



---

**Verfahrensrechte und -pflichten  
Mitwirkungspflichtigen Dritter**

---

**StG 126a ff.**

**DBG 123 ff.**

---

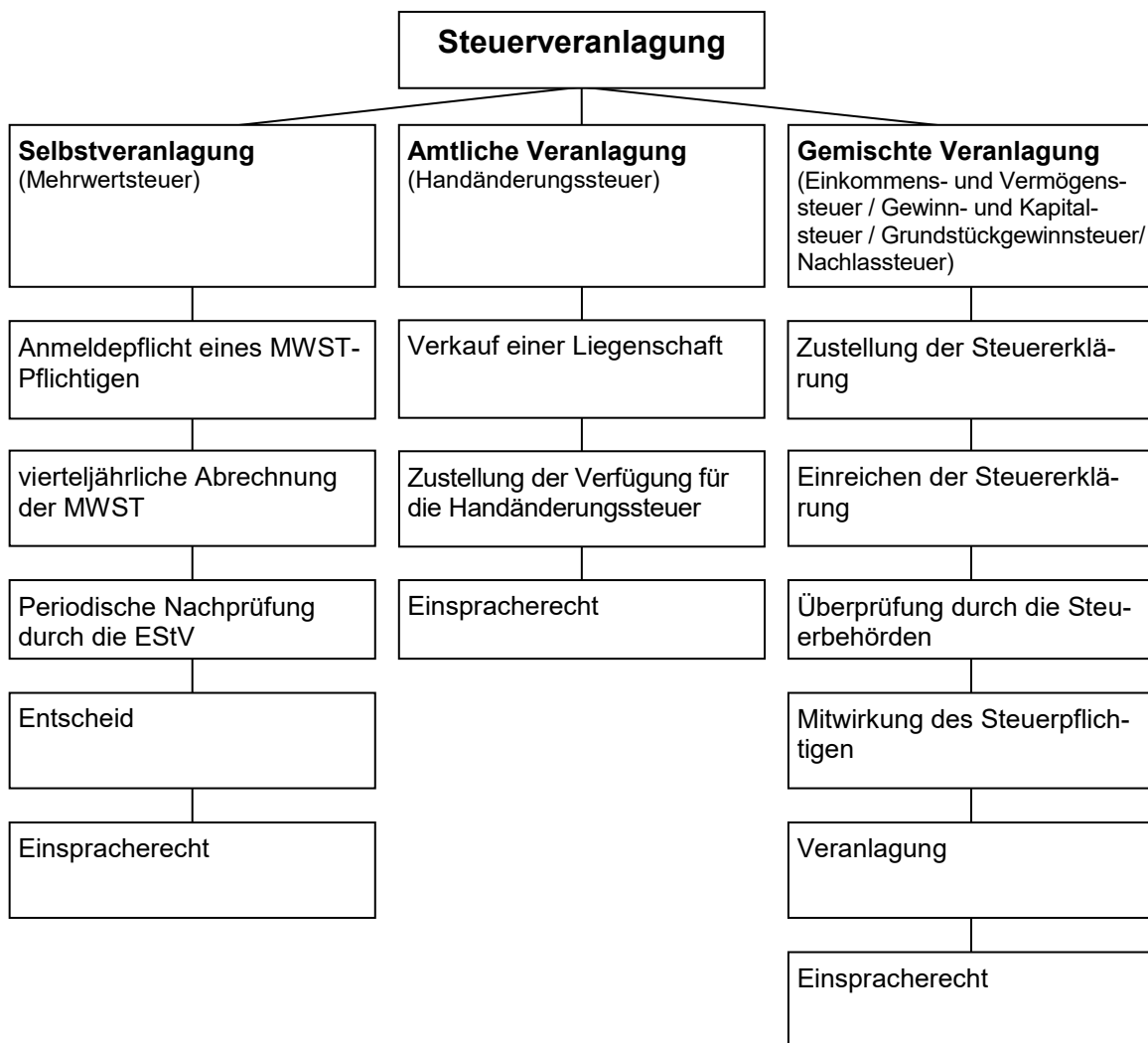
## **Inhaltsverzeichnis**

<b>1. Arten des Veranlagungsverfahrens .....</b>	<b>2</b>
<b>2. Gemischtes Veranlagungsverfahren .....</b>	<b>2</b>
<b>3. Kooperationsmaxime .....</b>	<b>3</b>
<b>4. Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten: Allgemeines .....</b>	<b>5</b>
<b>5. Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen.....</b>	<b>6</b>
5.1 Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung .....	6
5.2 Pflicht zur Einreichung von Beilagen zur Steuererklärung .....	7
5.3 Auskunftspflicht.....	7
5.4 Pflicht zur Vorlage von Beweismitteln (Editionspflicht) .....	7
5.5 Aufbewahrungspflicht.....	8
5.6 Auflagen: Fristen / Fristerstreckungen / Mahnung .....	8
5.7 Folgen der Verletzung von Verfahrenspflichten.....	10
5.8 Schranken der Mitwirkungspflicht: Grundsatz der Verhältnismässigkeit .....	11
<b>6. Verfahrensrechte des Steuerpflichtigen.....</b>	<b>12</b>
6.1 Recht, steuermindernde Tatsachen geltend zu machen.....	12
6.2 Recht auf Akteneinsicht .....	13
6.3 Rechte im Beweisverfahren .....	14
6.4 Recht auf Vertretung.....	15
6.5 Recht auf Vorbescheid.....	17
6.6 Recht auf Vortritt im Einspracheverfahren.....	17
6.7 Recht auf Eröffnung, Zustellung, Begründung und Rechtsmittelbelehrung.....	17
6.8 Folgen bei Nichtausübung eines Verfahrensrechts .....	19
<b>7. Bescheinigungs-, Auskunfts- und Meldepflichten Dritter.....</b>	<b>19</b>
7.1 Bescheinigungspflichtigen Dritter .....	20
7.2 Auskunftspflicht Dritter .....	21
7.3 Meldepflicht Dritter .....	21

Die vorliegende Praxisfestlegung will – ausgehend von den verschiedenen Arten des Veranlagungsverfahrens – die **Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten** des **Steuerpflichtigen** sowie die **Mitwirkungspflichten Dritter** aufzeigen. Sie beschäftigt sich dabei hauptsächlich mit dem gemischten Veranlagungsverfahren, wie es bei den **direkten Steuern** zu Anwendung gelangt.

## 1. ARTEN DES VERANLAGUNGSVERFAHRENS

Die Steuerforderung wird im Veranlagungsverfahren festgelegt. Grundsätzlich werden drei Verfahrensarten unterschieden:

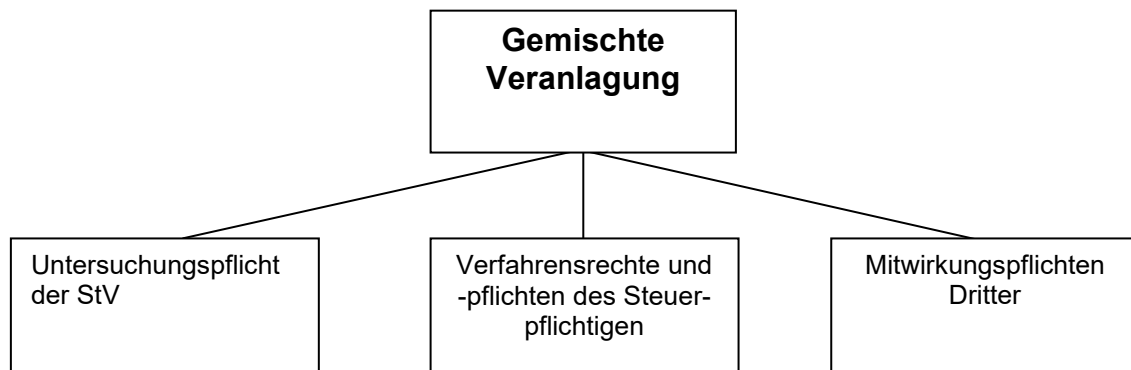


## 2. GEMISCHTES VERANLAGUNGSVERFAHREN

Das gemischte Veranlagungsverfahren zeichnet sich durch das Zusammenwirken von Steuerpflichtigem und Veranlagungsbehörde aus (Kooperationsmaxime<sup>1</sup>). Der Steuer-

<sup>1</sup> Vgl. Ziff. 3.

pflichtige ist zur Selbstdeklaration und zur Mitwirkung an der behördlichen Sachverhaltsermittlung verpflichtet (Veranlagungspflichten). Die Steuerbehörde hat den Sachverhalt zu untersuchen (Untersuchungspflicht) und in der Folge die Veranlagung zu erlassen. Neben diesen beiden Direktbeteiligten können auch Dritte zur Mitwirkung verpflichtet werden (Mitwirkungspflicht).



### 3. KOOPERATIONSMAXIME

Die Kooperationsmaxime stellt ein Zusammenspiel von Verfahrensrechten und -pflichten des Steuersubjekts und Untersuchungspflichten der Steuerbehörden dar.

Der für die Steuerveranlagung massgebliche Sachverhalt ist nur dem Steuerpflichtigen bekannt. Nur er kann wissen, welche Einkünfte er erzielt und welche Aufwendungen er zu deren Erzielung getätigt hat oder wie sich sein Vermögen zusammensetzt und welche Erträge dieses abgeworfen hat. Aus diesem Grund ist der Steuerpflichtige verpflichtet, die erforderlichen Angaben zur Feststellung des massgebenden Sachverhalts zu liefern. Diese Verfahrenspflicht wird in DBG 126 I prägnant umschrieben: "Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen". Den **Steuerpflichtigen** trifft mit anderen Worten eine **umfassende Mitwirkungspflicht**.

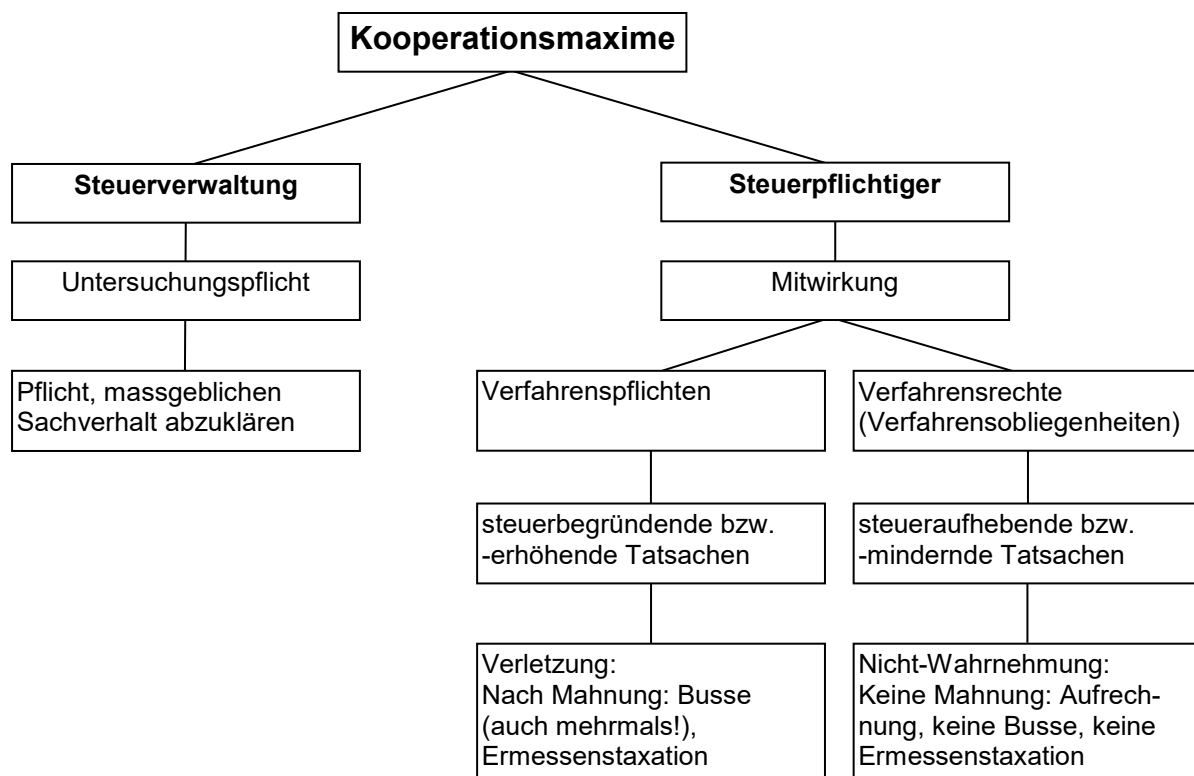
Die Steuerverwaltung ist verpflichtet und berechtigt, die Angaben des Steuerpflichtigen zu prüfen, Auflagen zum Sachverhalt zu machen, den Nachweis steuermindernder und steuerbegründender Tatsachen zu fordern, um sich von der Richtigkeit und Vollständigkeit der gemachten Angaben zu überzeugen. Die Steuerverwaltung hat mit den ihr zur Verfügung gestellten Untersuchungsmitteln den materiell wahren Sachverhalt zu ermitteln<sup>2</sup>. Man spricht von der **Untersuchungspflicht der Steuerverwaltung**.

Anders als das Strafverfahren, das ebenfalls vom Untersuchungsgrundsatz geprägt wird, stellt das gemischte Steuerveranlagungsverfahren der Behörde nur in sehr begrenztem Masse Untersuchungsmittel zur Verfügung, die eine Abklärung des Sachver-

<sup>2</sup> BGE 147 II 209 E. 5.1.3.

halts gegen den Willen oder ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen erlauben würden. Verweigert ein Steuerpflichtiger die Mitwirkung bei der Veranlagung, ist die Steuerverwaltung weitgehend auf Auskunfts-, Bescheinigungs- und Meldepflichten Dritter angewiesen. Eine vollständige Sachverhaltsermittlung ist aber trotz diesen Mitwirkungspflichten kaum möglich. Die Auskunfts-, Bescheinigungs- und Meldepflichten Dritter dienen denn auch mehr Kontrollzwecken und sind nicht geeignet, die Veranlungungspflichten des Steuerpflichtigen zu ersetzen.

**Verweigert** der **Pflichtige** seine **Mitwirkung** oder wirkt er nur in unzureichendem Masse mit, gerät die Veranlagungsbehörde dadurch in einen **Untersuchungsnotstand**. Die **Untersuchungspflicht** der **Veranlagungsbehörde** muss deshalb zwangsläufig **erlöschen**<sup>3</sup>; die Steuerverwaltung kann ihre Untersuchungshandlungen einstellen. Die Auswirkungen dieses Erlöschens der Untersuchungspflicht hängen vom jeweiligen Stand des Verfahrens und vom konkreten Untersuchungsgegenstand ab<sup>4</sup>.



<sup>3</sup> BGer 10.5.2017, 2C\_30/2017, E. 2.3.1; BGer 29.4.2009, 2C\_579/2008, e. 5.1; M. Zweifel/M. Beusch/S. Hunziker/M. Seiler, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. A., Zürich/Basel/Genf 2024, § 15 N 12; VGU A 10 10; VGU A 04 98

<sup>4</sup> Vgl. VGU A 02 46, in: ZGRG 3/03, S. 153; VGU A 01 9, in: ZGRG 3/01, S. 155; VGE 465/90.

#### 4. VERFAHRENSRECHTE UND VERFAHRENSPFLICHTEN: ALLGEMEINES

Das Steuerrecht unterscheidet zwischen Verfahrensrechten und Verfahrenspflichten (StG 126a und 127 ff. bzw. DBG 114 ff. und 123 ff.)<sup>5</sup>.

- Verfahrenspflichten: Der Steuerpflichtige hat alle steuerbegründenden oder steuererhöhenden Tatsachen zu deklarieren.
- Verfahrensrechte: Der Steuerpflichtige kann alle steueraufhebenden oder steuermindernden Tatsachen geltend machen.

Grundlage der Unterscheidung zwischen Verfahrenspflichten und Verfahrensrechten bildet (als Ausfluss von ZGB 8) die allgemeine **Regel über die Beweislastverteilung** im Veranlagungsverfahren. Danach trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen, während den Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen trifft, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben<sup>6</sup>. Die eigentliche Bedeutung der Unterscheidung zwischen Verfahrenspflichten und Verfahrensrechten liegt in den unterschiedlichen Folgen der fehlenden Mitwirkung.

Kommt der Steuerpflichtige einer **Verfahrenspflicht** nicht nach und bleibt die steuerbegründende bzw. -erhöhende Tatsache unbekannt oder unbewiesen, trägt grundsätzlich die Steuerbehörde das Risiko der Beweislosigkeit. Der Steuerpflichtige, der seinen Verfahrenspflichten nicht nachkommt, wird gemahnt und in der Folge auch gebüsst. Kommt er seinen Verfahrenspflichten auch nach einer Mahnung nicht nach, erlischt die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde. Sie kann entscheiden, ob sie **mehrfach büssen** oder eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vornehmen will<sup>7</sup>. Die Auflagen der Steuerverwaltung müssen sich am Grundsatz der Verhältnismässigkeit orientieren (vgl. Ziff. 5.8).

Wirkt der Steuerpflichtige dagegen bei der Ermittlung steueraufhebender bzw. -mindernder Umstände nicht mit (**Verfahrensrechte**), trägt er nach der allgemeinen Beweislastregel selbst das Risiko der Beweislosigkeit. Liefert er die geforderten Beweise nicht, sind die geltend gemachten Aufwendungen aufzurechnen<sup>8</sup>. In VGE 386/89<sup>9</sup> hat das Verwaltungsgericht festgehalten, die Ausgestaltung der Nachweispflicht betreffend die geltend

---

<sup>5</sup> M. Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 48 f.; ders., Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren, in: ASA 49, S. 519 ff.; BGer 6.8.2015, 2C\_16/2015, E. 2.5.4; VGU A 20 62; VGU A 05 93, VGU A 04 34, VGU A 03 82; PVG 2000 Nr. 46.

<sup>6</sup> Vgl. statt vieler BGer 23.2.2017, 2C\_388/2016, E. 2.2.1; BGer 5.11.2014, 2C\_63/2014, E. 3.1; E. Blumenstein/P. Locher, System des Steuerrechts, 8. A., Zürich/Genf 2023, S. 575; Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 20 N 8; VGU A 16 20; VGU A 05 93, VGU A 04 34, VGU A 03 82; PVG 2000 Nr. 46.

<sup>7</sup> Vgl. statt vieler BGer 14.10.1981, in: BGE 107 Ib 213 ff. = ASA 51, S. 370 ff.; VGE 341/94, VGE 51/90; M. Duss, Verfahrensrecht in Steuersachen, Zürich 1987, S. 55.

<sup>8</sup> Vgl. statt vieler BGer 30.1.2014, 2C\_554/2013, E. 2.4; BGer 16.12.2008, 2C\_566/2008, E. 3.1; VGU A 13 26; VGU A 03 112, in: ZGRG 3/04, S. 117; VGU A 05 93; VGU A 04 34; VGU A 03 82.

<sup>9</sup> Vgl. auch PVG 1993 Nr. 66.

gemachten Aufwendungen liege im Ermessensbereich der Veranlagungsbehörde und es sei ihr nicht Ermessensmissbrauch oder unrichtige Handhabung des Ermessens vorzuwerfen, wenn sie, um Missbräuche zu verhindern, an den Nachweis strenge Anforderungen stelle. Auch in diesem Bereich muss allerdings der Grundsatz der Verhältnismässigkeit Beachtung finden.

Die Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten treffen den Steuerpflichtigen (StG 127 bzw. DBG 124 und 126). Stirbt dieser, treten wie im Zivilrecht (ZGB 560) seine **Erben** als Gesamtrechtsnachfolger in dessen Rechte und Pflichten ein (StG 12 I bzw. DBG 12 I). Die Steuernachfolge der Erben umfasst neben der Zahlungsnachfolge auch eine Verfahrensnachfolge mit Bezug auf laufende Veranlagungsverfahren.

## 5. VERFAHRENSPFLICHTEN DES STEUERPFLICHTIGEN<sup>10</sup>

### 5.1 Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung

Die in StG 127 bzw. DBG 124 geregelte Steuererklärungspflicht (Deklarationspflicht) ist die bedeutendste Verfahrenspflicht des Steuerpflichtigen. Die Steuererklärungspflicht ist eine **Sachdarstellungspflicht**. Mit der Steuererklärung wird der Steuerpflichtige gehalten, mittels eines amtlichen Formulars Auskunft über seine finanziellen Verhältnisse zu erteilen.

Der Steuerpflichtige hat die Steuererklärungspflicht innert der angesetzten Frist unabhängig davon zu erfüllen, ob ihm die Steuerbehörde das entsprechende Formular gestellt hat oder nicht. Der Steuerpflichtige muss das **Steuerklärungsformular von sich aus verlangen**, wenn er kein solches erhalten hat (StG 127 I bzw. DBG 124 I).

Das Hauptformular der Steuererklärung wird ergänzt durch **Hilfsformulare und Fragebogen**. Die Hilfsblätter und Fragebogen sind integrierende Bestandteile des amtlichen Steuerklärungsformulars. Sie sind deshalb zusammen mit dem Hauptformular einzureichen, wenn der Steuerpflichtige seiner Deklarationspflicht rechtsgenügend nachkommen will<sup>11</sup>.

Der Steuerpflichtige hat durch **Unterzeichnung der Steuererklärung** zu bekräftigen, dass die Deklaration wahrheitsgetreu und vollständig ist (bei gemeinsam zu veranlagenden Ehegatten vgl. Praxisfestlegung StG 123a-01).

Bei der **Frist** für die **Einreichung der Steuererklärung** handelt es sich um eine **behördliche Frist**, deren Dauer von der Steuerbehörde bestimmt wird und die auf begründetes Gesuch hin in der Regel einmal erstreckt werden kann (zu den verschiedenen Fristen vgl. Praxisfestlegung StG 123a-01 sowie StG 127-01). Das Gesuch um Frister-

<sup>10</sup> Vgl. bspw. auch M. Reich, Steuerrecht, 3. A., Zürich/Basel/Genf 2020, § 26 N 38 ff.; Zweifel, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren, in: ASA 49, S. 526 ff.; Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 17 N 1 ff.

<sup>11</sup> VGer ZH 22.11.2000, in: ZStP 2001, S. 42; Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 17 N 25.

streckung muss innerhalb der Frist gestellt werden (Art. 9 Abs. 2 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRG]<sup>12</sup>). Für die Beurteilung des Gesuchs müssen das öffentliche Interesse der Steuerbehörden an einer raschen Durchführung des Verfahrens und das Interesse des Steuerpflichtigen, genügend Zeit für die Wahrnehmung seiner Verfahrensrechte und -pflichten zur Verfügung zu haben (Kundenfreundlichkeit), gegeneinander abgewogen werden. Dabei hat die Veranlagungsbehörde auf die Verhältnismässigkeit ihrer Entscheidung zu achten.

Für den Fall, dass sich der Steuerpflichtige weigert, seine Steuererklärung einzureichen, vgl. Ziff. 5.7.

## 5.2 Pflicht zur Einreichung von Beilagen zur Steuererklärung

StG 127 bzw. DBG 125 auferlegen bestimmten Kategorien von Steuerpflichtigen (natürliche und juristische Personen) die Pflicht, neben allfälligen Hilfsblättern und Fragebögen Beilagen zur Steuererklärung (wie bspw. Lohnausweis, Wertschriftenverzeichnis, Jahresrechnungen bzw. Aufstellungen über Aktiven/Passiven, Einnahmen/Ausgaben sowie Privatentnahmen/Privateinlagen) einzureichen. Damit wird der Steuerpflichtige von Gesetzes wegen verpflichtet, über bestimmte Bestandteile des Einkommens- und Vermögens bzw. Gewinns und Kapitals, über die in der Steuererklärung selbst nur summarische Angaben enthalten sind, detailliertere Angaben zu liefern.

## 5.3 Auskunftspflicht

Die Auskunftspflicht besagt, dass der Steuerpflichtige Fragen der Veranlagungsbehörde nach dem für die Veranlagung erheblichen Sachverhalt beantworten muss (StG 128 I bzw. DBG 126 II). Die Entscheidung darüber, welche Auskünfte zu erteilen sind, liegt im Ermessen der Veranlagungsbehörde. Die entsprechenden Auflagen müssen aber den Grundsatz der Verhältnismässigkeit beachten (vgl. unten Ziff. 5.8)

## 5.4 Pflicht zur Vorlage von Beweismitteln (Editionspflicht)

Der Steuerpflichtige muss nach StG 128 I bzw. DBG 126 II auf Verlangen der Veranlagungsbehörde Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen.

Natürliche Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und juristische Personen müssen der Steuererklärung die unterzeichneten **Jahresrechnungen** (Bilanz, Erfolgsrechnung) der Steuerperiode oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, **Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben** sowie **Privatentnahmen und -einlagen** beilegen. Die Art und Weise der Führung, der Aufbewahrung und der Edition richtet sich nach den Bestimmungen von OR 957–958f (StG 128 IV; DBG 126 III).

---

<sup>12</sup> BR 370.100.

Werden die Geschäftsbücher, die Buchungsbelege oder die Geschäftskorrespondenz **elektronisch** oder in vergleichbarer Weise **aufbewahrt**, kann die Steuerbehörde gestützt auf StG 128 bzw. DBG 126 II i.V.m. OR 958f III anordnen, dass:

- sie so vorgelegt werden, dass sie **ohne Hilfsmittel** gelesen werden können; oder
- die **Mittel zur Verfügung gestellt** werden, mit denen sie lesbar gemacht werden können.

## 5.5 Aufbewahrungspflicht

Die buchführungspflichtigen Unternehmen sind nach OR 958f I verpflichtet, bestimmte geschäftliche Unterlagen während **zehn Jahren** aufzubewahren. Die Aufbewahrungsfrist beginnt nach dem Ablauf des Geschäftsjahres (OR 958f I)<sup>13</sup>.

Die Geschäftsbücher und die Buchungsbelege können auf Papier, **elektronisch** oder in vergleichbarer Weise geführt und aufbewahrt werden, soweit dadurch die Übereinstimmung mit den zu Grunde liegenden Geschäftsvorfällen gewährleistet ist und wenn sie jederzeit wieder lesbar gemacht werden können (OR 958f III). Geschäftsbericht und Revisionsbericht sind schriftlich und unterzeichnet aufzubewahren.

StG 128 IV, StHG 43 III bzw. DBG 126 III sehen eine (zehnjährige) Aufbewahrungspflicht für sämtliche Selbständigerwerbenden und juristischen Personen vor, unbekümmert darum, ob sie nach OR buchführungspflichtig sind oder nicht. Die Aufbewahrung der betreffenden Dokumente hat nach den Grundsätzen von OR 957 ff. zu erfolgen.

Aufzubewahren sind sämtliche Urkunden und sonstige Belege, die mit der Geschäftstätigkeit der steuerpflichtigen Person im Zusammenhang stehen. Das sind die Geschäftsbücher (inkl. Jahresrechnungen), die Buchungsbelege (Verträge, Rechnungen, Quittungen etc.) sowie die Geschäftskorrespondenz (vgl. OR 958f III).

Selbständigerwerbende, die nicht buchführungspflichtig sind und auch nicht freiwillig kaufmännisch Buch führen, haben anstelle der Geschäftsbücher die Aufzeichnungen und Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und -einlagen aufzubewahren. Nicht buchführungspflichtige Steuerpflichtige, die freiwillig kaufmännisch Buch führen, sind nicht zur Beilage der Jahresrechnung verpflichtet, aber hierzu berechtigt. Wenn diese Steuerpflichtigen sich für die Ermittlung ihres Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf eine kaufmännische Jahresrechnung berufen, sind sie ebenfalls verpflichtet, die Geschäftsbücher, die Buchungsbelege und die Geschäftskorrespondenz aufzubewahren.

## 5.6 Auflagen: Fristen / Fristerstreckungen / Mahnung

Mit den Auflagen wird der Steuerpflichtige aufgefordert, weitere Unterlagen, Beweismittel etc. einzureichen oder Fragen zu beantworten. Die Auflage muss – soweit möglich – sämtliche offenen Punkte der zu prüfenden Veranlagung enthalten. Die Frist für die Be-

---

<sup>13</sup> Vgl. auch Verordnung vom 24. April 2002 über die Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher (Geschäftsbücherverordnung, GeBüV); SR 221.431.

antwortung hängt vom Umfang und von der Komplexität der Auflage ab. Sie soll so angesetzt werden, dass der Steuerpflichtige seinen Verfahrenspflichten nachkommen kann, ohne ein Fristerstreckungsgesuch stellen zu müssen. Die Fristen sind grosszügig zu bemessen; sie können aber in der Folge grundsätzlich nicht mehr erstreckt werden, was schon bei der ersten Fristgewährung bekannt zu geben ist. Für die Festsetzung der Fristen ist auch das Arbeitsprogramm des jeweiligen Sachbearbeiters zu berücksichtigen; es ist darauf zu achten, dass der betreffende Fall nach abgelaufener Frist auch bearbeitet werden kann und dass er nicht während Monaten pendent bleibt. Dies ist letztlich eine Frage der **Verhältnismässigkeit**.

- Für die Einreichung einzelner Belege oder für die Beantwortung einer einfachen Frage wird in der Regel eine Frist von mind. **20 Tagen** angesetzt. Kürzere Fristen müssen die Ausnahme bleiben. Die 20-tägige Frist ist grundsätzlich nicht erstreckbar.
- Einfache Fragen können auch mit einer telefonischen Rückfrage geklärt werden. Damit kann eine offene Frage rasch und effizient geklärt werden, ohne dass die Bearbeitung des Falles zeitlich verzögert wird.
- Für umfassendere Auflagen oder solche, die verschiedene Abklärungen durch den Treuhänder oder den Steuerpflichtigen erforderlich machen, wird die Frist in der Regel auf **60 Tage** angesetzt. Schon bei der Gewährung dieser langen Frist ist festzuhalten, dass die Frist nicht erstreckbar ist.
- Die Auflagefrist und der mutmassliche Zeitpunkt für die Bearbeitung des Falles müssen koordiniert werden. Es muss vermieden werden, dass einem Pflichtigen eine Frist von 20 Tagen eingeräumt wird, eine Fristerstreckung abgelehnt wird, und die Veranlagungsbehörde den Fall in der Folge während Monaten pendent hält.
- Die Interessen des Steuerpflichtigen sollen dadurch berücksichtigt werden, dass Auflagen nicht über die Weihnachts- und Neujahrstage beantwortet werden müssen. Auflagen, die kurz vor dieser Zeit ergehen, sollen mit einer entsprechend längeren Frist versehen werden.
- Durch die verspätete Abholung der eingeschriebenen Sendung kann der Fristenlauf verzögert und die Berechnung der Frist erschwert werden. Dieses Problem kann durch die Festsetzung eines bestimmten Datums gelöst werden; bei der Festlegung des Datums ist einer allenfalls verspäteten Abholung Rechnung zu tragen.
- Der Umfang der Auflage muss immer vor dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit standhalten (vgl. Ziff. 5.8).
- Mehrere Auflagen dürfen ihren Grund nicht darin haben, dass der Veranlagungsbeamte eine etappenweise Überprüfung der Steuererklärung oder der Buchhaltung vornimmt. Denkbar ist allerdings, dass sich aus der Antwort auf die erste Auflage weitere Fragen ergeben, die eine zweite Auflage notwendig machen.
- Während die Auflage auch **telefonisch** oder per **E-Mail** erfolgen kann<sup>14</sup>, muss die Mahnung bzw. Androhung einer Busse auf postalischem Wege (A-Post plus) erfolgen.

---

<sup>14</sup> Auf der ersten Seite der Steuererklärung kann der Steuerpflichtige seine E-Mail-Adresse angeben. Daraus darf die Veranlagungsbehörde schliessen, dass der betreffende Pflichtige mit Rückfragen/Auflagen über E-Mail einverstanden ist.

**Fristerstreckung:**

- Mit der Gewährung von langen (20 Tage bzw. 60 Tage), grundsätzlich nicht erstreckbaren Fristen, müssen Fristerstreckungsgesuche die absolute Ausnahme bleiben. Wurde eine lange, 60-tägige Frist als nicht erstreckbar bezeichnet, steht es dem Sachbearbeiter frei, ob er auf ein Fristerstreckungsgesuch eintreten will oder nicht. Auch hier ist der Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu wahren.
- Fristerstreckungsgesuche können schriftlich oder mündlich eingereicht werden; sie müssen aber in jedem Fall vor Ablauf der Frist gestellt werden (VRG 9 II). Auf verspätete Gesuche ist grundsätzlich nicht einzutreten.
- Wo eine Veranlagung in der nächsten Zeit nicht erfolgen kann, muss das Gesuch um Fristerstreckung grundsätzlich gutgeheissen werden; es besteht kein überwiegendes Interesse an einer Beantwortung der Auflage innert Frist.
- Wenn an den Säumnisfolgen festgehalten werden soll, müssen Fristerstreckungen schriftlich gewährt werden (ansonsten Beweisnotstand). Hinweis, dass keine weitere Erstreckung möglich ist.
- Notorisch säumigen Steuerpflichtigen sind Fristerstreckungen nicht oder nur sehr zurückhaltend zu gewähren.

**5.7 Folgen der Verletzung von Verfahrenspflichten**

In der **Auflage** ist klar darzulegen, welche Unterlagen der Steuerpflichtige einzureichen bzw. welche Sachverhalte er zu erläutern oder zu begründen hat. Kommt der Steuerpflichtige dieser Aufforderung nicht oder nicht vollständig nach, hängt das weitere Vorgehen vom Inhalt der Auflage ab:

- Betrifft die Auflage **steuerbegründende Tatsachen**, erfolgt eine eingeschriebene **Mahnung** unter **Androhung einer Ermessenstaxation** und einer Busse. Liefert der Steuerpflichtige die geforderten Unterlagen auch auf diese Mahnung hin nicht, muss über das weitere Vorgehen entschieden werden:
  - Liegen genügend Anhaltspunkte vor, um eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen zu erlassen, erfolgt eine Ermessenstaxation. Eine Ermessenstaxation ist nur zulässig, wenn der Steuerpflichtige gemahnt wurde und wenn die Ermessenstaxation angedroht worden ist. Die ohne Mahnung vorgenommene Ermessenstaxation ist fehlerhaft und anfechtbar<sup>15</sup>. Eine vor der Vornahme einer Ermessenstaxation angedrohte Busse muss nicht ausgesprochen werden.
  - Im Gegensatz zu StG 131 I a sieht StG 131 I b die Pflicht der Steuerbehörde zur Androhung der Ermessenseinschätzung nicht explizit vor. Wird StG 131 I b aber ihrem Sinne nach, und unter Berücksichtigung des Zusammenhanges mit StG 128 sowie StG 131 I a und c ausgelegt, ergibt sich, dass auch hier die Steuerbehörde eine Ermessenseinschätzung erst vornehmen darf, nachdem sie diese dem Steuerpflichtigen konkret angedroht hat<sup>16</sup>.
  - Liegen keine oder ungenügende Anhaltspunkte vor, um eine Schätzung des mutmasslichen Einkommens und Vermögens vornehmen zu können, ist der Steuerpflichtige zu

<sup>15</sup> BGer 29.1.2020, 2C\_404/2019, E. 2.2; Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 20 N 13; M. Zweifel/S. Hunziker, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum DBG, 4. A., Basel 2022, Art. 130 N 34.

<sup>16</sup> VGU A 00 53; VGE 335/97, VGE 519/96.

büssen. Reicht er die geforderten Unterlagen nicht ein, ist eine weitere Mahnung mit einer weiteren Bussandrohung zu erlassen und in der Folge eine erneute Busse auszusprechen. Dieses Vorgehen kann wiederholt werden, bis die geforderten Unterlagen oder Begründungen eintreffen. Die Busse ist dabei laufend zu erhöhen<sup>17</sup>. Die gesetzlich vorgesehene Maximalbusse beträgt Fr. 10'000.– (vgl. StG 173 bzw. DBG 174).

- Wird eine Auflage zur Lieferung von Beweismitteln oder Begründungen für **steuermindernde Tatsachen** (genau genommen Verfahrensrecht) nicht fristgerecht beantwortet, ist nicht weiter nachzuhaken. Der Steuerpflichtige verzichtet hier auf die Wahrnehmung eines Verfahrensrechts, was ihm freisteht. Die nicht belegten oder nicht begründeten steuermindernden Tatsachen sind in der Veranlagung aufzurechnen<sup>18</sup> und die Veranlagungsverfügung ist zu erlassen (vgl. dazu Ziff. 6.8).

## 5.8 Schranken der Mitwirkungspflicht: Grundsatz der Verhältnismässigkeit

Die Veranlagungsbehörden haben den Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten. Zwischen dem Ziel eines jeden Veranlagungsverfahrens und den eingesetzten Mitteln muss ein angemessenes Verhältnis bestehen<sup>19</sup>. Die Mitwirkungshandlungen, welche die Behörde vom Steuerpflichtigen fordert, müssen nicht nur geeignet sein, den rechtserheblichen Sachverhalt abzuklären, sie müssen dazu auch notwendig und dem Steuerpflichtigen zumutbar sein. Es geht somit um die Angemessenheit der Mittel zur Verwirklichung des öffentlichen Ziels (Vornahme einer korrekten Steuerveranlagung).

Die drei Merkmale der **Geeignetheit**, **Notwendigkeit** und **Zumutbarkeit** charakterisieren als Teilelemente den Verhältnismässigkeitsgrundsatz<sup>20</sup>. Der Unzumutbarkeit gleichzustellen ist die objektiv unmögliche Erfüllung der Mitwirkungspflicht<sup>21</sup>. Den Steuerbehörden ist damit untersagt, Unzumutbares, Unmögliches oder Unvernünftiges vom Pflichtigen zu verlangen<sup>22</sup>.

### *Beispiel:*

- ⇒ A veräusserte im Jahre 1991 sein 1979 erstelltes Einfamilienhaus und machte gegenüber der Steuerverwaltung geltend, 1984 sei das Untergeschoss für Fr. 125'000.– ausgebaut worden. Die Steuerverwaltung verlangte die Belege für die im Jahre 1984 angeblich getätigten Investitionen. A machte geltend, dass diese Belege nicht mehr vorhanden seien. Aktenkundig war, dass A auf einem Antrag auf Neueinschätzung im Jahre 1990 die Investitionen seit der letzten Schätzung 1979 mit lediglich Fr. 3'000.– beziffert hatte. Die Steuerverwaltung lehnte eine darüber hinausgehende Berücksichtigung von Investitionen für das Jahr 1984 mangels Belegen ab.

<sup>17</sup> Vgl. zur Mehrfachbusse BGer 7.7.1995, in: BGE 121 II 289 f.; BGer 23.12.1985, in: ASA 56, S. 140/141; VGU A 00 76.

<sup>18</sup> Wenn die Abzugsberechtigung als solche feststeht, ist die Höhe des Abzugs ermessensweise zu schätzen (vgl. hinten Ziff. 6.8).

<sup>19</sup> BGer 2.12.2014, 2C\_201/2014, E. 6.4; VGU A 03 82; VGU A 01 1.

<sup>20</sup> Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 6 N 6.

<sup>21</sup> Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 126 N 4 ff. und N 13 ff.

<sup>22</sup> VGU A 13 5; VGU A 03 82, VGU A 01 1; VGE 703/92, VGE 692/92; PVG 1990 Nr. 59.

Das Verwaltungsgericht schützte dieses Vorgehen vor dem Hintergrund des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes<sup>23</sup>.

- ⇒ A erwarb 1971 eine Wohnung im Stockwerkeigentum. Nach der Veräusserung im Jahr 2000 machte sie als wertvermehrnde Aufwendungen den Einbau einer Holzdecke geltend. Da die verlangten Belege nicht mehr geliefert werden konnten, verweigerte die Steuerverwaltung die Berücksichtigung der entsprechenden Aufwendungen.

Das Verwaltungsgericht entschied zu Gunsten der Steuerpflichtigen, indem es festhielt, der Einbau der Holzdecke sei unbestritten, bestritten sei lediglich die Höhe der geltend gemachten Kosten. Die Vorinstanz habe im konkreten Fall einen zu hohen Massstab an die Ausgestaltung des hinreichenden Nachweises für die Investitionen angelegt<sup>24</sup>. Richtigerweise hätte die Steuerverwaltung die (wertvermehrnden) Investitionen in die Holzdecke ermessensweise (nicht Ermessenseinschätzung) festlegen müssen.

## 6. VERFAHRENSRECHTE DES STEUERPFLLICHTIGEN

Der Steuerpflichtige hat neben den Verfahrenspflichten auch Verfahrensrechte<sup>25</sup>. Diese ergeben sich aus den jeweiligen Steuergesetzen und/oder aus der Bundesverfassung (vgl. Grundsatz des rechtlichen Gehörs in BV 29 II). Im ordentlichen Verfahren nicht anwendbar ist die Europäische Menschenrechtskonvention (**EMRK**), da Gegenstand des Verfahrens über die Steuerfestsetzung und Nachbesteuerung weder zivilrechtliche Ansprüche noch strafrechtliche Anklagen sind<sup>26</sup>.

### 6.1 Recht, steuermindernde Tatsachen geltend zu machen

Ein für den Steuerpflichtigen zentrales Recht besteht darin, steuermindernde Tatsachen geltend zu machen. Dieser Nachweis obliegt – als Ausfluss der im Steuerrecht geltenden Beweislastregel – dem Steuerpflichtigen<sup>27</sup>.

#### *Beispiele:*

- ⇒ Wer geltend macht, er habe Beiträge in die Säule 3a entrichtet, muss die entsprechenden Belege vorlegen.
- ⇒ Ein Steuerpflichtiger, der bei der Grundstückgewinnsteuer wertvermehrnde Investitionen geltend macht, hat hierfür den Beweis zu erbringen. Gelingt ihm dies nicht, können die angeblichen Investitionen nicht anerkannt werden<sup>28</sup>.

---

<sup>23</sup> Vgl. VGE 703/92.

<sup>24</sup> VGU A 01 1.

<sup>25</sup> Vgl. dazu auch Zweifel /Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 16 N 1 ff.; Zweifel, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren, in: ASA 49, S. 424 ff.

<sup>26</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., Zürich 2023, VB zu DBG N 103; BGer 22.1.1998, in: NStP 1998, S. 59; BGer 16.12.1997, in: ASA 67, S. 470.

<sup>27</sup> Statt vieler VGU A 17 33; VGU A 12 9.

<sup>28</sup> VGU A 20 62; VGE 593/96, VGE 703/92, VGE 51/90.

- ⇒ Ein Steuerpflichtiger, der Berufsauslagen für Fahrkosten mit dem Privatauto geltend macht, muss mittels sachdienlicher Unterlagen den Nachweis erbringen, dass eine berufsbedingte Notwendigkeit zur Benutzung des Privatwagens bestand<sup>29</sup>.

## 6.2 Recht auf Akteneinsicht

Zweck des Akteneinsichtsrechts ist es, dem Steuerpflichtigen zu ermöglichen, sich über sämtliche für das Verfahren wesentlichen Unterlagen zu orientieren. Nach StG 126a und DBG 114 kann der Steuerpflichtige die Akten, die er selber eingereicht oder unterzeichnet hat, einsehen. Die übrigen Akten stehen ihm nach Ermittlung des Sachverhaltes offen, soweit nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen. Diese zeitlich limitierte Einschränkung des Akteneinsichtsrechts dient der Wahrheitsfindung. Sie soll verhindern, dass der Steuerpflichtige durch vorzeitige Aktenkenntnis den Untersuchungszweck vereiteln kann<sup>30</sup>. Der Steuerverwaltung ist es jedoch unbenommen, dem Steuerpflichtigen auch während der Sachverhaltsermittlung Akteneinsicht zu gewähren, wenn sie der Auffassung ist, dass der Untersuchungszweck dadurch nicht gefährdet ist.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung braucht die Verwaltung die Akteneinsicht lediglich an ihrem Sitz zu gewähren. Sie muss die Akten weder herausgeben noch zustellen<sup>31</sup>. Direkt aus BV 29 II ergibt sich neben der Befugnis des Steuerpflichtigen, sich Notizen aus den Akten zu machen, der Anspruch, auf einem Kopiergerät der Verwaltung Fotokopien von Akten gegen Gebühr selber herzustellen<sup>32</sup>.

Das gleiche Einsichtsrecht wie dem Steuerpflichtigen steht dessen **Erben** zu, weil sie in die Rechtsstellung des Steuerpflichtigen eintreten (vgl. StG 12 I bzw. DBG 12 I). Den **Ehegatten** steht das Recht auf Akteneinsicht für die gemeinsam veranlagten Steuerperioden zu (vgl. StG 122 II bzw. DBG 114 I). Es ist damit nicht auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Anfrage, sondern auf diejenigen in der betreffenden Steuerperiode abzustellen, für die Einsicht in die Akten gewünscht wird. Getrennt veranlagte Ehegatten nehmen im Steuerverfahren des Ehepartners mit Bezug auf die Periode, für die sie nicht (mehr) gemeinsam besteuert werden, die Stellung eines Dritten ein. Deshalb steht ihnen diesbezüglich kein Akteneinsichtsrecht zu.

Das Akteneinsichtsrecht ist gemäss StG 126a I bzw. DBG 114 II ausgeschlossen, wenn ihm schützenswerte **öffentliche oder private Interessen entgegenstehen** (vgl. auch DSG 9). Erforderlich ist damit eine Interessenabwägung.

### *Beispiele:*

---

<sup>29</sup> Vgl. VGU A 03 21.

<sup>30</sup> Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 114 N 24; vgl. auch Art. 9 Abs. 2 des Bundesgesetzes über den Datenschutz (DSG, SR 235.1) bzw. Art. 1 Abs. 4 des Kantonalen Datenschutzgesetzes (KDSG, BR 171.000).

<sup>31</sup> BGer 10.4.1996, in: BGE 122 I 112/113; BGer 31.5.1990, in: 116 Ia 327; BGer 31.3.1982, in: 108 Ia 7; vgl. auch PVG 2003 Nr. 38; PVG 1999 Nr. 40; PVG 1994 Nr. 79.

<sup>32</sup> BGer 2.10.1991, in: BGE 117 Ia 429/430; BGer 31.5.1990, in: 116 Ia 327/328; vgl. auch PVG 2003 Nr. 38.

- ⇒ Dem Steuerpflichtigen können Aktenstücke vorenthalten werden, die in einem gegen ihn einzuleitenden Hinterziehungsverfahren verwendet werden sollen.
- ⇒ Der Persönlichkeitsschutz berechtigt die Steuerbehörde, den Einblick in eine Anzeige mit Rücksicht auf den Namen der betreffenden Person (Denunziant) zu verweigern<sup>33</sup>.

Wird einem Steuerpflichtigen die Einsichtnahme in ein Aktenstück zulässigerweise verweigert, darf darauf zum Nachteil des Steuerpflichtigen nur abgestellt werden, wenn ihm die Behörde von dem für die Sache wesentlichen Inhalt mündlich oder schriftlich Kenntnis und ausserdem Gelegenheit gegeben hat, sich zu äussern und Gegenbeweismittel zu bezeichnen (StG 126a II bzw. DBG 114 III). Hält sich die Behörde nicht an dieses Vorgehen, verweigert sie das rechtliche Gehör.

Wird die Akteneinsicht verweigert, ist wie folgt zu unterscheiden:

- direkte Bundessteuer: Nach DBG 114 IV hat auf Verlangen des Pflichtigen die Behörde die Verweigerung der Akteneinsicht in einer Verfügung zu bestätigen, wobei diese Zwischenverfügung selbständig durch **Beschwerde ans Obergericht** weitergezogen werden kann<sup>34</sup>.
- Kantonssteuer: Der abschlägige Entscheid kann nicht selbständig, sondern erst in Verbindung mit dem Rechtsmittel gegen den Endentscheid, z.B. die Veranlagung, angefochten werden<sup>35</sup>.

### 6.3 Rechte im Beweisverfahren

Die Rechte im Beweisverfahren beinhalten u.a. das Recht des Steuerpflichtigen, dass die Veranlagungsbehörde die von ihm **angebotenen Beweise** auch **abnimmt**<sup>36</sup>.

Nach StG 126a III bzw. DBG 115 müssen die vom Steuerpflichtigen angebotenen Beweise (z.B. Urkunden, Geschäftsbücher, Aufzeichnungen nicht buchführungspflichtiger Selbständigerwerbender, Augenschein, Sachverständige, Auskünfte von auskunftspflichtigen Drittpersonen im Sinne von DBG 128) abgenommen werden, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen. Die Steuerbehörde darf also auf Beweisabnahme nur verzichten, wenn das angebotene Beweismittel für die Veranlagung unerhebliche Tatsachen betrifft oder untauglich ist, den Beweis für die in Frage stehende Tatsache zu erbringen<sup>37</sup>. Zudem ist eine **antizipierte Beweiswürdigung** (vorweggenommene Beweiswürdigung, vgl. das 2. Beispiel unten) zulässig. Die Steuerbehörde darf von der Abnahme eines Beweismittels absehen, wenn sie aufgrund eigener Sachkunde, der Lebenserfahrung oder bereits erhobener Beweise vom

<sup>33</sup> Vgl. VGer ZH 19.12.1990, in: RB ZH 1990 Nr. 38.

<sup>34</sup> Vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 114 N 34.

<sup>35</sup> Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 16 N 26.

<sup>36</sup> Vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 115 N 3 ff. und N 62 ff.

<sup>37</sup> BGer 31.5.1991, in: BGE 117 Ia 268/269.

Bestehen einer Tatsache überzeugt ist und sie annehmen kann, dass ihre Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde<sup>38</sup>.

Der Gesetzgeber hat in DBG 115 – wie auch in StHG 41 II – bewusst von einer Beschränkung des Rechts auf Beweisabnahme auf gesetzlich zulässige Beweismittel abgesehen. Er wollte auf diese Weise das Problem der zulässigen Beweise der Praxis überlassen<sup>39</sup>. Das bedeutet letztlich, dass kein *numerus clausus* der gesetzlich zulässigen Beweismittel besteht. Als Beweismittel kommen u.U. auch Auskünfte von nicht auskunftspflichtigen Personen (**Zeugen**) in Frage. Die Steuerverwaltung hat die Glaubwürdigkeit der Zeugenaussage sorgfältig abzuwägen und hierbei alle Umstände in Betracht zu ziehen, insbesondere Abhängigkeitsverhältnisse, welche sich auf die Zulässigkeit der Zeugen auswirken können. Der Beweiswert solcher Auskünfte ist allerdings **sehr zurückhaltend** zu beurteilen.

*Beispiel:*

- ⇒ Die Steuerverwaltung erliess am 29. November 1999 eine Ermessenstaxation. Dagegen ging keine Einsprache ein. Im Zuge des Inkassoverfahrens stellte sich der Steuerpflichtige auf den Standpunkt, er hätte gegen die Ermessenstaxation am 18. Dezember 1999 Einsprache erhoben. Dafür obliegt dem Steuerpflichtigen die Beweislast. Dazu kann die Ehefrau nicht als Zeugin einvernommen werden, ist sie doch nicht unbeteiligte Dritte, sondern selbst Steuerpflichtige und Partei im streitigen Verfahren<sup>40</sup>.
- ⇒ Die Steuerverwaltung rechnete im Rahmen der Veranlagung gegenüber der Steuererklärung des Steuerpflichtigen einen Betrag von Fr. 50'000.– auf. Diesen Betrag hatte der Bruder des Steuerpflichtigen auf dessen Bankkonto einbezahlt. Der Steuerpflichtige machte geltend, es handle sich bei der fraglichen Leistung um die Rückerstattung einer Darlehensschuld, welche nicht der Einkommenssteuer unterliege. Bei der Frage, ob die Zahlung von Fr. 50'000.– an den Steuerpflichtigen durch dessen Bruder die Rückzahlung einer Darlehensschuld darstellt, handelt es sich um eine steuermindernde Tatsache, deren Nachweis dem Steuerpflichtigen obliegt. Dieser Nachweis kann nicht durch die Zeugenaussage des Bruders des Steuerpflichtigen erbracht werden, da ihr aufgrund des engen Verwandtschaftsverhältnisses keine hohe Glaubwürdigkeit zukommt, wenn sie nicht durch weitere Umstände gestützt wird. Solche lagen mangels schriftlicher Belege für den Bestand des Darlehensverhältnisses nicht vor<sup>41</sup>.

## 6.4 Recht auf Vertretung

Das Recht, sich in Steuerangelegenheiten vertreten zu lassen, ist ein Bestandteil des Anspruchs auf rechtliches Gehör.

---

<sup>38</sup> BGer 23.11.2020, 2C\_886/2020, E. 2.2; VGU A 15 25; BGer 27.2.2003, 1P.586/2002, in: Pra 2003 Nr. 188; BGer 10.9.1999, in: StE 2001 B 92.51 Nr. 6; Zweifel /Beusch/Hunziker, a.a.O., § 15 N 10 und § 16 N 29.

<sup>39</sup> Botschaft zum StHG und DBG, S. 131.

<sup>40</sup> Vgl. VGU A 01 4.

<sup>41</sup> Vgl. VGU A 06 14.

Es sind in diesem Zusammenhang folgende **Grundsätze** zu beachten:

▪ **Veranlagungsverfahren:**

- **Keine Vollmacht zugunsten eines Dritten:** Die **Veranlagungsverfügung** ist dem Pflichtigen zu eröffnen. Bei **Auflagen** ist wie folgt zu unterscheiden: Figuriert unter der Rubrik "Rückfragen sind zu richten an" niemand, ergeht die Auflage, eine allfällige Mahnung und Busse an den Pflichtigen. Hat der Steuerpflichtige dagegen unter der Rubrik "Rückfragen sind zu richten an" eine Drittperson erwähnt, sind Auflagen an diese Person zu richten. Mahnungen ergehen diesfalls ebenfalls an diese Drittperson, wobei der Pflichtige eine Kopie erhält. Die **Bussverfügung** ist aus rechtlichen Gründen dem Pflichtigen zuzustellen.
- **Mit Vollmacht zugunsten eines Vertreters:** Hat der Steuerpflichtige schriftlich einen vertraglichen Vertreter bezeichnet, gehen sämtliche Schreiben, Mahnungen und Verfügungen der Veranlagungsbehörde an den Vertreter. Dies gilt auch für Bussverfügungen; eine Kopie der Bussverfügung ergeht an den Pflichtigen. Der vertragliche Vertreter hat sich grundsätzlich durch eine rechtsgenüßliche Bevollmächtigung auszuweisen. Diese kann einerseits in der Steuererklärung selbst enthalten sein, indem der Steuerpflichtige dort einen Vertreter bezeichnet<sup>42</sup>, anderseits kann sie aber auch formlos und damit stillschweigend erteilt werden. Letzteres wird als **Anscheinsvollmacht** bezeichnet und kann sich aus den vom Vertretenen geschaffenen oder gebilligten Umständen ergeben, so etwa, wenn der Steuerpflichtige wissentlich duldet, dass jemand als sein Vertreter auftritt. Die Behörde darf dann aus den Umständen auf ein Vertretungsverhältnis schliessen und alle Handlungen des Vertreters werden bis zur Bekanntgabe des Vollmachtentzuges gegenüber der Steuerbehörde dem vertretenen Steuerpflichtigen zugerechnet<sup>43</sup>.

Ist die Zustellung einer Veranlagungsverfügung fehlerhaft, etwa weil sie an den Steuerpflichtigen statt an den Vertreter oder trotz Beendigung des Vertretungsverhältnisses an den früheren Vertreter erfolgt ist, so erweist sie sich **nicht als nichtig**. Der Grundsatz von Treu und Glauben verlangt nur, dass dem Steuerpflichtigen aus den Fehlern der Steuerbehörden keine Nachteile erwachsen dürfen<sup>44</sup>. Er gibt ihm aber keinen Anspruch, aus solchen Fehlern sachlich nicht begründbare Vorteile zu ziehen und er entbindet ihn nicht von der Sorgfalt und Mitwirkung im Verfahren. Insbesondere ist es ihm zumutbar, nach Kenntnisnahme der ihn betreffenden Verfügung, sich innert Frist für die Ergreifung eines Rechtsmittels zu entschliessen. Nach Kenntnisnahme einer Veranlagungsverfügung darf der Steuerpflichtige auch dann, wenn er davon ausgeht, sein Vertreter kenne die Veranlagung, die Einsprachefrist nicht tatenlos verstreichen lassen. Spätestens gegen Ablauf der Einsprachefrist muss sich der Steuerpflichtige, wenn er bis dahin von seinem Vertreter nichts gehört hat, vergewissern, dass diesem die Notwendigkeit der Einspracheerhebung nicht entgangen ist<sup>45</sup>. Spätestens am letzten Tag der 30-tägigen Einsprachefrist fällt der Hinderungsgrund im Sinne von StG 124 III i.V.m. VRG 10 I bzw. DBG 133 III weg und die Einsprachefrist beginnt nun effektiv zu laufen<sup>46</sup>.

- **Einspracheverfahren:** Eine spezielle Vollmacht für das Verfassen einer Einsprache ist nicht nötig; auch eine **Anscheinsvollmacht** kann genügen<sup>47</sup>. Wird die Einsprache von ei-

<sup>42</sup> BGE 145 II 201 E. 5.1; BGer 17.11.2023, 9C\_711/2022, E. 3.7.1.

<sup>43</sup> BGer 18.12.2018, 2C\_872/2018, E. 2.2.2; VGU A 06 46, VGU A 05 29, VGU A 00 6; VGE 823/97.

<sup>44</sup> VGer ZH 10.1.2001, in: RB ZH 2001 Nr. 92; Zweifel/Hunziker, a.a.O., DBG, Art. 117 N 29.

<sup>45</sup> BGer 10.6.2016, 2C\_11/2016, E. 2.1.2.

<sup>46</sup> VGer AG 6.5.1997, in: StE 1998 B 93.6 Nr. 17; VGer SZ 31.3.1999, in: StE 2000 B 93.6 Nr. 19.

<sup>47</sup> Vgl. VGU A 05 29, VGU A 00 6; VGE 823/97.

nem Dritten (Treuhänder, Anwalt) eingereicht, ist der Einspracheentscheid diesem Dritten zuzustellen.

*Beispiel:*

- ⇒ A hatte ungeachtet der geltend gemachten fehlerhaften Zustellung an seinen früheren Vertreter rechtzeitig durch seinen neuen Vertreter gegen die Sicherstellungsverfügung Beschwerde an das Verwaltungsgericht erhoben. Ist ihm somit kein Nachteil erwachsen, bleibt der angebliche Eröffnungsmangel ohne Rechtsfolgen<sup>48</sup>.

## 6.5 Recht auf Vorbescheid

Das Bundesgericht lässt **Feststellungsverfügungen** grundsätzlich nur zur Abklärung der **subjektiven Steuerpflicht** zu (vgl. StG 136 I). Es führte diesbezüglich u.a. Folgendes aus<sup>49</sup>:

"Eine zurückhaltende Praxis im Bereich der direkten Bundessteuer mit Bezug auf die Zulässigkeit von gesetzlich nicht geregelten Feststellungsentscheiden erscheint weiterhin geboten. Auch wenn ein praktisches Interesse der Steuerpflichtigen an Auskünften für geplante Tatbestände nicht zu verkennen ist, so soll der Steuerjustiz die Funktion eines Rechtsberaters nicht aufgezwungen werden. Den Steuerpflichtigen steht in der Praxis die Möglichkeit offen, bei den Steuerverwaltungen Rechtsauskünfte zu verlangen. Solche vorgängigen Auskünfte haben keinen Verfügungscharakter und können deshalb nicht wie Feststellungsverfügungen durch Rechtsmittel angefochten werden. Trotzdem können sie nach den allgemein anerkannten Grundsätzen von Treu und Glauben und des Vertrauensschutzes Rechtsfolgen gegenüber den Behörden auslösen".

## 6.6 Recht auf Vortritt im Einspracheverfahren

Der Steuerpflichtige hat das Recht, im Einspracheverfahren einen Vortritt zu verlangen (StG 138; vgl. Praxisfestlegung StG 137-01).

## 6.7 Recht auf Eröffnung, Zustellung, Begründung und Rechtsmittelbelehrung

Verfügungen, Mahnungen, Auflagen, Ordnungsbussen und Einspracheentscheide sind dem Steuerpflichtigen zu eröffnen, d.h. ihm zuzustellen. Ist der Steuerpflichtige im Verfahren vertraglich oder gesetzlich vertreten, hat die Zustellung an den Vertreter zu erfolgen. Ist die individuelle Zustellung nicht möglich, ist wie folgt vorzugehen:

- Bei unbekanntem Aufenthalt oder bei Aufenthalt des Pflichtigen im Ausland kann, wenn dieser keinen Vertreter in der Schweiz hat, die Eröffnung durch **Publikation im Kantonsamtsblatt** erfolgen (StG 132 III bzw. DBG 116 II). Die Steuerbehörden können von einem Steuerpflichtigen ohne Zustelladresse in der Schweiz verlangen, dass er einen Vertreter in der Schweiz bezeichnet (StG 123c I bzw. DBG 118). Seit dem 1. Januar 2017 ist gestützt auf das Übereinkommen des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen ([Amtshilfeübereinkommen](#)) eine **direkte Postzustellung** von

<sup>48</sup> VGer ZH 10.1.2001, in: ZStP 2001, S. 137 f.

<sup>49</sup> BGer 31.10.2000, in: BGE 126 II 520, E. 3e = StE 2001 B 93.1 Nr. 6.

Schriftstücken der Steuerverwaltung **ins Ausland** möglich. In der **Praxis** wurde allerdings bereits bisher anstelle einer allfälligen Publikation im Amtsblatt eine Zustellung ins Ausland vorgenommen (vgl. auch Praxisfestlegung StG 123a-01).

- Mit Bezug auf die Zustellung an **Ehegatten** kann auf die Praxisfestlegung 123a-01 verwiesen werden.

Die Veranlagungsbehörde kann frei entscheiden, welche Auflagen, Verfügungen etc. sie mit A-Post plus (oder allenfalls per Einschreiben) versenden will. Da die Eröffnung eines Verwaltungsaktes eine empfangsbedürftige einseitige Rechtshandlung ist, obliegt der Beweis für den Empfang der Verfügung der Verwaltung<sup>50</sup>. Diese Beweislastverteilung folgt aus der allgemeinen Regel, wonach grundsätzlich derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet (vgl. Praxisfestlegung StG 123a-01). Die Frage, ob eine Sendung mit A-Post plus oder eingeschrieben versandt werden soll, hängt davon ab, ob damit zu rechnen ist, dass die Zustellung im weiteren Verfahren bewiesen werden muss.

Aus **mangelhafter Eröffnung** darf dem Steuerpflichtigen kein Nachteil erwachsen (vgl. Ziff. 6.4).

Nach StG 132 II sind in der **Veranlagungsverfügung** die **Abweichungen** von der Steuererklärung einzeln anzugeben und kurz zu **begründen**; die Pflichtige muss aufgrund der Begründung erkennen, worum es geht. Für die direkte Bundessteuer genügt die Bekanntgabe der Abweichungen von der Steuererklärung (DBG 131 II). In der Praxis erfolgt auch für die direkte Bundessteuer eine kurze Begründung.

Der Anspruch auf Begründung ist formeller Natur. D.h., seine Verletzung führt ungeachtet der Erfolgsaussichten des betreffenden Rechtsmittels in der Sache selbst zur Aufhebung des angefochtenen Entscheides<sup>51</sup>. Eine nicht oder nur ungenügend begründete Veranlagungsverfügung ist nicht nichtig, sondern nur anfechtbar<sup>52</sup>.

#### *Beispiele:*

- ⇒ A macht in seiner Steuererklärung Berufsauslagen in der Höhe von Fr. 10'000.– geltend. Einen Nachweis für die fraglichen Spesen erbringt er nicht. Eine entsprechende Auflage bleibt unbeantwortet. Die Veranlagungsbehörde rechnet die Fr. 10'000.– auf und gewährt den Pauschalabzug. Als Begründung genügt: "Nachweis wurde nicht erbracht".
- ⇒ A erhebt gegen eine Veranlagungsverfügung, die keinen Grund für die Abweichung von der Steuererklärung enthält, Einsprache.

Wenn die Veranlagung ungenügend begründet wurde, kann der Steuerpflichtige (weil er die Gründe für die Abweichung nicht kennt) keine begründete Einsprache erheben. Die Steuerverwaltung muss ihn daher (im Auflageverfahren) auffordern, noch eine Begründung zu liefern und in dieser Aufforderung muss sie die ungenügende Begründung aus der Veranlagungsverfügung ergänzen bzw. nachliefern. Das rechtliche Ge-

<sup>50</sup> Die Steuerverwaltung muss nicht nur den Versand, sondern auch den Empfang nachweisen.

<sup>51</sup> BGer 5.5.1992, in: BGE 118 Ia 18; BGer 15.5.1991, in: BGE 117 Ia 7.

<sup>52</sup> BGer 6.5.2021, 2C\_587/2020, E. 3.2; BGer 9.8.2001, in: NStP 2001, S. 121.

hör ist damit **geheilt**, ohne dass ein Einspracheentscheid, eine neue Veranlagungsverfügung und allenfalls ein neues Einspracheverfahren erforderlich sind.

Verfügungen und Entscheide müssen mit einer **Rechtsmittelbelehrung** versehen sein (StG 132 I und 138 II bzw. DBG 116 I). Diese muss das zulässige ordentliche Rechtsmittel, die Rechtsmittelinstanz und die Rechtsmittelfrist angeben.

Bei der Eröffnung einer **Ermessenstaxation** muss zusätzlich in der Rechtsmittelbelehrung angegeben werden, dass Veranlagungen nach pflichtgemäsem Ermessen gemäss StG 131 nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden können, was bedeutet, dass i.d.R. die bisher versäumten Mitwirkungspflichten innerhalb der Einsprachefrist vollständig nachgeholt werden müssen, um die Einsprache rechtsgenügend zu begründen. Allfällige Beweismittel sind zu bezeichnen und soweit möglich beizulegen. Hat der Steuerpflichtige ursprünglich keine Steuererklärung eingereicht, muss er grundsätzlich mit der Einsprache seine Steuererklärung einreichen; wurde nur das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Ermessen veranlagt, müssen Bilanz- und Erfolgsrechnung nachgeliefert werden. Zur Problematik der Einsprache gegen eine Ermessenstaxation vgl. die ausführliche Praxisfestlegung 137-04-01.

## 6.8 Folgen bei Nichtausübung eines Verfahrensrechts

Die Nichtausübung von Verfahrensrechten hat für den Steuerpflichtigen **weder eine Busse noch eine Ermessenstaxation** zur Folge<sup>53</sup>. Sie kann jedoch andere Rechtsnachteile bewirken. So werden vom Steuerpflichtigen geltend gemachte, aber nicht bewiesene steueraufhebende oder steuermindernde Umstände von der Veranlagungsbehörde – nach einer allfälligen Auflage<sup>54</sup> – nicht oder nicht vollständig anerkannt (z.B. Aufrechnung von Abzügen<sup>55</sup>). Wenn in diesem Zusammenhang vielfach gesagt wird, die Aufwendungen seien „ermessensweise festgelegt worden“, heisst dies nicht, „im Rahmen einer Ermessensveranlagung festgesetzt“, sondern vielmehr, dass die Aufwendungen in Ausübung des der Verwaltung zustehenden Ermessensspielraums festgelegt worden sind<sup>56</sup>.

Zu beachten ist, dass bei der Verletzung von Verfahrensrechten – im Gegensatz zur Verletzung von Verfahrenspflichten – keine Mahnung zu erlassen ist<sup>57</sup>.

## 7. BESCHEINIGUNGS-, AUSKUNFTS- UND MELDEPFLICHTEN DRITTER

Die Veranlagungsbehörde ist bei der Abklärung des Sachverhaltes in erster Linie auf die Mitwirkung der Steuerpflichtigen angewiesen. Gewisse Teile des Sachverhaltes sind

---

<sup>53</sup> VGE 570/93, VGE 83/90, VGE 386/89, VGE 613/88.

<sup>54</sup> Keine Auflage erfolgt in jenen Fällen, in denen bereits in der Wegleitung oder in den Formularen auf die Folgen fehlender Bescheinigungen hingewiesen wird; Beispiel: Beiträge an Säule 3a.

<sup>55</sup> BGer 12.12.2008; 2C\_681/2008, E. 3.5; VGU A 05 93, VGU A 04 34, VGU A 03 82.

<sup>56</sup> BGer 4.7.2019, 2C\_203/2019, E. 3.3.

<sup>57</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 130 N 47.

allerdings auch Dritten (Behörden und Privaten) bekannt. Dementsprechend sehen StG und DBG Mitwirkungspflichtigen Dritten vor. Dabei wird unterschieden zwischen Bescheinigungs-, Auskunfts- und Meldepflichten<sup>58</sup>.

## 7.1 Bescheinigungspflichtigen Dritter

Die Bescheinigungspflichtigen Dritten sind in StG 129 bzw. DBG 127 geregelt<sup>59</sup>. Die Bescheinigungspflicht besteht in erster Linie **gegenüber dem Steuerpflichtigen**. Damit ist offensichtlich, dass diese Bescheinigung in schriftlicher Form ausgestellt werden muss, damit sie der Steuererklärung beigelegt werden kann.

Reicht der Steuerpflichtige trotz Mahnung die nötigen Bescheinigungen nicht ein, kann die Veranlagungsbehörde diese **vom Dritten einfordern** (StG 129 II bzw. DBG 127 II). Nur in diesen Fällen besteht eine Pflicht des bescheinigungspflichtigen Dritten, die Bescheinigung direkt der Veranlagungsbehörde einzureichen. Weigert sich der bescheinigungspflichtige Dritte trotz Mahnung der Veranlagungsbehörde, eine Bescheinigung auszustellen, kann er wegen Verletzung von Verfahrenspflichten mit Busse bestraft werden (StG 173 bzw. DBG 174). Stellt der Bescheinigungspflichtige eine inhaltlich unwahre Bescheinigung aus, macht er sich unter Umständen eines Steuerbetrugs strafbar (StG 182a bzw. DBG 186).

Die vom Dritten direkt erhaltenen Bescheinigungen sind aufgrund des Anspruchs auf rechtliches Gehör (BV 29 II) unter Umständen der steuerpflichtigen Person zur Stellungnahme zuzustellen. Die Veranlagungsbehörde hat keine Verpflichtung, sondern nur ein Recht zur direkten Einforderung; sie hat also die Möglichkeit, eine Ermessenstaxation vorzunehmen, ohne den Lohnausweis beim Arbeitgeber einzuverlangen<sup>60</sup>. Ein Problem ergibt sich dann, wenn der Pflichtige seit Jahren keinen Lohnausweis eingereicht hat; eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen ist hier kaum möglich.

Die Bescheinigungspflicht kann sich auch auf ausserkantonale Dritte beziehen (vgl. DBG 127).

### *Beispiel:*

- ⇒ A hat seinen Wohnsitz in Chur. Er arbeitet als Unselbständigerwerbender in Bad Ragaz. A unterlässt es, seiner Steuererklärung den Lohnausweis beizulegen. Eine entsprechende Mahnung fruchtet nichts.

Die Steuerverwaltung Graubünden ist gestützt auf StG 129 II bzw. StHG 43 II berechtigt, den fraglichen Lohnausweis vom ausserkantonalen Arbeitgeber einzufordern.

Der in StG 129 II bzw. DBG 127 II enthaltene Vorbehalt des gesetzlich geschützten **Berufsgeheimnisses** hat **gegenüber dem Steuerpflichtigen selber keine Gültigkeit**. Das Berufsgeheimnis gilt nur für den Fall, dass die Veranlagungsbehörde eine Beschei-

<sup>58</sup> Vgl. auch M. Zweifel, Verfahrensgrundsätze und Veranlagungsverfahren, in: ASA 61, S. 430 ff.

<sup>59</sup> Siehe auch [KS Nr. 19 der EStV vom 7. März 1995](#), S. 5 ff.

<sup>60</sup> BGer 11.7.2016, 2C\_679/2016, E. 4.1.3; Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 20 N 17.

nigung direkt vom Dritten einfordert<sup>61</sup>. Der Steuerpflichtige selber kann sich daher nicht auf das Bankgeheimnis berufen und die Einreichung beispielsweise eines Depotauszuges verweigern. Ein gesetzlich geschütztes Berufsgeheimnis besteht überall dort, wo die Auskunft eines Dritten zu dessen Bestrafung führen würde. Zu den Personengruppen, die dem Berufsgeheimnis unterliegen, gehören bspw. Rechtsanwälte und Ärzte (vgl. StGB 321), aber auch die Banken (vgl. BankG 47 Abs. 1).

## 7.2 Auskunftspflicht Dritter

Die Auskunftspflicht Dritter im Sinne von DBG 128 gibt der Veranlagungsbehörde direkt das Recht, ohne vorgängige Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen, Gesellschafter, Miteigentümer und Gesamteigentümer aufzufordern, über ihr Rechtsverhältnis zum Steuerpflichtigen Auskunft zu erteilen, insbesondere über dessen Anteile, Ansprüche und Bezüge. Kommt die auskunftspflichtige Person der behördlichen Aufforderung, Auskunft zu erteilen, trotz Mahnung nicht nach, kann sie wegen Verletzung von Verfahrenspflichten mit Busse bestraft werden (StG 173 bzw. DBG 174).

## 7.3 Meldepflicht Dritter

Nebst anderen haben den Veranlagungsbehörden für jedes Steuerjahr eine Bescheinigung einzureichen:

- juristische Personen über die den Mitgliedern der Verwaltung und anderer Organe ausgerichteten Leistungen (StG 130 lit. a bzw. DBG 129 I lit. a);
- Personengesellschaften über die Anteile ihrer Teilhaber am Einkommen und Vermögen der Gesellschaft, über deren sonstige Ansprüche gegenüber der Gesellschaft sowie über alle Verhältnisse, die für die Veranlagung der Teilhaber von Bedeutung sind (StG 130 lit. b bzw. DBG 129 I lit. c);
- Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und der gebundenen Selbstvorsorge über die den Vorsorgenehmern oder Begünstigten erbrachten Leistungen (StG 130 lit. d bzw. DBG 129 I lit. b);
- die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz über die Verhältnisse, die für die Besteuerung des direkten Grundbesitzes und dessen Erträge massgeblich sind (StG 130 lit. f bzw. DBG 129 III).

Die Meldepflichtigen haben ihre Meldungen von sich aus (spontan, d.h. unaufgefordert)<sup>62</sup> für jede Steuerperiode direkt den Veranlagungsbehörden einzureichen.

<sup>61</sup> BGer 25.7.2001, 2A.96/2000, in: StR 2001, S. 837; BGer 7.7.1995, in: BGE 121 II 261 f.

<sup>62</sup> Zweifel /Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 19 N 30.