte Normenkontrolle bewirken kann¹³⁸.

So kann ab dem 1.1.2007 die Einführung eines – nach Ansicht der Eidg. Steuerverwaltung – durch die abschliessende Ordnung des Steuerharmonisierungsgesetzes nicht vorgesehenen Abzugs dem Bundesgericht vorgelegt werden¹³⁹. Auch angesichts dieser Ausweitung der Befugnisse der Eidg. Steuerverwaltung hat der Bundesrat am 9.6.2006 zu Recht den Plan der Schaffung einer speziellen Kontrollkommission zur Durchsetzung der formellen Steuerharmonisierung aufgegeben¹⁴⁰. Nicht möglich sein wird es der Eidg. Steuerverwaltung dagegen nach wie vor, Fragen der kantonalen Tarifgestaltung, also auch die Einführung eines degressiven Tarifs, abstrakt vor das Bundesgericht zu bringen, da der Bereich der Tarifgestaltung ausdrücklich und genuin in kantonalen Kompetenz bleibt¹⁴¹.

setzes nicht vorgesehenen Abzugs dem Bundesgericht vorgelegt werden¹³⁹. Auch angesichts dieser Ausweitung der Befugnisse der Eidg. Steuerverwaltung hat der Bundesrat am 9.6.2006 zu Recht den Plan der Schaffung einer speziellen Kontrollkommission zur Durchsetzung der formellen Steuerharmonisierung aufgegeben¹⁴⁰. Nicht möglich sein wird es der Eidg. Steuerverwaltung dagegen nach wie vor, Fragen der kantonalen Tarifgestaltung, also auch die Einführung eines degressiven Tarifs, abstrakt vor das Bundesgericht zu bringen, da der Bereich der Tarifgestaltung ausdrücklich und genuin in kantonalen Kompetenz bleibt¹⁴¹.

4.2.5 Form

Die Anforderungen an die Form der Eingaben an das Bundesgericht erfahren auf den ersten Blick wenige Veränderungen¹⁴². Erstmals möglich ist – grundsätzlich – die Eingabe elektronischer Dokumente¹⁴³.

Auf den zweiten Blick allerdings bleiben Fragezeichen bezüglich der für sämtliche Beschwerden verlangten Begründung, in der in gedrängter Form darzulegen ist, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletze¹⁴⁴. Welche Begründungsdichte damit letztlich als Minimalstandard zwingend vorausgesetzt ist, wird erst die Rechtsprechung klären¹⁴⁵.

Weiterhin unzulässig sind unleserliche, ungebührliche, unverständliche, übermässig weitschweifige oder nicht in einer Amtssprache verfasste Rechtsschriften sowie

stand einer vor Bundesgericht hängigen staatsrechtlichen Beschwerde, welche gegen das am 11.12.2005 angenommene und eine solche Regelung vorsehende Obwaldner Steuergesetz ergriffen worden ist; vgl. zu Fragen in diesem Zusammenhang auch BGer 1P.668/2003, 26.1.2004, E 3.4.

135 Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG; vgl. Art. 103 lit. b OG sowie noch ausdrücklich die auf den 1.1.2007 aufgehobenen Regelungen in Art. 40 Abs. 2 StG, Art. 66 Abs. 2 MWSTG sowie Art. 43 Abs. 2 VStG. Zur Regelung von Art. 146 DBG, welche – ohne dass dies wegen der allgemeinen Regelung von Art. 103 lit. b OG schaden würde – eine entsprechende Befugnis der Behörde nicht ausdrücklich vorsieht, vgl. BEUSCH, Art. 103 DBG N 23.

136 Art. 112 Abs. 4 BGG; vgl. auch nachstehend Abschn. 4.5.5. Bis anhin erfolgte die Mitteilung gestützt auf Art. 103 Abs. 1 lit. b OG; vgl. BEUSCH, Art. 103 DBG N 23.

137 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4330; KIENER/KUHN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – eine vorläufige Würdigung, 153; kritisch AEMISEGGER, Der Beschwerdegang in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, 154, der die in Art. 120 ff. BGG geregelte Klage für derartige Anfechtungen als sachgerechter erachtet. Gerade für den im Steuerrecht im Vordergrund stehenden Fall des (behaupteterweise) harmonisierungswidrig legiferierenden Gesetzgebers ist die Klage allerdings nicht einschlägig, handelt es sich doch eben gerade nicht um einen eigentlichen Kompetenzkonflikt iSv Art. 120 Abs. 1 lit. a BGG.

138 Gleiches gilt auch für Änderungen der Bundessteuergesetze wie das DBG oder das VStG vollziehende kantonale Verordnungen. Da wegen des ausnahmslos geltenden Grundsatzes der relativen Subsidiarität (vgl. vorstehend Abschn. 4.2.3) auch ein allenfalls existierendes kantonales Verfahren der abstrakten Normenkontrolle durchlaufen werden muss (Art. 87 Abs. 2 BGG), bedeutet dies, dass die zuständigen Bundes-Amtsstellen auch nach innerkantonalem Recht zur Anfechtung befugt sein müssen. Die Gesetzgeber derjenigen Kantone, welche eine innerkantonale abstrakte Normenkontrolle kennen, regeln diese Befugnis gesetzgebungstechnisch am einfachsten mit einem Verweis auf die Beschwerdebefugnis des Bundesgerichtsgesetzes.

139 Art. 9 StHG. Bis anhin konnte sich das Bundesgericht zu solchen Fragen nur zufällig und wegen der Beachtung des Rügeprinzips nur feststellend äussern; vgl. BGE 131 I 377 E 4 («Basellandschaftliche Eigenmietwerte und Mieterabzug»).

140 Medienmitteilung EFD, Keine weiteren Schritte zur Um- und Durchsetzung der formellen Steuerharmonisierung, vom 9.6.2006; vgl. auch BEUSCH/BÄRTSCHI, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer, 2.3.5. Zum geplanten komplexen Mechanismus der Kontrollkommission vgl. STAELMANN, Die Kontrollkommission zur Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung – Einige Überlegungen zum Bericht der Expertenkommission vom Juni 2004, 655 ff.

141 Art. 129 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 3 StHG. Zur aktuellen materiellen Diskussion über die Zulässigkeit degressiver kantonalen Steuertarife vgl. LOCHER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, 123 ff.; REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 689 ff.; CAGIANUT/CAVELTI, Degressive Steuersätze, 150 ff.; HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, 61 ff.; BENZ, Verfassungsmässige Aspekte degressiver Einkommens- und Vermögenssteuertarife; VITALI, Steuerdegression – Weder diskriminierend noch willkürlich, sondern sachlich begründet.

142 Art. 42 BGG.

143 Vgl. Art. 42 Abs. 4 BGG sowie nachstehend (ausführlicher) Abschn. 4.3.4.

144 Art. 42 Abs. 2 BGG.

145 Vgl. nachstehend (ausführlicher) Abschn. 4.3.5.

solche, welche auf querulatorischer oder rechtsmissbräuchlicher Prozessführung beruhen¹⁴⁶. Nach wie vor gibt es auch einen Disziplinarartikel: Im Falle böswilliger oder mutwilliger Prozessführung können die Partei und ihr Vertreter oder ihre Vertreterin mit einer Ordnungsbusse bis zu Fr. 2000 und bei Wiederholung bis zu Fr. 5000 bestraft werden¹⁴⁷.

4.2.6 Frist

Das Fristenrecht, das bis anhin von verschiedenen Orten zusammenzutragen war, ist im neuen Recht deutlich übersichtlicher geworden und hat in einigen Punkten kleinere Änderungen erfahren¹⁴⁸. Für das Steuerrecht bedeutsam ist vorab die Abschaffung der zehntägigen Frist bei der Anfechtung von Zwischenentscheiden mittels Verwaltungsgerichtsbeschwerde¹⁴⁹. Es gilt allgemein die ordentliche Frist von 30 Tagen¹⁵⁰. Daneben zu erwähnen sind Präzisierungen beim Fristenlauf und der Anwendung der Gerichtsferien¹⁵¹, welche aber natürlich nur – und ausschliesslich – für Verfahren vor Bundesgericht Geltung haben. Nach wie vor bestehen also beispielsweise mangels gesetzlicher Grundlage keine Gerichtsferien in (kantonalen) Verfahren der direkten Bundessteuer¹⁵².

Damit unterscheidet sich die Regelung bei der direkten Bundessteuer von derjenigen vieler kantonalen Steuern, was dazu führt, dass bisweilen selbst Steuerberater Fristen verpassen. Es ist allerdings fraglich, ob die unterschiedlichen Regime von kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer vor dem Hintergrund der im Verfahrensrecht gebotenen, so genannten vertikalen Steuerharmonisierung standhalten, um so mehr, als das Bundesgericht unlängst in einem obiter dictum angetönt hat, «unterschiedliche Fristbestimmungen für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer stünden diesem Anliegen zur Verfahrensharmonisierung entgegen»¹⁵³.

Bei der – wie erwähnt – erstmals möglichen Eingabe elektronischer Dokumente¹⁵⁴ gilt die Frist als gewahrt, wenn das Informatiksystem, welchem die elektronische Zustelladresse der Behörde angehört, vor dem Ablauf der Frist den Empfang bestätigt hat¹⁵⁵. Dabei kann es sich um das eigene Informatiksystem der Behörde oder dasjenige eines öffentlichen oder privaten Zwischenanbieters, dem die Aufgabe übertragen worden ist, die an die Behörde adressierten Dokumente zu empfangen, handeln. Sobald das Informatiksystem eine lesbare elektronische Mitteilung erhält, bestätigt es deren Empfang¹⁵⁶. Der Zweck dieser elektronischen Bestätigung ist der wechselseitige Nachweis des Zeitpunktes von Versand und Empfang der Mitteilung; die elektronische Bestätigung entspricht einer Quittung der Post für die Aufgabe einer eingeschriebenen Sendung. Diese Lösung ermöglicht bei einer Panne auch die rechtzeitige Einsendung des Notwendigen in Papierform. Der Absender wird allerdings bei der elektronischen Eingabe eine gewisse zeitliche Sicherheitsmarge einplanen müssen, damit er bei fehlerhafter elektronischer Eingabe noch reagieren könnte. Wer keine solche Marge einplant, trägt – wie heute etwa bei der Leistung einer Kautions via (verschiedene) Banken¹⁵⁷ – das entsprechende Risiko¹⁵⁸.

Für das Steuerrecht bedeutsam ist schliesslich die Fristregelung bei behaupteter interkantonaler Doppelbesteuerung: Die Beschwerdefrist beginnt spätestens dann zu laufen, wenn in beiden Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden kann¹⁵⁹.

146 Art. 42 Abs. 6 und 7 BGG.

147 Art. 33 Abs. 2 BGG; vgl. bereits Art. 31 Abs. 2 OG, der indessen nur Bussen bis zu Fr. 600 bzw. Fr. 1500 vorsah; vgl. zu diesem teuerungsbedingten Ausgleich auch WALTHER, Auswirkungen des BGG auf die Anwaltschaft/Parteivertretung, 355.

148 Vgl. KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 28 f.

149 Art. 106 Abs. 1 OG.

150 Art. 100 Abs. 1 BGG; zu den für das Steuerrecht nicht weiter interessierenden, kürzeren Fristen von Art. 100 Abs. 2 - 4 BGG vgl. etwa die Übersicht bei KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 41, sowie WALTHER, Auswirkungen des BGG auf die Anwaltschaft/Parteivertretung, 355 ff.

151 Art. 45 ff. BGG; vgl. dazu auch (ausführlicher) WALTHER, Auswirkungen des BGG auf die Anwaltschaft/Parteivertretung, 359 ff.

152 Vgl. etwa BGer 2A.70/2006, 15.2.2006, E 3.

153 BGer 2A.70/2006, 15.2.2006, E 3; vgl. auch BEUSCH, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer, 2.6.1.

154 Vgl. vorstehend Abschn. 4.2.5.

155 Art. 48 Abs. 2 BGG. Vgl. etwa auch die analoge Regelung in Art. 21a Abs. 3 VwVG (in der Fassung ab 1.1.2007) sowie für das deutsche Recht, welches für den elektronischen Rechtsverkehr bereits deutlich weitergehende gesetzliche Regelungen enthält, § 87a Abs. 1 Abgabenordnung 1977: «Die Übermittlung elektronischer Dokumente ist zulässig, soweit der Empfänger hierfür einen Zugang eröffnet. Ein elektronisches Dokument ist zugegangen, sobald die für den Empfang bestimmte Einrichtung es in für den Empfänger bearbeitbarer Weise aufgezeichnet hat. Übermittelt die Finanzbehörde Daten, die dem Steuergeheimnis unterliegen, sind diese Daten mit einem geeigneten Verfahren zu verschlüsseln.» Vgl. dazu (weiterführend) auch BEUSCH/ROHNER, Möglichkeiten und Grenzen der elektronischen Einreichung von Steuererklärungen, 3.1.

156 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4267 f., 4298.

157 Vgl. aber die dem Rechtsuchenden Erleichterung bringende Neuerung von Art. 48 Abs. 4 BGG, beschrieben nachstehend in Abschn. 4.3.6.

158 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4298. Dies macht den elektronischen Rechtsverkehr – zumindest bis zur Behebung allfälliger Kinderkrankheiten – allerdings nicht besonders attraktiv; vgl. auch KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 29 Fn 112.

159 Vgl. Art. 100 Abs. 5 BGG und – leicht anders noch – Art. 89 Abs. 3 OG.

Literatur

- AEMISEGGER HEINZ, Der Beschwerdegang in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, in: Bernhard Ehrenzeller/Rainer J. Schweizer (Hrsg.), Die Reorganisation der Bundesrechtspflege – Neuerungen und Auswirkungen auf die Praxis, St.Gallen 2006, 103 ff.
- Vereinfachtes Verfahren, Art. 108 und 109 BGG, Instruktionsverfahren, Art. 32 BGG, in: Bernhard Ehrenzeller/Rainer J. Schweizer (Hrsg.), Die Reorganisation der Bundesrechtspflege – Neuerungen und Auswirkungen auf die Praxis, St.Gallen 2006, 475 ff.
- AMONN KURT/WALTHER FRIDOLIN, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 7. A., Bern 2003
- AUBERT JEAN-FRANÇOIS/MAHON PASCAL, Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Zürich/Basel/Genf 2003
- AUER CHRISTOPH, Auswirkungen der Reorganisation der Bundesrechtspflege auf die Kantone, ZBl 107 (2006), 121 ff.
- Die Beschwerdebefugnis nach dem neuen Bundesgerichtsgesetz, in: Die Mitarbeiter des Bundesamts für Justiz (Hrsg.), Aus der Werkstatt des Rechts, Festschrift für Heinrich Koller, Basel/Genf/München 2006, 197 ff.
- BANDLI CHRISTOPH, Zur Spruchkörperbildung an Gerichten: Vorausbestimmung als Fairnessgarantin, in: Die Mitarbeiter des Bundesamts für Justiz (Hrsg.), Aus der Werkstatt des Rechts, Festschrift für Heinrich Koller, Basel/Genf/München 2006, 209 ff.
- BEHNISCH URS R., Liliane Subilia-Rouge/Pascal Mollard/Anne Tissot Benedetto (Hrsg.), Festschrift SRK, ASA 75 (2006/07), 101 ff.
- BELLANGER FRANÇOIS/TANQUEREL THIERRY, Les nouveaux recours fédéraux en droit public, Genf/Zürich/Basel 2006
- BENZ ROLF, Verfassungsmässige Aspekte degressiver Einkommens- und Vermögenssteuertarife, zsis) – Monatsflash März 2006 (www.zsis.ch)
- BERGER MARKUS, Gedanken zu einer Reform der Zuständigkeitsordnung in der Zürcherischen Steuerrechtspflege, ZStP 2006, 95 ff.
- BEUSCH MICHAEL, Art. 102 - 103 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel 2000
- Art. 3, 30, 45 - 47 StG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG), Basel 2006
 - Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, ASA 73 (2004/05), 709 ff.
 - Vereinbarkeit eines Novenverbots vor der zweiten kantonalen Instanz mit den Vorgaben des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer sowie dem Steuerharmonisierungsgesetz, AJP 2005, 869 ff.
 - Zulässigkeit eines Novenverbots vor der zweiten kantonalen Instanz im Steuerjustizverfahren betreffend die direkte Bundessteuer sowie die harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern, AJP 2005, 1540 f.
- BEUSCH MICHAEL/BÄRTSCHI BETTINA, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer – dargestellt am Beispiel des Kantons Zürich, zsis) 31.8.2006 (www.zsis.ch)
- BEUSCH MICHAEL/ROHNER ROGER, Möglichkeiten und Grenzen der elektronischen Einreichung von Steuererklärungen, zsis) 22.12.2006
- BIANCHI SILVIO, Ein eidgenössisches Steuergericht?, StR 1987, 351 ff.
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002
- BÖCKLI PETER, Reformatio in pejus – oder der Schlag auf die hilfeschuchende Hand, ZBl 81 (1980), 97 ff.
- BÜHLER JACQUES, Der elektronische Geschäftsverkehr mit dem schweizerischen Bundesgericht, in: Bernhard Ehrenzeller/Rainer J. Schweizer (Hrsg.), Die Reorganisation der Bundesrechtspflege – Neuerungen und Auswirkungen auf die Praxis, St.Gallen 2006, 391 ff.
- CAGIANUT FRANCIS/CAVELTI ULRICH, Degressive Steuersätze, FStR 2006, 150 ff.
- CASANOVA HUGO, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004 – Kantonale Abgaben (inkl. Steuerharmonisierung), ASA 75 (2006/07), 73 ff.
- CAVELTI ULRICH, Die Beschwerde wegen Verletzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, FStR 2003, 253 ff.
- DAUM MICHEL/MARTI URSULA, Die öffentlich-rechtliche Einheitsbeschwerde, plädoyer 3/06, 34 ff.
- DUSS MARCO, Sprüche voller Widersprüche. Von Transponierungen, Seelenwanderungen eines Königs

- von Judäa, wunderbaren Gärten der Willkür, Gleis neundreiviertel und von Rabbi Eliezers Problem, ST 2001, 79 ff.
- FELBER MARKUS, Abfuhr trotz Rückzug der Beschwerde. Eigentümliches Verfahrensrecht im Steuerrecht, StR 2004, 536
- FORSTER MARC, Woran staatsrechtliche Beschwerden scheitern, SJZ 1993, 77 ff.
- GÄCHTER THOMAS, Rechtsweggarantie: Ein Grundrecht auf Raten, plädoyer 3/06, 31 ff.
- GÄCHTER THOMAS/THURNHERR DANIELA, Neues Bundesgerichtsgesetz: Rechtsschutz gewahrt, plädoyer 2/06, 32 ff.
- HÄFELIN ULRICH/HALLER WALTER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht. Die neue Bundesverfassung, 6. A., Zürich/Basel/Genf 2005
- HÄFELIN ULRICH/HALLER WALTER/KELLER HELEN, Bundesgericht und Verfassungsgerichtsbarkeit nach der Justizreform. Supplement zur 6. A. des «Schweizerischen Bundesstaatsrechts», Zürich/Basel/Genf 2006
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5.A., Zürich/Basel/Genf 2006
- HINNY PASCAL, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer – Insbesondere die Frage der Rechtmässigkeit eines teilweise degressiv verlaufenden Steuertarifs im Bereich sehr hoher Einkommen und Vermögen, am Beispiel der im Kanton Schaffhausen seit 2004 geltenden Regelung, FStR 2006, 61 ff.
- KÄLIN WALTER, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, 2. A., Bern 1994
- KARLEN PETER, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, Basel/Genf/München 2006
- KIENER REGINA/KUHN MATHIAS, Das neue Bundesgerichtsgesetz – eine vorläufige Würdigung, ZBl 107 (2006), 141 ff.
- Rechtsschutz im Ausländerrecht, in: Alberto Achermann/Martina Caroni/Astrid Epiney/Walter Kälin/Minh Son Nguyen (Hrsg.), Jahrbuch für Migrationsrecht/Annuaire du droit de la migration 2005/2006, Bern 2006, 91 ff.
- KIESER UELI, Auswirkungen des Bundesgesetzes über das Bundesgericht auf die Sozialversicherungsrechtspflege, in: Bernhard Ehrenzeller/Rainer J. Schweizer (Hrsg.), Die Reorganisation der Bundesrechtspflege – Neuerungen und Auswirkungen in der Praxis, St.Gallen 2006, 439 ff.
- KOLLER HEINRICH, Grundzüge der neuen Bundesrechtspflege und des vereinheitlichten Prozessrechts, ZBl 107 (2006), 57 ff.
- LOCHER PETER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, recht 2006, 117 ff.
- MÜLLER MARKUS, Die Rechtsweggarantie – Chancen und Risiken. Ein Plädoyer für mehr Vertrauen in die öffentliche Verwaltung, ZBJV 2004, 161 ff.
- MÜLLER PATRICK M., Aspekte der Verwaltungsrechtspflege, dargestellt am Beispiel von Staatssteuerrekurs und Bundessteuerbeschwerde nach Zürcher Recht, Diss. Bern 2005, Bern 2006
- NOBEL PETER/WALDBURGER ROBERT, Der Unternehmensstandort Schweiz aus steuer- und aktienrechtlicher Sicht, in: Ernst A. Kramer/Peter Nobel/Robert Waldburger (Hrsg.), Festschrift für Peter Bockli, Zürich/Basel/Genf 2006, 27 ff.
- PFISTERER THOMAS, Der kantonale Gesetzgeber vor der Reform der Bundesrechtspflege, in: Bernhard Ehrenzeller/Rainer J. Schweizer (Hrsg.), Die Reorganisation der Bundesrechtspflege – Neuerungen und Auswirkungen auf die Praxis, St.Gallen 2006, 257 ff.
- PFUND WALTER R., Das Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts, ASA 48 (1979/80), 1 ff.
- REICH MARKUS, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, ASA 74 (2005/06), 689 ff.
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2005 (1. Teil), FStR 2006, 222 ff.
- SAXER URS, Vom Öffentlichkeitsprinzip zur Justizkommunikation – Rechtsstaatliche Determinanten einer verstärkten Öffentlichkeitsarbeit der Gerichte, ZSR NF 125 (2006), 459 ff.
- SCHMID NIKLAUS, Die Strafrechtsbeschwerde nach dem Bundesgesetz über das Bundesgericht – eine erste Auslegung, ZStrR 2006, 160 ff.
- SCHÜLE KURT, Auf leisen Sohlen zum Anwaltsmonopol?, ST 2003, 555
- SCHWEIZER RAINER J., Die subsidiäre Verfassungsbeschwerde nach neuem Bundesgerichtsgesetz, in: Bernhard Ehrenzeller/Rainer J. Schweizer (Hrsg.), Die Reorganisation der Bundesrechtspflege – Neue

- rungen und Auswirkungen auf die Praxis, St.Gallen 2006, 351 ff.
- SEILER HANSJÖRG/VON WERDT NICOLAS/GÜNGERICH ANDREAS, Bundesgerichtsgesetz (BGG), Bern 2006
- SIEBER ROMAN, Art. 5, 8, 10 Abs. 1 und 2, 50 StG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG), Basel 2006
- SIMONEK MADELEINE, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2003 – Direkte Bundessteuer, ASA 74 (2005/06), 1 ff.
- Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004 – Direkte Bundessteuer, ASA 75 (2006/07), 3 ff.
- SPÜHLER KARL /DOLGE ANNETTE/VOCK DOMINIK, Kurzkomentar zum Bundesgerichtsgesetz (BGG), Lachen 2006
- STADELMANN THOMAS, Die eidgenössische Steuerrekurskommission – ein Fachgericht. Überlegungen zur Spezialisierung in der Judikative, in: Liliane Subilia-Rouge/Pascal Mollard/Anne Tissot Benedetto (Hrsg.), Festschrift SRK, Lausanne 2004, 343 ff.
- Die Kontrollkommission zur Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung – Einige Überlegungen zum Bericht der Expertenkommission vom Juni 2004, StR 2005, 655 ff.
- THOMMEN MARC/WIPRÄCHTIGER HANS, Die Beschwerde in Strafsachen, AJP 2006, 651 ff.
- TOPHINKE ESTER, Bedeutung der Rechtsweggarantie für die Anpassung der kantonalen Gesetzgebung, ZBl 107 (2006), 88 ff.
- VITALI MARCO, Steuerdegression – Weder diskriminierend noch willkürlich, sondern sachlich begründet. Eine Antwort auf Rolf Benz, Verfassungsmässige Aspekte degressiver Einkommens- und Vermögenssteuertarife, zsis) – Monatsflash März 2006, zsis) – Monatsflash September 2006 (mit einer Kurz-Replik von Rolf Benz; www.zisis.ch)
- WALTHER FRIDOLIN, Auswirkungen des BGG auf die Anwaltschaft/Parteivertretung, in: Bernhard Ehrenzeller/Rainer J. Schweizer (Hrsg.), Die Reorganisation der Bundesrechtspflege – Neuerungen und Auswirkungen auf die Praxis, St.Gallen 2006
- WEBER-DÜRLER BEATRICE, Zur neusten Entwicklung des Verhältnismässigkeitsprinzips, in: Benoît Bovay/Minh Son Nguyen (Hrsg.), Mélanges Pierre Moor, Bern 2005, 593 ff.
- WOLF ROBERT, Die neue Rechtsmittelordnung im Bund, Sonderheft Vergaberecht, Baurecht 2006, 11 ff.
- WURZBURGER ALAIN, La loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 – Charge et décharge du Tribunal fédéral, SJZ 2005, 489 ff.
- YERSIN DANIELLE, Harmonisation fiscale, la dernière ligne droite, ASA 69 (2000/01), 305 ff.
- ZIEGLER MARTIN, Zur Rechtsnatur der künftigen Einheitsbeschwerden. Lückenhaftes Bundesgesetz über das Bundesgericht (BGG), SJZ 2006, 56 f.
- ZWEIFEL MARTIN, Art. 109 - 119, 122 - 135, 203 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel 2000
- Die Strafsteuer als Strafe, ASA 58 (1989/90), 1 ff.

Rechtsquellen

- BGG, BG über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), BBl 2005, 4045 ff. (ab 1.1.2007: SR 173.110)
- BGÖ, BG über das Öffentlichkeitsprinzip der Verwaltung (Öffentlichkeitsgesetz) (vom 17.12.2004), SR 152.3
- Gerichtsverfassungsgesetz des Kantons Zürich (vom 13.6.1976), OS 211.1
- OG, BG über die Organisation der Bundesrechtspflege (Bundesrechtspflegegesetz) (vom 16.12.1943), SR 173.110
- OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220
- R für das Schweizerische Bundesgericht (vom 14.12.1978), SR 173.111.1
- RPG, BG über die Raumplanung (Raumplanungsgesetz) (vom 22.6.1979), SR 700
- StG ZH, Steuergesetz des Kantons Zürich (vom 8.6.1997), OS 631.1
- V über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (vom 19.12.1994), SR 642.121
- Verfassung des Kantons Zürich (vom 27.2.2005), OS 101
- VGG, BG über das Verwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), AS 2006, 2197 ff.

VRPG AG, Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege des Kantons Aargau (vom 9.7.1968), SAR 271.100

VRPG ZH, Gesetz über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (Verwaltungsrechtspflegegesetz) (vom 24.5.1959), OS 175.2

VStrR, BG über das Verwaltungsstrafrecht (vom 22.3.1974), SR 313.0

VwVG, BG über das Verwaltungsverfahren (vom 20.12.1968), SR 172.021 (in der Fassung gemäss Art. 49 Abs. 1 VGG; in Kraft ab 1.1.2007)

ZertES, BG über Zertifizierungsdienste im Bereich der elektronischen Signatur (BG über die elektronische Signatur) (vom 19.12.2003), SR 943.03

Materialien

Bericht der Expertenkommission Steuerstrafrecht vom Oktober 2004, 26 ff. (<http://www.estv.admin.ch/data/d/steuerstrafrecht/bericht.pdf> [zuletzt besucht am 31.8.2006])

Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates vom 13.2.2006 zur Initiative des Kantons Jura: «Aufhebung von Bundessteuerbestimmungen, die gegen Artikel 6 EMRK verstossen», BBl 2006, 4021 ff.

Botschaft zum BG über die Bereinigung und Aktualisierung der Totalrevision der Bundesrechtspflege (vom 1.3.2006), BBl 2006, 3067 ff.

Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege (vom 28.2.2001), BBl 2001, 4202 ff.

Stellungnahme des Bundesrats zum Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates vom 13.2.2006 zur Initiative des Kantons Jura: «Aufhebung von Bundessteuerbestimmungen, die gegen Artikel 6 EMRK verstossen» (vom 12.4.2006), BBl 2006, 4039 ff.