



Die Einsprache

StG 137 ff.

DBG 132 ff.

Inhaltsverzeichnis

1.	Rechtsnatur, Funktion und Wirkungen	2
2.	Gegenstand der Einsprache	2
3.	Legitimation: Beschwer und Rechtsschutzinteresse.....	5
4.	Form, Frist und Begründungspflicht.....	6
4.1	Einsprache gegen eine ordentliche Veranlagung	6
4.2	Einsprache gegen eine Ermessenstaxation	8
4.3	Frist	9
5.	Vortritt	9
6.	Einigung im Einspracheverfahren.....	10
7.	Überprüfung der Einsprache	10
7.1	Gegenstand der Einsprache	10
7.2	Beweislast	10
7.3	Abänderung zuungunsten des Steuerpflichtigen.....	10
7.4	Einsprache als Sprungbeschwerde.....	11
8.	Rückzug der Einsprache	11
9.	Einspracheentscheid.....	12
9.1	Grundsätze	12
9.2	Stand der Aktenlage	13
9.3	Gemäss Rechtsprechung von Bundesgericht und Obergericht gilt diese Regelung auch für Einsprachen gegen eine Ermessenstaxation. Arten des Entscheides.....	13
9.4	Begründungspflicht und Begründungsdichte	14
9.5	Rechtsmittelbelehrung und Rechtskraft	14
9.6	Kosten und Kostentragungspflicht	14
9.7	Zustellung	15

1. RECHTSNATUR, FUNKTION UND WIRKUNGEN

Die Einsprache lässt sich wie folgt umschreiben¹:

- Sie hemmt den Eintritt der Rechtskraft (ordentliches Rechtsmittel);
- sie hat den Aufschub der Vollstreckbarkeit der angefochtenen Verfügung zur Folge (suspensives Rechtsmittel);
- sie räumt der Rechtsmittelbehörde eine umfassende Überprüfungsbefugnis der angefochtenen Verfügung hinsichtlich Sachverhalts-, Rechts- und Ermessensfragen ein; es können somit mit ihr alle Mängel gerügt werden (vollkommenes Rechtsmittel);
- der Einspracheentscheid tritt an die Stelle des angefochtenen Entscheids (reformatorisches Rechtsmittel²).

Die Einsprache ist jedoch kein Justizverfahren, sondern Bestandteil des Veranlagungsverfahrens und wird daher auch von der Veranlagungsbehörde behandelt und entschieden. Dem Einspracheverfahren kommt weitgehend der Charakter einer Revision zu, bei der die gleiche Behörde auf allfällige Oberflächlichkeiten oder Fehler aufmerksam gemacht werden kann, um diese zu beseitigen, ohne dass sich noch weitere Instanzen zuerst in den Fall einarbeiten müssen³. Die Einsprache ist damit ein Instrument, mit dem ohne Prestigeverlust in einem einfachen und kostengünstigen Verfahren Fehler und Ungenauigkeiten korrigiert werden können, welche in einem Massenverfahren nicht gänzlich vermieden werden können.

Der Einsprachebehörde kommen die gleichen Kompetenzen zu wie der Veranlagungsbehörde. Sie nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor und erlässt auch die allenfalls notwendig erscheinenden Auflagen⁴. Da die Einsprache (im Gegensatz zur Beschwerde) kein devolutives Rechtsmittel ist, liegen das Einspracheverfahren und die Festlegung der verfahrensleitenden Massnahmen in den Händen der Einsprachebehörde⁵.

2. GEGENSTAND DER EINSPRACHE

Folgende Verfügungen bzw. Entscheide können Gegenstand einer Einsprache sein:

a) Veranlagungsverfügung

¹ Vgl. M. Zweifel/M. Beusch/S. Hunziker/M. Seiler, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. A., Zürich/Genf 2024, § 3 N 3 ff.; BGer 11.12.2014, 2C_253/2014, E. 3.2; BGer 4.5.2009, 2C_832/2008, E. 2; BGer 29.3.2005, 2A.39/2004, in: STE 2005 B 95.1 Nr. 9.

² Bei den rein cassatorischen Rechtsmitteln ist die Rechtsmittelbehörde dagegen lediglich befugt, den angefochtenen Entscheid aufzuheben, ohne in der Sache selbst zu entscheiden. In der Folge hat die Vorinstanz einen neuen Entscheid zu treffen; Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 4 N 7.

³ VGU A 03 82; VGE 731/97; Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 20 N 1 FN 1004.

⁴ Zu den Auflagen vgl. Praxisfestlegung 126a-01, Ziff. 5.6.

⁵ VGU A 17 30.

Gegenstand der Einsprache ist in erster Linie die Veranlagungsverfügung (vgl. StG 137 I bzw. DBG 132 I).

b) Feststellungsverfügung über Steuerpflicht / Steuerbefreiung

Ist die subjektive Steuerpflicht umstritten, hat die Veranlagungsbehörde eine Feststellungsverfügung zu erlassen (vgl. StG 136 bzw. DBG 108). Diese nimmt ausschliesslich zur Frage des Bestehens einer subjektiven Steuerpflicht Stellung, nicht jedoch zum Umfang der Steuerpflicht im konkreten Fall.

Beispiel:

⇒ Die A-AG (Sitz in ZH) und die B-AG (Sitz in GR) schlossen einen Vertrag mit dem Zweck, ein Casino zu betreiben und die daraus erzielten Erträge untereinander zu teilen. Die Steuerverwaltung stellte sich auf den Standpunkt, es handle sich dabei um eine einfache Gesellschaft, weshalb auch die A-AG in Graubünden steuerpflichtig sei. Die A-AG teilte diese Auffassung nicht, so dass die Veranlagungsbehörde GR eine entsprechende Feststellungsverfügung erliess. Die dagegen erhobene Einsprache wurde abgewiesen. Das VGer schützte die Auffassung der Steuerverwaltung⁶.

StG 78 und DBG 56 regeln die Ausnahmen von der Steuerpflicht. Stellt eine juristische Person das Gesuch um Steuerbefreiung und wird dieses Gesuch in einer Feststellungsverfügung abgelehnt, kann dagegen ebenfalls Einsprache erhoben werden⁷.

c) Revisionsentscheid

Eine Veranlagungsverfügung, die infolge ungenutzten Ablaufs der Einsprachefrist in formelle Rechtskraft erwachsen ist⁸, kann nachträglich zugunsten des Pflichtigen nur in einem Revisionsverfahren abgeändert werden (vgl. StG 141 bzw. DBG 147). Gegen die Abweisung des Revisionsgesuches und (bei Gutheissung) gegen die neue Verfügung kann im Bund Einsprache erhoben werden (DBG 149 III). Auf kantonaler Ebene gilt hingegen, dass Revisionsentscheide innerhalb 30 Tagen direkt mit Beschwerde (und nicht mit Einsprache) weitergezogen werden können (StG 142 III). Der Grund liegt darin, dass der Revisionsentscheid bereits eine Art Einspracheentscheid ist.

d) Nachsteuerverfügung

Eine Nachsteuerverfügung stellt materiell eine Veranlagungsverfügung dar, gegen die Einsprache erhoben werden kann (vgl. StG 147 IV bzw. DBG 153 III).

e) Bussenverfügung

Gegen eine Bussen- oder Strafverfügung können die gleichen Rechtsmittel erhoben werden wie gegen eine ordentliche Veranlagungsverfügung (StG 179 IV bzw. DBG 182 III).

⁶ VGU A 01 7.

⁷ BGer 9.5./2017, 2C_564/2016, E. 1.1; M. Greter/A. Greter, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum DBG, 4. A., Basel 2022, Art. 56 N 2a.

⁸ Zur Rechtskraft vgl. Praxisfestlegung 123a-01, Ziff. 5.

f) Haftungsverfügungen

StG 13 bzw. DBG 13 regelt die Solidarhaftung. So haften z.B. Ehegatten für die Steuerperioden, für die sie gemeinschaftlich besteuert werden, grundsätzlich solidarisch für die Gesamtsteuer (unbeschränkte Solidarhaftung); d.h. die Steuerverwaltung kann jeden Ehegatten für die gesamte Steuerforderung belangen. Jeder Ehegatte haftet jedoch nur für seinen Anteil an der Gesamtsteuer, wenn der andere Ehegatte zahlungsunfähig ist. Will die Steuerverwaltung einen Ehegatten nur für seinen Anteil an der Gesamtsteuer belangen, hat sie zur erfolgreichen Durchführung des Rechtsöffnungsverfahrens eine separate, einsprachefähige Haftungsverfügung zu erlassen, aus der die Berechnung des auf diesen entfallenden Steueranteils genau ersichtlich ist. Der betroffene Ehegatte hat dann die Möglichkeit, gegen diese Verfügung Einsprache zu erheben. Gegenstand dieser Einsprache kann aber nur noch die Frage der Aufteilung der rechtskräftig festgesetzten Steuerforderung auf die beiden Ehegatten sein.

g) Pfandrechtsverfügung

Die Pfandrechtsverfügung unterliegt den gleichen Einsprache- und Anfechtungsmöglichkeiten wie die gesicherte Forderung (EG zum ZGB 133 IV).

h) Entscheid betreffend Rückforderung bezahlter Steuerbeträge

Der Steuerpflichtige kann einen von ihm bezahlten Steuerbetrag zurückfordern, wenn er irrtümlicherweise eine ganz oder teilweise nicht geschuldete Steuer bezahlt hat. Rechtskräftig festgesetzte Steuern gelten als geschuldet (StG 157)⁹. Gegen einen abweisenden Rückerstattungsentscheid kann der Betroffene im Bund gestützt auf eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage Einsprache erheben (DBG 168 III i.V.m. DBG 132). Im Kanton fehlt eine entsprechende gesetzliche Grundlage, allerdings ergibt sich die gleiche Rechtslage aus der Natur der Sache.

i) Entscheid betreffend Erstattung der Grundstückgewinnsteuer

Nach StG 44 wird die Grundstückgewinnsteuer auf Gesuch hin ohne Zins zurückerstattet, soweit der Erlös aus der Veräußerung der am Wohnsitz dauernd selbstbewohnten Erstliegenschaft innerst zwei Jahren zum Erwerb eines in der Schweiz liegenden Ersatzgrundstückes mit gleicher Verwendung benutzt wird (lit. a). Unter bestimmten Voraussetzungen wird die Grundstückgewinnsteuer auch im Zusammenhang mit der Veräußerung eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes zurückerstattet (lit. b). Gegen einen Entscheid betreffend Erstattung der Grundstückgewinnsteuer kann Einsprache erhoben werden.

j) Entscheid betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer

Gegen Entscheide betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer kann Einsprache erhoben werden.

⁹ Vgl. auch Th. Stadelmann, Grundzüge des Steuerverfahrensrechts, Muri/Bern 2001 S. 52.

k) Quellensteuer

Ist auf Verlangen des Quellensteuerpflichtigen oder des Schuldners der steuerbaren Leistung eine Verfügung über Bestand und Umfang der Quellensteuerpflicht ergangen, bildet diese Anfechtungsobjekt der Einsprache (vgl. ABzStG 44 I bzw. DBG 139 I).

l) Verfügung betreffend Mahngebühr

Verfügungen betreffend die Festsetzung der Mahngebühren stellen Veranlagungsverfügungen im Sinne von StG 137 dar (StG 154a Abs. 2 Satz 3). Demzufolge kann gegen solche Verfügungen Einsprache erhoben werden.

3. LEGITIMATION: BESCHWER UND RECHTSSCHUTZINTERESSE

Wer als Adressat der Veranlagungsverfügung etc. **beschwert** ist und über ein hinreichendes **Rechtsschutzinteresse** verfügt, ist zur Erhebung einer Einsprache berechtigt. Dies ist in erster Linie der Steuerpflichtige; legitimiert sind auch die Steuersukzessoren des Steuerpflichtigen (Erben, übernehmende jur. Person). Rechtsschutzinteresse bedeutet ein schutzwürdiges Interesse des Einsprechers daran, dass die angefochtene Veranlagungsverfügung durch die Veranlagungsbehörde überprüft und gegebenenfalls durch einen günstigeren Einspracheentscheid ersetzt wird¹⁰. Dieses Rechtsschutzinteresse fehlt beispielsweise, wenn in der Veranlagungsverfügung aufgrund eines Geschäftsverlustes ein Einkommen oder Gewinn von Fr. 0.-- festgesetzt wird (sog. Nullveranlagung) und sich der Steuerpflichtige gegen die Berechnung des Verlustvortrags wendet¹¹. Denn der Verlustvortrag wird erst in einer nachfolgenden Steuerperiode für die Steuerberechnung wirksam und kann in der betreffenden Veranlagung neu überprüft werden¹².

Das Vorliegen eines Rechtsschutzinteresses ist unter Umständen aber auch bei einer Null-Veranlagung zu bejahen, wenn diese unmittelbare Rechtswirkungen entfaltet, deren Klärung keinen Aufschub erduldet¹³. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige gegen eine Null-Veranlagung Einsprache erhebt mit dem Antrag auf Reduktion des steuerbaren bzw. satzbestimmenden Einkommens, damit bei der Berechnung der Prämienverbilligung für die Krankenversicherung von einem tieferen anrechenbaren Einkommen ausgegangen wird. Ferner ist das Rechtsschutzinteresse auch dann zu bejahen, wenn durch eine Höherveranlagung ein ansonsten drohendes Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren abgewendet werden kann.¹⁴

¹⁰ H. U. Meuter, Einspracheverfahren, in: ZStP 1/2004, S. 3.

¹¹ BGE 140 I 114 E. 2.4.1; VGU 23 46.

¹² BGE 150 II 409 E. 2.3.2; BGer 20.10.2020, 2C_526/2020, E. 3.3; VGU A 22 36; Zweifel//Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 20 N 7.

¹³ BGE 150 II 409 E. 2.3.2.; BGer 28.6.2024, 9C_213/2024, E. 3.2.3; BGer 14.3.2023, 9C_611/2022, E. 2.3.

¹⁴ BGE 150 II 409 E. 2.3.2; BGer 9C_446/2023 vom 26. Juli 2023, E. 2.2.2; BGer 9C_611/2022 vom 14.3.2023, E. 2.3.2.3.

Der Steuerpflichtige kann selbst dann eine Einsprache erheben, wenn die Veranlagung gemäss seiner Deklaration erfolgte. Dies ist die Auswirkung der Tatsache, dass das Einspracheverfahren Teil des Veranlagungsverfahrens ist¹⁵.

Fehlt die Legitimation, ist die Einsprache durch einen Nichteintretentsentscheid zu erledigen.

Die Steuerverwaltung selber ist nicht zur Erhebung der Einsprache legitimiert. Sie hat aber die Möglichkeit, die Veranlagungsverfügung während der Einsprachefrist und damit vor Eintritt der formellen Rechtskraft zu widerrufen¹⁶. Sie erlässt dann eine neue Veranlagungsverfügung. Die 30-tägige Einsprachefrist beginnt mit der Zustellung der zweiten Veranlagungsverfügung neu zu laufen.

Die ESTV kann gestützt auf Art. 111 Abs. 2 des Bundesgerichtsgesetzes (BGG; SR 173.110) Einsprache erheben. Sie kann die Veranlagungsverfügung i.S. direkte Bundessteuer aber auch direkt mit Beschwerde beim Obergericht anfechten (DBG 141).

4. FORM, FRIST UND BEGRÜNDUNGSPFLICHT

4.1 Einsprache gegen eine ordentliche Veranlagung

4.1.1 Formelle Anforderungen

Die formellen Anforderungen an eine Einsprache sind minim. Der Steuerpflichtige muss innerhalb der Einsprachefrist schriftlich zum Ausdruck bringen, dass er eine Abänderung der Veranlagungsverfügung wünscht. Zur Schriftlichkeit gehört auch die Unterzeichnung durch den Einsprecher oder dessen Vertreter. Bei Einsprache mittels Fax oder E-Mail fehlt es an der eigenhändigen Unterschrift¹⁷. Ein derartiger formeller Mangel wäre zwar an sich verbesserungsfähig, doch entfällt eine Nachfristansetzung zur Behebung des Mangels dann, wenn dieser nicht auf ein blosses Versehen oder prozessuale Unbeholfenheit zurückzuführen ist, sondern auf ein bewusstes Handeln des Einsprechers. Dies dürfte beim Fax oder E-Mail regelmäßig der Fall sein, weshalb auf entsprechende Einsprachen grundsätzlich nicht einzutreten ist, es sei denn das Versäumnis der fehlenden (Original-)Unterschrift werde noch innerhalb der Einsprachefrist nachgeholt¹⁸. Dasselbe gilt für eine nur mündlich vorgebrachte Einsprache¹⁹.

¹⁵ Vgl. Ziff. 1.; ferner auch E. Blumenstein/P. Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. A. Zürich/Genf 2023, S. 580. In VGU A 07 52 und VGU A 08 11 hat das Verwaltungsgericht allerdings die Meinung vertreten, dass ein Steuerpflichtiger nicht legitimiert sei, gegen eine Veranlagungsverfügung gemäss Selbstdeklaration Einsprache zu erheben.

¹⁶ BGer 7.6.2011, 2C_156/2010, in: StE 2011 B 26.13. Nr. 27; StGer BL 24.4.2009, in: StR 2010, S. 307; BGer 7.7.1995, in: BGE 121 II 276 ff.

¹⁷ BGE 121 II 252 E. 4a; BGE 123 II 552 E. 3; BStPra 2009, Bd. XIX, S. 493.

¹⁸ VGU A 21 15; vgl. BGE 121 II 252; BGE 30.8.2005, 1P.254/2005; VGer AG 18.10.2000, in: StE 2001 B 95.1 Nr. 6; vgl. auch KGer GR 11.1.2005, in: PKG 2005 Nr. 17.

¹⁹ Vgl. VGU A 98 877; Zweifel/ /Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 20 N 15.

Andere Mängel der Einsprache können auch nach Ablauf der Einsprachefrist noch behoben werden. Fehlt etwa bei einer ansonsten formell korrekten Einsprache (versehentlich) die Unterschrift des Einsprechers, die Vollmacht des vertraglichen Vertreters oder die Zustimmung des gesetzlichen Vertreters zur Einspracheerhebung, ist eine Nachfrist zur Verbesserung anzusetzen. Erst nach erfolgloser Aufforderung zur Verbesserung ist auf die Einsprache nicht einzutreten²⁰.

4.1.2 Begründung / Antrag / Beweismittel

Auch wenn die Einsprache gegen eine ordentliche Veranlagung keinen Antrag oder keine Begründung enthält, liegt eine rechtsgültige Einsprache vor, auf die einzutreten ist. In einem ersten Schritt muss geprüft werden, ob die Veranlagungsverfügung eine kurze Begründung enthält, welche es dem Steuerpflichtigen erlaubt, dagegen eine begründete Einsprache zu erheben. Ist dies nicht der Fall, muss in der Auflage die Begründung für die Veranlagung konkretisiert werden. Der Steuerpflichtige muss in die Lage versetzt werden, die Überlegungen der Veranlagungsbehörde zu erkennen, um dagegen opponieren zu können.

Das weitere Vorgehen sieht wie folgt aus (StG 137 III):

- Die Veranlagungsverfügung weicht nur in einem Punkt von der Steuererklärung ab:
 - Kann die Einsprache in der vorliegenden Form gutgeheissen werden, ist ohne Nachfrist zu entscheiden.
 - Kann die Einsprache in der vorliegenden Form nicht gutgeheissen werden, ist dem Pflichtigen Gelegenheit zu geben, die Einsprache innert der Frist von 10 Tagen zu ergänzen.
- Die Veranlagungsverfügung weicht in mehreren Punkten von der Steuererklärung ab:
 - Die StV fordert den Steuerpflichtigen auf, seine Einsprache innert einer Frist von 10 Tagen durch einen begründeten Antrag zu ergänzen.

Die 10-tägige Frist ist keine Notfrist, um Eintretensmängel zu beheben. Sie dient dazu, eine gültige Einsprache mit einem Antrag, einer Begründung und den notwendigen Beweismitteln zu ergänzen und es damit auch der Veranlagungsbehörde zu erleichtern, die Einsprache zu behandeln. Die 10-tägige Nachfrist wird sowohl den Steuerpflichtigen als auch deren Beratern gewährt; sie ist in StG 137 III vorgesehen und kann daher nicht erstreckt oder verlängert werden (peremptorische Frist).

Kommt der Steuerpflichtige der Aufforderung zur Ergänzung seiner Einsprache nicht innerhalb der gewährten Frist nach, ist davon auszugehen, dass er seine Mitwirkungspflichten eingestellt hat. Damit erlischt auch die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde. Die Einsprache ist aufgrund der Aktenlage zu entscheiden, wobei blass noch eine Grobbeurteilung der Veranlagung zu erfolgen hat. Der Einspracheentscheid ist aber materieller Natur (abweisen/gutheissen). Es darf kein Nichteintretentsentscheid gefällt werden, zumal eine Einsprache keiner Begründung bedarf.

²⁰ Zweifel/ /Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 20 N 15.

Wird eine Einsprache ohne Antrag und Begründung, aber mit der Forderung um Vortritt, eingereicht, erlässt die Steuerverwaltung eine Auflage, wonach der Einsprecher innert 10 Tagen einen Antrag und eine Begründung nachzureichen hat.

- Der Pflichtige erfüllt diese Auflagen: Die vorgebrachten Anträge werden im Rahmen des Vortritts besprochen. Allfällige weitere (am Vortritt gemachte) Anträge sind nicht Gegenstand der Einsprache; auf sie kann nicht eingetreten werden.
- Der Pflichtige erfüllt diese Auflagen nicht: Die Einsprache ist mangels Antrags abzuweisen. Es wird kein Vortritt gewährt. Mit der Nichteinreichung endet die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde; es kann nicht sein, dass der Gegenstand der Einsprache erst anlässlich des Vortritts eröffnet wird.
- Der Pflichtige erfüllt diese Auflagen nur teilweise, indem er zwar einen Antrag stellt, trotzdem aber keine Begründung liefert. Hier ist der Vortritt zu gewähren (die betreffende Begründung könnte der Pflichtige auch erst im Beschwerdeverfahren bringen).

4.2 Einsprache gegen eine Ermessenstaxation²¹

Ist die Ermessenstaxation die Folge davon, dass der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt hat, muss der Pflichtige diese Mitwirkungspflichten in der Regel nachholen und damit die Ungewissheit im Sachverhalt beseitigen. Der zu beurteilende Sachverhalt muss dabei umfassend – bei der Einkommens- und Vermögenssteuer oder der Gewinn- und Kapitalsteuer beispielsweise durch eine nachträglich eingereichte Steuererklärung – nachgewiesen werden; blosse Teilnachweise genügen nicht. Ist wenn eine umfassende Sachverhaltsdarstellung vorliegt und die Ungewissheit über den Sachverhalt damit beseitigt ist, lebt die Untersuchungspflicht der Steuerbehörden wieder auf. Diese hat nötigenfalls die Ermessenstaxation dem wirklichen Sachverhalt anzupassen²².

Eine Nachfrist zur Verbesserung der Einsprache existiert bei der Ermessenstaxation nicht. Die nach StG 137 IV bzw. DBG 132 III geforderte Begründung der Einsprache gegen eine Ermessenstaxation stellt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Prozessvoraussetzung dar. Auf die Einsprache eines Steuerpflichtigen, welcher wegen der nicht eingereichten Steuererklärung zulässigerweise nach Ermessen veranlagt worden ist und der auch mit der Einsprache gegen die Ermessenstaxation innerhalb der Einsprachefrist keine substantiierte Sachdarstellung samt Beweismittelangebot abgibt und die unterlassenen Mitwirkungshandlungen, soweit ihm das möglich ist, nicht nachholt, ist daher nicht einzutreten²³.

Zur Problematik der Einsprache gegen eine Ermessenstaxation vgl. die ausführliche Praxisfestlegung 137-04-01.

²¹ Vgl. dazu ausführlich S. Küng, Die Ermessensveranlagung und ihre Auswirkungen, Eine Tour d'HORIZON durch das Steuerverfahrensrecht und angrenzende Rechtsgebiete, Diss. BE 2024, S. 101 ff.

²² BGer 29.1.2020, 2C_404/2019, E. 2.3; BGer 7.6.2016, 2C_372/2017, E. 3.3; BGer 17.10.2011, in: StE 2012 B 93.5 Nr. 26; BGer 29.4.2009, in: StE B 95.1 Nr. 14; BGer 29.3.2005, in: StE 2005 B 95.1 Nr. 9, 2A.39/2004 (Entscheid gegen VGU A 03 98); VGU A 19 32; VGU A 06 42.

²³ BGer 17.11.2022, 2C_295/2022, E. 4.2.3; BGer 3.10.2019, 2C_509/2019, E. 4.5; BGer 22.11.2011, 2C_504/2010; BGer 16.5. 2011, 2C_6/2011.

4.3 Frist²⁴

Gemäss StG 137 I bzw. DBG 132 I ist die Einsprache innert 30 Tagen nach Zustellung der Veranlagungsverfügung zu erheben. Dabei handelt es sich wie bei allen Rechtsmittelfristen um eine gesetzliche Frist, die nicht erstreckbar ist. Die Beweislast für die rechtzeitige Einreichung einer Einsprache trägt der Steuerpflichtige. Für die Berechnung, die Einhaltung, die Erstreckung und die Wiederherstellung der Fristen gelten gestützt auf StG 124 III die Vorschriften von VRG 7 ff. Die Regelung über die Gerichtsferien (VRG 39) gilt nicht für das Einspracheverfahren. Zur Frage, wann Rechtsmittel verheirateter Personen als rechtzeitig eingereicht gelten, vgl. Praxisfestlegung 123a-01.

5. VORTRITT

Verlangt ein Steuerpflichtiger gestützt auf StG 138 I einen Vortritt (Ausfluss des rechtlichen Gehörs), ist ihm dieser immer dann zu gewähren, wenn die Einsprache nicht ohnehin vollumfänglich gutgeheissen werden soll²⁵. Der Vortritt kann auch nach Ablauf der Einsprachefrist gefordert werden; der Pflichtige kann während des gesamten Einspracheverfahrens einen Vortritt verlangen. Auch die Einsprachebehörde kann einen Vortritt vorschlagen, wenn sie der Auffassung ist, dass dieses Vorgehen die Behandlung der Einsprache erleichtert.

Das optimale **Ziel des Vortritts** besteht darin, eine Einigung zu erzielen; dies kann aber nicht immer erreicht werden. Das minimale Ziel des Vortritts, das in jedem Fall zu erreichen ist, besteht darin, Einigkeit mit Bezug auf den zu beurteilenden Sachverhalt zu erreichen. Nur wenn der zu beurteilende Sachverhalt bekannt ist, kann in der Folge die Einsprache weiter behandelt und die noch offene Rechtsfrage entschieden werden.

Im Rahmen der Vorbereitung auf einen Vortritt kann der Sachbearbeiter bei den Sektions- bzw. Teamleitern, dem Abteilungsleiter oder dem Rechtsdienst Unterstützung beantragen. Die während des Vortritts vorgebrachten Argumente sind anzuhören und zu prüfen. Erst dann ist ein Entscheid zu fällen. Der Vortritt ist zu protokollieren. Es sind insbesondere die Argumente des Pflichtigen sowie die Punkte, in denen eine Einigung erzielt werden konnte und jene Punkte, die noch näher abgeklärt werden müssen, festzuhalten. Das Protokoll ist möglichst effizient, d.h. kurz, stichwortartig und vollständig zu verfassen. Ebenso ist das Protokoll zu datieren und vom Veranlagungsbeamten zu unterzeichnen oder zumindest mit den Initialen zu versehen. Als Regel gilt, dass Entscheide kurz nach dem Vortritt zu fällen sind.

²⁴ Zu den verschiedenen Fristen vgl. Praxisfestlegung 123a-01.

²⁵ Vgl. auch PVG 1975 Nr. 66.

6. EINIGUNG IM EINSPRACHEVERFAHREN

Kommt zwischen der Veranlagungsbehörde und dem Steuerpflichtigen bzw. seinem bevollmächtigten Vertreter²⁶ eine Einigung zustande, haben beide Parteien ein entsprechendes **Protokoll** zu unterzeichnen. In der Praxis wird im Zusammenhang mit einer Einigung im Einspracheverfahren nur in besonders gelagerten Fällen ein Einspracheentscheid erlassen. Mit der Unterzeichnung dieses Protokolls endet das Rechtsmittelverfahren; es kann nicht mittels Beschwerde fortgesetzt werden²⁷.

7. ÜBERPRÜFUNG DER EINSPRACHE

7.1 Gegenstand der Einsprache

Gegenstand der Einsprache sind nur die vom Steuerpflichtigen gerügten Punkte (Anträge). Die Steuerverwaltung kann aber von sich aus die ganze Veranlagung überprüfen²⁸.

7.2 Beweislast

Im Einspracheverfahren gilt weiterhin der Grundsatz, dass die Behörde die steuerbegründenden und der Steuerpflichtige die steuermindernden Tatsachen zu beweisen hat.

7.3 Abänderung zuungunsten des Steuerpflichtigen

Führt die Prüfung der Einsprache dazu, dass die Veranlagungsverfügung zuungunsten des Steuerpflichtigen zu ändern ist, muss der Steuerpflichtige angehört werden. Die Veranlagungsbehörde muss dem Steuerpflichtigen Gelegenheit geben, sich zu der in Aussicht gestellten reformatio in peius zu äussern (StG 138 II; DBG 135 I)²⁹. Sie teilt dem Einsprecher mit eingeschriebenem Schreiben mit, was sie festgestellt hat und welche Steuerfolgen dies haben kann und lädt diesen ein, sich innerhalb von 20 Tagen dazu zu äussern. Dabei muss es sich nicht zwingend um eine mündliche Anhörung handeln³⁰.

²⁶ In VGE 823/97 machte das Verwaltungsgericht u.a. folgende Ausführungen: "Vorliegend hat der Vertreter der Rekurrenten eine detaillierte Einsprache verfasst und diese frist- und formgerecht namens und im Auftrag der Erben eingereicht. Gegenüber der Steuerbehörde hat er sich mit der Eingabe und durch umfassenden Aktenbesitz bzw. Aktenkenntnis als zur Einspracheeinreichung berechtigt ausgewiesen. Er durfte entsprechend als befugt gelten, alle für die Wahrung der Rechte der Vertretenen erforderlichen Handlungen vorzunehmen Anlässlich des Vortritts hat er sich denn auch mit den Steuerbehörden hinsichtlich der meisten in der Einsprache geltend gemachten Punkte einvernehmlich geeinigt. Für die Steuerbehörden bestand aufgrund der konkreten Umstände ... weder Grund noch Veranlassung, an einem rechtsgenüglichen Vertretungsverhältnis zu zweifeln, und sie durfte sich auf das Bestehen einer Vollmacht verlassen".

²⁷ Vgl. VGU A 01 30; VGE 823/97.

²⁸ VGU A 03 115; Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 21 N 14; Meuter, a.a.O., S. 11.

²⁹ VGer ZH 10.12.2008, in: RB ZH 2008 Nr. 91; VGer ZH 28.6.2000, in: ZStP 2001, S. 57.

³⁰ BGer 27.9.2013, 2C_104/2013, E. 2.3.

Der Steuerpflichtige kann einen Entscheid zu seinen Ungunsten nicht dadurch verhindern, dass er seine Einsprache zurückzieht (StG 138 IV; DBG 134 II).

7.4 Einsprache als Sprungbeschwerde

Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Veranlagungsverfügung, kann sie mit **Antrag** bzw. **Zustimmung des Einsprechers** als Beschwerde an das Obergericht weitergeleitet werden (StG 137a bzw. DBG 132 II)³¹.

Mit der Sprungbeschwerde sollen Verfahren gestrafft und Kosten eingespart werden. Wenn sich ein Steuerpflichtiger trotz intensiver Verhandlungen mit der Veranlagungsbehörde nicht mit deren Rechtsauffassung einverstanden erklären kann und auf jeden Fall eine gerichtliche Instanz anrufen will, und auch die Veranlagungsbehörde ihrerseits keine Möglichkeit sieht, von ihrem Entscheid abzuweichen, soll auf ein überflüssiges Einspracheverfahren verzichtet werden können. Soll eine Einsprache als Beschwerde dem Obergericht weitergeleitet werden, müssen die folgenden Voraussetzungen erfüllt sein³²:

- Der Sachverhalt muss klar und unbestritten sein; weitere Abklärungen sind nicht erforderlich.
- Die Veranlagungsverfügung wurde vertieft begründet (wie ein Einspracheentscheid); d.h. es besteht eine höhere Begründungsdichte für Fälle, in denen eine Sprungbeschwerde denkbar ist.
- Die Einsprache muss den Voraussetzungen genügen, die der Gesetzgeber in StG 139 II bzw. DBG 140 II an eine Beschwerdeschrift stellt.
- Hinsichtlich einer Sprungbeschwerde muss ein Antrag oder das Einverständnis des Steuerpflichtigen vorliegen.
- Die Veranlagungsbehörde entscheidet, ob sie eine Sprungbeschwerde zulassen will.

8. RÜCKZUG DER EINSPRACHE

Der Einsprecher ist grundsätzlich berechtigt, die Einsprache zurückzuziehen, wobei diese Erklärung bedingungslos und ausdrücklich erfolgen muss³³. Der Rückzug der Einsprache umfasst in der Regel die ganze Einsprache, kann sich aber auch auf einzelne Punkte beschränken. Bei einer Mehrheit von Einsprechern, die gemeinsam eine Einsprache eingereicht haben, kann diese nur gemeinsam zurückgezogen werden³⁴. Die

³¹ vgl. VGU A 10 2.

³² Zweifel/ /Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 20 N 16.

³³ BGer 22.6.2010, 2C_769/2009, E. 2.3.1; BGer 7.1.1985, in: BGE 111 V 60.

³⁴ Zweifel/ /Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 21 N 10.

nur von einem **Ehegatten** erhobene Einsprache kann durch Erklärung beider Ehegatten oder durch Erklärung des Einsprechers zurückgezogen werden³⁵.

Zieht der Steuerpflichtige die Einsprache zurück, müsste das Einspracheverfahren mittels Abschreibungsverfügung formell erledigt werden³⁶. Nachdem der Rückzug von Einsprüchen in der Praxis praktisch nie Probleme gibt, wird nur in besonderen Fällen eine Abschreibungsverfügung erlassen. Der Rückzug der Einsprache kann auf der Einsprache selber ("ich ziehe meine Einsprache zurück", z.B. im Rahmen eines Vortritts), mittels separatem Schreiben oder per E-Mail erfolgen. In letzteren beiden Fällen bestätigt die Steuerverwaltung schriftlich gegenüber dem Steuerpflichtigen den Rückzug der Einsprache und hält fest, dass die Einsprache infolge Rückzugs gegenstandslos ist. Zieht der Einsprecher die Einsprache bloss **mündlich** zurück, muss die Steuerverwaltung immer eine formelle Abschreibungsverfügung erlassen.

Eine solche **Abschreibungsverfügung** hat folgenden Wortlaut:

"Am haben Sie der Veranlagungsbehörde mitgeteilt, dass Sie Ihre Einsprache vom gegen die Veranlagungsverfügung vom zurückziehen. Ihre Einsprache ist damit gegenstandslos geworden und ist abzuschreiben.

Demnach wird wie folgt entschieden:

1. Die Einsprache vom wird abgeschrieben.
2. Gegen diese Abschreibungsverfügung kann innert 30 Tagen seit Zustellung Beschwerde (Kanton und Bund) beim Obergericht des Kantons Graubünden, Obere Plessurstrasse 1, 7000 Chur, erhoben werden.

Das Einspracheverfahren ist trotz Rückzugs der Einsprache durch den Pflichtigen von Amtes wegen fortzusetzen, wenn nach den Umständen anzunehmen ist, dass die Veranlagung unrichtig war (StG 138 IV bzw. DBG 134 II). Der Steuerpflichtige kann damit eine drohende Abänderung der Veranlagungsverfügung zu seinen Ungunsten (**reformatio in peius**) nicht durch Rückzug der Einsprache abwenden.

9. EINSPRACHEENTScheid

9.1 Grundsätze

Grundsätzlich sind folgende Punkte zu beachten:

- Einfache Einsprüche sind möglichst rasch (nach Ablauf der Einsprachefrist), komplexere innerhalb von 2 Monaten zu bearbeiten.

³⁵ Vgl. P. Böckli, *Reformatio in peius – oder der Schlag auf die hilfesuchende Hand*, in: ZBI 81/1980 S. 239/240; a.M. M. Zweifel, *Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren*, in: ASA 49, S. 430: Rückzug nur durch beide Ehegatten gemeinsam möglich.

³⁶ Vgl. VGE 394/94, vgl. auch VGE 807/94.

- Das Einspracheverfahren ist möglichst effizient zu gestalten. Auflagen an und Korrespondenz mit dem Steuerpflichtigen sollen sich im Wesentlichen auf Fragen des Sachverhalts beschränken. Längere Schriftwechsel über Rechtsfragen sind zu vermeiden.
- Der Einspracheentscheid ergeht unmittelbar nach dem Vortritt.
- Einspracheentscheide gegen die Kantons- und die direkte Bundessteuer ergehen immer gleichzeitig.

9.2 Stand der Aktenlage

Grundsätzlich ist der Stand der Aktenlage im Zeitpunkt des Einspracheentscheides massgebend. In der Einsprache können deshalb neue Beweismittel oder Belege eingebracht werden.

9.3 Gemäss Rechtsprechung von Bundesgericht und Obergericht gilt diese Regelung auch für Einsprachen gegen eine Ermessenstaxation³⁷. Arten des Entscheides

Als Einspracheentscheid kommen folgende Möglichkeiten in Frage:

a) Gutheissen

Ist dem Einsprecher Recht zu geben, wird die Einsprache gutgeheissen. Der Entscheid ist nicht oder nur sehr knapp zu begründen. Er kann in aller Regel (vgl. oben Ziff. 3) nicht mit Beschwerde angefochten werden, weil dem Steuerpflichtigen (mangels formeller Beschwerde) die Legitimation fehlt. Damit kann auch auf eine Rechtsmittelbelehrung verzichtet werden.

b) Teilweise gutheissen

Ist dem Einsprecher in einzelnen Punkten Recht zu geben, wird sie teilweise gutgeheissen. Die Einsprachepunkte, die abgewiesen werden, sind zu begründen, die gutgeheissenen Anträge sind nicht oder nur sehr knapp zu begründen. Die abweisenden Teile des Einspracheentscheides können angefochten werden. Dies muss aus der Rechtsmittelbelehrung hervorgehen.

c) Abweisen

Erweist sich die Einsprache als unbegründet, wird sie abgewiesen. Möglich ist – nach Anhören des Steuerpflichtigen – auch eine reformatio in peius (vgl. Ziff. 7.3), d.h. eine Änderung der Veranlagung zuungunsten des Steuerpflichtigen. Der Einspracheentscheid kann in allen Punkten angefochten werden; er benötigt eine Rechtsmittelbelehrung.

d) Nichteintreten

Wenn der Einsprecher nicht legitimiert ist oder die formellen Anforderungen an die Einsprache nicht erfüllt sind, wird auf die Einsprache nicht eingetreten. Dieser Nichteintretentscheid kann angefochten werden; das Obergericht darf aber nur prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten ist³⁸. Verneint das Obergericht dies, geht die Sache zur materiellen Überprüfung an die Vorinstanz zurück.

³⁷ BGer 29.3.2005, in: StE 2005 B 95.1 Nr. 9, 2A.39/2004.

³⁸ BGer 20.10.2020, 2C_526/2020, E. 1.2; BGer 26.7.2012, 2C_499/2012 (betreffend VGU A 12 14); VGU 21 15; VGU A 06 42, VGU A 01 90, VGU A 99 17.

9.4 Begründungspflicht und Begründungsdichte

Im Einspracheentscheid muss jeder einzelne Antrag/Einsprachepunkt (kurz) behandelt werden. Die Steuerverwaltung muss sich aber nicht mit jeder Begründung auseinandersetzen. Es genügt, wenn klar dargelegt wird, warum die Einsprache in einem einzelnen Punkt abgewiesen wird³⁹.

Wird ein Antrag gutgeheissen, bedarf dies keiner Begründung (eine Begründung ist möglich, aber nicht notwendig).

Alle abgelehnten Anträge müssen aber in jedem Fall begründet werden (StG 138 II bzw. DBG 135 II)⁴⁰. Die Begründung muss so abgefasst werden, dass sich der Steuerpflichtige der Tragweite des Entscheides bewusst wird, dass er die Motive kennt, die zur Ablehnung geführt haben und dass er in die Lage versetzt wird, den Entscheid argumentativ zu bekämpfen, d.h. eine Beschwerde zu erheben⁴¹. Der Steuerpflichtige muss erkennen können, warum ein Antrag abgewiesen wurde und er muss sich dagegen wehren können. Die Begründungsdichte orientiert sich an diesem Ziel⁴².

9.5 Rechtsmittelbelehrung und Rechtskraft

Der Einspracheentscheid hat gemäss StG 138 II bzw. DBG 116 I eine Rechtsmittelbelehrung zu enthalten, worin auf die Möglichkeit der Beschwerde, die Beschwerdefrist und das Obergericht als Beschwerdeinstanz hingewiesen wird. Ist die Rechtsmittelbelehrung unterblieben, ist der Weiterzug innert zwei Monaten seit der Mitteilung des Entscheids zulässig (VRG 22 II).

Der Einspracheentscheid wird, wenn dagegen nicht innert 30 Tagen Beschwerde ans Obergericht erhoben wird, rechtskräftig. **Rechtskräftige Entscheide** stehen vollstreckbaren Gerichtsurteilen im Sinne von SchKG 80 gleich (StG 155 III; DBG 165 III)⁴³. Ein angefochtener und damit nicht rechtskräftiger Entscheid ist nicht vollstreckbar.

9.6 Kosten und Kostentragungspflicht

Das Einspracheverfahren ist als Fortsetzung und Ergänzung des Veranlagungsverfahrens grundsätzlich **kostenfrei** (StG 138 III bzw. DBG 135 III)⁴⁴. Auf der anderen Seite

³⁹ BGer 19.2.2013, 2C_776/2012, E. 2.2; BGer 20.12.2012, 2C_843/2012, E. 2; Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 21 N 15.

⁴⁰ Vgl. VGU A 99 88.

⁴¹ Vgl. dazu Praxisfestlegung 126a-01.

⁴² Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 21 N 15.

⁴³ Vgl. auch BGer 17.1.1979, in: BGE 105 III 44.

⁴⁴ M. Zweifel/S. Hunziker, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum DBG, Art. 135 N 21.

wird dem Einsprecher auch keine Entschädigung im Sinne einer **ausseramtlichen Entschädigung** ausgerichtet⁴⁵.

Dem Einsprecher können jedoch in speziellen Fällen die **Kosten** besonderer Untersuchungen, die er durch grobe Verletzung seiner Verfahrenspflichten veranlasst hat, ganz oder teilweise **überbunden** werden (StG 138 III bzw. DBG 135 III i.V.m. 123 II). Dies gilt auch für Fälle, in denen die Einsprache gutgeheissen wird.

9.7 Zustellung

Einspracheentscheide werden grundsätzlich mit **A-Post plus** zugestellt. Lediglich in Ausnahmefällen erfolgt die Zustellung mit eingeschriebener Post. Die Zustelladresse weicht teilweise von derjenigen im ordentlichen Verfahren ab:

- Der Einspracheentscheid wird grundsätzlich dem Einsprecher zugestellt.
- Ein Ehegatte erhebt Einsprache: Einspracheentscheid ergeht an **beide** Ehegatten.
- Ein Erbe erhebt mit Bezug auf die bis zum Todestag des Erblassers angefallenen Steuern Einsprache: Einspracheentscheid ergeht nur an den betreffenden Erben. Für die nach dem Todestag anfallenden Einkommens- und Vermögenssteuern kann ein Erbe jeweils nur für seinen Teil Einsprache erheben.
- Ein Treuhänder mit Vollmacht erhebt Einsprache: Einspracheentscheid ergeht an Treuhänder.
- Ein Treuhänder ohne Vollmacht erhebt Einsprache: Einspracheentscheid ergeht an Treuhänder (Anscheinsvollmacht).
- Treuhänder mit "Rückfragen sind zu richten an" (auf der Steuererklärung) erhebt Einsprache: Einspracheentscheid ergeht an Treuhänder (Anscheinsvollmacht).
- Vater erhebt für ein volljähriges Kind Einsprache: Einspracheentscheid ergeht an Vater.
- Ein minderjähriges Kind erhebt Einsprache (betreffend Erwerbseinkommen, Ersatzeinkommen oder Grundstücksgewinne): Einspracheentscheid ergeht an minderjähriges Kind.
- Der Beistand erhebt Einsprache: Einspracheentscheid ergeht an den Beistand.
- Der Willensvollstrecker erhebt Einsprache: Einspracheentscheid ergeht an den Willensvollstrecker.

In Fällen, in denen ein (Steuer-) **Berater** Einsprache erhebt, wird dem Steuerpflichtigen keine Kopie des Einspracheentscheides zugestellt. Es ist Sache des Steuerberaters, seinen Mandanten zu informieren.

Der **Eidg. Steuerverwaltung** wird der Einspracheentscheid nur dann zugestellt, wenn diese bei der Veranlagung mitgewirkt oder die Eröffnung des Entscheides verlangt hat (DBG 135 II).

⁴⁵ vgl. Art. 15 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten in Verwaltungsverfahren (V KV; BR 370.120); VGU A 12 33; VGU A 99 11; RB 1998 Nr. 7; Meuter, a.a.O., S. 15.