

Die Einheitsbeschwerde im Steuerrecht

Neuerungen und Konstanten beim formellen bundesgerichtlichen Rechtsschutz aufgrund des Bundesgerichtsgesetzes (2. Teil)

Dr. iur. Michael Beusch*

Inhalt**

In der vorangehenden Ausgabe:

1	Einleitung	4.4	Übergangsrecht
2	Darstellung des Status quo	4.5	Auswirkungen auf die Kantone
3	Ziele der Justizreform	4.5.1	Richterliche Vorinstanzen
4	Einheitsbeschwerde im öffentlichen Recht	4.5.2	Übergangsfrist für Anpassungen
4.1	Vorbemerkung: Organisation des Bundesgerichts	4.5.3	Länge des Instanzenzuges
4.1.1	Keine vom Gesetzgeber vorgegebene Spezialisierung	4.5.4	Ausgestaltung der kantonalen Kognition (Novenverbot)
4.1.2	Umfang und Besetzung des Spruchkörpers	4.5.5	Eröffnung kantonalen Entscheide
4.2	Eintretensvoraussetzungen	4.6	Spezialfall Steuerstrafrecht
4.2.1	Anfechtungsobjekt	5	Subsidiäre Verfassungsbeschwerde
4.2.1.1	Verfügungen und kantonale Erlasse	6	Würdigung und Fazit
4.2.1.2	Ausnahmenkatalog		Literatur
4.2.1.3	Vorinstanzen		Rechtsquellen
4.2.2	Beschwerdegrund		Materialien
4.2.3	Subsidiarität		
4.2.4	Beschwerderecht		
4.2.5	Form		
4.2.6	Frist		

In dieser Ausgabe:

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

* Rechtsanwalt, Bundesverwaltungsrichter und Ersatzrichter am Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, Lehrbeauftragter an der Universität Zürich.

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

4.3 Ausgewählte Einzelfragen

4.3.1 Vorbemerkung

Nachstehend werden – ohne Anspruch auf vollständige Darstellung – einige ausgewählte Einzelfragen betrachtet, welche (auch) für die Einheitsbeschwerde in Steuer-sachen von Interesse sind. Der Aufbau folgt dabei dem chronologischen Ablauf vom Moment des anzufechtenden Entscheids über die Beschwerdeerhebung bis zum Urteil des Bundesgerichts.

4.3.2 Kein Anwaltsmonopol

Die Frage, ob das Anwaltsmonopol über zivil- und strafrechtliche Angelegenheiten auch auf die öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ausgedehnt werden sollte, führte zu langen und wechsellvollen Diskussionen¹⁶⁰. Der Bundesrat hatte in seiner Botschaft nämlich eine solche Ausweitung noch vorgesehen, da er von einer generellen Ausdehnung des Anwaltsmonopols eine «siebende» Wirkung erwartete und – zu Recht – darauf hinwies, dass «das Einreichen einer Beschwerde im öffentlichen Recht (...) nicht weniger formelle und materielle Rechtskenntnisse voraus(setze) als die Beschwerdeführung im Zivil- oder Strafrechtsbereich»¹⁶¹. Dabei war sich der Bundesrat der Folgen für das Steuerrecht durchaus bewusst, hielt er doch fest, wegen Fehlens eines Anwaltsmonopols für die Vertretung vor den Vorinstanzen habe «die Ausdehnung des Anwaltsmonopols zur Folge, dass eine Partei, die sich im vorinstanzlichen Verfahren von einem Steuerexperten hat vertreten lassen, im Verfahren vor dem Bundesgericht entweder ihren Parteivertreter wechseln oder aber – unter Verzicht auf die Parteientschädigung – die Beschwerde in eigenem Namen einreichen muss. Davon ist ein gewisser Abhalteeffekt zu erwarten, der zur Entlastung des Bundesgerichts beitragen dürfte.»

Nachdem der Ständerat ursprünglich – gegen seine vorberatende Kommission – dem Bundesrat noch gefolgt war¹⁶², wurde diese Regelung schliesslich in den Räten doch wieder dahingehend zurück geändert, dass die bisherige Regelung weiter gelten sollte und der Anwaltszwang weiterhin auf das Zivil- und Strafrecht beschränkt bleibt¹⁶³. Massgebend für diesen Meinungsumschwung waren nicht zuletzt die gebräuchlichen Verhältnisse im Beitrags- und Steuerrecht, in welchen oft Treuhänder

oder Steuerberaterinnen ohne Anwaltspatent Klienten vertreten¹⁶⁴.

Dieses Beibehalten des Status quo für das öffentliche Recht lässt sich – zumindest für das Steuerrecht – sicher rechtfertigen, da sich mit der öffentlich-rechtlichen Einheitsbeschwerde kaum mehr komplexe Abgrenzungsfragen ergeben, zumal die subsidiäre Verfassungsbeschwerde im Steuerrecht nur marginale Bedeutung hat¹⁶⁵. Allerdings sind ausreichende Begründungen für ein gutes Prozessieren nach wie vor unabdingbar¹⁶⁶.

Nichts geändert hat sich auch bei steuerstrafrechtlichen Prozessen. Da es sich bei sämtlichen Steuerstrafen um echte kriminalrechtliche Strafen handelt¹⁶⁷, gilt für entsprechende Verfahren – unabhängig vom letztlich für die Anrufung des Bundesgerichts einschlägigen Rechtsmittel¹⁶⁸ – das Anwaltsmonopol¹⁶⁹.

4.3.3 Keine Zugangsbeschränkungen

Nach wie vor existieren im Steuerrecht keine Beschränkungen für den Zugang zum Bundesgericht. Wiewohl selbstverständlich auch Steuerstreitigkeiten einen Streitwert aufweisen¹⁷⁰, hat der entsprechende Streitwertgrenzen aufstellende Artikel mangels ausdrücklicher Erwähnung für das Steuerrecht keine Bedeutung¹⁷¹.

160 Vgl. KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 32 f., auch zum Folgenden.

161 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4293, auch zum Folgenden.

162 AB S 2003, 895 f.

163 Art. 40 Abs. 1 BGG.

164 AB N 2004, 1589 ff. Zu diesem Meinungsumschwung beigetragen hat sicher auch die «Überzeugungsarbeit» der von einer Änderung betroffenen Berufsverbände, welche – durchaus legitimerweise und letztlich auch erfolgreich – ihre Interessen zu wahren versuchten; vgl. etwa SCHÜLE, Auf leisen Sohlen zum Anwaltsmonopol?, 555.

165 Vgl. nachstehend Abschn. 5. Zur Bedeutung sauberer Abgrenzungen und sorgfältigen Prozessierens nach bis Ende 2006 geltendem Recht vgl. aber etwa FORSTER, Woran staatsrechtliche Beschwerden scheitern, 77 ff. Immerhin sei angemerkt, dass auch in Zukunft die bundesgerichtliche Prüfung der vorgebrachten Rügen nach den Vorschriften über die entsprechende Beschwerdeart erfolgt; Art. 119 Abs. 3 BGG.

166 Vgl. nachstehend Abschn. 4.3.5.

167 BEUSCH, Vorbem. zu Art. 45 - 50 StG N 10 mwH. Der Bericht der Expertenkommission Steuerstrafrecht vom Oktober 2004, 26 ff., spricht bezogen auf die übertretungsstrafrechtlichen Regelungen in DBG und StHG von «Verwaltungsverfahren mit Sanktionen mit strafrechtlichem Charakter»; vgl. auch den 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» (BBI 2006, 4021) sowie die diesbezügliche Stellungnahme des Bundesrats vom 12.4.2006 (BBI 2006, 4039).

168 Vgl. nachstehend Abschn. 4.6.

169 Art. 40 Abs. 1 BGG.

170 Dies zeigt sich insbesondere auch bei der Verlegung der Gerichtskosten, deren Höhe massgeblich vom Streitwert abhängt (Art. 65 Abs. 2 BGG); vgl. auch nachstehend Abschn. 4.3.13.

171 Art. 85 Abs. 1 BGG: auf dem Gebiet der Staatshaftung und der öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisse, wenn der Streitwert weniger als Fr. 30 000 bzw. 15 000 beträgt. Von diesen Beträgen kann nur abgewichen und dennoch ein Zugang zum

4.3.4 Zulässigkeit elektronischer Eingaben

Auch Bundesgericht und übrige Bundesbehörden können und wollen sich den neueren Kommunikationsformen nicht verschliessen. Neu ist so die Einreichung von Rechtsschriften auf elektronischem Weg möglich¹⁷². Dabei muss das Dokument, das die Rechtsschrift und die Beilagen enthält, von der Partei oder ihrem Vertreter bzw. ihrer Vertreterin mit einer anerkannten elektronischen Signatur versehen werden. Diese hat wie die handschriftliche Unterschrift die Zuordnung eines Dokumentes zu einer Person zu garantieren sowie zu bestätigen, dass der Unterzeichner mit dem verfassten Inhalt einverstanden ist und Dritten gegenüber erklärt, dass er die entsprechenden Rechtsfolgen auf sich nimmt¹⁷³. Um diesen Anforderungen genügen zu können, kann es sich bei der – gemäss Terminologie des Bundesgerichtsgesetzes – anerkannten elektronischen Signatur nur um eine qualifizierte elektronische Signatur im Sinne der einschlägigen Gesetzgebung handeln¹⁷⁴.

Das Bundesgericht bestimmt sodann in einem Reglement, in welchem Format die elektronische Zustellung erfolgen kann¹⁷⁵. Die – zwingend notwendige – Regelung

derartiger Fragen auf dieser Normhierarchiestufe ist dabei angesichts der Tatsache, dass die technischen Formate sehr schnell ändern können, mehr als sinnvoll¹⁷⁶. Die Möglichkeit zur elektronischen Einreichung bzw. zur Zustellung der Entscheide auf diesem Weg wird wegen der damit verbundenen Effizienzgewinne in Zukunft sicher an Bedeutung gewinnen¹⁷⁷.

4.3.5 Begründungspflicht der Beschwerde

Währenddem im bis Ende 2006 und (in übergangsrechtlichen Konstellationen auch heute noch) geltenden Recht bei der staatsrechtlichen Beschwerde das strenge Rügeprinzip gilt¹⁷⁸, war im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde die Begründungspflicht etwas weniger streng¹⁷⁹. Neu verlangt das Gesetz für sämtliche Beschwerden, dass die Rechtsschriften in einer Begründung in gedrängter Form darlegen, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletze¹⁸⁰. Nach der Intention der Botschaft sind an die Begründung eher höhere Anforderungen als bisher bei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde zu stellen. Zwar werde «es Sache der Rechtsprechung sein, zu entscheiden, ob eine Begründung ohne ausdrückliche Nennung der verletzten Bestimmungen» ausreiche. «Angesichts der hohen Arbeitslast des Bundesgerichts (müsse aber) verlangt werden, dass die Beschwerdeführer ihre Begehren hinreichend begründen und damit zu einer effizienten Justiz» beitragen¹⁸¹. Was genau dies im Ergebnis heisst, kann heute noch nicht gesagt werden. Klar scheint immerhin, dass – ausgehend von der heutigen Rechtsprechung zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde – aus der Beschwerde mindestens ersichtlich werden muss, in welchen Punkten und weshalb der angefochtene Akt beanstandet wird, wobei sich die Begründung in minimalem Umfang auch mit dem angefochtenen Entscheid aus-

Bundesgericht erlangt werden, wenn es sich um eine Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung handelt; vgl. dazu etwa GÄCHTER/THURNHERR, Neues Bundesgerichtsgesetz: Rechtsschutz gewahrt, 34.

Eine weitere Streitwertgrenze findet sich in Art. 83 lit. f Ziff. 1 BGG für das öffentliche Beschaffungswesen; vgl. zu den aktuellen Streitwertgrenzen für das Jahr 2006 die V des EVD über die Anpassung der Schwellenwerte im öffentlichen Beschaffungswesen, AS 2005, 5677. Auch bei Erreichen der Schwellenwerte wird hier gemäss Art. 83 lit. f Ziff. 2 BGG zusätzlich vorausgesetzt, dass sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt; zur Problematik dieser Regelung vgl. WOLF, Die neue Rechtsmittelordnung im Bund, 11 ff.

172 Art. 42 Abs. 4 BGG; vgl. auch Art. 21a VwVG (in der Fassung ab 1.1.2007). Es gibt dabei insbesondere keine Beschränkung des Kreises der dergestalt Eingabeberechtigten; Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4263.

173 Vgl. Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4263; vgl. auch SPÜHLER/DOLGE/VOCK, Art. 42 BGG N 7 f.

174 Art. 2 lit. c ZertES (BG über die elektronische Signatur). Vgl. auch Art. 2 lit. e des Reglementes des Bundesgerichts vom 5.12.2006 über den elektronischen Rechtsverkehr mit Parteien und Vorinstanzen (ReRBGer) und Art. 14 Abs. 2^{bis} OR, wonach der eigenhändigen Unterschrift nur eine qualifizierte elektronische Signatur gleichgestellt ist, die auf einem qualifizierten Zertifikat eines anerkannten Zertifizierungsdienste-Anbieters im Sinne des ZertES beruht. Ob allerdings das zusätzliche Einführen eines weiteren Begriffs im Bundesgerichtsgesetz im an solchen Definitionen ohnehin nicht armen Rechtsgebiet des elektronischen Rechtsverkehrs nötig gewesen war, erscheint fraglich; vgl. BEUSCH/ROHNER, Möglichkeiten und Grenzen der elektronischen Einreichung von Steuererklärungen bei den direkten Steuern, 4.4.1. Die Frage (noch) offen lassend dagegen BÜHLER, Der elektronische Geschäftsverkehr mit dem schweizerischen Bundesgericht, 394 f.

175 Vgl. BÜHLER, Der elektronische Geschäftsverkehr mit dem schweizerischen Bundesgericht, 395 f. Zur Frage der Fristenwahrung vgl. vorstehend Abschn. 4.2.6.

176 Vgl. Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4266; vgl. BEUSCH/ROHNER, Möglichkeiten und Grenzen der elektronischen Einreichung von Steuererklärungen bei den direkten Steuern, 4.3.3.

177 Vgl. auch KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 28. Vgl. aber zur Problematik der Anfangsphase vorstehend Fn 158.

178 Art. 90 Abs. 1 lit. b OG; vgl. HÄFELIN/HALLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht. Die neue Bundesverfassung, N 2033 mwH.

179 Art. 108 OG. Vgl. aber BGE 130 I 312 E 1.

180 Art. 42 Abs. 2 BGG. Zu den Konsequenzen der Begründungspflicht für die Rügen der Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht vgl. Art. 106 Abs. 2 BGG sowie nachstehend Abschn. 4.3.8.

181 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4294, 4346. In diesem Sinn auch KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 26: «(Mit Art. 42 Abs. 2 BGG) besteht eine Grundlage, die Begründungspflicht inskünftig etwas strenger zu handhaben.»

einander setzen muss¹⁸². Sicher ist zudem, dass – bei allem Verständnis für Effizienzüberlegungen – die Begründungspflicht nicht (besonders) streng sein darf, um das Gericht von Geschäften zu befreien. Ist eine Begründung aber einmal wirklich ungenügend, so kann dies in offensichtlichen Fällen sogar zu einer einzelrichterlichen Nichteintretensverfügung führen¹⁸³.

4.3.6 Kostenvorschusspflicht

Da es nach BGG keine unentgeltlichen Verfahren mehr gibt und in sämtlichen Verfahren vor Bundesgericht Kosten verlegt werden¹⁸⁴, sind diese Kosten grundsätzlich sicherzustellen, und zwar durch diejenige Partei, welche das Bundesgericht anruft¹⁸⁵. Deutlich zu Gunsten des Rechtsuchenden vereinfacht worden sind die Modalitäten der Einhaltung der angesetzten Zahlungsfristen: Währenddem nach geltendem Recht aufgrund der strengen bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Frist nur eingehalten ist, wenn der Vorschuss spätestens am letzten Tag der Frist beim Gericht eingeht oder an die Post übergeben wird¹⁸⁶, so gilt neu die Frist für die Zahlung eines

Vorschusses oder für eine Sicherstellung als gewährt, wenn der Betrag rechtzeitig zu Gunsten des Bundesgerichts der Schweizerischen Post übergeben oder einem Post- oder Bankkonto in der Schweiz belastet worden ist¹⁸⁷. Eine zusätzliche Milderung erfuhr die Regelung durch die im Verlauf der parlamentarischen Beratungen eingefügte Verpflichtung des Gerichts zur Ansetzung einer Nachfrist bei Verpassen der ersten Frist zur Leistung eines Kostenvorschusses¹⁸⁸.

4.3.7 Keine aufschiebende Wirkung der Beschwerde

Die öffentlich-rechtliche Einheitsbeschwerde hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung, es sei denn, solches werde ausdrücklich angeordnet¹⁸⁹. Ob es sich bei der genannten Beschwerde um ein ausserordentliches Rechtsmittel handelt, das Rechtskraft und Vollstreckbarkeit der angefochtenen Entscheide hemmt, ist umstritten¹⁹⁰. Geht man von einem ausserordentlichen Rechtsmittel aus, so ist das im vorinstanzlichen Entscheid Erkannte (theoretisch) vollstreckbar, was trotz bestehendem Rückzahlungsanspruch bei Obsiegen vor Bundesgericht bei der im vorinstanzlichen Verfahren noch unterliegenden Partei zu Liquiditätsproblemen führen kann. In potentiell entsprechenden Konstellationen empfiehlt sich deshalb bis zur entsprechenden Klärung durch das Bundesgericht vorsichtshalber ein Gesuch um Gewährung der aufschiebenden Wirkung¹⁹¹.

182 BGE 131 II 449 E 1.3. Zu den strengeren Anforderungen für die für das Steuerrecht nicht einschlägigen Konstellationen von Art. 84 Abs. 2 BGG sowie Art. 106 Abs. 2 und Art. 117 BGG vgl. HÄFELIN/HALLER/KELLER, Bundesgericht und Verfassungsgerichtsbarkeit nach der Justizreform, N 2021, 2039 f.; KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 27 f.

183 Art. 108 Abs. 1 lit. b BGG; vgl. auch vorstehend Abschn. 4.1.2. Zu weiteren möglichen Konsequenzen eines Verstosses gegen die in Art. 42 Abs. 2 BGG umschriebene Begründungspflicht vgl. auch Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4294 f.

184 Art. 65 BGG; vgl. nachstehend Abschn. 4.3.13.

185 Art. 62 Abs. 1 BGG; vgl. auch bereits Art. 150 Abs. 1 OG. Bei Vorliegen besonderer, weder im Gesetz noch in der Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege näher ausgeführter Gründe kann allerdings auf die Erhebung des Kostenvorschusses ganz oder teilweise verzichtet werden; vgl. demgegenüber mögliche Gründe bei SPÜHLER/DOLGE/VOCK, Art. 62 BGG N 2. Unter genau umrissenen Umständen, nämlich bei fehlendem Wohnsitz in der Schweiz oder nachweislicher Zahlungsfähigkeit, kann zudem die das Bundesgericht anrufende Partei auch auf Begehren der Gegenpartei zur Sicherstellung einer allfälligen Parteientschädigung verpflichtet werden (Art. 62 Abs. 2 BGG, vgl. auch bereits Art. 150 Abs. 1 OG); zur Bemessung der Parteientschädigung vgl. Art. 68 BGG sowie nachstehend Abschn. 4.3.13. Nach wie vor besteht auch die Möglichkeit der unentgeltlichen Rechtspflege; Art. 64 BGG.

186 Die Erteilung des Zahlungsauftrags an eine Bank innert der Frist genügt nach bis Ende 2006 geltendem Recht dagegen nicht. Erfolgt die Ausführung der Zahlung zwischen der Bank und der Post auf elektronischem Weg (Benützung elektronischer Datenträger bzw. elektronische Datenübermittlung im Rahmen des Sammelauftragsdienstes der Post [SAD]), so kamen angesichts der Besonderheiten dieser Zahlungsart und der damit verbundenen technischen Abläufe spezielle Regeln zur Anwendung. Die Zahlung galt nur dann als rechtzeitig geleistet, wenn einerseits die elektronischen Daten bzw. der Datenträger spätestens am letzten Tag der vom Gericht festgesetzten Frist der Post übergeben wurde und andererseits das eingesetzte Fälligkeitsdatum noch innert der vom Gericht fest-

gesetzten Zahlungsfrist lag; vgl. etwa (anstelle vieler) BGer 1P.465/2006, 14.8.2006, E 2.

187 Art. 48 Abs. 4 BGG. Wie allerdings WALTHER, Auswirkungen des BGG auf die Anwaltschaft/Parteivertretung, 360, angesichts des im massgeblichen Punkt gegenüber dem heute einschlägigen Art. 21 VwVG unveränderten Inhalts, wonach die Übergabe des Betrags an die schweizerische Post zur Fristwahrung genügt, zum Schluss kommt, fürderhin sei die Wahrung der Zahlungsfrist nicht mehr durch rechtzeitige Übergabe eines Zahlungsauftrags an die Post möglich, bleibt unklar.

188 Art. 62 Abs. 3 und 63 Abs. 2 BGG; anders, ohne Ansetzung einer Nachfrist, noch ausdrücklich Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 3404; vgl. auch KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 30.

189 Art. 103 BGG; anders noch Art. 111 Abs. 1 OG. Damit wollte der Gesetzgeber auch die Attraktivität der Beschwerde an das Bundesgericht senken und dieses entlasten; VON WERDT, Art. 103 BGG N 6. Weiterhin aufschiebende Wirkung hat die bei den von Bundesorganen erhobenen Steuern einschlägige Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht; Art. 37 VGG iVm Art. 55 Abs. 1 VwVG.

190 Ein ordentliches Rechtsmittel unter Berufung auf Art. 119 Abs. 1 BGG bejahend AEMISEGGER, Der Beschwerdegang in öffentlichen Angelegenheiten, 116; a. A. ZIEGLER, Zur Rechtsnatur der künftigen Einheitsbeschwerden, 56 f.

191 Art. 103 Abs. 3 BGG. Vgl. dazu neuerdings ausführlich BAUMBERGER, Aufschiebende Wirkung bundesrechtlicher Rechtsmittel im öffentlichen Recht, 174 ff.

4.3.8 Eingeschränkte Officialmaxime durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht wendet das Recht zwar von Amtes wegen an¹⁹². Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht wird allerdings nur insofern geprüft, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist¹⁹³. Damit wird die heute sowohl bei der staatsrechtlichen Beschwerde als auch der Verwaltungsgerichtsbeschwerde geltende Praxis festgeschrieben¹⁹⁴. Fehlt es an einer solchen Begründung und «führt der Beschwerdeführer nicht zumindest in erkennbarer Weise an, welches Grundrecht seiner Meinung nach verletzt sei, und legt er nicht kurz dar, worin die behauptete Verletzung bestehe, unterbleibt die Überprüfung durch das Bundesgericht»¹⁹⁵.

4.3.9 Kognition des Bundesgerichts

Das Bundesgericht übt eine Rechtskontrolle aus und ist dementsprechend an den Sachverhalt gebunden, wie ihn die Vorinstanz festgestellt hat¹⁹⁶. Bereits daraus folgt die grundsätzliche Unzulässigkeit des Vorbringens neuer Tatsachen und Beweismittel vor Bundesgericht¹⁹⁷. Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen dementsprechend nur so weit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gegeben hat¹⁹⁸. Nicht geregelt ist im Gesetz allerdings, inwieweit Tatsachen, welche sich erst nach dem vorinstanzlichen Entscheid verwirklicht haben (so genannte echte tatsächliche Noven) und

neue Rechtsbehauptungen zulässig sind. Einschlägig bleibt diesbezüglich die bisherige Rechtsprechung¹⁹⁹.

Für das Steuerrecht bedeutet dies, dass echte Noven vom Novenverbot ausgenommen sind, und zwar namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder – bei den direkten Steuern – auf einem Nachsteuergrund beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen²⁰⁰.

Das vor Bundesgericht bestehende Novenverbot erweist sich im Übrigen im Lichte der Rechtsweggarantie als unproblematisch, garantiert diese doch nicht einmal einen Zugang zum Bundesgericht, geschweige denn eine bestimmte Art der Überprüfung²⁰¹.

4.3.10 Ausweitung der Öffentlichkeit von Verhandlungen und Urteilsberatungen

Währenddem das noch geltende Recht in gewissen Bereichen die Öffentlichkeit von Verhandlungen, Beratungen und Abstimmungen ganz ausschloss und in Steuersachen blosse Parteiöffentlichkeit vorsah²⁰², sind fortan Parteiverhandlungen wie auch die mündlichen Beratungen und die darauf folgenden Abstimmungen in allen Rechtsgebieten grundsätzlich öffentlich²⁰³. Nach wie vor kann aber im Einzelfall die Öffentlichkeit ganz oder teilweise ausgeschlossen werden, wenn eine Gefährdung der Sicherheit, der öffentlichen Ordnung oder der Sittlichkeit zu befürchten ist oder das Interesse einer beteiligten Person es rechtfertigt²⁰⁴. Ein derartiges Interesse kann allerdings angesichts der bewussten Abschaffung der Parteiöffentlichkeit in Steuersachen nicht allein darin bestehen, dass die in der Streitsache erscheinenden Steuerdaten des Beschwerdeführers der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden²⁰⁵. Die damit erfolgende Durchbre-

192 Art. 106 Abs. 1 BGG; vgl. dazu auch VON WERDT, Art. 106 BGG N 2 ff.

193 Art. 106 Abs. 2 BGG; zur Begründungspflicht vgl. vorstehend Abschn. 4.3.5. Zu den Gründen für diese Regelung vgl. Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4344.

194 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4344; AEMISEGGER, Der Beschwerdegang in öffentlichen Angelegenheiten, 118 ff.

195 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4345. Da alle Beschwerdegründe mit demselben Rechtsmittel vorgebracht werden können, muss in der Beschwerdeschrift selbst darauf geachtet werden, dass dem Rügeprinzip – wo nötig – genügend nachgekommen wird; vgl. auch GÄCHTER/THURNHERR, Neues Bundesgerichtsgesetz: Rechtsschutz gewahrt, 34.

196 Art. 105 Abs. 1 BGG; vgl. vorstehend Abschn. 4.2.2. Eine Ausnahme besteht für gewisse sozialversicherungsrechtliche Streitigkeiten (Art. 105 Abs. 3 BGG); vgl. zu dieser systemwidrig erweiterten Kognition VON WERDT, Art. 105 BGG N 6 f.

197 Vgl. etwa die dies aufnehmende Erwägung im Entscheid des VGer ZH vom 22.12.1999, RB 1999 Nr. 149 E 2.

198 Art. 99 Abs. 1 BGG; zu den Beispielen zulässiger Noven im Sinne dieses Artikels vgl. Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4339 f. Neue Begehren dagegen sind gänzlich unzulässig (Art. 99 Abs. 2 BGG); vgl. DAUM/MARTI, Die öffentlich-rechtliche Einheitsbeschwerde, 37.

199 BGE 125 II 508 E 3 (echte rechtliche Noven); BGE 130 II 497 E 2 (echte tatsächliche Noven).

200 Vgl. etwa Art. 51 bzw. 53 StHG und Art. 147 bzw. 151 DBG. Vgl. auch BEUSCH/BÄRTSCHI, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer, 4.7.2.

201 AUBERT/MAHON, Art. 29a BV N 5; BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 734. Novenverbote sind in diesem Licht sogar vor kantonalen Instanzen denkbar; vgl. nachfolgend Abschn. 4.5.4.

202 Art. 17 Abs. 1 und 2 OG.

203 Art. 59 Abs. 1 BGG. Eine mündliche Parteiverhandlung bzw. eine mündliche Urteilsberatung findet aber nicht in jedem Fall statt; in der überwiegenden Anzahl der Fälle wird nach wie vor auf dem Weg der Aktenzirkulation entschieden werden; Art. 57 f. BGG; vgl. Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 4302 f.

204 Art. 59 Abs. 2 BGG.

205 Gl. M. VON WERDT, Art. 59 BGG N 11. Etwas anderes könnte allenfalls immerhin aus der Botschaft zur Totalrevision der

chung des Steuergeheimnisses findet im BGG ohne weiteres eine genügende gesetzliche Grundlage²⁰⁶.

Diese Beibehaltung bzw. (bezogen auf das Steuerrecht) Ausweitung der Öffentlichkeit befindet sich auch in Übereinstimmung mit dem Öffentlichkeitsgesetz (BGÖ) vom 17.12.2004²⁰⁷. Nur die öffentliche mündliche Urteilsberatung ermöglicht im Übrigen auch, die Rechtsposition einer auch nach Diskussion noch bestehenden Minderheit zur Kenntnis zu bekommen. Nach wie vor nicht vorgesehen ist nämlich die Publikation von Minderheitsmeinungen²⁰⁸.

4.3.11 Keine Reformatio in peius

Ab dem 1.1.2007 auch im Steuerrecht ausdrücklich ausgeschlossen ist eine Reformatio in peius zu Ungunsten des Beschwerdeführenden²⁰⁹. Diese bis anhin bei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde bestehende Möglichkeit²¹⁰, welche vom Bundesgericht nicht selten angewendet²¹¹ und zu Recht seit langem kritisiert worden ist²¹², wurde

richtigerweise ersatzlos gestrichen²¹³. Dies gibt kantonalen Rechtsmittelinstanzen, deren kantonales Recht eine Reformatio in peius nicht zwingend zulässt bzw. bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen vorschreibt, ab dem 1.1.2007 die Möglichkeit, ihrerseits ebenfalls wieder auf derartige Schlechterstellungen zu verzichten²¹⁴.

4.3.12 Reformatorische Entscheide ausser im StHG-Bereich

Was die Art des gutheissenden Entscheides betrifft, so übernimmt das BGG die für die Verwaltungsgerichtsbeschwerde geltende Regelung. Heisst das Bundesgericht nämlich die Beschwerde gut, so entscheidet es in der Sache selbst oder weist diese zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurück. Es kann die Sache aber auch an die Behörde zurückweisen, die als erste Instanz entschieden hat²¹⁵. Das Fällen rein kassatorischer Entscheide, wie dies bei der staatsrechtlichen Beschwerde noch ausschliesslich möglich war²¹⁶, ist damit an sich nicht mehr vorgesehen²¹⁷. Vorbehalten bleiben müssen allerdings spezialgesetzliche Regelungen, welche im Rahmen der umfassenden Anpassung anderer Bundesgesetze nicht geändert worden sind. Genau eine solche Ausnahme sieht das Steuerharmonisierungsgesetz weiterhin vor²¹⁸: Erweist sich eine Beschwerde als begründet, so hebt das Bundesgericht den Entscheid auf und weist die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurück²¹⁹.

Nachdem aufgrund der Zulässigkeit der öffentlich-rechtlichen Einheitsbeschwerde bezogen auf genuin kantonale Angelegenheiten wie die Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie selbst bei der subsidiären Verfassungsbeschwerde nunmehr bei Gutheissung (theoretisch) reformatorische Entscheide möglich sind²²⁰, ist nicht

Bundesrechtspflege gelesen werden, in der festgehalten wird, Art. 59 Abs. 2 BGG decke die in Art. 17 Abs. 1 und 2 OG geregelten Fälle ohne weiteres ab (BBI 2001, 4303; in diesem Sinn wohl auch SPÜHLER/DOLGE/VOCK, Art. 59 BGG N 2). Auf jeden Fall ist – so man die Öffentlichkeit auszuschliessen wünscht – ein entsprechender, rechtzeitiger Antrag ratsam. Eine endgültige Klärung dieser Frage wird erst die bundesgerichtliche Praxis bringen.

206 Vgl. ZWEIFEL, Art. 110 DBG N 13.

207 Dieses Gesetz ist auf den 1.7.2006 in Kraft getreten, gilt für das Bundesgericht unmittelbar allerdings nur sinngemäss, soweit dieses administrative Aufgaben oder solche im Zusammenhang mit der Aufsicht über das Bundesverwaltungsgericht und das Bundesstrafgericht erfüllt (Art. 28 Abs. 1 BGG; vgl. auch Art. 17a OG). Für Gerichtsverfahren selbst ist das Gesetz nicht einschlägig; Art. 3 Abs. 1 BGÖ.

Zur zunehmenden Bedeutung einer über diese eher klassischen Elemente hinausgehenden Informationspolitik durch Gerichte vgl. SAXER, Vom Öffentlichkeitsprinzip zur Justizkommunikation – Rechtsstaatliche Determinanten einer verstärkten Öffentlichkeitsarbeit der Gerichte, 459 ff.

208 Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4303. Eine Einführung dieses in verschiedenen Staaten verbreiteten, beim Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte und auch in verschiedenen Kantonen (vgl. etwa § 138 Abs. 4 des Gerichtsverfassungsgesetzes des Kantons Zürich vom 13.6.1976) bestehenden Instituts auch für die Gerichte des Bundes wurde soweit ersichtlich nie diskutiert.

209 Art. 107 Abs. 1 BGG.

210 Art. 114 Abs. 1 OG.

211 Vgl. etwa das Beispiel bei CASANOVA, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004 – Kantonale Abgaben (inkl. Steuerharmonisierung), 99 f., sowie die bei den Autoren in Fn 212 besprochenen Beispiele.

212 Vgl. dazu grundlegend und die Fragwürdigkeit der Reformatio in peius nachweisend bereits BÖCKLI, Reformatio in peius – oder der Schlag auf die hilfeschuchende Hand, 97 ff. Vgl. auch aus neuerer Zeit FELBER, Abfuhr trotz Rückzug der Beschwerde, Eigentümliches Verfahrensrecht im Steuerrecht, 536; SIMONEK, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2003 – Direkte Bundessteuer, 14 f.; DIES., Die

steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004 – Direkte Bundessteuer, 23 ff. mwH.

213 Vgl. Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBI 2001, 4345.

214 Vgl. etwa den Entscheid des VGer ZH vom 23.10.2002, in welchem dieses *contre coeur* aufgrund der Vorgaben von StHG und DBG und angesichts von Art. 114 Abs. 1 OG als zweite kantonale Gerichtsinstanz ebenfalls die Reformatio in peius einführen musste; RB 2002 Nr. 116, RB 2003 Nr. 98.

215 Art. 107 Abs. 2 BGG; vgl. Art. 114 Abs. 2 OG.

216 Vgl. HÄFELIN/HALLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht. Die neue Bundesverfassung, N 2041, mit Hinweisen auf schon damals bestehende Ausnahmen.

217 Vgl. AEMISEGGER, Der Beschwerdegang in öffentlichen Angelegenheiten, 171 f.; DAUM/MARTI, Die öffentlich-rechtliche Einheitsbeschwerde, 38.

218 Geändert bzw. terminologisch angepasst wurde nämlich lediglich Art. 73 Abs. 1 StHG.

219 Art. 73 Abs. 3 StHG; gl. M. OBERSON, Droit fiscal suisse, § 23 N 100.

220 Art. 107 Abs. 2 iVm Art. 117 BGG. Für den Bereich der subsidiären Verfassungsbeschwerde wird immerhin erwartet, dass das Bundesgericht sich wie ehemals bei der staatsrechtlichen

recht einsichtig und lässt sich auch aus den Materialien nicht entnehmen, weshalb gerade im Steuerharmonisierungsbereich genau diese Ausnahme bestehen blieb²²¹.

4.3.13 Kosten- und Entschädigungsfolgen

Anders als nach bisherigem Recht gibt es ab dem 1.1.2007 vor Bundesgericht in keinem Rechtsgebiet mehr ausnahmslos kostenlose Verfahren²²². Bei den bis anhin kostenlosen Verfahren wird allerdings nur eine höchst bescheidene Gebühr von maximal Fr. 1000 erhoben²²³, und nach wie vor kann ausnahmsweise auf die Erhebung von Kosten gänzlich verzichtet werden²²⁴. Weiterhin ist die Gerichtsgebühr auch streitwertabhängig²²⁵. Die maximalen Gebühren wurden dabei der Teuerung angepasst und betragen allerhöchstens Fr. 200 000²²⁶. Die Gerichtskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt²²⁷, und zwar – da es bei Steuern stets um Vermögensinteressen des Gemeinwesens geht – auch der unterliegenden öffentlichen Hand²²⁸.

Was die Parteientschädigung betrifft, so bestimmt das Bundesgericht im Urteil, ob und bejahendenfalls in welchem Mass die Kosten der obsiegenden Partei von der unterliegenden zu ersetzen sind²²⁹. Dem obsiegenden Gemeinwesen ist allerdings – zumindest im Steuerrecht – kaum je eine Parteientschädigung zuzusprechen, werden die Eidg. Steuerverwaltung oder auch die kantonalen

Steuerverwaltungen doch stets in ihrem amtlichen Wirkungsbereich tätig²³⁰.

4.3.14 Eröffnung der Entscheide

Was die Eröffnung der Entscheide betrifft, so ist auf die Neuheit hinzuweisen, dass diese mit dem Einverständnis der Partei auch auf elektronischem Weg erfolgen kann²³¹. Die letztlich für den Erfolg dieses Weges entscheidenden Detailnormen, die Anforderungen an die elektronische Eröffnung, regelt das Bundesgericht in einem Reglement²³².

4.4 Übergangsrecht

Per 1.1.2007 werden nicht nur das BGG in Kraft gesetzt und unzählige weitere Bundesgesetze geändert, sondern auch das alte Bundesrechtspflegegesetz aufgehoben²³³. Dieses wird allerdings noch eine gewisse Zeit seine Bedeutung behalten. Das Bundesgerichtsgesetz enthält nämlich eine für Prozessgesetze übliche Übergangsbestimmung: So ist es erst auf die nach seinem Inkrafttreten beim Bundesgericht eingeleiteten Verfahren anwendbar, auf ein Beschwerdeverfahren sogar nur dann, wenn auch der angefochtene Entscheid nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes ergangen ist²³⁴.

Nicht zu verwechseln ist dieses Übergangsrecht mit der den Kantonen für die Anpassung ihrer Gesetzgebung zur Verfügung stehenden Übergangsfrist²³⁵.

4.5 Auswirkungen auf die Kantone

4.5.1 Richterliche Vorinstanzen

Die neue Justizordnung sieht nur noch ganz ausnahmsweise vor, dass – spätestens ab 1.1.2009 nach Ablauf der

Beschwerde auf eine Kassation beschränken wird. Regelmässig nur eine solche kommt im Übrigen auch bei erfolgreichen Beschwerden gegen kantonale Erlasse in Frage; vgl. HÄFELIN/HALLER/KELLER, Bundesgericht und Verfassungsgerichtsbarkeit nach der Justizreform, N 2043.

- 221 Der Gesetzgeber sah diese Variante beim Erlass des StHG wohl deshalb vor, weil er die selbst im harmonisierten Recht noch bestehenden Freiräume und die entsprechende – zumindest partielle – Souveränität der Kantone unterstreichen wollte. Von diesen Freiräumen ist allerdings bekanntlich angesichts der die vertikale Steuerharmonisierung betonenden Rechtsprechung des Bundesgerichts nur mehr wenig übrig geblieben; vgl. vorstehend Fn 19.
- 222 Art. 65 BGG; vgl. auch WALTHER, Auswirkungen des BGG auf die Anwaltschaft/Parteivertretung, 375. Dies schliesst nicht aus, dass keine der Parteien diese Kosten tragen muss, weil diese zufolge Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege zugunsten der unterliegenden Partei (Art. 64 BGG) auf die Gerichtskasse genommen werden.
- 223 Art. 65 Abs. 4 BGG. Zu den bis Ende 2006 noch kostenlosen Verfahren vgl. Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, BBl 2001, 3405, sowie KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 30 f.
- 224 Art. 66 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 BGG.
- 225 Art. 65 Abs. 2 ff. BGG; zur Streitwertberechnung vgl. Art. 51 ff. BGG.
- 226 Art. 65 Abs. 3 lit. b iVm Abs. 5 BGG.
- 227 Art. 66 Abs. 1 BGG, mit Hinweis auf die Existenz möglicher Ausnahmen (vgl. auch Abs. 2).
- 228 Art. 66 Abs. 4 BGG; vgl. bereits Art. 156 Abs. 2 OG.
- 229 Art. 66 Abs. 1 und 2 BGG.

230 Art. 68 Abs. 3 BGG.

231 Art. 39 Abs. 2 BGG; Art. 60 Abs. 3 BGG; Art. 3 ReRBGer.

232 Art. 60 Abs. 3 BGG; Reglement des Bundesgerichts vom 5.12.2006 über den elektronischen Rechtsverkehr mit Parteien und Vorinstanzen (ReRBGer); vgl. (ausführlich) BÜHLER, Der elektronische Geschäftsverkehr mit dem schweizerischen Bundesgericht, 397 ff.; zum Fristenlauf SPÜHLER/DOLGE/VOCK, Art. 44 BGG N 3. Zur Berechtigung der Regelung dieser Fragen in einem Reglement vgl. auch BEUSCH/ROHNER, Möglichkeiten und Grenzen der elektronischen Einreichung von Steuererklärungen bei den direkten Steuern, sowie vorstehend Fn 176.

233 Art. 131 Abs. 1 BGG.

234 Art. 132 Abs. 1 BGG. Auf am 1.1.2007 hängige Verfahren ist das BGG mithin ebenso wenig anwendbar wie auf im Jahre 2007 vor Bundesgericht eingereichte Beschwerden, welche von den Vorinstanzen noch im Jahre 2006 eröffnet worden sind (vgl. KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 75). Dementsprechend ist Art. 112 BGG für solche Entscheide noch nicht einschlägig.

235 Vgl. nachstehend Abschn. 4.5.2.

zweijährigen Übergangsfrist²³⁶ – gegen Entscheide nicht-richterlicher Behörden an das Bundesgericht gelangt werden kann²³⁷. Demzufolge sind durch die Kantone auch in denjenigen Gebieten (obere) Gerichtsinstanzen zu schaffen, in denen der Ausnahmenkatalog der öffentlich-rechtlichen Einheitsbeschwerde greift und nur eine subsidiäre Verfassungsbeschwerde geführt werden kann²³⁸. Mindestens eine Gerichtsinstanz mit einer umfassenden Rechts- und Sachverhaltskontrolle verlangt im Übrigen bereits die nach Ablauf der zweijährigen Übergangsfrist²³⁹ spätestens ab 1.1.2009 ebenfalls geltende Rechtsweggarantie²⁴⁰.

Das Bundesgerichtsgesetz sowie die Bundesgesetzgebung verlangen im öffentlichen Recht von den Kantonen aber keinen doppelten gerichtlichen Instanzenzug²⁴¹.

Im Steuerrecht sind die durch die Rechtsweggarantie und das neue Bundesgerichtsgesetz ausgelösten Anpassungen relativ gering, existiert doch bei der zahlenmässig bedeutendsten Art des Verfahrens, der Steuererhebung, sowie demjenigen mit den einschneidendsten Wirkungen, der Steuerstrafe, bereits nach bisherigem Recht ein mehrstufiger Rechtsschutz mit mindestens einer Gerichtsinstanz²⁴². Anpassungsbedarf besteht dagegen bei Steuerer-

lass und -bezug, bei welchen es heute vielfach noch keinen genügenden (gerichtlichen) Rechtsschutz gibt²⁴³.

Diese Anpassungen gebietet zum einen wie gesagt die Rechtsweggarantie, zum anderen aber auch die im Bundesgerichtsgesetz vorgesehene Vorinstanzenregelung. Zwar sind Erlass und Stundung im Ausnahmenkatalog der öffentlich-rechtlichen Einheitsbeschwerde aufgeführt²⁴⁴ und ist die subsidiäre Verfassungsbeschwerde nur zulässig, wenn ein rechtlich geschütztes Interesse angerufen werden kann²⁴⁵. Da aber bei gegebenen Voraussetzungen ein Anspruch auf Gewährung des Erlasses besteht, gibt es auch ein rechtlich geschütztes Interesse und ist nach Durchlaufen des kantonalen Instanzenzuges auch eine subsidiäre Verfassungsbeschwerde an das Bundesgericht möglich²⁴⁶.

Welche gerichtliche Instanz bzw. gerichtlichen Instanzen in den Kantonen für diese Überprüfung vorzusehen sind, regelt das Bundesrecht nicht abschliessend. Unmittelbare Vorinstanzen des Bundesgerichts in diesen Fällen sind zwar an sich nur obere kantonale Gerichte, es sei denn, es könne als Ausnahme nach einem anderen Bundesgesetz gegen Entscheide anderer richterlicher Behörden direkt Beschwerde an das Bundesgericht erhoben werden²⁴⁷. Genau derartige Ausnahmen lassen das Recht der direkten Bundessteuer sowie das Steuerharmonisierungsgesetz für den harmonisierten Bereich zu, ist doch in beiden Gesetzen die Einführung einer zweiten kantonalen Gerichtsinstanz den Kantonen überlassen²⁴⁸. Abzu-

236 Vgl. nachfolgend Abschn. 4.5.2.

237 Art. 86 Abs. 3, 87 und 88 Abs. 1 lit. b BGG. Umstritten ist dagegen, ob auch Art. 88 Abs. 2 BGG generell in kantonalen Stimmrechtsangelegenheiten einen Verzicht auf eine richterliche Vorinstanz zulässt; zustimmend KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 70; verneinend PFISTERER, Der kantonale Gesetzgeber vor der Reform der Bundesrechtspflege, 305 f.; TOPHINKE, Bedeutung der Rechtsweggarantie für die Anpassung der kantonalen Gesetzgebung, 105 f.

Angesichts der verfassungsrechtlichen Vorgaben der Rechtsweggarantie (Art. 29a BV) ist m. E. davon auszugehen, Art. 88 Abs. 2 BGG statuiere keine generell zulässige Ausnahme. Dies zum einen, weil die Frage, ob die politischen Rechte der Stimmberechtigten in kantonalen Angelegenheiten durch behördliche Akte verletzt werden können, durchaus justizabel ist. Zum anderen enthält Art. 88 Abs. 2 BGG selbst bereits eine Ausnahme von der Überprüfbarkeit bezüglich Akte des Parlaments und der Regierung, was den zulässigen Ausnahmen von der Rechtsweggarantie entspricht; vgl. BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 735 ff.

238 KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 69 f.

239 Vgl. nachfolgend Abschn. 4.5.2.

240 Art. 29a BV.

241 BERGER, Gedanken zu einer Reform der Zuständigkeitsordnung in der Zürcherischen Steuerrechtspflege, 96 Fn 8; PFISTERER, Der kantonale Gesetzgeber vor der Reform der Bundesrechtspflege, 295; TOPHINKE, Bedeutung der Rechtsweggarantie für die Anpassung der kantonalen Gesetzgebung, 109.

242 Vgl. die Übersichten bei BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 717 ff.

243 Vgl. zum Status quo bzw. dem Anpassungsbedarf BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 725 ff. bzw. 746 ff. Quantitativ weitaus bedeutendere Auswirkungen hat diese Regelung dagegen für andere Gebiete, etwa für das Ausländerrecht, wo neu auch die in freiem Ermessen erteilten bzw. eben verweigerten Bewilligungen einer gerichtlichen Überprüfung unterliegen; vgl. dazu weiterführend KIENER/KUHN, Rechtsschutz im Ausländerrecht, 102 ff.

244 Art. 83 lit. m BGG.

245 Art. 115 lit. b BGG. Damit wurde der bei der heutigen staatsrechtlichen Beschwerde geltende Status quo übernommen; vgl. KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 57 f.

246 BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 741 ff., unter Widerlegung des das alte Zürcher Steuergesetz betreffenden BGE 122 I 373, wo auf eine staatsrechtliche Beschwerde gegen die Verweigerung eines Erlasses mangels rechtlich geschützten Interesses nicht eingetreten worden war; zustimmend auch CASANOVA, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004 – Kantonale Abgaben (inkl. Steuerharmonisierung), 98, 100; kritisch dazu BERGER, Gedanken zu einer Reform der Zuständigkeitsordnung in der Zürcherischen Steuerrechtspflege, 108 Fn 55.

247 Art. 86 Abs. 2 BGG.

248 Art. 145 DBG; Art. 50 Abs. 3 StHG; vgl. PFISTERER, Der kantonale Gesetzgeber vor der Reform der Bundesrechtspflege, 312. Kraft höchstrichterlicher Rechtsprechung vorgegeben ist allerdings eine Parallelität der Verfahren: Wenn es für die harmonisierten Steuern zwei innerkantonale Instanzen gibt, muss

stellen ist mithin zur Bezeichnung der richtigen Vorinstanz in den Fällen von Erlass und Stundung auf allfällige einschlägige Regelungen des kantonalen Rechts; die Kantone besitzen bei der direkten Bundessteuer Spielraum²⁴⁹. Gibt es in einem Kanton zwei gerichtliche Instanzen, soll bei diesen Fragen aber nur eine Gerichtsinstanz eingesetzt werden²⁵⁰, so steht von vornherein die obere kantonale Instanz im Vordergrund²⁵¹. Dies gilt um so mehr, wenn das kantonale Recht die obersten kantonalen Gerichte ausdrücklich festlegt und nur diese qua Wahl durch das Volk oder das kantonale Parlament demokratisch legitimiert sind.

So verhält sich die Situation etwa im Kanton Zürich, wo für das Steuerrecht nur das Verwaltungsgericht als oberstes kantonales Gericht festgelegt ist und auch nur dessen Mitglieder durch das kantonale Parlament gewählt werden²⁵².

Kein Spielraum ergibt sich dagegen bezüglich der Fälle von Erlass und Stundung bei kantonalen Steuern; da diese keinen harmonisierten Bereich betreffen²⁵³, muss es sich bei einem allfälligen einstufigen kantonalen Instanzenzug bei der kantonalen Instanz zwingend um eine obere kantonale Instanz handeln, sind doch nur solche Vorinstanzen des Bundesgerichts²⁵⁴.

Eine für das Steuerrecht weitere bedeutsame Anpassung ergibt sich bei den Sicherstellungsverfügungen betreffend die direkte Bundessteuer, wo bis anhin noch überhaupt keine kantonale Gerichtsinstanz involviert war – das Bundesgericht amtet als erste und einzige gericht-

liche Instanz²⁵⁵ – und eine solche nun neu zu schaffen ist²⁵⁶. Auch bei dieser Gerichtsinstanz sollte es sich um eine obere kantonale Instanz handeln, weil von der eigentlichen Intention des Gesetzgebers her nur diese zulässige Vorinstanzen des Bundesgerichts sind, das nachher nach wie vor angerufen werden kann²⁵⁷. In Kantonen, in denen ein zweistufiger Instanzenzug besteht²⁵⁸, steht deshalb auch für diesen Sachbereich erneut die zweite Instanz als Beschwerdeinstanz für Fragen der Steuersicherung im Vordergrund²⁵⁹, woran sich auch dadurch nichts ändert, dass das DBG gemäss seiner konstanten Terminologie von der «kantonalen Steuerrekurskommission» spricht²⁶⁰.

4.5.2 Übergangsfrist für Anpassungen

Gemäss den Vorgaben des Bundesgerichtsgesetzes haben die Kantone zwei Jahre Zeit, um für den Bereich der öffentlich-rechtlichen Einheitsbeschwerde die notwendigen Ausführungsbestimmungen über die Zuständigkeit, die Organisation und das Verfahren der Vorinstanzen zu treffen²⁶¹. Also müssen die entsprechenden Änderungen spätestens auf den 1.1.2009 erfolgen. Diese Regelung warf allerdings Fragen in Bezug auf die Geltung bzw. das Verhältnis der auf den 1.1.2007 in Kraft tretenden Rechtsweggarantie auf²⁶². Dieser Artikel enthält nämlich keine Übergangsfrist, weshalb in der Lehre auch ohne gesetzliche Umsetzung auf kantonaler Ebene für eine sofortige Anwendbarkeit plädiert worden ist²⁶³. Um dies abschliessend zu klären, wurde im Bundesgerichtsgesetz in der ersten Änderungsnovelle festgehalten, die

dies auch für die direkte Bundessteuer gelten; BGE 130 II 65; vgl. auch BEUSCH/BÄRTSCHI, 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.

249 Vgl. PFISTERER, Der kantonale Gesetzgeber vor der Reform der Bundesrechtspflege, 314 ff.

250 Vgl. zu den Gründen für eine Instanz BERGER, Gedanken zu einer Reform der Zuständigkeitsordnung in der Zürcherischen Steuerrechtspflege, 106 ff.

251 Vgl. BEUSCH/BÄRTSCHI, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer, 3.2.2.2.

252 Art. 74 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Zürich vom 27.2.2005 und § 33 Abs. 1 VRPG ZH. Demgegenüber sind die Mitglieder der Steuerrekurskommissionen nach heute geltendem Recht vom Regierungsrat, also der Exekutive und Spitze der Verwaltung, ernannt; § 112 Abs. 1 StG ZH. Vgl. zu Aufbau und Besonderheiten der Zürcher Steuerrekurskommission MÜLLER, Aspekte der Verwaltungsrechtspflege, dargestellt am Beispiel von Staatssteuerrekurs und Bundessteuerbeschwerde nach Zürcher Recht, 49 ff.

253 Vgl. BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 731 ff.

254 Art. 86 Abs. 2 iVm Art. 114 BGG.

255 Art. 169 Abs. 3 DBG.

256 Art. 169 Abs. 3 DBG in der Fassung gemäss Verwaltungsgerichtsgesetz (VGG). Es besteht allerdings eine Übergangsfrist von zwei Jahren zur Einführung dieser Instanz; Art. 130 Abs. 2 BGG; vgl. auch nachstehend Abschn. 4.5.2. Zur Problematik der damit verbundenen Verlängerung des Instanzenzugs gerade in diesem Rechtsgebiet vgl. nachstehend Abschn. 4.5.3.

257 Art. 86 Abs. 2 BGG.

258 Vgl. dazu BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 718 Fn 44 mwH.

259 BEUSCH/BÄRTSCHI, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer, 3.2.2.2; a. A. BERGER, Gedanken zu einer Reform der Zuständigkeitsordnung in der Zürcherischen Steuerrechtspflege, 114.

260 Welche Instanz innerkantonal nämlich die Funktion der «kantonalen Steuerrekurskommission» gemäss Terminologie des DBG übernimmt, bestimmt selbstredend das kantonale Recht.

261 Art. 130 Abs. 2 BGG (in der Fassung vor Änderung durch das Bundesgesetz über die Bereinigung und Aktualisierung der Totalrevision der Bundesrechtspflege).

262 Art. 29a BV.

263 So etwa BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 751 f.; PFISTERER, Der kantonale Gesetzgeber vor der Reform der Bundesrechtspflege, 326.

bereits erwähnte, im Gesetz vorgesehene Übergangsfrist stelle «indirekt auch eine Übergangsfrist für die Umsetzung der Rechtsweggarantie dar»²⁶⁴.

Diese Übergangsfrist führt dazu, dass der Rechtsschutz – ausserhalb des Anwendungsbereichs von Art. 6 EMRK – während dieser zweijährigen Frist je nach kantonaler Umsetzungsgeschwindigkeit unterschiedlich sein könnte²⁶⁵. Um diese föderalen Ungleichheiten zu vermeiden, könnte das Bundesgericht allerdings – wie seinerzeit bei der Einführung der Steuerharmonisierung auch – den Rechtsuchenden in den schneller umsetzenden Kantonen den ausgebauten Rechtsschutz erst nach Ablauf der Übergangsfrist zugestehen²⁶⁶. Bis längstens Ende 2008 werden deshalb auch in den keine Ausnahmeregelungen beanspruchenden Gebieten vom Bundesgericht selbst Nicht-Gerichte noch als Vorinstanzen akzeptiert.

4.5.3 Länge des Instanzenzuges

Die Einführung des Bundesgerichtsgesetzes sowie die damit verbundenen Gesetzesänderungen haben im Steuerrecht an zwei Stellen Auswirkungen auf die Länge des Instanzenzuges. So muss bei interkantonalen Kollisionskonflikten stets ein kantonaler Instanzenzug vollständig durchlaufen werden²⁶⁷. Zudem gibt es bei den Sicherstellungsverfügungen betreffend die direkte Bundessteuer eine neue kantonale Gerichtsinstanz als Vorinstanz des Bundesgerichts²⁶⁸.

Diese zusätzliche Verlängerung des Instanzenzuges ist zwar vor dem Hintergrund der angestrebten Entlastung des Bundesgerichts verständlich, in der Sache aber unbefriedigend. Die Sicherstellungsverfügung ist ja dem im SchKG geregelten Arrest nachgebildet²⁶⁹ und stellt diesem gegenüber eine *Lex specialis* dar²⁷⁰. Für den Schuldner, d. h. den Steuerpflichtigen, weist die steuergesetzliche Spezialregelung nämlich bereits jetzt einige erheb-

liche Nachteile auf, dauern doch die entsprechenden Rechtsmittelverfahren zur Aufhebung der Sicherstellung einiges länger als im SchKG. Während dort nach Verhängung des Arrests eine Einsprachefrist von 10 Tagen läuft, der Arrestrichter «ohne Verzug» entscheidet und auch die obere kantonale Gerichtsbehörde innert 10 Tagen angerufen werden muss, dauert die Beschwerdefrist bei der direkten Bundessteuer jeweils 30 Tage, und es ist eine Behandlungsfrist weder für die kantonale Instanz noch für das Bundesgericht vorgesehen.

4.5.4 Ausgestaltung der kantonalen Kognition (Novenverbot)

Bereits aus den Anforderungen an die Kognition der richterlichen Vorinstanzen des Bundesgerichts, wonach diese selbst oder eine vorgängig zuständige andere richterliche Behörde den Sachverhalt frei prüfen und das massgebende Recht von Amtes wegen anwenden muss²⁷¹, geht hervor, dass bei gesetzlich vorgesehenem Bestehen eines kantonalen Gerichtsinstanzenzuges die zweiten (und die folgenden) Gerichtsinstanzen in ihren Verfahren neben Kognitionsbeschränkungen auch Novenverbote vorsehen dürfen²⁷². Diesbezüglich ändert sich gegenüber der bisherigen Rechtslage nichts, wurde doch genau dies durch das Bundesgericht unlängst festgehalten²⁷³.

4.5.5 Eröffnung kantonalen Entscheide

Was die Eröffnung der kantonalen Entscheide betrifft, so ändert sich gegenüber heute wenig. Zum einen wird die bereits aus dem rechtlichen Gehör fliessende Begründungspflicht konkretisiert²⁷⁴. Zum anderen wird festgehalten, dass die für eine Anfechtung in Frage kommenden Entscheide der letzten kantonalen Instanzen der zu-

264 Botschaft zum BG über die Bereinigung und Aktualisierung der Totalrevision der Bundesrechtspflege; BBl 2006, 3075 f. Der entsprechende Art. 130 Abs. 3 BGG wurde wie folgt präzisiert: «Innert zwei Jahren nach Inkrafttreten dieses Gesetzes erlassen die Kantone Ausführungsbestimmungen über die Zuständigkeit, die Organisation und das Verfahren der Vorinstanzen im Sinne der Artikel 86 Absätze 2 und 3 und 88 Absatz 2, einschliesslich der Bestimmungen, die zur Gewährleistung der Rechtsweggarantie nach Artikel 29a der Bundesverfassung erforderlich sind.»; BBl 2006, 5799 f.

265 Vgl. GÄCHTER, Rechtsweg-Garantie: Ein Grundrecht auf Raten, 31 ff.

266 Vgl. BGE 123 II 588 E 2d (S. 593).

267 Vgl. ausführlicher und kritisch zur Abschaffung des heute noch eine Abkürzung zulassenden Art. 86 Abs. 2 OG vorstehend Abschn. 4.2.3.

268 Vgl. vorstehend Abschn. 4.5.1.

269 Vgl. die ausdrückliche Marginalie von Art. 78 StHG und Art. 170 DBG.

270 Vgl. AMONN/WALTHER, Grundriss des Schuldbetriebs- und Konkursrechts, § 51 N 22 ff.

271 Art. 110 BGG. Die unmittelbare Vorinstanz muss dabei lediglich zwingend mindestens die Rügen nach Art. 95 - 98 BGG prüfen können (Art. 111 Abs. 3 BGG; vgl. WALTHER, Auswirkungen des BGG auf die Anwaltschaft/Parteivertretung, 373 f.). 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.

272 BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 734; DERS., Vereinbarkeit eines Novenverbots vor der zweiten kantonalen Instanz mit den Vorgaben des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer sowie dem Steuerharmonisierungsgesetz, 869 ff.

273 BGE 131 II 548; vgl. auch zustimmend BEUSCH, Zulässigkeit eines Novenverbots vor der zweiten kantonalen Instanz im Steuerjustizverfahren betreffend die direkte Bundessteuer sowie die harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern, 1540 f., sowie CASANOVA, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004 – Kantonale Abgaben (inkl. Steuerharmonisierung), 95.

274 Vgl. insbesondere Art. 112 Abs. 1 lit. b BGG.

ständigen Amtsstelle eröffnet werden müssen²⁷⁵. Angesichts des klaren Wortlauts des Gesetzes wird in den letztinstanzlichen kantonalen Entscheid selbst dann eine Rechtsmittelbelehrung aufzunehmen sein, wenn nur die subsidiäre Verfassungsbeschwerde zulässig ist²⁷⁶.

4.6 Spezialfall Steuerstrafrecht

Ausgangspunkt für jede Darstellung des steuerstrafrechtlichen Rechtsschutzes durch das Bundesgericht ist auch im Jahre 2007 die von Walter R. Pfund zur Charakterisierung der schweizerischen Steuerstraf(verfahrens)-Rechtsordnung vor nunmehr 28 Jahren gebrauchte Metapher des «Gestrüpps»²⁷⁷. In der Schweiz bestehen nämlich eigentlich zwei Steuerstrafrechtssysteme: dasjenige der von Bundesorganen erhobenen Bundessteuern sowie dasjenige der durch die Kantone veranlagten Steuern²⁷⁸. Während sich allerdings in der ersten Kategorie weitgehende Kongruenz feststellen lässt – anwendbar ist nahezu ausschliesslich das Verwaltungsstrafrechtsgesetz²⁷⁹ –, differieren – zumindest noch zur Zeit – die steuerstrafrechtlichen Rechtsschutzordnungen bei den durch die Kantone erhobenen Steuern erheblich²⁸⁰. Im Gegensatz zum materiellen Steuerstrafrecht wurde nämlich das Verfahren – trotz an sich bestehender Kompetenz²⁸¹ – nicht harmonisiert. Die Ausgestaltung des Prozessrechtes sowie die Organisation und Zuständigkeit der Behörden obliegen somit grundsätzlich immer noch den Kanto-

nen²⁸². Grundkonsens besteht (immerhin) darin, dass nicht nur bei der direkten Bundessteuer, sondern bei allen kantonalen direkten Steuern (Staats- und Gemeindesteuern) das sog. dualistische System der Strafverfolgung Anwendung findet²⁸³. So werden die Übertretungstatbestände in einem Administrativverfahren vor den zuständigen Steuer- bzw. Steuerjustizbehörden, die Vergehenstatbestände dagegen von den ordentlichen Straf(verfolgungs)-Behörden untersucht und geahndet²⁸⁴.

Diese Aufteilung spiegelt sich auch im bundesgerichtlichen Rechtsschutz. Während bei den in Anwendung der prozessualen Vorschriften des Verwaltungsstrafrechts zu beurteilenden Steuerstrafstatbeständen sowie bei den Vergehenstatbeständen der von den Kantonen veranlagten Steuern das Bundesgericht mit der Einheitsbeschwerde in Strafsachen angegangen werden kann²⁸⁵, ist die öffentlich-rechtliche Einheitsbeschwerde das Rechtsmittel gegen die ursprünglich in einem Administrativverfahren ausgesprochenen Übertretungsbussen²⁸⁶.

Da es sich aber auch bei den Übertretungsbussen um echte kriminalrechtliche Strafen handelt²⁸⁷, erweist sich

275 Art. 112 Abs. 4 BGG; vgl. auch vorstehend Fn 176.

276 Art. 112 Abs. 1 lit. d (iVm Art. 117) BGG; vgl. auch AEMISEGGER, Der Beschwerdegang in öffentlichen Angelegenheiten, 117; SEILER, Art. 112 BGG N 14.

277 PFUND, Das Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts, 1 ff.

278 BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 357 ff.; BEUSCH, Vorbem. zu Art. 61 - 67 VStG N 5 ff. An dieser dualen Struktur wird sich – zumindest vorderhand – auch nichts ändern; vgl. den Bericht der Expertenkommission Steuerstrafrecht vom Oktober 2004 (vgl. vorstehend Fn 167), 17 ff.; vgl. zu den laufenden Revisionen des Steuerstrafrechts auch die entsprechende, laufend aktualisierte Rubrik in der Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht zsis, www.zsis.ch.

279 BG vom 22.3.1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR). Dieses steckt zumindest einen mehr oder weniger engen einheitlichen Rahmen ab, auch wenn gerade bei den gerichtlichen Verfahren aufgrund der in Art. 82 VStrR erklärten Anwendbarkeit des kantonalen Strafprozessrechts erhebliche Unterschiede bestehen können. Diese 27 möglichen Varianten sollten allerdings relativ bald verschwinden: Seit dem 1.4.2003 enthält Art. 123 Abs. 1 BV eine Kompetenz des Bundes zum Erlass entsprechender einheitlicher Regelungen, und am 21.12.2005 wurde die Botschaft zur eidgenössischen Strafprozessordnung veröffentlicht (Botschaft zur Vereinheitlichung des Strafprozessrechts, BBl 2006, 1085 ff.). Diese wurde durch den Ständerat als Erstrat in der Wintersession 2006 verabschiedet.

280 Vgl. die Übersicht bei BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 721 ff.

281 Art. 129 Abs. 2 BV.

282 Art. 3 BV iVm fehlendem Harmonisierungstatbestand. Eine Ausnahme bildet lediglich die Bezeichnung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde als Rechtsmittel, mit welchem letztinstanzliche kantonale Entscheide an das Bundesgericht weitergezogen werden können müssen; Art. 73 StHG.

283 SIEBER, Vorbem. zu Art. 55 - 58 N 4 ff. mwH, auch zum Folgenden.

284 Auch an diesem dualistischen System wird sich – zumindest vorderhand – nichts ändern; vgl. den Bericht der Expertenkommission Steuerstrafrecht vom Oktober 2004 (vgl. vorstehend Fn 167), 17 ff.; vgl. dazu auch die entsprechende, laufend aktualisierte Rubrik in der Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht zsis, www.zsis.ch. So wird denn auch auf den 1.1.2007 ausdrücklich festgehalten, in den nach StHG ablaufenden Verfahren urteile nie ein Strafgericht; Art. 57^{bis} Abs. 2 in der Fassung gemäss VGG. Vgl. den Entwurf zu Art. 57^{bis} StHG und die Änderungen von Art. 182 DBG (BBl 2004, 6444) sowie die Erklärungen dazu in der Botschaft des Bundesrates zu den «Bilateralen II» vom 1.10.2004 (BBl 2004, 6279 f.). Diese Präzisionen erfolgten im Zusammenhang mit der Amts- und Rechtshilfe sowie Art. 51 des sogenannten Schengen-Übereinkommens und sollen die Verweigerung des Informationsaustausches bei blosser Steuerhinterziehung absichern.

285 So ausdrücklich Art. 188 Abs. 3 DBG sowie Art. 61 StHG in der Fassung gemäss BGG. Zur Einheitsbeschwerde in Strafsachen vgl. SCHMID, Die Strafrechtsbeschwerde nach dem BG über das Bundesgericht – eine erste Auslegeordnung, 160 ff., sowie THOMMEN/WIPRÄCHTIGER, Die Beschwerde in Strafsachen, 651 ff.

286 Vgl. Art. 182 Abs. 2 DBG in der Fassung gemäss VGG (BBl 2005, 4152) sowie Art. 73 StHG in der Fassung gemäss VGG (BBl 2005, 4153).

287 BEUSCH, Vorbem. zu Art. 45 - 50 StG N 10 mwH; (grundlegend) ZWEIFEL, Die Strafsteuer als Strafe, 4 ff. Der Bericht der Expertenkommission Steuerstrafrecht vom Oktober 2004 (vgl. vorstehend Fn 278), 26 ff., spricht bezogen auf die übertretungsstrafrechtlichen Regelungen in DBG und StHG von «Verwaltungsverfahren mit Sanktionen mit straf-

trotz dieser weiterhin bestehenden Gabelung der Rechtsmittelwege für den Bereich sämtlicher Steuerstrafen für den Weg an das Bundesgericht das für das Strafrecht geltende Anwaltsmonopol als einschlägig²⁸⁸.

5 Subsidiäre Verfassungsbeschwerde

Die subsidiäre Verfassungsbeschwerde, welche in der Botschaft des Bundesrates noch nicht vorgesehen gewesen war und in den parlamentarischen Beratungen als Fangnetz zur Sicherstellung der einheitlichen Anwendung des ganzen Bundes- und Völkerrechts durch die Kantone eingefügt worden ist²⁸⁹, kommt als nachgeordnetes Rechtsmittel ausschliesslich dann in Betracht, wenn gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide die Einheitsbeschwerde aufgrund des Sachgebietsausschlusses²⁹⁰ oder mangels Erreichens des notwendigen Streitwerts²⁹¹ nicht zulässig ist²⁹². Die subsidiäre Verfassungsbeschwerde ist mithin keinesfalls immer dann zulässig, wenn die Einheitsbeschwerde nicht in Frage kommt, sondern nur in den erwähnten Konstellationen²⁹³; nie möglich ist das Einlegen einer subsidiären Verfassungsbeschwerde insbesondere gegen Entscheide von Bundesbehörden.

Gerade auch wegen dieser Einschränkung ist der Anwendungsbereich der subsidiären Verfassungsbeschwerde im Steuerrecht von vornherein gering, spielt sie doch für alle von Bundesorganen erhobenen Bundessteuern wie Mehrwert- und Verrechnungssteuer sowie Stempelabgaben keine Rolle. Aber auch in den Gebieten mit kantonalen Endentscheiden ist die subsidiäre Verfassungsbeschwerde nur bei Fragen von Stundung und Erlass

denkbar²⁹⁴. In diesen Gebieten ist deren Ergreifen allerdings bei Einhalten der weiteren Prozessvoraussetzungen zumindest bei der Verweigerung eines Erlasses möglich. Da nämlich bei gegebenen Voraussetzungen ein Anspruch auf dessen Gewährung besteht, gibt es auch ein rechtlich geschütztes Interesse²⁹⁵.

Dabei sei nicht verkannt, dass dies bei der direkten Bundessteuer zur seltsam anmutenden Konstellation führt, dass bei zu erlassenen Beträgen von über Fr. 5000, über welche die Eidgenössische Erlasskommission und hernach das Bundesverwaltungsgericht entscheiden²⁹⁶, wegen des Entscheids durch eine Bundesbehörde das Bundesgericht nicht angerufen werden kann²⁹⁷, wohingegen bei Beträgen unterhalb dieser Limite, welche in die kantonale Zuständigkeit fallen²⁹⁸, gegen den (letztinstanzlichen) Entscheid des kantonalen Gerichts nur – aber immerhin – die subsidiäre Verfassungsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben werden kann. Dies ist allerdings die hinzunehmende Folge des in der Rechtsmittelordnung der direkten Bundessteuer bestehenden geteilten Instanzenzugs, wonach bei einer Verfügungszuständigkeit einer Bundesbehörde auch die Rechtsmittelbehörde eine solche des Bundes ist, bei Verfügungszuständigkeit einer kantonalen Behörde dagegen auch die Rechtsmittelinstanz kantonal bleibt²⁹⁹.

Selbst in diesen Fällen dürfte die subsidiäre Verfassungsbeschwerde im Steuerrecht aber von nur marginaler Bedeutung bleiben, kann mit ihr doch ausschliesslich die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten gerügt werden³⁰⁰.

rechtlichem Charakter»; vgl. auch den 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) sowie die diesbezügliche Stellungnahme des Bundesrats vom 12.4.2006 (BBl 2006, 4039).

288 Art. 40 Abs. 1 BGG; vgl. demgegenüber für das «normale» Steuerrechtsschutzverfahren vorstehend Abschn. 4.3.2.

289 Zur Entstehungsgeschichte der subsidiären Verfassungsbeschwerde vgl. GÄCHTER, Neues Bundesgerichtsgesetz: Rechtsschutz gewährt, 37 f.

290 Art. 83 BGG; vgl. vorstehend Abschn. 4.2.1.2.

291 Art. 83 lit. f; Art. 85 BGG.

292 Art. 113 ff. BGG. Die subsidiäre Verfassungsbeschwerde unterliegt mithin der so genannten absoluten Subsidiarität; vgl. SCHWEIZER, Die subsidiäre Verfassungsbeschwerde nach neuem Bundesgerichtsgesetz, 243 f.

293 Vgl. KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz – Die wesentlichen Neuerungen und was sie bedeuten, 56 f.; SCHWEIZER, Die subsidiäre Verfassungsbeschwerde nach neuem Bundesgerichtsgesetz, 214 ff.

294 Art. 83 lit. m BGG; vgl. auch OBERSON, Droit fiscal suisse, § 23 N 103 ff.

295 Art. 115 lit. b BGG. Vgl. BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 741 ff., unter Widerlegung des das alte Zürcher Steuergesetz betreffenden BGE 122 I 373, wo auf eine staatsrechtliche Beschwerde gegen die Verweigerung eines Erlasses mangels rechtlich geschützten Interesses nicht eingetreten worden war; zustimmend auch CASANOVA, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004 – Kantonale Abgaben (inkl. Steuerharmonisierung), 98, 100; kritisch dazu BERGER, Gedanken zu einer Reform der Zuständigkeitsordnung in der Zürcherischen Steuerrechtspflege, 108 Fn 55. Zum Erfordernis des rechtlich geschützten Interesses allgemein und der bisherigen, restriktiven und oft kritisierten Rechtsprechung des Bundesgerichts AUER, Die Beschwerdebefugnis nach dem neuen Bundesgerichtsgesetz, 203 ff.; vgl. des Weiteren auch die Übersicht über die Kritik bei GÄCHTER, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, 294 f.

296 Art. 102 Abs. 4 DBG iVm Art. 4 Abs. 1 der V über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer.

297 Art. 83 lit. m BGG.

298 Art. 4 Abs. 2 der V über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer.

299 BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, 748 f. mwH.

300 Art. 116 BGG.

6 Würdigung und Fazit

Die öffentlich-rechtliche Einheitsbeschwerde bringt sicherlich – gerade auch für den Rechtsvertreter – gewisse Vereinfachungen, wobei sorgfältiges Prozessieren selbstredend notwendig bleibt³⁰¹. Steuerrechtsspezifisch zu begrüssen ist insbesondere auch die Abschaffung der Reformatio in peius vor Bundesgericht. Daneben führt die Revision aber in Fragen behaupteter interkantonaler Doppelbesteuerungen sowie bei Steuersicherungen zu nicht sachgerechten Verlängerungen des Instanzenzuges. Zu bedauern ist schliesslich, dass der Gesetzgeber darauf verzichtet hat, die Justizorganisation des Bundesgerichts durch eine vermehrte Spezialisierung vorzubestimmen. In nahezu allen übrigen Fragen und insbesondere bei den von Bundesorganen erhobenen Steuern bleibt es weitgehend bei den bisherigen Lösungen.

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.

BAUMBERGER XAVER, Aufschiebende Wirkung bundesrechtlicher Rechtsmittel im öffentlichen Recht, Zürich/Basel/Genf 2006

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 bei den direkten Steuern, zsis) 21.12.2006 (www.zsis.ch)

BIANCHI SILVIO, Ein eidgenössisches Steuergericht?, StR 1987, 351 ff.

301 Vgl. WALTHER, Auswirkungen des BGG auf die Anwaltschaft/Parteivertretung, 385 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, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, Zürich/Basel/Genf 2005
- 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 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 Böckli, Zürich/Basel/Genf 2006, 27 ff.
- OBERSON XAVIER, Droit fiscal suisse, 3. A., Basel/Genf/München 2007

- 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 Auslegeordnung, 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 – Neuerungen und Auswirkungen auf die Praxis, St.Gallen 2006, 351 ff.
- SEILER HANSJÖRG, Art. 112 BGG, in: Hansjörg Seiler/Nicolas von Werdt/Andreas Güngerich, 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, Kurzkommmentar 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 ESTHER, 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 September 2006 (mit einer Kurz-Replik von Rolf Benz; www.zsis.ch)
- VON WERDT NICOLAS, Art. 59, 103, 105, 106, 112 BGG, in: Hansjörg Seiler/Nicolas von Werdt/Andreas Güngerich, Bundesgerichtsgesetz (BGG), Bern 2006
- 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), SR 173.110
- BGÖ, BG über das Öffentlichkeitsprinzip der Verwaltung (Öffentlichkeitsgesetz) (vom 17.12.2004), SR 152.3
- EMRK, Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (vom 4.11.1950), SR 0.101
- Gerichtsverfassungsgesetz des Kantons Zürich vom 13.6.1976, LS 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
- ReRBGer, Reglement des Bundesgerichts über den elektronischen Rechtsverkehr mit Parteien und Vorinstanzen (vom 5.12.2006), SR 173.110.29
- RPG, BG über die Raumplanung (Raumplanungsgesetz) (vom 22.6.1979), SR 700
- SchKG, BG über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG) (vom 11.4.1889), SR 281.1
- StG ZH, Steuergesetz des Kantons Zürich (vom 8.6.1997), LS 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), LS 101
- VGG, BG über das Verwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.32
- 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), LS 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

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
- 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