

Vorlesung Bernisches Steuerrecht

Rechtsmittelsystem im Steuerrecht

Innerhalb der Rechtsmittelfrist (d.h. vor Eintritt der formellen Rechtskraft) kann jede Verfügung (bzw. Rechtsmittelentscheid) mit den sog. **ordentlichen Rechtsmitteln** angefochten werden. Die ordentlichen Rechtsmittel sind bei den wichtigsten kantonalen Steuern zuerst eine Einsprache (StG 189), dann der Rekurs (StG 195, im DBG «Beschwerde»), dann die Verwaltungsgerichtsbeschwerde (StG 201) und am Schluss die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (BGG 82). Bei der Handänderungssteuer weicht das System etwas ab (HG 27). Je nach Kanton und Steuerart kann der Rechtsmittelweg anders sein.

Unangefochtene Verfügungen (bzw. Entscheide) werden formell und materiell **rechtskräftig**, d.h. sie sind vollstreckbar, auch wenn sie materiell fehlerhaft sind. Materielle Rechtskraft bedeutet, dass auch eine fehlerhafte Verfügung grundsätzlich nicht mehr geändert werden kann. Rechtskräftige Verfügungen/Entscheide können immerhin ausnahmsweise angefochten werden, wenn dafür ein **ausserordentliches Rechtsmittel** zur Verfügung steht. Im bernischen Steuerrecht gibt es drei a.o. Rechtsmittel: die Revision (StG 202), die Berichtigung (StG 205) sowie die Nachsteuer (StG 206). Das DBG enthält gleichlautende Regeln. Das VRPG kennt ebenfalls a.o. Rechtsmittel, namentlich die Revision (VRPG 95) bzw. die Wiederaufnahme (VRPG 56) sowie die Berichtigung (VRPG 59 bzw. 100). Als «lex specialis» gehen die Regeln des StG bzw. DBG jedoch denjenigen des VRPG vor. Revision und Nachsteuer gleichen sich insofern, als es i.d.R. «neue Tatsachen oder Beweismittel» braucht, um die Verfügung nachträglich zu ändern. Der Hauptunterschied besteht darin, dass die Revision immer zu Gunsten der Steuerpflichtigen wirkt, während es bei der Nachsteuer umgekehrt ist. Die Berichtigung kann zu Gunsten oder zu Ungunsten der Steuerpflichtigen wirken, ist aber nur bei sog. «Kanzleifehlern» möglich (Rechnungsfehler oder Schreibversehen). Veranlagungsfehler (Fehler bei der Willensbildung) können nie berichtigt werden.

Eine Sonderkategorie bilden «nichtige» Verfügungen. **Nichtigkeit** liegt nach der sog. Evidenztheorie nur selten vor, wenn eine Verfügung an einem sehr schwerwiegenden und offensichtlichen Mangel leidet (bspw. bei Unzuständigkeit der Behörde). Solche Verfügungen entfalten keinerlei Rechtskraft, d.h. sie müssen nicht aufgehoben und damit auch nicht angefochten werden. Nichtigkeit kann jederzeit und in jedem Verfahrensstadium geltend gemacht werden. Allerdings ist die Abgrenzung zwischen Anfechtbarkeit und Nichtigkeit im Einzelfall zu prüfen und kaum je eindeutig. Nichtige Verfügungen gibt es in allen Gebieten des Verwaltungsrechts, nicht nur im Steuerrecht.