

Meret Cajacob

Wertungen im Steuerrecht

Eine theoretische und empirische Untersuchung von Entscheidungsspielräumen in der Steuerrechtspraxis

DIKE 

 Nomos

Meret Cajacob

Wertungen im Steuerrecht

Wertungen im Steuerrecht

Eine theoretische und empirische
Untersuchung von Entscheidungsspielräumen
in der Steuerrechtspraxis

Meret Cajacob

DIKE 

 Nomos

BASLER DISSERTATION

Open-Access-Gold

Publiziert mit Unterstützung des Schweizerischen Nationalfonds
zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung.

Publiziert von:

Dike Verlag

Weinbergstrasse 41

CH-8006 Zürich

info@dikey.ch

www.dike.ch

Text © Meret Cajacob 2026

ISBN (Hardback): 978-3-03891-901-8 (Dike Verlag AG, Zürich/St. Gallen)

ISBN (Hardback): 978-3-7560-2682-1 (Nomos Verlag, Baden-Baden)

ISBN (PDF): 978-3-03929-114-4

DOI: <https://doi.org/10.3256/978-3-03929-114-4>



Dieses Werk ist lizenziert unter
Creative Commons Lizenz CC BY-NC-ND.



Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Zeitraum von 2021 bis 2025 an der Juristischen Fakultät der Universität Basel verfasst. Sie entstand im Rahmen meiner Tätigkeit als wissenschaftliche Assistentin und Doktorandin am Lehrstuhl für Steuerrecht.

Mein besonderer Dank gilt meinem Erstbetreuer, Prof. Dr. Luzius Cavelti, für die kontinuierliche wissenschaftliche Betreuung, die fachlichen Impulse und das Vertrauen in das Gelingen meiner Arbeit. Seine Begeisterung für das Steuerrecht und sein Interesse an interdisziplinären Fragestellungen haben meinen wissenschaftlichen Zugang zum Steuerrecht massgeblich beeinflusst. Für die Übernahme des Zweitgutachtens sowie die wertvollen fachlichen Hinweise danke ich Prof. Dr. Daniela Thurnherr herzlich.

Weiter danke ich Univ.-Prof. Dr. Alexander Rust und Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang für die Betreuung während meines Forschungsaufenthalts am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien. Die Universität Basel hat diesen Aufenthalt dankenswerterweise durch einen Doc.Mobility@unibas-Beitrag gefördert. Mein Doktorat wurde ausserdem von vielen bereichernden Begegnungen beeinflusst: Zahlreiche Personen nahmen sich Zeit für Gespräche, teilten ihr Wissen und gaben mir entscheidende Denkanstösse. Hervorheben möchte ich, in alphabetischer Reihenfolge, Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad und Dr. Robert Schäfer.

Mein Dank gilt zudem den anonymen Interviewpartner:innen aus den kantonalen Steuerverwaltungen, die durch ihre Bereitschaft zur Mitwirkung massgeblich zum Gelingen des empirischen Teils dieser Arbeit beigetragen haben.

Das Doktoratsprogramm «Recht im Wandel» und dessen Programmleitung bereicherte meine Promotionszeit durch die Vernetzung mit anderen Doktorierenden und die Möglichkeit zur Weiterbildung in fachlicher und persönlicher Hinsicht. Danken möchte ich auch allen Kolleginnen und Kollegen an der Juristischen Fakultät für die angenehme Arbeitsatmosphäre, den persönlichen Austausch und die fachlichen Anregungen.

Nicht zuletzt konnte ich stets auf die Unterstützung meiner Familie und meiner Freundinnen und Freunde zählen. Ganz gleich, ob ich Zuspruch, neue Perspektiven oder einen Ausgleich brauchte, waren sie jederzeit für mich da. Aline und Nicole haben zudem durch das Gegenlesen einiger Passagen der Dissertation

einen erfrischenden ausserrechtlichen Blick eingebracht. Der grösste Dank gilt Dario, der mit seiner Freude an der Wissenschaft, seiner Energie und seiner unermüdlichen Unterstützung meine Dissertation in dieser Form erst möglich gemacht hat.

Zürich, Mai 2026

Meret Cajacob

Inhaltsübersicht

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis	XVII
Literaturverzeichnis	XXI
Materialienverzeichnis	XXXIII
 I. Teil: Einleitung	 1
§ 1 Einführung	3
§ 2 Wertungsentscheidungen in der Rechtsanwendung	5
§ 3 Aufbau der Arbeit	7
 II. Teil: Grundlagen der Verwaltung im Steuerrecht	 9
§ 4 Rechtliche Rahmenbedingungen	11
§ 5 Handlungsformen der Steuerverwaltung	39
§ 6 Erweiterter Entscheidungsspielraum durch Verwaltungsermessen	47
 III. Teil: Rechtsmethodische und deskriptive Perspektiven auf die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung	 59
§ 7 Rechtsmethodische Vorgaben	61
§ 8 Verwaltungswissenschaftlicher Zugang zur Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung	91
 IV. Teil: Neue Perspektiven auf Wertungsentscheidungen der Steuerverwaltung	 101
§ 9 Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung aus einer System-Umwelt- Perspektive	103
§ 10 Erkenntnisse aus der Praxis der Steuerverwaltung	155
 Schlussbemerkungen	 195
§ 11 Zusammenführung	197

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	V
Inhaltsübersicht.....	VII
Abkürzungsverzeichnis.....	XVII
Literaturverzeichnis.....	XXI
Materialienverzeichnis.....	XXXIII

I. Teil: Einleitung..... 1

§ 1 Einführung.....	3
§ 2 Wertungsentscheidungen in der Rechtsanwendung.....	5
§ 3 Aufbau der Arbeit.....	7

II. Teil: Grundlagen der Verwaltung im Steuerrecht..... 9

§ 4 Rechtliche Rahmenbedingungen.....	11
1. Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Rechtsanwendung.....	11
1.1 Legalitätsprinzip.....	12
a. Zulässige rechtliche Grundlagen.....	13
b. Qualifiziertes Legalitätsprinzip im Abgaberecht.....	14
c. Rolle des Legalitätsprinzips für die Steuerverwaltung.....	15
1.2 Öffentliches Interesse und Verhältnismässigkeit.....	16
a. Definition des öffentlichen Interesses.....	16
b. Definition der Verhältnismässigkeit.....	17
c. Bedeutung der Grundsätze des öffentlichen Interesses und der Verhältnismässigkeit für die Steuerverwaltung.....	18
1.3 Gleichbehandlungsgebot und Besteuerungsprinzipien.....	18
a. Gleichbehandlungsgebot in der Rechtsanwendung.....	19
b. Besteuerungsgrundsätze.....	19
c. Anwendung des Steuerrechts zwischen Legalitätsprinzip und Besteuerungsgrundsätzen.....	20
1.4 Willkürverbot.....	22
1.5 Grundsatz von Treu und Glauben.....	23
a. Rechtsgrundsatz und Grundrecht.....	23
b. Vertrauensschutz.....	24
c. Verbot des widersprüchlichen Verhaltens.....	25

d. Rechtsmissbrauchsverbot.....	25
e. Spannungsfelder zwischen dem Grundsatz von Treu und Glauben und dem Legalitätsprinzip	26
1.6 Zwischenergebnis	26
2. Verfahrensrechtlicher Rahmen der Festsetzung der Steuerschuld.....	27
2.1 Zuständigkeit und Aufsicht	28
2.2 Ablauf der Veranlagung.....	29
a. Information durch Steuerpflichtige im Steuererklärungsverfahren.....	29
b. Sachverhaltsfeststellung durch die Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren i. e. S.	30
c. Abschluss des Verfahrens durch die Veranlagungsverfügung.....	31
2.3 Verfahrensmaximen.....	32
a. Offizialmaxime.....	32
b. Untersuchungsgrundsatz	33
c. Kooperationsgrundsatz.....	34
2.4 Zwischenergebnis	35
3. Zusammenfassung und Schlussfolgerung	36
§ 5 Handlungsformen der Steuerverwaltung.....	39
1. Gesetzeskonkretisierung durch Rechtsverordnungen	40
2. Gesetzeskonkretisierung durch Verwaltungsverordnungen.....	41
3. Individuell-konkrete Entscheidung als Veranlagungsverfügung.....	43
4. Steuervorbescheid als Realakt	44
5. Zusammenfassung und Schlussfolgerung	45
§ 6 Erweiterter Entscheidungsspielraum durch Verwaltungsermessen.....	47
1. Offene Normen im Verwaltungsrecht.....	47
2. Unterscheidung von unbestimmten Rechtsbegriffen und Ermessensnormen.....	49
2.1 Unbestimmte Rechtsbegriffe	50
2.2 Ermessen	51
3. Lehre vom einheitlichen Verwaltungsermessen.....	53
4. Offene Normen im Steuerrecht.....	53
4.1 Weitreichende Überprüfung durch Gerichte.....	54
4.2 Konkretisierung offener Normen durch Rechts- und Verwaltungsverordnungen.....	56
5. Zusammenfassung und Schlussfolgerung	58

III. Teil: Rechtsmethodische und deskriptive Perspektiven auf die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung.....	59
§ 7 Rechtsmethodische Vorgaben.....	61
1. Struktur durch den Justizsyllogismus.....	62
2. Juristische Methodenlehre i. e. S.	64
2.1 Grundlegendes zur juristischen Methodenlehre.....	65
2.2 Auslegung.....	66
a. Auslegungselemente.....	66
(1) Grammatikalisches Auslegungselement.....	67
(2) Teleologisches Auslegungselement.....	68
(3) Historisches Auslegungselement.....	68
(4) Systematisches Auslegungselement.....	69
b. Grundsatz der Gleichwertigkeit der Auslegungselemente.....	70
c. Wertungsbedarf bei der Auslegung.....	71
2.3 Lückenfüllung.....	72
a. Feststellen einer Lücke.....	74
b. Füllung einer Lücke.....	74
c. Wertungsbedarf bei der Lückenfüllung.....	75
2.4 Gesetzeskorrektur.....	75
a. Voraussetzungen der Gesetzeskorrektur.....	76
b. Rechtsgrundlage der Gesetzeskorrektur.....	77
c. Wertungsbedarf bei der Gesetzeskorrektur.....	78
2.5 Steuerumgehung.....	79
a. Ernst Blumensteins Theorie der Steuerumgehung.....	80
(1) Zivilrechtliche Anknüpfungspunkte im Steuerrecht.....	80
(2) Notwendigkeit einer Korrekturmöglichkeit.....	81
(3) «Ungeschriebene Generalklausel» als Notlösung.....	82
(4) Definition einer Steuerumgehung.....	83
b. Rezeption durch das Bundesgericht.....	84
c. Kritik aus der Lehre und Ausblick.....	84
d. Wertungsbedarf bei der Steuerumgehung.....	85
2.6 Zwischenergebnis.....	85
3. Diskrepanz zwischen Herstellung und Darstellung von Entscheidungen.....	86
4. Zusammenfassung und Schlussfolgerung.....	88

§ 8	Verwaltungswissenschaftlicher Zugang zur Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung	91
1.	Verwaltungswissenschaftliche Herangehensweisen	92
1.1	Normative und empirisch-analytische Theorieansätze	93
1.2	Perspektiverweiterung durch Interdisziplinarität	94
2.	Stellung der Verwaltung in der Gesellschaft	95
2.1	Trennung von Verwaltung und Politik, Konzentration auf formale Strukturen	96
2.2	Vereinigung von Politik und Verwaltung im politisch-administrativen System	97
2.3	Verflechtung von Verwaltung und Politik, Erforschung informaler Strukturen	98
3.	Zusammenfassung und Schlussfolgerung	100
IV. Teil: Neue Perspektiven auf Wertungsentscheidungen der Steuerverwaltung		101
§ 9	Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung aus einer System-Umwelt-Perspektive	103
1.	Grundlagen der funktional-strukturellen Systemtheorie	104
1.1	Abgrenzung zur autopoietischen Systemtheorie	104
1.2	Systemtheoretische Betrachtung der öffentlichen Verwaltung	105
1.3	Annahmen und Begriffe	107
a.	Reduktion von Komplexität durch Systembildung	108
b.	Soziales System	108
c.	Funktion und funktionale Äquivalenz	109
d.	Erwartungen und Systemstruktur	110
e.	Selbsterhaltung und Systemrationalität	111
f.	Differenzierung gegen innen	112
g.	Mitgliedschaft in einem sozialen System	113
1.4	Zwischenergebnis	114
2.	Die Steuerverwaltung als soziales System	115
2.1	Verbindliche Festsetzung der Steuerschuld als Funktion	115
2.2	Verstetigung der Macht durch die Politik i. e. S.	116
2.3	Formen verbindlicher Entscheidungen	116
a.	Programmierende und programmierte Entscheidungen	117
b.	Programmierende Entscheidungen als Rechts- und Verwaltungsverordnungen	118

c.	Programmiertes Entscheiden als Veranlagungsverfügung	118
d.	Entscheidungsspielräume trotz Konditionalprogrammen	119
2.4	Umweltdifferenzierung	120
a.	Umweltdifferenzierung für Bestandeseerhalt und Autonomie	121
b.	Publikum, Politik und Personal als wichtigste Umweltsysteme	122
c.	Gleichwertigkeit der Grenzbeziehungen	123
2.5	Opportunismus als Systemrationalität	124
2.6	Wertungsentscheidungen als informale Handlungsstrukturen	126
2.7	Zwischenergebnis	126
3.	Formale und informale Strukturen der Einflussnahme	127
3.1	Steuerpflichtige	128
a.	Distanzierung durch die Kompetenz zum verbindlichen Entscheiden	128
b.	Notwendigkeit der Kooperation von Steuerpflichtigen bei der Festsetzung der Steuerschuld	130
c.	Einfluss des Rangs der Steuerpflichtigen	131
d.	Gegenstrukturelle Einrichtungen	132
(1)	Negative Allgemeinurteile	133
(2)	Alternative Kontaktsysteme	134
(3)	Alternative Kontaktsysteme zwischen Mitgliedern der Steuerverwaltung und Steuervertretern	136
(4)	Alternative Kontaktsysteme durch Interessengruppen von Steuerpflichtigen	137
(5)	Steuervorbescheid als gegenstrukturelle Einrichtung	138
e.	Zwischenergebnis	139
3.2	Politik	139
a.	Grenze zwischen Politik und Verwaltung	140
b.	Zugang zur politischen Grenze der Steuerverwaltung	141
(1)	Einfluss auf Personalentscheidungen	141
(2)	Einfluss durch Empfehlung von Entscheidungsprogrammen	142
(3)	Einfluss durch Empfehlung von Entscheidungen	142
c.	Möglichkeiten der Verwaltung zur Einflussnahme auf die Politik	143
d.	Möglichkeiten der Kommunikation zwischen Politik und Publikum	144
(1)	Informationsmöglichkeiten von Politik und Publikum	144
(2)	Einfluss des Publikums über die Politik durch Wahlen	145
e.	Zwischenergebnis	146

3.3 Personal.....	146
a. Vorteile der Mitgliedsrolle.....	147
b. Bedingungen für die Mitgliedsrolle.....	147
c. Verflechtung dienstlicher Kommunikation mit dem Selbstdarstellungsinteresse.....	149
(1) Trennung von formalem und informalem Verhalten.....	149
(2) Persönliche Selbstdarstellungsstrategien.....	150
(3) Persönliche Bedingtheit von Verhalten.....	150
d. Zwischenergebnis.....	151
4. Einordnung der Auslegung von Rechtssätzen.....	152
5. Zusammenfassung und Schlussfolgerung.....	153
§ 10 Erkenntnisse aus der Praxis der Steuerverwaltung.....	155
1. Entscheidungsfindung in der Rechtsanwendung als Gegenstand empirischer Forschung.....	155
1.1 Richterliche Entscheidungen basierend auf formellen und informellen Sachprogrammen.....	156
1.2 Verwaltungsentscheidungen als Resultat deliberativer Interaktionen.....	157
2. Methodische Grundlagen der Untersuchung.....	158
2.1 Forschungsgegenstand.....	158
2.2 Forschungsmethode.....	159
2.3 Durchführung semi-strukturierter Interviews.....	161
a. Datenerhebung.....	161
b. Leitfaden.....	162
c. Stichprobe.....	163
d. Durchführen der Interviews.....	165
e. Datenauswertung.....	166
3. Auswertung der Interviews.....	167
3.1 Rahmenbedingungen der Veranlagung.....	167
a. Aufgaben.....	168
b. Zuteilung der Fälle.....	168
c. Anzahl Fälle und Dauer der Fallbearbeitung.....	168
d. Arbeitsschritte.....	170
e. Einordnung der Erkenntnisse.....	171
3.2 Sachverhaltsfeststellung als Schwerpunkt des persönlichen Entscheidungsspielraums.....	171
a. Guter Glaube, Plausibilisierung und Effizienz.....	171
b. Zentrale Rolle von Auflagen.....	172

c.	Grundlagen für die Entscheidung	173
(1)	Erfahrung als Wissen	173
(2)	Erfahrung als Bauchgefühl	175
(3)	Spezifische Gründe	176
d.	Einordnung der Erkenntnisse	177
3.3	Konkretisierung des rechtlichen Entscheidungsspielraums	177
a.	Zentrale Rolle von internen Weisungen	177
b.	Gesetze, Gerichtsurteile und rechtswissenschaftliche Literatur	178
c.	Rechts- oder Bauchgefühl sowie Gerechtigkeitsüberlegungen	179
d.	Rolle des Teams und der Vorgesetzten	180
e.	Untergeordnete Rolle der Steuerumgehung in der Steuerpraxis	182
f.	Einordnung der Erkenntnisse	182
3.4	Persönliche Rolle der Steuerkommissärinnen	182
a.	Auftreten und Kommunikation	183
b.	Teamarbeit	184
c.	Innere Widersprüche	184
d.	Emotionen im Kontakt zu den Steuerpflichtigen	186
e.	Einordnung der Erkenntnisse	187
3.5	Wahrgenommene Einflussversuche von Politik und Steuerpflichtigen	188
a.	Einflussversuche durch die Steuerpflichtigen	188
b.	Einflussversuche durch die Politik	189
c.	Einordnung der Erkenntnisse	189
3.6	Ausgewählte Einzelfragen	190
a.	Unterstützung in der Entscheidungsfindung durch IT-Systeme	190
b.	Einarbeitung von neuen Mitarbeitenden	190
c.	Wahrnehmung der Steuervertreter	191
d.	Einordnung der Erkenntnisse	191
4.	Zusammenfassung und Schlussfolgerung	192
Schlussbemerkungen		195
§ 11	Zusammenführung	197
1.	Zusammenfassung	197
2.	Perspektiven	200

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
a. M.	anderer Meinung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AJP	Aktuelle Juristische Praxis, Zürich (Z)
Annu. Rev. Law Soc. Sci.	Annual Review of Law and Social Science, Palo Alto, Kalifornien (USA) (Z)
Art.	Artikel
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Bern (Z)
BAO	Bundesgesetz vom 28. Juni 1961, betreffend allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) (Österreich)
BBl	Bundesblatt
BdSt	Bund deutscher Steuerzahler e. V.
BGBI	Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich
BGE	Entscheide des Bundesgerichts (Amtliche Sammlung)
BGer	Bundesgericht
BGG	Bundesgesetz über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (Bundesgerichtsgesetz, SR 173.110)
BJM	Basler Juristische Mitteilungen, Basel (Z)
BK ZGB	Berner Kommentar, Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, siehe HAUSHEER/WALTER
BSK BV	Bundesverfassung. Basler Kommentar, siehe WALDMANN/BELSER/EPINEY
bspw.	beispielsweise
Bst.	Buchstabe
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101)
BVGE	Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts (Amtliche Sammlung)
BVGer	Bundesverwaltungsgericht
bzw.	beziehungsweise
CPA	Critical Perspectives on Accounting, London (England) (Z)

CR Cst.	Commentaire Romand, Constitution fédérale, siehe MARTENET/DUBEY
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11)
e. V.	eingetragener Verein (Deutschland)
EF	Expert Focus, Zürich (Z)
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
EGMR	Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte
EJELS	European Journal of Empirical Legal Studies, Umeå (Schweden) (Z)
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
et al.	et alii, und andere
etc.	et cetera, und so weiter
f./ff.	folgende (Einzahl/Mehrzahl)
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung, Frankfurt a. M. (Deutschland) (Z)
Fn.	Fussnote
FR	FinanzRundschau, Köln (Deutschland) (Z)
Frankfurt a. M.	Frankfurt am Main (Deutschland)
Freiburg i. Br.	Freiburg im Breisgau (Deutschland)
Hervorh. i. O.	Hervorhebung im Original
i. e. S.	im engeren Sinn
i. O.	im Original
IFF-HSG	Forum für Steuerrecht, Universität St. Gallen
ILE-HSG	Institut für Law und Economics, Universität St. Gallen
insb.	insbesondere
IT	Information Technology, Informationstechnologie
KI	Künstliche Intelligenz
Komm. DBG	Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), siehe ZWEIFEL/BEUSCH
Komm. StHG	Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), siehe ZWEIFEL/BEUSCH
Komm. VStG	Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), siehe ZWEIFEL/BEUSCH/BAUER-BALMELLI
KS Nr. 43	Kreisschreiben Nr. 43 «Steuerliche Behandlung von Preisen, Ehrengaben, Auszeichnungen, Stipendien

	sowie Förderbeiträgen im Kultur-, Sport- und Wissenschaftsbereich» vom 26. Februar 2018, abrufbar unter perma.cc/2AWW-QBG3
KV-ZH	Verfassung des Kantons Zürich vom 27. Februar 2005 (LS 101)
KZfSS	Kölner Zeitschrift für Soziologie und Sozialpsychologie, Wiesbaden (Deutschland) (Z)
LS	Loseblattsammlung der Zürcher Gesetze
m. H. auf	mit Hinweis(en) auf
m. w. H.	mit weiteren Hinweisen
MWSTG	Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (Mehrwertsteuergesetz, SR 641.20)
Nordic Tax J.	Nordic Tax Journal, Aarhus (Dänemark) (Z)
PVS	Politische Vierteljahresschrift, Köln (Deutschland) (Z)
RAO	Reichsabgabeordnung vom 22. Mai 1931 (Deutschland)
RphZ	Rechtsphilosophie, Zeitschrift für Grundlagen des Rechts, München (Deutschland) (Z)
Rz.	Randziffer
SG	Systematische Gesetzessammlung des Kantons Basel-Stadt
SGK BV	Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, siehe EHRENZELLER et al.
SJZ	Schweizerische Juristen-Zeitung, Zürich (Z)
sog.	sogenannt
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
ST	Der Schweizer Treuhänder (heute Expert Focus), Zürich (Z)
Steuererlassverordnung	Verordnung des EFD über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer vom 12. Juni 2015 (SR 642.121)
StG-ZH	Steuergesetz des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (LS 631.1)
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, SR 642.14)
StR	Steuer Revue, Bern (Z)
Syst. Res. Behav. Sci.	Systems Research and Behavioral Science, Chichester (England) (Z)
SZ	Süddeutsche Zeitung, München (Deutschland) (Z)
u. a.	unter anderem/und andere

USA	United States of America
vgl.	vergleiche
VwVG	Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (Verwaltungsverfahrensgesetz, SR 172.021)
Z	Zeitschrift/Zeitung
z. B.	zum Beispiel
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht, Zürich (Z)
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (SR 210)
ZH	Kanton Zürich
Ziff.	Ziffer
zsis)	Zentrum für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht/Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht, Zürich (Z)
ZSR	Zeitschrift für schweizerisches Recht, Basel (Z)

Literaturverzeichnis

- ALTWICKER TILLMANN/GEERING FLORIAN/GERBER DANIEL/TAUSHANOV ZHIVKO, *Winning Arguments about Rights. An Empirical Analysis of Argument Construction at the European Court of Human Rights*, EJELS 2024, 207–230 (zit. *Winning Arguments*)
- APELT MAJA/MÄNNLE PHILIPP, *Die Organisation(en) der öffentlichen Verwaltung*, in: APELT MAJA/TACKE VERONIKA (Hrsg.), *Handbuch Organisationstypen*, Wiesbaden 2023, 153–178 (zit. *Verwaltung*)
- ARTHUR SUE/MITCHELL MARTIN/LEWIS JANE/MCNAUGHTON NICHOLLS CAROL, *Designing Fieldwork*, in: RITCHIE JANE/LEWIS JANE/MCNAUGHTON NICHOLLS CAROL/ORMSTON RACHEL (Hrsg.), *Qualitative Research Practice. A Guide for Social Science Students & Researchers*, Los Angeles etc. 2014, 148–176 (zit. *Designing Fieldwork*)
- BAADE BJÖRNSTJERN, *Wahrheit und Recht. Störung und Schutz regulatorischer, asyl-rechtlicher und medialer Wahrheitsfindung*, Habil. Berlin 2022, Tübingen 2023 (zit. *Wahrheit und Recht*)
- BAER SUSANNE, *Rechtssoziologie. Eine Einführung in die interdisziplinäre Rechtsforschung*, 4. Aufl., Baden-Baden 2021 (zit. *Rechtssoziologie* [4. Aufl.])
- DIES., *Rechtssoziologie. Eine Einführung in die interdisziplinäre Rechtsforschung*, 5. Aufl., Baden-Baden 2023 (zit. *Rechtssoziologie*)
- BAUMBERGER SILVANO, *Die Grenzen des Legalitätsprinzips im Steuerrecht*, AJP 2012, 903–914 (zit. *Legalitätsprinzip*)
- BAXTER HUGH, *Niklas Luhmann's Theory of Autopoietic Legal Systems*, Annu. Rev. Law Soc. Sci. 2013, 167–184 (zit. *Luhmann's Theory*)
- BETSCHART PHILIPP/OESTERHELT STEFAN, *Vertrauen im Steuerrecht. Bindung von Steuerbehörden und Steuerpflichtigen*, EF 2021, 614–619 (zit. *Vertrauen*)
- BEUSCH MICHAEL, *Was Kreisschreiben dürfen und was nicht. Abstrakte Gedanken zum Entwurf des Kreisschreibens Nr. 7 ESTV (Übertragung von Beteiligungsrechten vom Privat- ins Geschäftsvermögen)*, ST 2005, 613–616 (zit. *Kreisschreiben*)
- BIAGGINI GIOVANNI, *Verfassung und Richterrecht. Verfassungsrechtliche Grenzen der Rechtsfortbildung im Wege der bundesgerichtlichen Rechtsprechung*, Diss. Basel, Basel/Frankfurt a. M. 1991 (zit. *Richterrecht*)
- DERS., § 19, § 20, in: BIAGGINI GIOVANNI/GÄCHTER THOMAS/KIENER REGINA (Hrsg.), *Staatsrecht*, Zürich 2015, 237–268 (zit. *Staatsrecht*)
- BIHLER MICHAEL, *Rechtsgefühl, System und Wertung. Ein Beitrag zur Psychologie der Rechtsgewinnung*, Diss., München 1978 (zit. *Rechtsgefühl*)
- BINDER MATTHIEU, *Unabhängige Justiz und Druck von Interessenrepräsentanten*, Diss. Tübingen 2023, Baden-Baden 2024 (zit. *Unabhängige Justiz*)
- BLUMENSTEIN ERNST, *Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht*, ZSR 1933 (zit. *Beziehungen*)

- DERS., Die Auslegung der Steuergesetze in der schweizerischen Rechtsprechung, ASA 1939, 161–195, 225–245, 273–291 (zit. Auslegung)
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, Zürich/Genf 2023 (zit. System)
- BÖCKLI PETER, Steuerumgehung: Qualifikation gegenläufiger Rechtsgeschäfte und normative Gegenprobe, in: HÖHN ERNST/VALLENDER KLAUS A. (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut, Bern/Stuttgart 1990, 289–312 (zit. Steuerumgehung)
- BOGUMIL JÖRG/JANN WERNER, Verwaltung und Verwaltungswissenschaft in Deutschland. Eine Einführung, Wiesbaden 2020 (zit. Verwaltung)
- BOHNE EBERHARD, Verwaltungswissenschaft. Band 1: Theoretische und methodische Grundlagen, Wiesbaden 2023 (zit. Verwaltungswissenschaft)
- BRAUN BINDER NADJA, Der Untersuchungsgrundsatz als Herausforderung vollautomatisierter Verfahren, zsis) 2/2020, A5 (zit. Untersuchungsgrundsatz)
- BRAUN BINDER NADJA/OBRECHT LILIANE, Algorithmisch überprüfte Steuererklärung im ordentlichen gemischten Veranlagungsverfahren, zsis) 1/2023, A1 (zit. Steuererklärung)
- BUBLITZ JAN CHRISTOPH/PAULO NORBERT, Empirische Ethik. Hintergründe, Einwände, Potentiale, in: PAULO NORBERT/BUBLITZ JAN CHRISTOPH (Hrsg.), Empirische Ethik. Grundlagentexte aus Psychologie und Philosophie, Berlin 2020, 9–72 (zit. Empirische Ethik)
- BÜCHNER STEFANIE, Der organisierte Fall. Zur Strukturierung von Fallbearbeitung durch Organisation, Diss. Potsdam 2016, Wiesbaden 2018 (zit. Strukturierung)
- CAJACOB MERET, Kinderbetreuung als «Hobby»? Ein Plädoyer für eine zeitgemässe steuerrechtliche Qualifikation der Kinderbetreuungskosten als Gewinnungskosten, sui generis 2024, 91–101 (zit. Kinderbetreuung)
- CAVELTI LUZIUS, Steuerrechtliche Argumentation zwischen Rechtsnorm und Rechtsanwendung, Habil. Basel (im Erscheinen) (zit. Steuerrechtliche Argumentation)
- DERS., Künstliche Intelligenz und Algorithmen im Steuerveranlagungsverfahren – Das Ende des Kooperationsmodells?, in: LETSCH PHILIP/FORTUZI NATHALIE/INÄBNIT MARIAN/BEHNISCH URS (Hrsg.), Steuerrecht und Rechtsstaat. Liber Amicorum für Adriano Marantelli, Bern 2026 (zit. Künstliche Intelligenz)
- CAVELTI LUZIUS/CAJACOB MERET, Die Allgemeinheit der Besteuerung, ein vernachlässigter Grundsatz des Steuerrechts, BJM 2024, 293–311 (zit. Allgemeinheit der Besteuerung)
- EHRENZELLER BERNHARD et al. (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. St. Galler Kommentar, 4. Aufl., Zürich 2023 (zit. AUTOR/IN, SGK BV)
- ENGISCH KARL, Einführung in das juristische Denken, Stuttgart 2018 (zit. Einführung)
- ESSER JOSEF, Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung, Frankfurt a. M. 1972 (zit. Vorverständnis)
- FINER LAURI, Who generated the loopholes? A case study of corporate tax advisors' regulatory capture over anti-tax avoidance legislation in Finland, Nordic Tax J., 2021, 1–26 (zit. Loopholes)

- FLICK UWE, Qualitative Sozialforschung. Eine Einführung, Hamburg 2017 (zit. Qualitative Sozialforschung)
- FREI NULA, Verwaltungsermessen in der Europäischen Union und in der Schweiz: Eine vergleichende Betrachtung, in: EPINEY ASTRID/ZLATESCU PATRU EMANUEL (Hrsg.), Schweizerisches Jahrbuch für Europarecht 2020/2021, Zürich/Bern 2021, 419–477 (zit. Verwaltungsermessen)
- DIES., Ermessen und unbestimmte Rechtsbegriffe im Verwaltungsrecht, ius.full 2021, 131–137 (zit. Verwaltungsrecht)
- GÄCHTER THOMAS, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht unter besonderer Berücksichtigung des Bundessozialversicherungsrechts. Ein Beitrag zu Treu und Glauben, Methodik und Gesetzeskorrektur im öffentlichen Recht, Habil., Zürich 2005 (zit. Rechtsmissbrauch)
- GEBEL TOBIAS et al., Verboten ist, was nicht ausdrücklich erlaubt ist: Datenschutz in qualitativen Interviews, Forum Qualitative Sozialforschung 2015, Vol. 16, No. 2, Art. 27 (zit. Datenschutz in qualitativen Interviews)
- GLAUSER PIERRE-MARIE, Notion d'évasion fiscale. Introduction générale, in: GLAUSER PIERRE-MARIE (Hrsg.), Evasion fiscale. Une approche théorique et pratique de l'Evasion fiscale, 1–20, Genf/Zürich/Basel 2010 (zit. Evasion fiscal)
- GRAUHAN ROLF-RICHARD, Modelle politischer Verwaltungsführung, PVS 1969, 269–284 (zit. Verwaltungsführung)
- GRISEL RAPIN CLÉMENCE, La légalité, in: BELLANGER FRANÇOIS/BERNARD FRÉDÉRIC (Hrsg.), Les grands principes du droit administratif, Genf/Zürich 2022, 37–61 (zit. La légalité)
- HÄFELIN ULRICH/HALLER WALTER/KELLER HELEN/THURNHERR DANIELA, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Zürich/Genf 2024 (zit. Bundesstaatsrecht)
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, Zürich/St. Gallen 2020 (zit. Verwaltungsrecht)
- HAMANN HANJO, Evidenz, Empirie und Data Science in der Rechtswissenschaft. Ein «Scoping Review» zur Taxonomie quantitativer Rechtsforschung, in: WÖRNER LIANE/WILHELMI RÜDIGER/GLÖCKNER JOCHEN/BREUER MARTEN/BEHRENDT SVENJA (Hrsg.), Recht der Digitalisierung – Digitalisierung des Rechts, Berlin/Boston 2024, 41–65 (zit. Taxonomie)
- HÄNNI JULIA FRANZISKA, Vom Gefühl am Grund der Rechtsfindung. Rechtsmethodik, Objektivität und Emotionalität in der Rechtsanwendung, Diss. Zürich 2010, Berlin 2011 (zit. Gefühl)
- DIES., Verfassungsstruktur des Judikativen Rechts. Zur Präjudizienrezeption als Methodik gerichtlicher Entscheidungsfindung. Unter besonderer Berücksichtigung der Grundrechte, Habil. Luzern, Zürich 2022 (zit. Präjudizienrezeption)
- HAUSHEER HEINZ/WALTER HANS PETER (Hrsg.), Berner Kommentar, Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bern 2012 (zit. AUTOR/IN, BK ZGB)
- HEGLIN JOSEF, Die Steuerumgehung im schweizerischen Steuerrecht, Diss. Bern, Baar 1946 (zit. Steuerumgehung)

- HIKAKA GERALDINE/PREBBLE JOHN, Autopoiesis and General Anti-avoidance Rules, *Critical Perspectives on Accounting* 2010, 545–559 (zit. Autopoiesis)
- HILGENDORF ERIC, Werte in Recht und Rechtswissenschaft, in: KROBATH HERMANN T. (Hrsg.), *Werte in der Begegnung. Wertgrundlagen und Perspektiven ausgewählter Lebensbereiche*, Würzburg 2011, 227–243 (zit. Werte)
- DERS., Werturteilsproblematik im Recht, in: HILGENDORF ERIC/JOERDEN JAN C. (Hrsg.), *Handbuch Rechtsphilosophie*, Stuttgart 2017, 246–251 (zit. Werturteilsproblematik)
- HINNY PASCAL, Vertrauensschutz im Schweizer Steuerrecht. Steuerruling als effiziente Vertrauensgrundlage, *FR* 2024, 514–517 (zit. Vertrauensschutz)
- HOFER FRANZISKA/BEARTH ANGELA, Psychologie der richterlichen Entscheidungsfindung. Über Heuristiken und andere Einflussfaktoren auf (richterliche) Entscheidungsprozesse, *Richterzeitung* 2023 (zit. Entscheidungsfindung)
- HOFFMANN-RIEM WOLFGANG, Methoden einer anwendungsorientierten Verwaltungsrechtswissenschaft, in: SCHMIDT-ABMANN EBERHARD/HOFFMANN-RIEM WOLFGANG (Hrsg.), *Methoden der Verwaltungsrechtswissenschaft*, Baden-Baden 2004, 9–72 (zit. Methoden)
- DERS., Verwaltungsverfahren und Verwaltungsverfahrensgesetz. Einleitende Problem-skizze, in: HOFFMANN-RIEM WOLFGANG/SCHMIDT-ASSMANN EBERHARD (Hrsg.), *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsverfahrensgesetz*, Baden-Baden 2002, 9–66 (zit. Verwaltungsverfahren)
- HOFMANN ROLAND, Steuerhinterziehung in der Schweiz. Mehr als nur kriminelle Energie: Hintergründe – Erklärungsversuche – Ansätze zur Bekämpfung, Wiesbaden 2020 (zit. Steuerhinterziehung)
- HÖHN ERNST, Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, *StR* 1963, 387–405 (zit. Wirtschaftliche Betrachtungsweise)
- DERS., Steuerumgehung und rechtsstaatliche Besteuerung, *ASA* 1977, 145–165 (zit. Steuerumgehung)
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, *Steuerrecht*, Bern/Stuttgart/Wien 2001 (zit. Steuerrecht)
- HUCKE JOCHEN/WOLLMANN HELLMUT, Methodenprobleme der Implementationsforschung, in: MAYNTZ RENATE (Hrsg.), *Implementation politischer Programme. Empirische Forschungsberichte*, Königstein am Taunus 1980, 216–235 (zit. Methodenprobleme)
- HUNT EMER/DOYLE GERARDINE, Observing systemic values in a tax avoidance environment, *Syst. Res. Behav. Sci.* 2025, 308–326 (zit. Tax avoidance)
- IMSTEPF RALF, «Niederschwellige» Konfliktlösung im Steuerrecht. Konfliktvermeidung und Komplexitätsreduktion am Beispiel des Mehrwertsteuerrechts, *AJP* 2024, 321–332 (zit. Konfliktvermeidung und Komplexitätsreduktion)
- DERS., Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung als Komplexitätstreiber im Steuerrecht. Überlegungen zur Vereinfachung des Steuerverfahrensrechts, in: HONGLER PETER/VOGELSANG MARC (Hrsg.), *Panoptikum des Steuerrechts*, Festschrift für Madeleine Simonek, Bern 2024 (zit. Beweiswürdigung)
- DERS., *Komplexität im Steuerrecht. Eine Auslegeordnung*, Bern 2024 (zit. Komplexität)
- JOCHUM HEIKE, *Grundfragen des Steuerrechts*, Tübingen 2012 (zit. Grundfragen)

- JUNGMANN ROBERT, Organisationen heute analysieren/heutige Organisationen analysieren?, Sammelbesprechung, Soziologische Revue 2021, 426–441 (zit. Sammelbesprechung)
- KARLEN PETER, Schweizerisches Verwaltungsrecht. Gesamtdarstellung unter Einbezug des europäischen Kontextes, Zürich 2018 (zit. Verwaltungsrecht)
- KAUBE JÜRGEN, Die Entscheider. Vom Wesen der Verwaltung, FAZ vom 8. November 2021, abrufbar unter perma.cc/35RC-UNR5 (zit. Entscheider)
- KIESERLING ANDRÉ/SCHMIDT JOHANNES F. K., Nachwort, in: LUHMANN NIKLAS, Die Grenzen der Verwaltung, in: SCHMIDT JOHANNES F. K./GESIGORA CHRISTOPH (Hrsg.), Berlin 2021, 223–249 (zit. Nachwort)
- KLETT KATHRIN, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, ZSR 1992 II, 1–143 (zit. Gleichheitssatz)
- KOCHER MARTIN, Die bundesgerichtliche Kontrolle von Steuernormen. Grundlagen, Anfechtungsobjekt, Streitgegenstand, Verfahren, Fallstudien, Habil. Basel, Bern 2018 (zit. Kontrolle)
- KOFLER GEORG/LANG MICHAEL/RUST ALEXANDER/SCHUCH JOSEF/SPIES KAROLINE/STARINGER CLAUS, Einführung in das Steuerrecht, Wien 2024 (zit. Steuerrecht)
- KRAMER ERNST A./ARNET RUTH, Juristische Methodenlehre, Bern/München/Wien 2024 (zit. Juristische Methodenlehre)
- KRANENPOHL UWE, Hinter dem Schleier des Beratungsgeheimnisses. Der Willensbildungs- und Entscheidungsprozess des Bundesverfassungsgerichts, Habil. Passau 2009, Wiesbaden 2010 (zit. Schleier)
- KREBS WALTER, Die Juristische Methode im Verwaltungsrecht, in: SCHMIDT-ASSMANN EBERHARD/HOFFMANN-RIEM WOLFGANG (Hrsg.), Methoden der Verwaltungsrechtswissenschaft, Baden-Baden 2004, 209–221 (zit. Juristische Methode)
- KUCKARTZ UDO/RÄDIKER STEFAN, Qualitative Inhaltsanalyse. Methoden, Praxis, Umsetzung mit Software und künstlicher Intelligenz, Weinheim 2024 (zit. Qualitative Inhaltsanalyse)
- LANGENBACH PASCAL, Der Anhörungseffekt, Diss. Bonn 2016, Tübingen 2017
- LARENZ KARL/CANARIS CLAUS-WILHELM, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Berlin 1995 (zit. Methodenlehre)
- LAUTMANN RÜDIGER, Richterliche Strategien zum Abschluß eines Verfahrens, in: BLANKENBURG ERHARD (Hrsg.), Empirische Rechtssoziologie, München 1975, 40–55 (zit. Richterliche Strategien)
- DESS., Justiz – die stille Gewalt. Teilnehmende Beobachtung und entscheidungssoziologische Analyse, Wiesbaden 2011 (zit. Justiz)
- LEE KYE IL, Die Struktur der juristischen Entscheidung aus konstruktivistischer Sicht, Diss. Düsseldorf 2008, Tübingen 2010 (zit. Struktur)
- LEGE JOACHIM, Die Realität des Rechts ist der Fall. 56 ketzerische Thesen im Geist des Pragmatismus, RphZ 2019, 416–429 (zit. Realität des Rechts)
- LEWIS JANE/MACNAUGHTON NICHOLLS CAROL, Design Issues, in: RITCHIE JANE/LEWIS JANE/MACNAUGHTON NICHOLLS CAROL/ORMSTON RACHEL (Hrsg.), Qualitative Research Prac-

- tice. A Guide for Social Science Students & Researchers, Los Angeles 2014, 47–76 (zit. Design Issues)
- LOCHER PETER, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Habil., Bern 1983 (zit. Rechtsfindung)
- DERS., Legalitätsprinzip im Steuerrecht, ASA 1991, 1–18 (zit. Legalitätsprinzip)
- DERS., Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, ASA 2006–2007, 675–700 (zit. Rechtsmissbrauchsüberlegungen)
- DERS., Abschied von der Steuerrumgehung, ASA 2018–2019, 159–178 (zit. Abschied)
- DERS., Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer. Band I, 2. Aufl., Basel 2019 (zit. Kommentar DBG)
- LUHMANN NIKLAS, Funktion und Kausalität, KZfSS 1962, 617–644 (zit. Funktion und Kausalität)
- DERS., Funktionen und Folgen formaler Organisation, Habil. Speyer, Berlin 1964 (zit. Funktionen und Folgen)
- DERS., Politische Planung, Jahrbuch für Sozialwissenschaft 1966, 271–296 (zit. Politische Planung)
- DERS., Theorie der Verwaltungswissenschaft. Bestandesaufnahme und Entwurf, Köln/Berlin 1966 (zit. Theorie der Verwaltungswissenschaft)
- DERS., Recht und Automation in der öffentlichen Verwaltung. Eine verwaltungswissenschaftliche Untersuchung, Berlin 1966 (zit. Recht und Automation)
- DERS., Soziologie als Theorie sozialer Systeme, KZfSS 1967, 615–644 (zit. Theorie)
- DERS., Lob der Routine, in: Politische Planung. Aufsätze zur Soziologie von Politik und Verwaltung, 4. Aufl., Opladen 1994, 113–142 (zit. Lob der Routine)
- DERS., Einführung in die Systemtheorie, DIRK BAECKER (Hrsg.), Heidelberg 2017 (zit. Einführung in die Systemtheorie)
- DERS., Opportunismus und Programmatik in der öffentlichen Verwaltung, in: LUKAS ERNST/TACKE VERONIKA (Hrsg.), Schriften zur Organisation 4. Reform und Beratung, Wiesbaden 2020, 177–198 (zit. Opportunismus und Programmatik)
- DERS., Die Grenzen der Verwaltung, Berlin 2021 (zit. Grenzen)
- LUKAS ERNST/TACKE VERONIKA, Editorische Notiz, in: LUKAS ERNST/TACKE VERONIKA (Hrsg.), Schriften zur Organisation 1. Die Wirklichkeit der Organisation, Wiesbaden 2018, 427–432 (zit. Editorische Notiz)
- MARTENET VINCENT/DUBEY JACQUES, Commentaire Romand, Constitution fédérale, Basel 2021 (zit. AUTOR/IN, CR Cst.)
- MATTEOTTI RENÉ, Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht. Ein Beitrag zum Verhältnis des Rechtsmissbrauchsverbots im Steuerrecht zum Verfassungs- und Völkerrecht, Diss., Bern 2003 (zit. Durchgriff)
- DERS., Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung. Ein Rechtsvergleich zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, Habil., Bern 2007 (zit. Steuergerechtigkeit)

- DERS., Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuergerechtigkeit, ZSR I 2010, 217–245 (zit. Wirtschaftliche Betrachtungsweise)
- DERS., Verfassungsrechtliche Verankerung des steuerlichen Bankkündengeheimnisses. Schutz oder Entmündigung des Steuerbürgers, ZSR 2015, 179–203 (zit. Bankkündengeheimnis)
- MÄUSLI-ALLENSPACH PETER, Rechtsquellen des interkantonalen Steuerrechts, in: ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/DE VRIES REILINGH DANIEL (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Interkantonales Steuerrecht, Basel 2021 (zit. Rechtsquellen)
- MAYNTZ RENATE, Soziologie der öffentlichen Verwaltung, Heidelberg 1997 (zit. Verwaltung)
- MEIER-HAYOZ ARTHUR, Art. 1, in: BECKER HERMANN (Hrsg.), Berner Kommentar zum schweizerischen Zivilgesetzbuch, Band 1, Bern 1962 (zit. BK ZGB 1962)
- MEILI MARKUS, Die Steuerumgehung im schweizerischen Recht der direkten Steuern. Unter Einbezug der missbräuchlichen Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes, Diss. Zürich, Winterthur 1976 (zit. Steuerumgehung)
- MOOR PIERRE, Norme et texte. Logique textuelle et Etat de droit, Jusletter 23. November 2003 (zit. Norme et texte)
- MOOR PIERRE/FLÜCKIGER ALEXANDRE/MARTENET VINCENT, Droit Administratif. Volume I. Le fondements, Bern 2012 (zit. Droit administratif)
- MORLOK MARTIN, Geleitwort, in: STEGMAIER PETER, Wissen, was Recht ist. Richterliche Rechtspraxis aus wissenssoziologisch-ethnografischer Sicht, Diss. Dortmund 2006, Wiesbaden 2009, 11–12 (zit. Geleitwort)
- MÜLLER JULIAN, Lästige Launen. Niklas Luhmanns Buch «Die Grenzen der Verwaltung», SZ vom 18. Oktober 2021, abrufbar unter perma.cc/7NQS-R2M2 (zit. Rezension)
- NOBEL PETER, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Recht, SJZ 2017, 457–469 (zit. Wirtschaftliche Betrachtungsweise)
- NOSETTI CLAUDIO, Die Steuerumgehung. Grundlagen, Merkmale und Konzepte, Diss., Zürich 2014 (zit. Steuerumgehung)
- OBERSON XAVIER, Droit fiscal suisse, Basel 2021 (zit. Droit fiscal)
- OESTERHELT STEFAN, Rechtliche Einordnung von Steuerrulings, SJZ 2021, 431–441 (zit. Steuerrulings)
- OSTERLOH-KONRAD CHRISTINE, Die Steuerumgehung. Eine rechtsvergleichende und rechtstheoretische Analyse, Habil. München 2017, Tübingen 2020 (zit. Steuerumgehung)
- PRZYBORSKI AGLAJA/WOHLRAB-SAHR MONIKA, Qualitative Sozialforschung. Ein Arbeitsbuch, Berlin/Boston 2021 (zit. Qualitative Sozialforschung)
- RAAPHORST NADINE, How to prove, how to interpret and what to do? Uncertainty experiences of street-level tax officials, Public Management Review 2017, 485–502 (zit. Uncertainty experiences)
- RAAPHORST NADINE/GROENEVELD SANDRA/VAN DE WALLE STEVEN, Do tax officials use double standards in evaluating citizen-clients? A policy-capturing study among Dutch frontline tax officials, Public Administration 2018, 134–153 (zit. Double Standards)

- RÄDIKER STEFAN/KUCKARTZ UDO, Analyse qualitativer Daten mit MAXQDA. Text, Audio und Video, Wiesbaden 2019 (zit. MAXQDA)
- RANZONI LUCA, Gerechte Strafen ohne Gleichheit? Eine rechtliche und empirische Analyse der Schweizer Strafzumessungspraxis, Diss. 2024, Zürich 2025 (zit. Gerechte Strafen)
- REARDON-KOFMEL IRIS, The judicial concept of tax avoidance in Switzerland. An analysis from the perspective of Swiss domestic law and its double taxation conventions where there are no anti-abuse provisions, Diss. Freiburg 2014, Basel 2015 (zit. Tax avoidance)
- REH NICOLE, Soziologische Erkenntnisse und Methoden in der Rechtsanwendung, in: SLIWIOK-BORN DANIEL/STEINRÖTTER BJÖRN (Hrsg.), Intra- und interdisziplinäre Einflüsse auf die Rechtsanwendung, Tübingen 2017, 98–117 (zit. Soziologische Erkenntnisse)
- REICH MARKUS, Damoklesschwerter der Steuerplanung. Steuerumgehung und Steuerkriminalität, zsis) 2005, Aufsätze Nr. 1 (zit. Damoklesschwerter)
- DERS., Steuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2020 (zit. Steuerrecht)
- RHINOW RENÉ, Rechtsetzung und Methodik. Rechtstheoretische Untersuchungen zum gegenseitigen Verhältnis von Rechtsetzung und Rechtsanwendung, Habil. Basel 1978, Basel/Stuttgart 1979 (zit. Rechtsetzung und Methodik)
- RITCHIE JANE/LEWIS JANE/ELAM GILLIAM/TENNANT ROSALIND/RAHIM NILUFER, Designing and Selecting Samples, in: RITCHIE JANE/LEWIS JANE/MCNAUGHTON NICHOLLS CAROL/ORMSTON RACHEL (Hrsg.), Qualitative Research Practice. A Guide for Social Science Students & Researchers, Los Angeles 2014, 111–145 (zit. Designing and Selecting Samples)
- RÖHL KLAUS F., Rechtssoziologie. Ein Lehrbuch, Köln/Berlin/Bonn/München 1987 (zit. Rechtssoziologie)
- RÜMELIN GUSTAV, Werturteile und Willensentscheidungen im Civilrecht, Freiburg i. B. 1891 (zit. Werturteile)
- DERS., Rechtsgefühl und Gerechtigkeit, Freiburg i. Br. 1943 (zit. Rechtsgefühl)
- RÜTHERS BERND/FISCHER CHRISTIAN/BIRK AXEL, Rechtstheorie und Juristische Methodenlehre, München 2022 (zit. Rechtstheorie)
- RÜTSCHÉ BERNHARD, Verhältnismässigkeitsprinzip, in: DIGGELMANN OLIVER/HERTIG RANDALL MAYA/SCHINDLER BENJAMIN (Hrsg.), Verfassungsrecht der Schweiz, Band II, Zürich/Basel/Genf 2020, 1049–1071 (zit. Verhältnismässigkeitsprinzip)
- SCHÄFER ROBERT, Interviews: Erhebung / Transkription, Vorlesung «Einführung in die qualitativen Methoden» an der Universität Basel im Herbstsemester 2022, Vorlesungsfolien vom 17. Oktober 2022 (zit. Interviews)
- SCHARPF FRITZ, Planung als politischer Prozess. Aufsätze zur Theorie der planenden Demokratie, Frankfurt a. M. 1973 (zit. Planung)
- SCHAUER REINBERT, Öffentliche Betriebswirtschaftslehre – Public Management. Grundzüge betriebswirtschaftlichen Denkens und Handelns in öffentlichen Einrichtungen, Wien 2019 (zit. Öffentliche Betriebswirtschaftslehre)

- SCHINDLER BENJAMIN, Die «formelle Natur» von Verfahrensgrundrechten. Verfahrensfehlerfolgen im Verwaltungsrecht. Ein Abschied von der überflüssigen Figur der «Heilung», ZBl 2005, 165–196 (zit. «Formelle Natur»)
- DERS., Verwaltungsermessen. Gestaltungskompetenzen der öffentlichen Verwaltung, Habil. Zürich, Zürich/St. Gallen 2010 (zit. Verwaltungsermessen)
- SCHLUEP WALTER R., Recht und Intuition, in: TERCIER PIERRE/AMSTUTZ MARC/KOLLER ALFRED/SCHMID JÖRG/STÖCKLI HUBERT (Hrsg.), Gauchs Welt. Recht, Vertragsrecht und Baurecht, Festschrift für Peter Gauch zum 65. Geburtstag, Zürich/Basel/Genf 2004, 221–255 (zit. Recht und Intuition)
- SCHMID GÜNTHER, Niklas Luhmanns funktional-strukturelle Systemtheorie: eine wissenschaftliche Revolution?, PVS 1970, 186–218 (zit. Funktional-strukturelle Systemtheorie)
- SCHMIDTKE OLIVER, Staatlichkeit, Deliberation und Facework. Eine qualitative Analyse von Interaktionen in der öffentlichen Verwaltung, Habil. Siegen, Köln 2018 (zit. Deliberation)
- SCHNAPP FRIEDRICH E., Logik für Juristen. Die Grundlagen der Denklehre und der Rechtsanwendung, München 2016 (zit. Logik für Juristen)
- SCHREIBER RENÉ/JAUN ROGER/KOBIERSKI MARLENE, Steuerruling. Eine systematische Auslegeordnung unter Berücksichtigung der Praxis, ASA 2012, 293–335 (zit. Steuerruling)
- SEDLMEIER PETER/RENKEWITZ FRANK, Forschungsmethoden und Statistik für Psychologen und Sozialwissenschaftler, Hallbergmoos 2018 (zit. Forschungsmethoden)
- SIEDENTOPF HEINRICH, Einleitung, in: SIEDENTOPF HEINRICH (Hrsg.), Verwaltungswissenschaft, Darmstadt 1976, 1–17 (zit. Verwaltungswissenschaft)
- SIMON HERBERT A., Administrative Behavior. A Study of Decision-Making Processes in Administrative Organization, New York 1961 (zit. Administrative Behavior)
- STEGMAIER PETER, Wissen, was Recht ist. Richterliche Rechtspraxis aus wissenssoziologisch-ethnografischer Sicht, Diss. Dortmund 2006, Wiesbaden 2009 (zit. Wissen)
- STIGLITZ JOSEPH E./ROSENGARD JAY K., Economics of the Public Sector, New York/London 2015 (zit. Public Sector)
- STOLL GEROLD, Ermessen im Steuerrecht. Gutachten, Horn 1970 (zit. Ermessen im Steuerrecht)
- STREIFF OLIVER, Rechtsproduktion und Technikwissen. Theorie, Phänomene und Modell eines Grenzgangs, Habil. 2020 St. Gallen, Zürich 2022 (zit. Rechtsproduktion)
- TANQUEREL THIERRY, Manuel de droit administratif, Genf 2018 (zit. Droit administratif)
- TORRIONE HENRI, Abus (impôt éludé), fraude et soustraction en droit fiscal suisse. Une étude comparative de ces notions à partir de la jurisprudence du TF et de l'arrêt du TAF du 5.3.2009 dans l'affaire UBA, in: GLAUSER PIERRE-MARIE (Hrsg.), Evasion fiscale. Une approche théorique et pratique de l'Evasion fiscale, Genf/Zürich/Basel 2010, 149–191 (zit. Abus)
- TOWFIGH EMANUEL V./PETERSEN NIELS, Ökonomische Methoden im Recht. Eine Einführung für Juristen, Ökonomische Methoden, Tübingen 2023 (zit. Ökonomische Methoden)

- TRUTE HANS-HEINRICH, Methodik der Herstellung und Darstellung verwaltungsrechtlicher Entscheidungen, in: SCHMIDT-ASSMANN EBERHARD/HOFFMANN-RIEM WOLFGANG (Hrsg.), Methoden der Verwaltungsrechtswissenschaft, Baden-Baden 2004, 293–325 (zit. Herstellung und Darstellung)
- TSCHANNEN PIERRE/MÜLLER MARKUS/KERN MARKUS, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Bern 2022 (zit. Verwaltungsrecht)
- VASCONCELOS VILAÇA GUILHERME, Interdisciplinarity and tax law. The case of legal autopoiesis, CPA 2012, 483–492 (zit. Interdisciplinarity)
- WACKERNAGEL JACOB, Die Steuerumgehung und ihre Verhütung. Unter besonderer Berücksichtigung des schweizerischen Rechts, Diss., Basel 1949 (zit. Steuerumgehung)
- WALDMANN BERNHARD/BELSER EVA MARIA/EPINEY ASTRID (Hrsg.), Bundesverfassung, Basler Kommentar, 2. Aufl., Basel 2025 (zit. AUTOR/IN, BSK BV)
- WALDMANN BERNHARD/WIEDERKEHR RENÉ, Allgemeines Verwaltungsrecht, Zürich 2019 (zit. Verwaltungsrecht)
- WALTER MARIA, Ans Gesetz gebunden und doch frei: Wie Richter Urteile fällen, in: ABBT CHRISTINE/DIGGELMANN OLIVER (Hrsg.), Zweifelsfälle, Bern 2007, 137–153 (zit. Gesetz)
- WALTER-BUSCH EMIL, Organisationstheorien von Weber bis Weick, Wiesbaden 2021 (zit. Organisationstheorien)
- WEBER MAX, Max Weber-Gesamtausgabe, Band I/23: Wirtschaft und Gesellschaft. Soziologie. Unvollendet. 1919–1920, BORCHARDT KNUT/HANKE EDITH/SCHLUCHTER WOLFGANG (Hrsg.), Tübingen 2013 (zit. Wirtschaft und Gesellschaft)
- WIEDERKEHR RENÉ, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl., Bern 2022
- WILKE HELMUT, Systemtheorie. Eine Einführung und die Grundprobleme der Theorie sozialer Systeme, Stuttgart/Jena 1993 (zit. Systemtheorie)
- WILSON WOODROW, Das Studium der Verwaltung, in: SIEDENTOPF HEINRICH (Hrsg.), Verwaltungswissenschaft, Darmstadt 1976, 57–85 (zit. Verwaltung) (Deutsche Übersetzung, Wilson Woodrow, The Study of Administration. Political Science Quarterly 1941, 481–506, Erstveröffentlichung: 1887)
- WIMMER NORBERT, Dynamische Verwaltungslehre. Handbuch, Wien 2017 (zit. Dynamische Verwaltungslehre)
- WÖHRLE PATRICK, Bußgeldbescheid ohne Gummibärchen. Literaturessay zu «Die Grenzen der Verwaltung» von Niklas Luhmann, Soziopolis vom 5. Dezember 2022 (zit. Literaturessay)
- ZWEIFEL MARTIN, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren. Unter besonderer Berücksichtigung der Mitwirkung des Steuerpflichtigen und der Ermessensveranlagung bei der direkten Bundessteuer und der zürcherischen Einkommens- und Vermögenssteuer bzw. Ertrags- und Kapitalsteuer, Habil., Zürich 1989 (zit. Sachverhaltsermittlung)
- ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 4. Aufl., Basel 2022 (zit. AUTOR/IN, Komm. StHG)

- DIES. (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022 (zit. AUTOR/IN, Komm. DBG)
- ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/BAUER-BALMELLI MAJA (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), 3. Aufl., Basel 2024 (zit. AUTOR/IN, Komm. VStG)
- ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/HUNZIKER SILVIA/SEILER MORITZ, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. Aufl., Zürich/Genf 2024 (zit. Steuerverfahrensrecht)

Materialienverzeichnis

Botschaft über eine neue Bundesverfassung vom 20. November 1996, BB1 1996 I 1 ff. (zit. Botschaft BV)

EFD, Erläuterungen zur Revision der Verordnung des EFD über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer (Steuererlassverordnung) vom 29. Mai 2015, abrufbar unter perma.cc/7UJC-7QG3 (zit. EFD, Erläuterungen Steuererlassverordnung)

I. Teil: Einleitung

entscheidet die Steuerverwaltung über die Höhe der Steuerschuld und setzt den geschuldeten Steuerbetrag fest.

So einfach dieser Prozess der Rechtsanwendung auf den ersten Blick erscheint, so vielschichtig ist er in der praktischen Umsetzung: Für jeden einzelnen Fall muss der Sachverhalt festgestellt und die steuerrechtlichen Bestimmungen dazu müssen interpretiert werden. Diese Interpretation ist notwendig, damit die rechtsanwendende Person beurteilen kann, ob die Rechtsnorm auf den Sachverhalt anwendbar ist.¹¹ Abhängig von der Formulierung der Bestimmung besteht ein grösserer oder ein kleinerer Entscheidungsspielraum.¹² Eine rein rationale Entscheidung aufgrund der Rechtsnormen ist jedenfalls nicht möglich,¹³ vielmehr bedarf es einer Wertung.¹⁴ In der Rechtswissenschaft wird von einem «Wertungsspielraum»¹⁵ oder einem «Beurteilungsspielraum»¹⁶ gesprochen. Dieser Wertungsspielraum und die damit zusammenhängenden Wertungen sind Gegenstand der vorliegenden theoretischen und empirischen Untersuchung. Wie diese Arbeit zeigen wird, bleibt unklar, wie dieser Entscheidungsspielraum im Einzelfall auszufüllen ist.¹⁷ Demnach fehlt ein normatives Konzept für Wertungen in der Rechtsanwendung.

¹¹ Vgl. § 7.

¹² Vgl. zum Begriff des Entscheidungsspielraums Fn. 16.

¹³ Siehe auch SCHLUEP, *Recht und Intuition*, 253.

¹⁴ Vgl. zu Wertungen im Recht statt vieler HILGENDORF, *Werte*, 227; ENGISCH, *Einführung*, 190 f.; HÄNNI, *Gefühl*, 62. Vgl. eingehend zum Verhältnis von Wahrheit, Objektivität und Wertungen BAADE, *Wahrheit und Recht*, 568–581.

¹⁵ KRAMER/ARNET, *Juristische Methodenlehre*, 57; HÄNNI, *Gefühl*, 135.

¹⁶ LARENZ/CANARIS, *Methodenlehre*, 114. Im Folgenden wird dieser Spielraum als «Entscheidungsspielraum» bezeichnet. Verdeutlicht werden soll damit, dass die Ausfüllung dieses Spielraums nicht einzig aufgrund von Werten erfolgt. Vgl. dazu gleich im Folgenden § 2. Zur Verwendung des Begriffs «Beurteilungsspielraum» im Zusammenhang mit offenen Normen vgl. § 6 Ziff. 2.

¹⁷ Siehe dazu insb. § 7. An dieser Stelle ist anzumerken, dass die Notwendigkeit eines Handlungs- und Entscheidungsspielraums der Verwaltung in dieser Arbeit nicht infrage gestellt werden soll. Vgl. dazu MAYNTZ, *Verwaltung*, 66 f.; SCHINDLER, *Verwaltungs-ermessen*, Rz. 300–310.

§ 2 Wertungsentscheidungen in der Rechtsanwendung

In der deutschsprachigen Rechtswissenschaft wird der konkrete Vorgang, in dem die rechtsanwendende Person diese Wertung vornimmt, meist mit einer Entscheidung beschrieben, die auf dem «Rechtsgefühl»¹⁸, der «Rechtsintuition»¹⁹, dem «Judiz»²⁰ oder dem «Vorverständnis»²¹ basiert.²² Da sich die Begriffe weder decken noch eine allgemeine Definition existiert, bietet sich eine Differenzierung zwischen Konzepten des Rechtsgefühls und des Vorverständnisses an.²³ Das Rechtsgefühl wird als «spontane Stellungnahme in einem juristischen Konflikt»²⁴ beschrieben. Auf einer allgemeinen Ebene dient es laut einer Auffassung dazu, Werte festzustellen.²⁵ Andere Ansätze gehen davon aus, dass es unabhängig davon entsteht.²⁶ Dem gegenüber stehen Theorien des Vorverständnisses. Das Vorverständnis wird erlernt, also durch Erziehung, Ausbildung und Berufs- und Lebenserfahrung erlangt.²⁷ Obschon somit theoretische Ansätze zum inneren Vorgang bei Wertungen im Einzelfall existieren, fehlt es an einem Analyserahmen, der die Untersuchung subjektiver Wertungen in der Rechtsanwendung von aussen ermöglicht.

Dieser Herausforderung lässt sich auf zwei Ebenen begegnen. Aus normativer Perspektive stellt sich die Frage, welche Regeln für die Interpretation von Rechtsnormen vorliegen und welche Faktoren die Entscheidung beeinflussen sollen und dürfen. Im Hinblick auf die Rechtsanwendung geht es darum, zu untersuchen,

¹⁸ So bspw. RÜMELIN, Rechtsgefühl, 12; HÄNNI, Gefühl, 124 f., 131, m. w. H.; BIHLER, Rechtsgefühl, XVIII. Ausführlich und m. w. H. zur Behandlung des Rechtsgefühls in der Rechtstheorie BIHLER, Rechtsgefühl, 1–18.

¹⁹ So bspw. SCHLUEP, Recht und Intuition, 251.

²⁰ So bspw. KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 378.

²¹ So bspw. ESSER, Vorverständnis, 10, 136–141.

²² Ähnlich bei SCHLUEP, Recht und Intuition, 251 f.

²³ Eine ähnliche Unterscheidung nehmen auch JAN CHRISTOPH BUBLITZ und NORBERT PAULO vor. Sie verwenden dafür jedoch die Begriffe «Intuition» und «Rechtsgefühl» (BUBLITZ/PAULO, Empirische Ethik, 59).

²⁴ BIHLER, Rechtsgefühl, 59.

²⁵ HÄNNI, Gefühl, 125.

²⁶ BIHLER, Rechtsgefühl, 101.

²⁷ So bei ESSER, Vorverständnis, 10. Vgl. KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 376–383.

welche Argumente bei der Interpretation von Rechtssätzen und in der Anwendung des Rechts im Allgemeinen zulässig sind.²⁸ Dies ermöglicht eine Überprüfung der Entscheidungen auf ihre äussere Vereinbarkeit mit den rechtlichen Grundlagen.

Aus deskriptiver Perspektive stellt sich die Frage, wie die Interpretation erfolgt und welche Faktoren tatsächlich in die Entscheidung hineinspielen. Die Entscheidungsfindung in den Gerichten und der Verwaltung ist bisher nur unzureichend erforscht.²⁹ Dies liegt auch am Untersuchungsgegenstand: Während Gerichtsverhandlungen öffentlich sind, finden Urteilsberatungen hinter verschlossenen Türen statt.³⁰ Bei Verwaltungsentscheidungen besteht sogar oft keine direkte Öffentlichkeit.³¹ Zumeist tritt nur die Verwaltungsspitze nach aussen auf.³² Hinzu kommt, dass bei Gerichts- und Verwaltungsentscheidungen die Entscheidungsfindung «zu einem guten Teil im Kopf» stattfindet.³³ Sie lässt sich somit nicht von aussen beobachten. Zu den entscheidungsrelevanten Faktoren, die von aussen nicht sichtbar sind, zählen Vorurteile und Vorverständnisse,³⁴ Erfahrungen, aktueller Gemütszustand sowie persönliche Wertungen und Konsequenzen der Entscheidung.³⁵ Die deskriptive Perspektive ermöglicht es also, auch ausserrechtliche Faktoren zu berücksichtigen, die eine Entscheidung beeinflussen.

Vor diesem Hintergrund untersucht diese Arbeit die normativen Grundlagen für die Rechtsanwendung der Steuerverwaltung, stellt diese einem deskriptiven Theorieansatz für verwaltungsrechtliche Entscheidungen gegenüber und schafft damit einen Analyserahmen für den Einfluss ausserrechtlicher Faktoren auf die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung.

²⁸ Vgl. zur Bedeutung der juristischen Argumentation in der Rechtsanwendung CAVELTI, *Steuerrechtliche Argumentation*, 1–6.

²⁹ BAER, *Rechtssoziologie* (4. Aufl.), § 8 Rz. 2. Vgl. zur auf eine Randbemerkung beschränkten Erwähnung von Verwaltungsentscheidungen in der aktuellen Auflage BAER, *Rechtssoziologie*, § 8 Rz. 10.

³⁰ BAER, *Rechtssoziologie* (4. Aufl.), § 8 Rz. 2.

³¹ BAER, *Rechtssoziologie* (4. Aufl.), § 8 Rz. 2. Vgl. zum Grundsatz der Parteiöffentlichkeit TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, *Verwaltungsrecht*, Rz. 77.

³² BAER, *Rechtssoziologie* (4. Aufl.), § 8 Rz. 2.

³³ So anschaulich MORLOK, *Geleitwort*, 11.

³⁴ BAER, *Rechtssoziologie*, § 8 Rz. 31.

³⁵ BAER, *Rechtssoziologie*, § 8 Rz. 31, m. w. H.

§ 3 **Aufbau der Arbeit**

Im *ersten Teil* mit dem Titel «Grundlagen der Verwaltung im Steuerrecht» werden in dieser Arbeit die normativen Vorgaben für die Rechtsanwendung der Steuerverwaltung aus rechtsdogmatischer Perspektive untersucht. Dieses Kapitel dient als Ausgangs- und Referenzpunkt für die weiteren Ausführungen. Darüber hinaus wird aufgezeigt, in welchen Fällen die rechtlichen Grundlagen der Steuerverwaltung einen Entscheidungsspielraum einräumen. Zunächst werden dafür die rechtlichen Rahmenbedingungen des Verwaltungshandelns dargestellt.³⁶ Dazu gehören die Grundsätze des Verwaltungshandelns in der Bundesverfassung, die materielle Vorgaben für Verwaltungsentscheidungen machen.³⁷ Weiter zählt dazu das Verfahren zur Festsetzung der Steuerschuld.³⁸ Ein besonderes Augenmerk liegt beim Verfahren auf der Zusammenarbeit der Steuerverwaltung mit den Steuerpflichtigen bei der Feststellung des Sachverhalts sowie der rechtlichen Qualifikation dieses Sachverhalts. Ausserdem werden die wichtigsten Handlungsformen aufgezählt und erläutert, die der Steuerverwaltung zur Verfügung stehen.³⁹ Diese haben einen unterschiedlichen Bezug zur Entscheidungsfindung und zur Ausfüllung des Entscheidungsspielraums. Neben dem rechtlichen Rahmen wird der Umgang des Verwaltungsrechts mit offenen Normen aufgezeigt.⁴⁰ Offene Normen bieten der Verwaltung naturgemäss einen weiteren Entscheidungsspielraum und unterscheiden sich in verschiedener Hinsicht.

Im *zweiten Teil* mit dem Titel «Rechtsmethodische und deskriptive Perspektiven auf die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung» werden erstens die normativen Regeln der juristischen Methodenlehre für die Rechtsanwendung dargestellt.⁴¹ Diese widerspiegeln einen Konsens über den Umgang mit Rechtsnormen oder für das Vorgehen, wenn keine Rechtsnormen vorhanden sind, die auf den Sachverhalt zutreffen. Der Fokus der Ausführungen zur juristischen Methodenlehre liegt auf der Frage, inwieweit sie den Entscheidungsspielraum in der Rechtsanwendung einschränkt und wo dieser bestehen bleibt. Dieser normativen Perspektive wird in einem nächsten Schritt eine deskriptive, sozialwissenschaftliche Perspektive auf

³⁶ Vgl. § 4.

³⁷ Vgl. § 4 Ziff. 1.

³⁸ Vgl. § 4 Ziff. 2.

³⁹ Vgl. § 5.

⁴⁰ Vgl. § 6.

⁴¹ Vgl. § 7.

die Verwaltung und ihre Entscheidungen entgegengestellt.⁴² Im Zentrum dieser Ausführungen stehen das Verhältnis von Politik und Verwaltung sowie die Suche nach einer Theorie, mit der sich Entscheidungen der Verwaltung, insbesondere die Ausfüllung des Entscheidungsspielraums und Wertungen, darstellen lassen.

Im *dritten Teil* mit dem Titel «Neue Perspektiven auf Wertungsentscheidungen der Steuerverwaltung» werden die Wertungsspielräume der Steuerverwaltung in einem ersten Schritt anhand NIKLAS LUHMANNs funktional-struktureller Systemtheorie⁴³ sowie seines Ansatzes für eine Verwaltungstheorie⁴⁴ erfasst.⁴⁵ Dieser Theorieansatz ermöglicht es, die Faktoren, welche Entscheidungen der Steuerverwaltung beeinflussen, den wichtigsten Umweltsystemen der Steuerverwaltung zuzuordnen, also den Steuerpflichtigen, der Politik und dem Personal. In einem zweiten Schritt wird der Fokus auf die Praxis der Steuerverwaltung gerichtet. Dies gelingt in einer empirischen Untersuchung auf Basis von Interviews mit Steuerkommissärinnen^{46, 47}. Dabei wird überprüft, ob LUHMANNs Ansatz zu einer plausiblen Annäherung an die Wertungsentscheidungen der Steuerverwaltung führt. Weiter bietet die empirische Untersuchung die Möglichkeit, den Entscheidungsfindungsprozess der Steuerverwaltung explorativ zu untersuchen, also Aspekte zu identifizieren, die durch die Theorie nicht erfasst werden.

Die Kapitel enthalten jeweils mehrere «Zwischenergebnisse» und eine «Zusammenfassung und Schlussfolgerung». Die «Zwischenergebnisse» fassen den Inhalt eines Unterkapitels zusammen. Das Unterkapitel «Zusammenfassung und Schlussfolgerungen» dient dazu, die wesentlichen Punkte des gesamten Kapitels zu rekapitulieren und deren Relevanz für die weitere Untersuchung sowie Erkenntnisse in Bezug auf den Forschungsgegenstand zu verdeutlichen.

⁴² Vgl. § 8.

⁴³ Dazu eingehend § 9 Ziff. 1.1.

⁴⁴ Dazu eingehend § 9 Ziff. 1.2.

⁴⁵ Vgl. § 9.

⁴⁶ Hier und im Folgenden werden abwechselnd das männliche und das weibliche Geschlecht verwendet, wobei damit jeweils alle Geschlechter erfasst werden sollen.

⁴⁷ Vgl. § 10.

II. Teil:

Grundlagen der Verwaltung im Steuerrecht

§ 4 Rechtliche Rahmenbedingungen

Die Steuerverwaltung⁴⁸ hat bei der Anwendung des Steuerrechts eine zentrale Rolle. Sie steht an «vorderster Front» im Kontakt mit den Steuerpflichtigen und fällt den ersten und in vielen Fällen einzigen Entscheid zur Festsetzung der Steuerschuld.⁴⁹ Dabei ist die Steuerverwaltung an zahlreiche Bestimmungen auf Verfassungs- und Gesetzesstufe gebunden.⁵⁰ Sie ist durch diese Rechtsnormen in ihrem Handeln einerseits geleitet, andererseits eingeschränkt. Diese Leitlinien und Einschränkungen betreffen materielle Aspekte, beispielsweise dass eine Bundeseinkommenssteuer erhoben werden darf⁵¹ und dass zum Einkommen alle einmaligen und wiederkehrenden Einkünfte zählen.⁵² Darüber hinaus geben sie grundsätzlich vor, wie die Steuerverwaltung ihr Handeln ausrichten soll, in welchem Verhältnis die Steuerverwaltung zu den Steuerpflichtigen steht und welche Pflichten ihr bei der Festsetzung der Steuerschuld zukommen. Damit schaffen die Verfassungs- und Gesetzesbestimmungen die Rahmenbedingungen für die Rechtsanwendung und die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung.

1. Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Rechtsanwendung

In einem ersten Schritt ist auf die Anforderungen einzugehen, welche die Bundesverfassung an das Handeln der Steuerverwaltung stellt. Dafür ist zunächst die Stellung der Steuerverwaltung innerhalb der Verwaltung zu klären. Die verschiedenen Steuerverwaltungen sind Verwaltungsträger der zentralen Verwaltung der Kantone und des Bundes. Die Festsetzung der Steuerschuld und der Steuerbezug sind

⁴⁸ Hier und im Folgenden wird die «Steuerverwaltung» aus Praktikabilitätsgründen im Singular genannt. Gemeint sind damit alle Schweizer Behörden, die an der Veranlagung der Einkommenssteuern von Bund und Kantonen beteiligt sind. Das Zusammenfassen der verschiedenen Steuerverwaltungen ist darauf zurückzuführen, dass in dieser Untersuchung jene Umstände im Zentrum stehen, die für alle gleichermassen vorliegen.

⁴⁹ Vgl. zur begrenzten Kompensationsfunktion des Rechtsmittelverfahrens in Bezug auf die Verfahrensrechte SCHINDLER, «Formelle Natur», 183–186.

⁵⁰ Siehe dazu im Folgenden § 4 Ziff. 1.

⁵¹ Art. 128 BV.

⁵² Art. 16 Abs. 1 BV.

Teil der Eingriffsverwaltung.⁵³ Grundsätzlich gilt, dass das Steuerrecht als Teil des Verwaltungsrechts zum öffentlichen Recht gehört.⁵⁴ Obwohl teilweise darauf hingewiesen wird, dass das materielle Steuerrecht in Bezug auf Gegenstand, Aufgabenstellung und Methode ein eigenständiges Rechtsgebiet ist,⁵⁵ gelten für das Verwaltungshandeln im Steuerrecht dieselben Grundsätze wie im restlichen Verwaltungsrecht.⁵⁶ Diese Grundsätze für das Verwaltungshandeln und für die Rechtsanwendung⁵⁷ sind hauptsächlich in der Bundesverfassung⁵⁸ vorgegeben. Darüber hinaus hat die Steuerverwaltung bei der Rechtsanwendung die Grundrechte zu beachten.⁵⁹

1.1 Legalitätsprinzip

Ein leitender Rechtsgrundsatz der Verwaltung ist das Legalitätsprinzip,⁶⁰ wonach sich das Verwaltungshandeln auf eine rechtliche Grundlage zu stützen hat. Das Legalitätsprinzip ist in Art. 5 Abs. 1 BV allgemein und in Art. 127 Abs. 1 BV spezifisch für das Steuerrecht festgehalten. Es richtet sich an die rechtssetzenden und rechtsanwendenden Behörden.⁶¹

⁵³ Vgl. zu den Grundlagen etwa HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 33 f., 1593–1601.

⁵⁴ BLUMENSTEIN/LOCHER, System, 21.

⁵⁵ So BLUMENSTEIN/LOCHER, System, 21; REICH, Steuerrecht, § 1 Rz. 8.

⁵⁶ REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 83.

⁵⁷ Vgl. zu den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Rechtsanwendung in Bezug auf die Gerichte HÄNNI, Präjudizienrezeption, 210–219.

⁵⁸ Neben der Bundesverfassung kennen auch kantonale Verfassungen Grundsätze für das Verwaltungshandeln (bspw. Art. 2 KV-ZH). In Bezug auf die Steuererhebungsprinzipien gehen die kantonalen Verfassungen nicht über die Schutzwirkung jener Prinzipien hinaus, die in der Bundesverfassung festgehalten sind (REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 121, m. H. auf BGE 116 Ia 321 E. 3a und b).

⁵⁹ Dazu bspw. REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 83; BLUMENSTEIN/LOCHER, System, 33–39. Vgl. zur Bedeutung der Grundrechte in Bezug auf die Ausübung des Verwaltungsermessens SCHINDLER, Verwaltungsermessens, Rz. 404–406.

⁶⁰ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 385 f.; SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 27; DUBEY, CR Cst., Art. 5 Rz. 34, m. w. H. Vgl. EPINEY, BSK BV, Art. 5 Rz. 35.

⁶¹ SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 27; DUBEY, CR Cst., Art. 5 Rz. 34, m. w. H. Vgl. EPINEY, BSK BV, Art. 5 Rz. 33; TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 387 f.

a. Zulässige rechtliche Grundlagen

Als rechtliche Grundlage für das Handeln und Entscheiden der Verwaltung zählen grundsätzlich Rechtsnormen aller Stufen, also nationales und internationales Recht sowie Normen der Verfassung, der Gesetze und der Verordnungen.⁶² Gewohnheitsrecht, ungeschriebene Rechtsgrundsätze und sogenanntes Richterrecht können unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls als Rechtsgrundlagen herangezogen werden.⁶³ Allgemeine Rechtsgrundsätze dienen vor allem der «Konkretisierung offener Regelungen».⁶⁴

Gemäss dem Legalitätsprinzip muss die Verwaltung ihr Handeln aber nicht nur auf eine rechtliche, sondern auch auf eine genügende gesetzliche Grundlage stützen. Dazu gehört: Die Erfordernisse des Rechtssatzes sowie der genügenden Normstufe und Normdichte müssen erfüllt sein.⁶⁵ Der Rechtssatz muss also generell-abstrakt sein, über eine genügende demokratische Legitimation verfügen und ausreichend bestimmt formuliert sein.⁶⁶ Grundsätzlich sollen die Normstufe und die Normdichte nicht maximiert,⁶⁷ sondern optimiert werden.⁶⁸ Tatbestand und Rechtsfolge müssen auf Gesetzesstufe also so dicht umschrieben sein, dass die rechtsanwendende Behörde «auf jeden Einzelfall und die sich ständig ändernden Umstände angemessen reagieren und die richtigen Entscheidungen treffen kann».⁶⁹ Unter bestimmten Umständen ist es bei der Rechtsanwendung ausserdem zulässig, vom Legalitätsprinzip abzuweichen.⁷⁰ Zu denken ist an die Gleichbehandlung im Unrecht, den Rechtsmissbrauch und den Vertrauensschutz.⁷¹

⁶² Botschaft BV, 132. Siehe SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 21 f.; EPINEY, BSK BV, 36; DUBEY, CR Cst., Art. 5 Rz. 32–34. m. w. H. und Ausführungen.

⁶³ SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 27; DUBEY, CR Cst., Art. 5 Rz. 34, m. w. H.

⁶⁴ SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 27.

⁶⁵ Ausführlich dazu SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 34; DUBEY, CR Cst., Art. 5 Rz. 38. Früher war in diesem Zusammenhang vom «Vorbehalt des Gesetzes» und vom «Vorrang des Gesetzes» die Rede (dazu EPINEY, BSK BV, Rz. 40–58; REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 86; DUBEY, CR Cst., Art. 5 Rz. 38–51).

⁶⁶ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 387; SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 35, 37, 42.

⁶⁷ MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, Droit administratif, 683; SCHINDLER, Verwaltungsermessens, Rz. 394. Vgl. SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 32.

⁶⁸ Sog. Optimierungsgebot. MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, Droit administratif, 683; SCHINDLER, Verwaltungsermessens, Rz. 394. Vgl. SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 32.

⁶⁹ SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 32.

⁷⁰ DUBEY, CR Cst., Art. 5 Rz. 72.

⁷¹ DUBEY, CR Cst., Art. 5 Rz. 72.

b. Qualifiziertes Legalitätsprinzip im Abgaberecht

Das Legalitätsprinzip wird in Art. 127 Abs. 1 BV sowie in Art. 164 Abs. 1 Bst. d BV für das Abgaberecht konkretisiert.⁷² In diesen Bestimmungen sind jene Aspekte der Steuern explizit aufgezählt, die in einem formellen Gesetz verankert sein müssen.⁷³ Während Art. 164 Abs. 1 Bst. d BV nur für Bundesabgaben gilt, erstreckt sich das Legalitätsprinzip gemäss Art. 127 Abs. 1 BV auf alle Gemeinwesen.⁷⁴ Im Gegensatz zum Legalitätsprinzip nach Art. 5 Abs. 1 BV handelt es sich beim Legalitätsprinzip nach Art. 127 Abs. 1 BV um ein selbstständiges verfassungsmässiges Recht.⁷⁵ Die Verletzung des Legalitätsprinzips kann demnach direkt gestützt auf Art. 127 Abs. 1 BV geltend gemacht werden.⁷⁶

Das Legalitätsprinzip im Abgaberecht ist strenger ausgestaltet als das allgemeine Legalitätsprinzip.⁷⁷ Vorgesehen ist, dass die Abgaben in einem Gesetz im formellen Sinne verankert sein müssen.⁷⁸ Darüber hinaus müssen der Kreis der Abgabepflichtigen, das Steuerobjekt, die Bemessungsgrundlagen sowie die Ausnahmen von der Steuer im Gesetz festgehalten sein.⁷⁹ Dazu gehört auch der Steuertarif.⁸⁰ Grundsätzlich gilt, dass die «wesentlichen Wertungen» im Gesetz selbst vorgenommen werden sollen.⁸¹ Was dies konkret bedeutet, hängt im Einzelfall von der Komplexität der erforderlichen Entscheidung, der Möglichkeit, den Tat-

⁷² Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt das Legalitätsprinzip nach Art. 127 Abs. 1 BV für alle Abgaben, auch wenn explizit nur «Steuern» aufgeführt sind (BGE 143 I 220 E. 5.3; 136 I 143 E. 3.1). Vgl. HONGLER, SGK BV, Art. 127 Rz. 5.

⁷³ Dem Wortlaut folgend sind dies «namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung» (Art. 127 Abs. 1 BV).

⁷⁴ BGE 135 I 130 E. 7.2. REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 87; OBERSON, Droit fiscal, § 3 Rz. 2.

⁷⁵ BGE 148 II 121 E. 5.1. TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 433, 1650; GIRARDIN, CR Cst., Art. 127 Rz. 1; REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 887; OBERSON, Droit fiscal, § 3 Rz. 2.

⁷⁶ BGE 140 I 176 E. 5.2; 136 I 142 E. 3.1.

⁷⁷ So spricht das Bundesgericht teilweise von einem «strengen Legalitätsprinzip», bspw. in BGer 2C_402/2019 vom 29. Januar 2020, E. 4.5; BGE 142 II 182 E. 2.2.1. Siehe HONGLER, SGK BV, Art. 127 Rz. 12. Zu den Grenzen des Legalitätsprinzips im Steuerrecht auch BAUMBERGER, Legalitätsprinzip, 905–914.

⁷⁸ REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 88; HONGLER, SGK BV, Art. 127 Rz. 12.

⁷⁹ Art. 127 Abs. 2 BV. Vgl. dazu HONGLER, SGK BV, Art. 127 Rz. 12.

⁸⁰ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 1654; GIRARDIN, CR Cst., Art. 127 Rz. 285.

⁸¹ LOCHER, Legalitätsprinzip, 6, m. H. auf BGE 109 Ia 282 ff. Vgl. HONGLER, SGK BV, Art. 127 Rz. 12.

bestand abstrakt zu formulieren, und vom Bedürfnis nach Sachgerechtigkeit ab.⁸² Grundsätzlich sollte jedoch die Höhe der Steuerschuld auf der Basis des Gesetzes etwa bestimmt werden können.⁸³

c. Rolle des Legalitätsprinzips für die Steuerverwaltung

Die genannten rechtlichen Grundlagen sind also massgeblich für das Handeln der Steuerverwaltung. Je nach Regelungsstufe wird das Handeln auf Verfassungsebene vom Volk sowie auf Gesetzes- und Verordnungsebene vom Parlament, von der Regierung oder von der Verwaltungsspitze⁸⁴ angeleitet. Die Steuergesetze, das heisst das DBG, das StHG und die kantonalen Steuergesetze, sind die grundlegenden Rechtssätze für die Erhebung von Steuern. Diese werden teilweise durch Rechtsverordnungen konkretisiert.⁸⁵ Obwohl die Anforderungen an Normstufe und Normdichte im Steuerrecht streng sind,⁸⁶ erweisen sich die Schweizer Steuergesetze als relativ offen oder «generisch»⁸⁷ formuliert.⁸⁸ Dies bedeutet, dass die Entscheidungen der Steuerverwaltung strikt vorgegeben sein müssten; tatsächlich kommt ihr aufgrund der Formulierung der Steuergesetze jedoch ein erheblicher Entscheidungsspielraum zu. In Bezug auf Normdichte und Normstufe stehen die offenen Normen im Steuerrecht somit in einem Spannungsfeld zum Legalitätsprinzip.

Darüber hinaus spielt im interkantonalen Steuerrecht das sogenannte lückenfüllende Richterrecht⁸⁹ eine bedeutende Rolle. Das Bundesgericht hat in Bezug auf das interkantonale Steuerrecht ein dichtes Regelsystem gestützt auf das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung nach Art. 127 Abs. 3 BV entwickelt.⁹⁰ Dieses ist für die Kantone bzw. die kantonalen Steuerverwaltungen verbindlich und unmittelbar anwendbar.⁹¹

⁸² LOCHER, Legalitätsprinzip, 6, m.H. auf BGE 109 Ia 282 ff. Vgl. HONGLER, SGK BV, Art. 127 Rz. 12.

⁸³ BGE 136 V 24 E. 4.3. Vgl. REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 90.

⁸⁴ Vgl. dazu ausführlich § 5 Ziff. 1 f.

⁸⁵ Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System, 25.

⁸⁶ Vgl. § 4 Ziff. 1.1 Bst. b.

⁸⁷ So HONGLER, SGK BV, Art. 127 Rz. 14.

⁸⁸ Vgl. ausführlich zu offenen Normen im Steuerrecht § 6 Ziff. 4.

⁸⁹ Dabei handelt es sich um Regeln, die mangels gesetzlicher Regelung durch das Bundesgericht ausgearbeitet wurden. Vgl. zur Lückenfüllung § 7 Ziff. 2.3.

⁹⁰ MÄUSLI-ALLENSPACH, Rechtsquellen, Rz. 4.

⁹¹ MÄUSLI-ALLENSPACH, *Rechtsquellen*, Rz. 7–14a, insb. 8, 13.

1.2 Öffentliches Interesse und Verhältnismässigkeit

Neben dem Legalitätsprinzip hat sich die Verwaltung am Grundsatz des öffentlichen Interesses und am Verhältnismässigkeitsprinzip zu orientieren. Gemäss Art. 5 Abs. 2 BV muss ihr Handeln stets im öffentlichen Interesse liegen und verhältnismässig sein.

a. Definition des öffentlichen Interesses

Das öffentliche Interesse ist als «Gemeinwohl» oder «Allgemeininteresse» zu verstehen.⁹² Darüber hinaus bleibt der Begriff unbestimmt,⁹³ lässt sich jedoch negativ abgrenzen von privatem Eigennutz und «partikuläre[n] Interessen einzelner Bevölkerungsgruppen».⁹⁴ Zum öffentlichen Interesse zählen herkömmlicherweise der Schutz von Polizeigütern, also die öffentliche Ordnung und Sicherheit, die öffentliche Gesundheit, die öffentliche Ruhe, Treu und Glauben im Geschäftsverkehr⁹⁵ sowie teilweise die öffentliche Sittlichkeit.⁹⁶ Heute zählen auch die restlichen Staatsaufgaben dazu, welche den Aufgabennormen der Bundesverfassung und den «zugehörigen Sachgesetzen» oder seltener den Verordnungen entnommen werden können.⁹⁷ Rein fiskalische Interessen zählen ebenfalls zum öffentlichen Interesse,⁹⁸ jedoch können sie Grundrechtseingriffe nur eingeschränkt rechtfertigen.⁹⁹

⁹² SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 48.

⁹³ SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 49; EPINEY, BSK BV, Art. 5 Rz. 63.

⁹⁴ SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 48. Siehe DUBEY, CR Cst., Art. 5 Rz. 73.

⁹⁵ BGE 142 I 49 E. 8.1. TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 439; SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 49. Vgl. DUBEY, CR Cst., Art. 5 Rz. 83.

⁹⁶ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 439.

⁹⁷ BGE 142 I 49 E. 8.1. TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 440 f. Siehe auch SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 50 f.; DUBEY, CR Cst., Art. 5 Rz. 79. Zu den Aufgabennormen gehört beispielsweise abgeleitet aus Art. 75 Abs. 1 BV die Verhinderung von Zersiedelung und Bodenverschleiss (TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 441).

⁹⁸ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 444; SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 49; DUBEY, CR Cst., Art. 5 Rz. 83.

⁹⁹ BGE 138 I 378 E. 8.6.1. Siehe bspw. auch BGE 134 I 293 E. 5.2.2.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 483 f.

Grundsätzlich haben alle drei Gewalten – Legislative, Judikative und Exekutive

¹²⁸ BLUMENSTEIN/LOCHER, *System*, 192; OBERSON, *Droit fiscal*, § 3 Rz. 23.

¹²⁹ HONGLER, SGK BV, Art. 127 Rz. 39; REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 139; GIRARDIN, CR

¹³⁰ BGE 133 I 206 E. 7.1. Siehe REICH, *Steuerrecht*, § 4 Rz. 139; GIRARDIN, CR Cst.,

¹³¹ GIRARDIN, CR Cst., Art. 127 Rz. 5.

¹³² REICH, *Steuerrecht*, § 4 Rz. 125; GIRARDIN, *CR Cst.*, Art. 127 Rz. 36.

¹³³ Vgl. zum strengen Legalitätsprinzip im Steuerrecht § 4 Ziff. 1.1 Bst. b. f.

¹³⁴ REICH, *Steuerrecht*, § 4 Rz. 12; GIRARDIN, *CR Cst.*, Art. 127 Rz. 37.

¹³⁵ REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 125.

Sachverhalt A erfassen und Sachverhalt B nicht – obschon beide Sachverhalte vergleichbar sind. Zu denken ist an Fälle der indirekten Teilliquidation, bevor diese gesetzlich geregelt war.¹³⁶ Solche Konflikte lassen sich grundsätzlich bei der Auslegung lösen.¹³⁷ Bei mehreren Auslegungsmöglichkeiten wird jene gewählt, die den Besteuerungsgrundsätzen am ehesten gerecht wird. Im Steuerrecht haben sich in diesem Zusammenhang ausserdem die rechtsdogmatischen Figuren der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der Steuerumgehung herausgebildet. Grundsätzlich geht es in beiden Fällen darum, dass nicht die zivilrechtliche Ausgestaltung eines Sachverhalts, sondern der tatsächliche wirtschaftliche Vorgang als massgeblich erachtet wird.¹³⁸ Beide tragen somit dazu bei, das Gleichheitsgebot zu verwirklichen.¹³⁹

Weitere Schwierigkeiten bei der praktischen Umsetzung des Gleichheitsgebots und der Besteuerungsgrundsätze ergeben sich aufgrund der Eigenart des Steuerrechts als Massenverwaltung.¹⁴⁰ Die grosse Anzahl der zu behandelnden Fälle führt dazu, dass bei der Anwendung des Steuerrechts gewisse «Schematisierungen und Pauschalierungen»¹⁴¹ vorgenommen werden müssen. Erkennbar ist dies beispielsweise bei den stets gleich hohen Sozialabzügen¹⁴² oder bei den Pauschalbeträgen beim Berufskostenabzug.¹⁴³ Diese notwendige Schematisierung und Pauschalierung führt einerseits dazu, dass sich die Steuerveranlagung einfacher und schneller durchführen lässt, mithin praktikabler wird.¹⁴⁴ Andererseits werden dadurch Unterschiede bei den Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind solche Ungleichbehandlungen jedoch zulässig, solange «die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich

¹³⁶ Ausführlich dazu bspw. REICH/HELBING/DUSS, Komm. DBG, Art. 20a Rz. 9–11.

¹³⁷ Ausführlich zur «Herstellung praktischer Konkordanz» bspw. EHRENZELLER, SGK BV, Verfassungsinterpretation Rz. 117 f., m. w. H.

¹³⁸ Differenzierter zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise § 7 Ziff. 2.2 Bst. a. Ziff. (2). Differenzierter zur Steuerumgehung § 7 Ziff. 2.5.

¹³⁹ Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise vgl. bspw. KLETT, Gleichheitssatz, 40; MATTEOTTI, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, 225 f. Zur Steuerumgehung vgl. bspw. BLUMENSTEIN, Beziehungen, 226a; BÖCKLI, Steuerumgehung, 292.

¹⁴⁰ Vgl. ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Steuerverfahrensrecht, 14.

¹⁴¹ BGE 133 II 305 E. 5.1.

¹⁴² Dazu bspw. BGE 133 II 305 E. 5.1.

¹⁴³ Vgl. dazu Anhang der Berufskostenverordnung.

¹⁴⁴ Siehe BGer 2C_77/2013 vom 6. Mai 2013, E. 4.1.

stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt».¹⁴⁵

1.4 Willkürverbot

Das Willkürverbot nach Art. 9 BV ist die vierte Verfassungsbestimmung, die für das Verwaltungshandeln grundlegend ist. Es gilt für die Rechtsetzung sowie die Rechtsanwendung¹⁴⁶ und wird auch «Gerechtigkeitsgebot» genannt.¹⁴⁷ Im Vergleich mit dem Legalitätsprinzip werden mit dem Willkürverbot auch für den Inhalt staatlichen Handelns Grenzen abgesteckt.¹⁴⁸ Unter Willkür versteht man «grobe und offenkundige Unrichtigkeit staatlichen Handelns, [...] Entscheiden nach Lust und Laune jenseits aller rechtlichen Massstäbe».¹⁴⁹ Ein Akt muss somit «in eindeutiger Weise gegen Recht und Gerechtigkeit»¹⁵⁰ verstossen, um als willkürlich zu gelten. Damit ermöglicht es das Willkürverbot, Gerechtigkeitsgedanken in die Rechtsanwendung einzubeziehen.¹⁵¹

Dem Grunde nach geht es beim Willkürverbot also darum, dass in einem demokratischen Rechtsstaat keine Entscheidungen gefällt werden sollen, bei denen sich eine Begründung als unhaltbar erweist.¹⁵² Keine Verletzung des Willkürverbots liegt allerdings vor, wenn zwar eine unhaltbare Begründung vorliegt, aber andere sachliche Gründe für eine bestimmte Entscheidung sprechen.¹⁵³ Darüber hinaus muss der Entscheid für eine Person praktische Konsequenzen haben, um als willkürlich zu gelten.¹⁵⁴

¹⁴⁵ BGer 2C_77/2013 vom 6. Mai 2013, E. 4.1, mit Hinweis auf BGE 133 II 305 E. 5.1.

¹⁴⁶ DUBÉY, CR Cst., Art. 9 Rz. 17 f., m. w. H.; EGLI, SGK BV, Art. 9 Rz. 4, insb. m. w. H. zur Entstehungsgeschichte.

¹⁴⁷ REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 52.

¹⁴⁸ HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 171; EGLI, SGK BV, Art. 9 Rz. 13, m. w. H.

¹⁴⁹ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 523.

¹⁵⁰ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 523.

¹⁵¹ EGLI, SGK BV, Art. 9 Rz. 6, m. w. H.

¹⁵² DUBÉY, CR Cst., Art. 9 Rz. 19, m. w. H.; EGLI, SGK BV, Art. 9 Rz. 6, m. w. H.

¹⁵³ DUBÉY, CR Cst., Art. 9 Rz. 20, m. w. H.; EGLI, SGK BV, Art. 9 Rz. 9, m. w. H.

¹⁵⁴ DUBÉY, CR Cst., Art. 9 Rz. 20, m. w. H.

1.5 Grundsatz von Treu und Glauben

Spiegelbildlich zum Willkürverbot steht der Grundsatz von Treu und Glauben. Dieser ist in Art. 5 Abs. 3 BV als allgemeiner Rechtsgrundsatz und in Art. 9 BV als Grundrecht festgehalten.

a. Rechtsgrundsatz und Grundrecht

Der Grundsatz von Treu und Glauben besagt, dass alle Personen ihren Rechten und Pflichten «in redlicher Weise» nachkommen müssen.¹⁵⁵ Gemäss Art. 5 Abs. 3 BV richtet er sich nicht nur an den Staat, sondern auch an Private. Entsprechend handelt es sich um ein «die ganze Rechtsordnung überdachende[s] Prinzip»,¹⁵⁶ das für den Kontakt von Behörden untereinander¹⁵⁷ sowie für Private im Kontakt mit dem Staat bzw. den Behörden und im privaten Rechtsverkehr gilt.¹⁵⁸

Im Gegensatz zu Art. 5 Abs. 3 BV handelt es sich beim Grundsatz von Treu und Glauben nach Art. 9 BV um ein selbstständiges verfassungsmässiges Recht, das ausschliesslich den Staat bindet.¹⁵⁹ Folglich handelt es sich um eine «Spezialnorm» für staatliches Handeln nach Treu und Glauben im Rechtsverkehr mit Privaten.¹⁶⁰ Es gilt für alle staatlichen Organe und alles staatliche Handeln.¹⁶¹ Für das Verwaltungshandeln sind drei Teilbereiche bedeutend: der Grundsatz des Vertrauensschutzes, das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens sowie das Verbot des Rechtsmissbrauchs.¹⁶²

¹⁵⁵ SCHINDLER/TSCHUMI, SGK BV, Art. 5 Rz. 63.

¹⁵⁶ SCHINDLER/TSCHUMI, SGK BV, Art. 5 Rz. 63. Siehe GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 125, 439.

¹⁵⁷ SCHINDLER/TSCHUMI, SGK BV, Art. 5 Rz. 65.

¹⁵⁸ Konkretisiert wird es für den Kontakt zwischen Privaten durch Art. 2 ZGB. Dazu SCHINDLER/TSCHUMI, SGK BV, Art. 5 Rz. 64–66; DUBÉY, CR Cst., Art. 5 Rz. 122–136.

¹⁵⁹ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 502; KRADOLFER, SGK BV, Art. 9 Rz. 80, m. w. H.

¹⁶⁰ SCHINDLER/TSCHUMI, SGK BV, Art. 5 Rz. 64.

¹⁶¹ BGE 141 V 530 E. 6.2; DUBÉY, CR Cst., Art. 9 Rz. 76.

¹⁶² TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 477; REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 95.

b. Vertrauensschutz

Der Grundsatz des Vertrauensschutzes ist im Verhältnis zwischen Staat und Bürger die zentrale Ausprägung des Grundsatzes von Treu und Glauben.¹⁶³ Der Vertrauensschutz soll sicherstellen, dass der Glauben der Bürger an die Verlässlichkeit des Staates geschützt wird.¹⁶⁴ Inhaltlich sieht er somit vor, dass man sich «auf behördliche Handlungen, welche berechtigterweise bestimmte verhaltenswirksame Erwartungen wecken, auch dann verlassen [kann], wenn diese Handlungen unrichtig waren oder gar nicht hätten getätigt werden dürfen».¹⁶⁵ Der Grundsatz kommt somit etwa bei unrichtigen Auskünften und Zusicherungen einer Behörde,¹⁶⁶ bei Praxisänderungen oder bei der Änderung von Rechtssätzen zur Anwendung.¹⁶⁷

Bei der Anwendung des Steuerrechts ist der Vertrauensschutz für Steuervorbescheide («Rulings») von Bedeutung.¹⁶⁸ In diesen Fällen holen Steuerpflichtige im Vorfeld eine Zusicherung der Steuerverwaltung ein, um die steuerlichen Folgen einer Sachverhaltsgestaltung abzuschätzen.¹⁶⁹ Die Zusicherung als Steuervorbescheid richtet sich auf eine bestimmte rechtliche Qualifikation eines Sachverhalts.¹⁷⁰ Der Schutz des Vertrauens ist ferner von Bedeutung, wenn eine steuerpflichtige Person aufgrund einer behördlichen Auskunft darauf verzichtet, ein Rechtsmittel zu ergreifen,¹⁷¹ oder wenn Rechts- oder Praxisänderungen vorgenommen werden.¹⁷²

¹⁶³ Vgl. KRADOLFER, SGK BV, Art. 9 Rz. 63; DUBEY, CR Cst., Art. 9 Rz. 77.

¹⁶⁴ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 478; DUBEY, CR Cst., Art. 9 Rz. 77.

¹⁶⁵ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 478. Siehe DUBEY, CR Cst., Art. 9 Rz. 77.

¹⁶⁶ Vgl. zu den einzelnen Voraussetzungen bspw. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 667–699.

¹⁶⁷ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 478. Kritisch zur Geltung von Treu und Glauben bei Rechtsänderungen DUBEY, CR Cst., Art. 9 Rz. 79, 100 f.

¹⁶⁸ Vgl. § 5 Ziff. 4. Ausführlich zu den Steuervorbescheiden bspw. SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, Steuerruling, 307–314. Vgl. ausführlich zur Bedeutung des Vertrauensschutzes im Steuerrecht HINNY, Vertrauensschutz, 514–517.

¹⁶⁹ SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, Steuerruling, 309; HINNY, Vertrauensschutz, 516 f.

¹⁷⁰ SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, Steuerruling, 307 f.; HINNY, Vertrauensschutz, 516.

¹⁷¹ REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 102, m. H. auf BGer 2C_20/2011 vom 2. Juli 2011.

¹⁷² So REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 103.

c. Verbot des widersprüchlichen Verhaltens

Ausgehend vom Grundsatz von Treu und Glauben darf sich eine Behörde nicht widersprüchlich verhalten.¹⁷³ Private sind hingegen grundsätzlich dazu befugt, ihre Meinung zu ändern.¹⁷⁴ Bei Privaten ist daher nur mit grosser Zurückhaltung von einem widersprüchlichen Verhalten auszugehen, das einen Rechtsschutz ausschliesst.¹⁷⁵ Im Verhältnis zwischen den Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung bindet das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens also auch die Steuerpflichtigen, die zu einem gewissen Grad an ihre Angaben im Veranlagungsverfahren gebunden sind.¹⁷⁶ In erster Linie betrifft es jedoch Behörden und hält für diese den Grundsatz fest, dass ihr Handeln insgesamt kohärent sein muss.¹⁷⁷

d. Rechtsmissbrauchsverbot

Der dritte Teilbereich des Grundsatzes von Treu und Glauben ist das Rechtsmissbrauchsverbot.¹⁷⁸ Bei der Anwendung des Steuerrechts bindet das Verbot sowohl Steuerpflichtige als auch Steuerbehörden. Als rechtsmissbräuchlich bezeichnet das Bundesgericht beispielsweise nach wie vor die Steuerumgehung.¹⁷⁹ Bei den Steuerbehörden kann sich das Verbot des Rechtsmissbrauchs in verschiedenen Formen zeigen. So darf die Steuerverwaltung beispielsweise denselben Sachverhalt nicht einmal nach der rechtlichen Ausgestaltung und einmal nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise beurteilen.¹⁸⁰ Teilweise wird das Verbot des Rechtsmissbrauchs durch Behörden unter das Gebot von Treu und Glauben nach Art. 9 BV subsumiert.¹⁸¹

¹⁷³ DUBEY, CR Cst., Art. 9 Rz. 97.

¹⁷⁴ SCHINDLER/TSCHUMI, SGK BV, Art. 5 Rz. 66; GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 185.

¹⁷⁵ SCHINDLER/TSCHUMI, SGK BV, Art. 5 Rz. 66; GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 185.

¹⁷⁶ REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 96.

¹⁷⁷ KRADOLFER, SGK BV, Art. 9 Rz. 131; REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 96 f.

¹⁷⁸ In der Lehre ist umstritten, ob das Rechtsmissbrauchsverbot auf dem Gebot von Treu und Glauben beruht. Dazu GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 439–444. Für das Steuerrecht MATTEOTTI, Durchgriff, 141–165.

¹⁷⁹ Siehe bspw. BGer 2C_334/2020 vom 25. November 2020, E. 6.1. Vgl. § 7 Ziff. 2.5.

¹⁸⁰ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 210; REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 98.

¹⁸¹ DUBEY, CR Cst., Art. 9 Rz. 93 f., m. w. H.

e. Spannungsfelder zwischen dem Grundsatz von Treu und Glauben und dem Legalitätsprinzip

Auf der Basis der Ausführungen zum Grundsatz von Treu und Glauben und zu seinen Teilgehalten ist erkennbar, dass zwischen dem Grundsatz von Treu und Glauben und dem Legalitätsprinzip oder der Rechtsgleichheit Widersprüche auftreten können.¹⁸² Wird jemand in seinem Vertrauen in die Zusicherung einer staatlichen Stelle geschützt, so kann es sein, dass diese Person eine andere Behandlung erfährt als die im Gesetz vorgesehene. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die Steuerverwaltung trotz einer rechtlich unzutreffenden Aussage an eine Zusicherung in einem Steuervorbescheid gebunden ist.¹⁸³ Hier stellt sich die Frage, ob in diesem Punkt dem Vertrauensschutz oder dem Legalitätsprinzip und der Rechtsgleichheit der Vorzug zu geben ist.¹⁸⁴ Bei solchen Widersprüchen ist in Übereinstimmung mit den allgemeinen Regeln zur Koordination von Verfassungsgrundsätzen ein «scho- nender Ausgleich» zu finden.¹⁸⁵ Im Verhältnis zu Art. 190 BV geht der Grundsatz von Treu und Glauben nach konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung vor allem beim Vertrauensschutz dem Massgeblichkeitsgebot vor.¹⁸⁶

1.6 Zwischenergebnis

Vorstehend wurden die allgemeinen Grundsätze des Verwaltungshandelns dargelegt. Dazu zählen das Legalitätsprinzip,¹⁸⁷ der Grundsatz des öffentlichen Interesses,¹⁸⁸ das Verhältnismässigkeitsprinzip¹⁸⁹ sowie das Gleichheitsgebot und die Besteuerungsgrundsätze,¹⁹⁰ das Gebot von Treu und Glauben¹⁹¹ und das Willkür-

¹⁸² KRADOLFER, SGK BV, Art. 9 Rz. 69.

¹⁸³ Vgl. zur Abwägung zwischen Vertrauensschutz und Legalitätsprinzip SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, *Steuerruling*, 312 f.

¹⁸⁴ KRADOLFER, SGK BV, Art. 9 Rz. 69, m. w. H. Vgl. SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, *Steuerruling*, 312 f.

¹⁸⁵ GÄCHTER, *Rechtsmissbrauch*, allgemein 162–165, zum Legalitätsprinzip 162 f.; KRADOLFER, SGK BV, Art. 9 Rz. 69.

¹⁸⁶ KRADOLFER, SGK BV, Art. 9 Rz. 72, m. H. auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung.

¹⁸⁷ Vgl. § 4 Ziff. 1.1.

¹⁸⁸ Vgl. § 4 Ziff. 1.2 Bst. a.

¹⁸⁹ Vgl. § 4 Ziff. 1.2 Bst. b.

¹⁹⁰ Vgl. § 4 Ziff. 1.3.

¹⁹¹ Vgl. § 4 Ziff. 1.4.

verbot.¹⁹² Die Rechtsanwendung und die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung werden von allen Grundsätzen beeinflusst. Diese Einflüsse lassen sich unterteilen in solche, welche die Entscheidungen inhaltlich beeinflussen, und solche, welche die Entscheidung in formeller Hinsicht beeinflussen. Inhaltliche Vorgaben für Entscheidungen machen der Grundsatz des öffentlichen Interesses, das Verhältnismäßigkeitsprinzip, das Gleichheitsgebot bzw. die Besteuerungsgrundsätze sowie das Willkürverbot. Demgegenüber bestimmt das Gebot von Treu und Glauben das Verhältnis zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen. Das Legalitätsprinzip bindet die Verwaltung schliesslich an die rechtlichen Grundlagen, trifft jedoch keine Aussage über die inhaltliche Zulässigkeit der Grundlagen. Zusammengefasst wird das Handeln der Steuerverwaltung sowohl in materieller als auch in formeller Hinsicht eingeschränkt und gelenkt. Diese Schranken und Vorgaben bleiben aufgrund der offenen Formulierung der Verfassungsgrundsätze jedoch breit gefasst und unbestimmt. In bestimmten Konstellationen kann es zudem zu Widersprüchen zwischen den Grundsätzen kommen und eine Abwägung wird erforderlich.¹⁹³ Für die konkrete Entscheidung ebenso wie für notwendige Wertungen lassen sich daraus nur in wenigen Fällen eindeutige Anweisungen entnehmen.

2. Verfahrensrechtlicher Rahmen der Festsetzung der Steuerschuld

In einem nächsten Schritt sind die gesetzlichen Grundlagen zu betrachten, die den Entscheidungsprozess der Steuerverwaltung vorgeben. Angesprochen sind damit die Vorschriften über das Verfahren. Das Verfahrensrecht soll sicherstellen, dass die Verfassungsgrundsätze im Entscheidungsprozess gewahrt bleiben.¹⁹⁴ Um diese Aufgabe erfüllen zu können, strukturiert es den Entscheidungsprozess mit dem Ziel, die rechtlich relevanten Informationen zu beschaffen und gleichzeitig die «rechtlich als legitim anerkannten Interessen», aber auch die gegensätzlichen Interessen möglichst umfassend zu wahren.¹⁹⁵

¹⁹² Vgl. § 4 Ziff. 1.5.

¹⁹³ Vgl. § 4 Ziff. 1.2 Bst. c., § 4 Ziff. 1.3 Bst. c., § 4 Ziff. 1.5 Bst. e.

¹⁹⁴ HOFFMANN-RIEM, *Verwaltungsverfahren*, 23. Vgl. eingehend zur Funktion des Verwaltungsverfahrens bspw. LANGENBACH, *Anhörungseffekt*, 10–15.

¹⁹⁵ HOFFMANN-RIEM, *Verwaltungsverfahren*, 23.

2.1 Zuständigkeit und Aufsicht

Um das Verfahren zur Festsetzung der Steuerschuld nachzuvollziehen, ist zunächst aufzuzeigen, wie die Einkommenssteuer erhoben wird. Zu klären ist insbesondere, wer dafür zuständig ist und wer die Aufsicht darüber hat. Die Zuständigkeit für die Veranlagung der direkten Bundessteuern¹⁹⁶ sowie der direkten kantonalen Steuern liegt bei den Kantonen. Dem Bund kommen demgegenüber bei der direkten Bundessteuer die Kompetenzen zur Instruktion sowie zur Aufsicht zu.¹⁹⁷ Dies ergibt sich aus dem Prinzip des sogenannten Vollzugsföderalismus.¹⁹⁸ Demzufolge wird Bundesrecht grundsätzlich von den Kantonen umgesetzt.¹⁹⁹

Die Aufsicht des Bundes über die Steuererhebung wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) ausgeübt.²⁰⁰ Innerhalb des EFD erhält die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) zentrale Aufgaben. Sie sorgt für eine «einheitliche Anwendung» des DBG. Ausserdem erlässt sie «Vorschriften für die richtige und einheitliche Veranlagung und den Bezug der direkten Bundessteuer».²⁰¹ Das EFD und die ESTV haben entsprechende Rechtsverordnungen erlassen.²⁰² Anzunehmen ist aber, dass damit in erster Linie Verwaltungsverordnungen gemeint sind.²⁰³ So hat die ESTV zahlreiche Verwaltungsverordnungen mit grosser Bedeutung für die Veranlagung erlassen.²⁰⁴

Bei der Frage, wie die Kantone die Steuererhebung organisieren, sind sie weitestgehend frei.²⁰⁵ Dies gilt für die Erhebung der direkten Bundessteuer²⁰⁶ und die direkten kantonalen Steuern.²⁰⁷ In den meisten Kantonen übernehmen die Ge-

¹⁹⁶ Art. 128 Abs. 4 BV; Art. 2 DBG.

¹⁹⁷ Art. 103 DBG. REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 17.

¹⁹⁸ REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 17. Ausführlich dazu BEUSCH/BRUNNER, Komm. DBG, Art. 103 Rz. 1–6.

¹⁹⁹ Art. 46 Abs. 1 BV. Dazu etwa EGLI, SGK BV, Art. 46 Rz. 14 f.

²⁰⁰ Art. 102 Abs. 1 DBG.

²⁰¹ Art. 102 Abs. 2 DBG.

²⁰² Für eine Übersicht über die Rechtsverordnungen von Bundesbehörden in Bezug auf das DBG vgl. BEUSCH/BRUNNER, Komm. DBG, Art. 102 Rz. 8.

²⁰³ BEUSCH/BRUNNER, Komm. DBG, Art. 102 Rz. 24.

²⁰⁴ BEUSCH/BRUNNER, Komm. DBG, Art. 102 Rz. 25. Vgl. ausführlich § 5 Ziff. 2.

²⁰⁵ REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 8.

²⁰⁶ Siehe Art. 104 DBG.

²⁰⁷ REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 9.

meinden Aufgaben im Rahmen der Steuererhebung.²⁰⁸ Diesbezüglich macht der Bund den Kantonen ebenfalls keine Vorgaben.²⁰⁹

2.2 Ablauf der Veranlagung

Unabhängig von der innerkantonalen Zuständigkeit folgt die Steuerveranlagung stets dem gleichen Ablauf. Dieser wird im Folgenden summarisch dargestellt. Unter dem Begriff «Steuerveranlagung» wird die «Feststellung der individuell-konkreten Steuerschuld des einzelnen Steuerpflichtigen» verstanden.²¹⁰ Diese Steuerschuld wird im sogenannten Veranlagungsverfahren ermittelt.²¹¹ Die direkten Steuern von Bund und Kantonen werden in einem ordentlichen bzw. «gemischten» Veranlagungsverfahren²¹² ermittelt.²¹³ Das heisst, sie werden zu einem Teil von den Steuerpflichtigen selbst und zu einem Teil amtlich von der Steuerverwaltung durchgeführt.²¹⁴ Entsprechend lässt sich das Veranlagungsverfahren in das Steuerklärungsverfahren und das Veranlagungsverfahren i. e. S. unterteilen.²¹⁵

a. Information durch Steuerpflichtige im Steuerklärungsverfahren

Das Steuerklärungsverfahren wird eingeleitet, indem die Steuerpflichtigen öffentlich dazu aufgefordert werden, eine Steuererklärung einzureichen, bzw. indem sie die amtlichen Steuerklärungsformulare persönlich zugesendet bekommen.²¹⁶ Im Anschluss haben sie das Steuerklärungsformular auszufüllen.²¹⁷ Dabei müssen sie der Steuerverwaltung auf eine formalisierte Weise Informationen zustellen, die für die Festsetzung der Steuerschuld relevant sind. Zu diesen Informationen ge-

²⁰⁸ So bspw. im Kanton ZH. Siehe § 106 Abs. 1 StG-ZH.

²⁰⁹ REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 10.

²¹⁰ ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Steuerverfahrensrecht, § 3 Rz. 1.

²¹¹ ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Steuerverfahrensrecht, § 3 Rz. 1; REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 5. Im Kanton Zürich beispielsweise heisst das Verfahren «Einschätzungsverfahren» (siehe bspw. § 141 Abs. 1 StG-ZH).

²¹² So ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Steuerverfahrensrecht, § 3 Rz. 5.

²¹³ BLUMENSTEIN/LOCHER, System, 563–565.

²¹⁴ BLUMENSTEIN/LOCHER, System, 566–578.

²¹⁵ So bei REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 48–58. Ähnlich auch bei ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Steuerverfahrensrecht, § 14 Rz. 4.

²¹⁶ Art. 124 Abs. 1 DBG. REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 34.

²¹⁷ Art. 124 Abs. 1 DBG. REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 48.

hören Angaben zum Einkommen und damit zusammenhängende Ausgaben sowie Angaben zu den persönlichen Verhältnissen.²¹⁸ Das Ziel dieser Formalisierung der Informationsbereitstellung ist, jene Fragen zu beantworten, die für die Festsetzung der Steuerschuld wesentlich sind.²¹⁹ Die Steuerpflichtigen sind entsprechend verpflichtet, die Steuererklärung wahrheitsgemäss auszufüllen und einzureichen.²²⁰ Sie übernehmen so eine erste Aufbereitung der Lebensrealität und schaffen die Grundlagen, damit die Steuerverwaltung den Sachverhalt feststellen kann.

b. Sachverhaltsfeststellung durch die Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren i. e. S.

Den rechtserheblichen Sachverhalt stellt die Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren i. e. S. fest.²²¹ Die Grundlage bieten die Informationen der Steuerpflichtigen aus der Steuererklärung.²²² Zusätzlich stehen der Steuerverwaltung weitere Untersuchungsmittel zur Verfügung.²²³ So kann sie bei Unklarheiten eine mündliche oder schriftliche Auskunft bei den Steuerpflichtigen oder Dritten einfordern.²²⁴ Nicht zur Auskunft gegenüber der Steuerverwaltung verpflichtet sind allerdings Banken.²²⁵ Die Steuerverwaltung wendet das Recht von Amtes wegen an und beachtet die verfassungsmässigen Verfahrensgarantien.²²⁶

Lässt sich der Sachverhalt nicht mit den verfügbaren Untersuchungsmitteln feststellen, führt dies zu einem sogenannten Untersuchungsnotstand.²²⁷ Dieser hat zur Folge, dass die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde erlischt und sie eine Ver-

²¹⁸ Vgl. bspw. Art. 16, 26, 35 DBG.

²¹⁹ REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 48.

²²⁰ BLUMENSTEIN/LOCHER, System, 567–570.

²²¹ So bei REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 48–58. Ähnlich auch ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Steuerverfahrensrecht, § 14 Rz. 4. Vgl. zum Grundsatz der freien Beweiswürdigung IMSTEFF, Beweiswürdigung, 343–347.

²²² REICH spricht hier vom «Wissen des Steuerpflichtigen» (REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 33). Ähnlich auch BLUMENSTEIN/LOCHER, System, 570.

²²³ REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 52.

²²⁴ REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 52.

²²⁵ Vgl. zum steuerlichen Bankkundengeheimnis bspw. MATTEOTTI, Bankkundengeheimnis, 188–191.

²²⁶ ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Steuerverfahrensrecht, § 5 Rz. 15, § 6; REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 23.

²²⁷ REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 54; ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Steuerverfahrensrecht, § 15 Rz. 11 f.

anlagung basierend auf dem «wahrscheinlichsten Sachverhalt»²²⁸ durchführt.²²⁹ In diesem Fall spricht man von einer «Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen».²³⁰ Bei der Ermessensveranlagung haben die Steuerbehörden «pflichtgemäss» vorzugehen: Sie haben «alle verfügbaren Anhaltspunkte zur Feststellung der Steuerfaktoren zu berücksichtigen».²³¹ Steuerpflichtige, die ihren Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen sind, sollen jedoch nicht bevorteilt werden,²³² wie das Bundesgericht festhält: «Die Verletzung von Verfahrenspflichten soll sich nicht lohnen.»²³³

c. Abschluss des Verfahrens durch die Veranlagungsverfügung

Abgeschlossen wird das Veranlagungsverfahren mit dem Veranlagungsentscheid. Dieser erfolgt in einer Verfügung, der sogenannten Veranlagungsverfügung.²³⁴ Somit entscheidet schliesslich die Steuerverwaltung bzw. die zuständige Steuerkommissarin in einem einseitigen Hoheitsakt, der verbindlich und erzwingbar ist.²³⁵ Obschon die Steuerpflichtigen in den vorangehenden Verfahrensabschnitten die Pflicht haben, bei der Feststellung des Sachverhalts mitzuwirken, liegt die Entscheidungskompetenz letztlich bei der Steuerverwaltung. Sie kann auch einen Entscheid fällen, der von den Angaben der Steuerpflichtigen abweicht. Der Entscheid muss also nicht dem von den Steuerpflichtigen geltend gemachten Sachverhalt bzw. der rechtlichen Qualifikation des Sachverhalts entsprechen. Ausgehend vom Anspruch auf rechtliches Gehör²³⁶ muss die Steuerverwaltung dies allerdings begründen und dem Steuerpflichtigen mitteilen.²³⁷ Gegen eine Ver-

²²⁸ REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 54.

²²⁹ ZWEIFEL, Sachverhaltsermittlung, 115–119, insb. 119. Vgl. REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 54.

²³⁰ Art. 130 Abs. 2 DBG, Art. 46 Abs. 3 StHG. Ausführlich ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Steuerverfahrensrecht, § 19 Rz. 10–20.

²³¹ REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 56.

²³² REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 56.

²³³ BGer 2C_2/2013 vom 9. Juli 2013, E. 3.2. Siehe REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 56.

²³⁴ Art. 130 Abs. 1 DBG. Siehe ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Steuerverfahrensrecht, § 20 Rz. 21.

²³⁵ Vgl. zur Veranlagungsverfügung bspw. BLUMENSTEIN/LOCHER, System, 576 f.

²³⁶ Art. 29 Abs. 2 BV. ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Steuerverfahrensrecht, § 20 Rz. 24; REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 57. Vgl. TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 650.

²³⁷ ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Steuerverfahrensrecht, § 20 Rz. 24; REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 57. Vgl. TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 650.

anlagungsverfügung betreffend die kantonale oder die direkte Bundessteuer kann der Steuerpflichtige innerhalb von 30 Tagen Einsprache bei der Veranlagungsbehörde erheben. Dieser Entscheid lässt sich anschliessend bei mindestens einer unabhängigen Beschwerdeinstanz und beim Bundesgericht anfechten.²³⁸

2.3 Verfahrensmaximen

Der dargelegte Ablauf der Steuerveranlagung – von der Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung bis zum Abschluss durch die Veranlagungsverfügung – macht deutlich, dass die Veranlagung aus einem Zusammenspiel von Steuerpflichtigen und Steuerverwaltung entsteht. Dies widerspiegelt sich auch in den Verfahrensmaximen des Veranlagungsverfahrens. Die Verfahrensmaximen ermöglichen es, die grundlegende Funktion des Verfahrens, die Rechte und Pflichten sowie die Verantwortlichkeit²³⁹ der Steuerverwaltung und der Steuerpflichtigen besser zu verstehen.²⁴⁰ Geprägt wird das Verfahren einerseits durch die *Offizialmaxime*,²⁴¹ andererseits durch den Untersuchungsgrundsatz²⁴² und den Kooperationsgrundsatz.²⁴³ Auf diese Verfahrensmaximen und deren Bedeutung für das Verhältnis zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltung ist im Folgenden einzugehen.

a. Offizialmaxime

Zunächst gilt im ordentlichen Veranlagungsverfahren die *Offizialmaxime*.²⁴⁴ Diese sieht vor, dass die Steuerverwaltung das Verfahren von Amtes wegen eröffnet und abschliesst sowie den Verfahrensgegenstand festlegt.²⁴⁵ Konkret eröffnet die

²³⁸ Art. 140 Abs. 1, 145 DBG; Art. 48 Abs. 1, Art. 50 Abs. 1 StHG.

²³⁹ Einige sprechen von der «Aufgabenverteilung zwischen den Verfahrensbeteiligten – den Parteien und der verfügenden und entscheidenden Behörde – und deren Stellung im Verfahren, wie etwa in Bezug auf den Beginn, den Gang und die Beendigung des Verfahrens, die Bestimmung des Verfahrensgegenstands oder die Beschaffung des Tatsachenmaterials» (ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, *Steuerverfahrensrecht*, § 5 Rz. 1).

²⁴⁰ Siehe ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, *Steuerverfahrensrecht*, § 5 Rz. 1.

²⁴¹ Vgl. § 4 Ziff. 2.3 Bst. a.

²⁴² Vgl. § 4 Ziff. 2.3 Bst. b.

²⁴³ Vgl. § 4 Ziff. 2.3 Bst. c.

²⁴⁴ ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, *Steuerverfahrensrecht*, § 5 Rz. 2.

²⁴⁵ ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, *Steuerverfahrensrecht*, § 5 Rz. 3.

Steuerverwaltung das Verfahren durch die Aufforderung, eine Steuererklärung einzureichen.²⁴⁶ Sie legt damit auch den Verfahrensgegenstand fest, beispielsweise indem sie die Einkommenssteuer veranlagt.²⁴⁷ Das Verfahren schliesst sie mit einer Veranlagungsverfügung ab.²⁴⁸ Eine Ausnahme von der Oficialmaxime liegt lediglich bei der Steuerbefreiung und beim Steuererlass vor.²⁴⁹ Beides müssen die Steuerpflichtigen bei der Steuerverwaltung beantragen.²⁵⁰

b. Untersuchungsgrundsatz

Die Oficialmaxime beschreibt, wer für die Einleitung und den Abschluss des Veranlagungsverfahrens zuständig ist.²⁵¹ Der Untersuchungsgrundsatz und der Kooperationsgrundsatz betreffen hingegen die Verantwortlichkeiten bei der Feststellung des Sachverhalts.²⁵² Der Untersuchungsgrundsatz richtet sich an die Steuerverwaltung; der Kooperationsgrundsatz betrifft die Steuerpflichtigen.

Für die Ermittlung des Sachverhalts gilt im ordentlichen Veranlagungsverfahren der Untersuchungsgrundsatz.²⁵³ Die Steuerverwaltung muss demnach jene Tatsachen von Amtes wegen erheben, die für die Steuerfestsetzung relevant sind.²⁵⁴ Dabei lässt sich auch von einer «doppelten Pflicht» zur aktiven Sachverhaltsermittlung sprechen: Die Steuerverwaltung muss erstens, soweit nötig, die rechts-erheblichen Tatsachen beschaffen.²⁵⁵ Zweitens hat sie die Pflicht, die materielle Wahrheit festzustellen.²⁵⁶

²⁴⁶ Art. 124 Abs. 2 DBG. ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, *Steuerverfahrensrecht*, § 5 Rz. 3; REICH, *Steuerrecht*, § 26 Rz. 23.

²⁴⁷ ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, *Steuerverfahrensrecht*, § 5 Rz. 3; REICH, *Steuerrecht*, § 26 Rz. 23.

²⁴⁸ ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, *Steuerverfahrensrecht*, § 5 Rz. 3; REICH, *Steuerrecht*, § 26 Rz. 23.

²⁴⁹ Art. 167 Abs. 1 DBG, Art. 56 Bst. g, h DBG. ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, *Steuerverfahrensrecht*, § 5 Rz. 3.

²⁵⁰ ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, *Steuerverfahrensrecht*, § 5 Rz. 3. Siehe Art. 167c DBG.

²⁵¹ Vgl. ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, *Steuerverfahrensrecht*, § 5 Rz. 2.

²⁵² ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, *Steuerverfahrensrecht*, § 5 Rz. 7.

²⁵³ ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, *Steuerverfahrensrecht*, § 5 Rz. 7.

²⁵⁴ Art. 123 Abs. 1, Art. 130 Abs. 1 DBG; Art. 46 Abs. 1 StHG. Siehe ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, *Steuerverfahrensrecht*, § 5 Rz. 7.

²⁵⁵ ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, *Steuerverfahrensrecht*, § 5 Rz. 7.

²⁵⁶ ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, *Steuerverfahrensrecht*, § 5 Rz. 7.

Die Feststellung der materiellen Wahrheit ist für die Steuerverwaltung jedoch mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden. Dies hat verschiedene Ursachen: Zunächst liegt es in der Natur der Ausgestaltung der direkten Steuern, dass oft vornehmlich die Steuerpflichtigen über die Tatsachen Bescheid wissen, die für die Feststellung der Steuer erheblich sind.²⁵⁷ Entsprechend besteht ein Informationsgefälle zwischen Steuerbehörden und Steuerpflichtigen.²⁵⁸ Weiter geht die Untersuchungspflicht der Steuerverwaltung grundsätzlich nur so weit wie ihre Untersuchungsrechte.²⁵⁹ Reichen die Untersuchungsmittel nicht, um den Sachverhalt festzustellen, führt dies zu einem Untersuchungsnotstand.²⁶⁰ Die Untersuchungsmittel im Veranlagungsverfahren sind abschliessend aufgezählt²⁶¹ und beschränkt.²⁶² Darüber hinaus sind die Steuerbehörden im Rahmen der zulässigen Untersuchungsmittel auf die Mitwirkung der Steuerpflichtigen angewiesen.²⁶³ Der Untersuchungserfolg hängt demnach bis zu einem gewissen Grad davon ab, wie willig die Steuerpflichtigen sind, dabei mitzuwirken.²⁶⁴

Abgesehen davon ist es den Steuerbehörden aufgrund der Anzahl der Veranlagungen nicht möglich, in jedem Fall umfassende Untersuchungen vorzunehmen.²⁶⁵ Die Veranlagungsbehörde muss darauf vertrauen, dass «die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflicht korrekt wahrnehmen und den wahren Sachverhalt deklarieren».²⁶⁶ Die Steuerpflichtigen geniessen somit einen «Vertrauensvorschuss».²⁶⁷

c. Kooperationsgrundsatz

Aufgrund des Informationsgefälles zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltung sowie der hohen Fallzahl²⁶⁸ gilt im Veranlagungsverfahren der Ko-

²⁵⁷ ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, *Steuerverfahrensrecht*, § 5 Rz. 9; REICH, *Steuerrecht*, § 26 Rz. 25.

²⁵⁸ REICH, *Steuerrecht*, § 26 Rz. 25.

²⁵⁹ REICH, *Steuerrecht*, § 26 Rz. 27.

²⁶⁰ Vgl. zum Untersuchungsnotstand im Veranlagungsverfahren ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, *Steuerverfahrensrecht*, § 5 Rz. 11–13.

²⁶¹ REICH, *Steuerrecht*, § 26 Rz. 30.

²⁶² Art. 123 Abs. 2 DBG.

²⁶³ REICH, *Steuerrecht*, § 26 Rz. 30.

²⁶⁴ REICH, *Steuerrecht*, § 26 Rz. 30, m. w. H.

²⁶⁵ REICH, *Steuerrecht*, § 26 Rz. 29.

²⁶⁶ REICH, *Steuerrecht*, § 26 Rz. 29.

²⁶⁷ REICH, *Steuerrecht*, § 26 Rz. 29, m. w. H.

²⁶⁸ Vgl. § 4 Ziff. 2.3 Bst. b.

operationsgrundsatz.²⁶⁹ Dieser richtet sich an die Steuerpflichtigen. Das Gesetz sieht vor, dass die Steuerverwaltung und die Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren zusammenarbeiten.²⁷⁰ Die Steuerpflichtigen müssen demnach alles daran setzen, «um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen».²⁷¹ Die Mitwirkungspflichten sind entsprechend umfassend.²⁷² Ausdruck dieser Mitwirkungspflichten sind die gesetzlichen Mitwirkungspflichten und -rechte der Steuerpflichtigen.²⁷³ Die Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen und der Untersuchungsgrundsatz widersprechen sich nicht, wenn sie die Steuerverwaltung zur wahrheitsgemässen Feststellung des Sachverhalts verpflichten und die Steuerpflichtigen dazu verpflichten, die notwendigen Informationen dafür zu liefern. Vielmehr kommt durch die beiden Grundsätze zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber Steuerpflichtige und Steuerbehörden als Team versteht und ihnen die gemeinsame Aufgabe auferlegt, die relevanten Tatsachen zusammenzutragen.²⁷⁴

2.4 Zwischenergebnis

Der Ablauf der Steuerveranlagung sowie das Verhältnis von Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen sind in vielfältiger Weise strukturiert. Die Steuerverwaltung eröffnet das Verfahren und schliesst es mit der Veranlagungsverfügung ab.²⁷⁵ In den Schritten dazwischen stellt die Steuerverwaltung den Sachverhalt mithilfe der Steuerpflichtigen fest. Zunächst müssen dafür die Steuerpflichtigen im Steuererklärungsverfahren die relevanten Informationen zusammentragen.²⁷⁶ Es fällt auf, dass in einem ersten Schritt die Steuerpflichtigen der Steuerverwaltung die Infor-

²⁶⁹ Vgl. ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, *Steuerverfahrensrecht*, § 5 Rz. 9, 11.

²⁷⁰ «Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest» (Art. 123 Abs. 1 DBG).

²⁷¹ Art. 126 Abs. 1 DBG; Art. 42 Abs. 1 StHG.

²⁷² ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, *Steuerverfahrensrecht*, § 5 Rz. 9 f.; REICH, *Steuerrecht*, § 26 Rz. 26.

²⁷³ ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, *Steuerverfahrensrecht*, § 5 Rz. 10; REICH, *Steuerrecht*, § 26 Rz. 26.

²⁷⁴ ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, *Steuerverfahrensrecht*, § 5 Rz. 11. Vgl. dazu auch den Verhaltenskodex für die Steuerrechtspraxis, der von der ESTV, der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) und EXPERT-suisse in Zusammenarbeit mit dem IFF-HSG entwickelt wurde («Verhaltenskodex Steuern 2021», abrufbar unter perma.cc/AQM7-59JQ).

²⁷⁵ Vgl. § 4 Ziff. 2.2.

²⁷⁶ Vgl. § 4 Ziff. 2.2 Bst. a.

mationen nicht nur zur Verfügung stellen, sondern durch die Einordnung bereits aufbereiten. In einem zweiten Schritt stellt die Steuerverwaltung den rechtlich relevanten Sachverhalt auf Basis der Informationen der Steuerpflichtigen fest, wendet die steuerrechtlichen Bestimmungen darauf an²⁷⁷ und stellt die Steuerschuld in der Veranlagungsverfügung fest.²⁷⁸ Der Steuerverwaltung stehen Untersuchungsmittel zur Verfügung, um den Sachverhalt festzustellen. Diese sind jedoch beschränkt.²⁷⁹ Aufgrund dieser Tatsache und des Umstands, dass die Steuerpflichtigen von Natur aus besser über jene Tatsachen informiert sind, die für die Steuerveranlagung relevant sind, besteht zwischen den Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung ein Informationsgefälle.²⁸⁰ Die Steuerpflichtigen sind daher dazu verpflichtet, bei der Steuerveranlagung mitzuwirken.²⁸¹ Nicht zuletzt ist die Steuerverwaltung aufgrund des Charakters der Steuerveranlagung als Teil der Massenverwaltung auf die Mitwirkung der Steuerpflichtigen angewiesen.²⁸²

3. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

Im vierten Kapitel wurde der rechtliche Rahmen für die Rechtsanwendung und die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung dargestellt. Dieser setzt sich massgeblich aus Verfassungsgrundsätzen sowie dem Steuerverfahrensrecht zusammen. Dabei zeigte sich, dass die Verfassungsgrundsätze in materieller Hinsicht Vorgaben für die Rechtsanwendung machen, während das Verfahrensrecht den Ablauf sowie die Verantwortlichkeiten festlegt.

Die Verfassungsgrundsätze geben neben der Bindung an die rechtlichen Grundlagen in materieller Hinsicht die grundsätzliche Stossrichtung vor, in die Entscheidungen gehen sollen. Massgeblich sind hierbei das Legalitätsprinzip, die Grundsätze des öffentlichen Interesses und der Verhältnismässigkeit, das Gleichbehandlungsgebot und die Besteuerungsgrundsätze sowie das Willkürverbot und der Grundsatz von Treu und Glauben.²⁸³ Im Gegensatz zu den Verfassungsgrundsätzen gibt das Verfahrensrecht den Rechtsrahmen in formeller Hinsicht vor.

²⁷⁷ Vgl. § 4 Ziff. 2.2 Bst. b.

²⁷⁸ Vgl. § 4 Ziff. 2.2 Bst. c.

²⁷⁹ Vgl. § 4 Ziff. 2.3 Bst. b.

²⁸⁰ Vgl. § 4 Ziff. 2.3 Bst. b.

²⁸¹ Vgl. § 4 Ziff. 2.3 Bst. c.

²⁸² Vgl. § 4 Ziff. 2.3 Bst. b.

²⁸³ Vgl. § 4 Ziff. 1.

Das Veranlagungsverfahren ist hierbei durch den Untersuchungsgrundsatz und den Kooperationsgrundsatz geprägt. Im Zusammenspiel von Verfassungsgrundsätzen und Verfahrensrecht zeigt sich, dass vor allem dem Grundsatz von Treu und Glauben bei der Steuerveranlagung ein wichtiger Stellenwert zukommt, denn sie basiert grundsätzlich auf dem Vertrauen, dass die Steuerpflichtigen korrekte Angaben machen. Weiter verfügt die Steuerverwaltung nur über eingeschränkte Untersuchungsmittel.²⁸⁴

Der Rechtsrahmen für die Rechtsanwendung und die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung ist entsprechend in materieller und formeller Hinsicht vorgegeben. Besonders die materiellen Vorgaben bleiben jedoch trotz der Verfassungsgrundsätze unbestimmt. Damit können Letztere zwar hinzugezogen werden, um die Steuergesetze anzuwenden, den Entscheidungsspielraum vermögen sie indes nur beschränkt einzugrenzen. Für die Wertungen der Steuerverwaltung lassen sich demnach aus den Verfassungsgrundsätzen nur bedingt normative Vorgaben ableiten. Beim verfahrensrechtlichen Rahmen ist die notwendige Zusammenarbeit zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltung hervorzuheben, wodurch die Steuerpflichtigen zu einem gewissen Grad in die Rechtsanwendung miteinbezogen sind.

²⁸⁴ Vgl. § 4 Ziff. 2.

§ 5 Handlungsformen der Steuerverwaltung

Anschliessend an die Darstellung des verfassungsrechtlichen²⁸⁵ und des verfahrensrechtlichen Rahmens²⁸⁶ ist in einem weiteren Schritt der Blick auf die zentralen Handlungsformen der Steuerverwaltung zu lenken. Unter Handlungsformen sind grundsätzlich die verschiedenen Formen des Tätigwerdens der Steuerverwaltung zu verstehen. Sie lassen sich anhand ihres Erfolgs, ihrer Rechtsgrundlage, ihres Adressatenkreises oder ihres Handlungsmodus unterscheiden.²⁸⁷

Bei der Rechtsanwendung und der Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung sind die Rechtsverordnung,²⁸⁸ die Verwaltungsverordnung,²⁸⁹ die Verfügung²⁹⁰ sowie der Realakt in Form einer Zusicherung²⁹¹ besonders relevant.²⁹² Mit Rechts- und Verwaltungsverordnungen konkretisiert die Steuerverwaltung in generell-abstrakter Weise die bestehenden Steuergesetze.²⁹³ Damit sind die Verordnungen ein Schritt auf dem Weg vom generell-abstrakten Gesetz zur individuell-konkreten Entscheidung.²⁹⁴ Der Erlass von Verordnungen setzt ausserdem Wertungen voraus. Basierend auf generell-abstrakten Rechtsgrundlagen erlässt eine Steuerkommissarin sodann eine Veranlagungsverfügung, welche die Steuerschuld im individuell-konkreten Fall festlegt.²⁹⁵ Der Weg vom generell-abstrakten Gesetz hin zur individuell-konkreten Entscheidung wird mit diesem Schritt vollendet.

²⁸⁵ Vgl. § 4 Ziff. 1.

²⁸⁶ Vgl. § 4 Ziff. 2.

²⁸⁷ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 632.

²⁸⁸ Vgl. § 5 Ziff. 1.

²⁸⁹ Vgl. § 5 Ziff. 2.

²⁹⁰ Vgl. § 5 Ziff. 3.

²⁹¹ Vgl. § 5 Ziff. 4.

²⁹² Nicht weiter eingegangen wird auf den verwaltungsrechtlichen Vertrag. Dieser ist für den Bereich der Steuern aufgrund des Legalitätsprinzips nicht mehr von Bedeutung. Dies war früher anders, als Verwaltungsverträge in Form von Steuerabkommen, also «Verträge[n] über Bestand, Umfang und Art der Erfüllung der Steuerpflicht», eine bedeutende Rolle spielten. Heute sind Steuerabkommen verboten. Nach wie vor werden jedoch teilweise bei der Sachverhaltsermittlung vertragsähnliche Einigungen eingesetzt. Ob es sich dabei um verwaltungsrechtliche Verträge handelt, ist umstritten. Zum Ganzen REICH, Steuerrecht, § 3 Rz. 54 f.

²⁹³ Vgl. BEUSCH/BRUNNER, Komm. DBG, Art. 102 Rz. 3.

²⁹⁴ Vgl. zu diesem Vorgang der Konkretisierung RHINOW, Rechtsetzung und Methodik, 233 f.

²⁹⁵ Vgl. § 5 Ziff. 3.

Zusätzlich spielen in der Praxis Zusicherungen der Steuerverwaltung in Form von Steuervorbescheiden eine bedeutende Rolle. Bei diesen Zusicherungen handelt es sich um Realakte, nicht um Rechtsakte.²⁹⁶ Gleichwohl spielen Steuervorbescheide bei der Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung eine bedeutende Rolle. Zum einen können unter gewissen Umständen aufgrund des Vertrauensschutzes Ansprüche entstehen.²⁹⁷ Zum anderen wird in Steuervorbescheiden bereits eine rechtliche Qualifikation eines Sachverhalts vorgenommen. Das Vorgehen entspricht mithin jenem bei einer Verfügung, mit dem Unterschied, dass es sich nicht um einen Rechtsakt handelt.²⁹⁸

1. Gesetzeskonkretisierung durch Rechtsverordnungen

Im Sinne eines einheitlichen Vollzugs der Steuergesetze werden diese teilweise durch Rechtsverordnungen konkretisiert.²⁹⁹ Rechtsverordnungen sind Rechtsätze im formellen Sinne.³⁰⁰ Sie richten sich an die Allgemeinheit und räumen den Einzelnen Rechte ein oder auferlegen ihnen Pflichten.³⁰¹ Erlassen werden sie in erster Linie von der Verwaltungsspitze.³⁰² Bei der direkten Bundessteuer sind dies der Bundesrat, das EFD sowie die ESTV.³⁰³ Auf der Ebene der kantonalen Steuern erlässt meist der Regierungsrat eines Kantons die Rechtsverordnungen.³⁰⁴

Bei Rechtsverordnungen ist zwischen gesetzesvertretenden und vollziehenden Verordnungen zu differenzieren.³⁰⁵ Diese unterscheiden sich anhand ihrer gesetzlichen Grundlage, die den Inhalt der Verordnung konkret oder nur in allgemeiner

²⁹⁶ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 1408.

²⁹⁷ Vgl. § 5 Ziff. 4.

²⁹⁸ Vgl. zur Abgrenzung des Steuervorbescheids von einer Verfügung SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, Steuerruling, 315 f.

²⁹⁹ BEUSCH/BRUNNER, Komm. DBG, Art. 102 Rz. 3.

³⁰⁰ REICH, Steuerrecht, § 3 Rz. 33.

³⁰¹ BEUSCH/BRUNNER, Komm. DBG, Art. 102 Rz. 7. REICH, Steuerrecht, § 3 Rz. 33.

³⁰² BEUSCH/BRUNNER, Komm. DBG, Art. 102 Rz. 8.

³⁰³ Für eine Übersicht über die Rechtsverordnungen von Bundesbehörden in Bezug auf das DBG vgl. BEUSCH/BRUNNER, Komm. DBG, Art. 102 Rz. 8.

³⁰⁴ So bspw. im Kanton Basel-Stadt bei der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (SG 640.110).

³⁰⁵ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 93; REICH, Steuerrecht, § 3 Rz. 33.

Weise vorgibt.³⁰⁶ Bei gesetzesvertretenden Verordnungen liegt eine Delegation der Rechtsetzungskompetenz durch ein Gesetz vor.³⁰⁷ Demgegenüber beschränkt sich eine vollziehende Verordnung auf die Ausführung von im «Gesetz bereits begründeten Verpflichtungen und Berechtigungen».³⁰⁸ Ein Spezialfall der Rechtsverordnung ist die selbstständige Verordnung, die direkt auf die Bundesverfassung gestützt erlassen wird.³⁰⁹

Im Steuerrecht spielen Rechtsverordnungen vor allem als Vollzugsverordnungen eine Rolle.³¹⁰ Damit werden Gesetzesbestimmungen konkretisiert und eine genügend bestimmte Grundlage für die Rechtsanwendung wird geschaffen.³¹¹ Zu beachten ist dabei das strenge Legalitätsprinzip im Steuerrecht, wonach Steuerobjekt, Steuersubjekt und die Steuerbemessung in einem Gesetz im formellen Sinne festgelegt sein müssen.³¹²

2. Gesetzeskonkretisierung durch Verwaltungsverordnungen

Gesetze im Steuerrecht werden sodann durch Verwaltungsverordnungen konkretisiert. Im Gegensatz zu Rechtsverordnungen handelt es sich dabei nicht um Rechtsätze im formellen Sinne.³¹³ Sie binden grundsätzlich nur die Verwaltung selbst.³¹⁴ Bei Verwaltungsverordnungen handelt es sich somit um «verallgemeinerte Dienst-

³⁰⁶ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 93. Zur Vollziehungsverordnung vgl. BGE 136 I 29 E. 3.3; 130 I 140 E. 5.1.

³⁰⁷ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 96.

³⁰⁸ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 99.

³⁰⁹ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 106.

³¹⁰ Für eine Übersicht über die Rechtsverordnungen von Bundesbehörden in Bezug auf das DBG vgl. BEUSCH/BRUNNER, Komm. DBG, Art. 102 Rz. 8.

³¹¹ Dazu bspw. BEUSCH/BRUNNER, Komm. DBG, Art. 102 Rz. 2, 8. Vgl. aber die Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen vom 22. Dezember 2023 (SR 642.161). Ausführlich dazu CAVELTI/CAJACOB, BSK BV, Art. 197 Ziff. 15 Rz. 2–11.

³¹² Vgl. § 4 Ziff. 1.1 Bst. b. f.

³¹³ Dazu bspw. SCHINDLER, SGK BV, Rz. 26, mit zahlreichen Hinweisen.

³¹⁴ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 1118.

befehle».³¹⁵ Damit stellt eine vorgesetzte Verwaltungsbehörde für eine unterstellte Behörde oder Person Regeln auf.³¹⁶

Im Steuerrecht werden Verwaltungsverordnungen oft als «Merkblatt», «Kreisschreiben» oder «Wegleitung» bezeichnet.³¹⁷ Ähnlich wie Rechtsverordnungen sind sie generell-abstrakt formuliert, betreffen also «eine unbestimmte Vielzahl von Lebenssachverhalten» und richten «sich an eine unbestimmte Vielzahl von Adressaten».³¹⁸ Neben der Regelung von organisatorischen Aspekten können Verwaltungsverordnungen dazu dienen, eine «einheitliche Handhabung des Verwaltungsermessens sicherzustellen».³¹⁹ Hierbei ist auch von «vollzugslenkenden Verwaltungsverordnungen» die Rede.³²⁰

Verwaltungsverordnungen sind grundsätzlich nur innerhalb der Verwaltung verbindlich.³²¹ Behörden der Verwaltungsjustiz müssen sie also nicht beachten.³²² Dennoch sind Verwaltungsverordnungen alles andere als rechtlich unbedeutend: Eine Beschwerdeinstanz weicht bei der Prüfung der Angemessenheit einer Entscheidung nicht «ohne Not» von den Regeln der Verwaltungsverordnung ab.³²³ Verwaltungsverordnungen haben also durchaus einen indirekten Einfluss auf die Rechtsstellung der Bürgerinnen.³²⁴

Grundsätzlich müssen Verwaltungsverordnungen nicht publiziert werden.³²⁵ Sie können jedoch in den meisten Fällen auf der Website der jeweiligen Behörde eingesehen werden.³²⁶ Aus rechtsstaatlicher Perspektive ist eine Publikation, je nach Wichtigkeit eine amtliche Publikation oder eine Publikation im Internet, sogar

³¹⁵ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 1114.

³¹⁶ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 1114; BEUSCH, Kreisschreiben, 614.

³¹⁷ BGE 128 I 167 E. 4.3. Vgl. TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 1114.

³¹⁸ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 1114.

³¹⁹ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 1116.

³²⁰ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 1116.

³²¹ BGE 150 II 40 E. 6.6.2. Vgl. auch SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 26; TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 1118 f.

³²² TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 1119. Das Bundesgericht betrachtet Verwaltungsverordnungen als «Meinungsäußerung» der Verwaltung in Bezug auf die Auslegung einer Rechtsnorm (BGE 123 II 16 E. 7, vgl. auch BGE 150 II 40 E. 6.6.2).

³²³ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 1119.

³²⁴ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 1119.

³²⁵ SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 45; TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 1117.

³²⁶ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 1117.

geboten, sofern eine Aussenwirkung besteht, die viele Personen betrifft.³²⁷ Gestützt auf das Öffentlichkeitsprinzip sollten Verwaltungsverordnungen zumindest eingesehen werden können.³²⁸

Im Steuerrecht sind Verwaltungsverordnungen neben Rechtsverordnungen ein zentraler Bestandteil der Konkretisierung der Steuergesetze.³²⁹ Dies liegt daran, dass die Steuerveranlagung als Teil der Massenverwaltung darauf angewiesen ist, die Verwaltungspraxis zu vereinfachen und zu rationalisieren.³³⁰ Verwaltungsverordnungen tragen zur Konsistenz und Voraussehbarkeit der Verwaltungspraxis bei und erleichtern die Kontrolle.³³¹ Inhaltlich betreffen Verwaltungsverordnungen etwa die Auslegung von Rechtsnormen.³³² Beispielsweise konkretisiert die ESTV im Kreisschreiben Nr. 43 den Begriff «Unterstützung aus öffentlichen und privaten Mitteln» nach Art. 24 Bst. d DBG.³³³ Von herausragender Bedeutung sind die Kreisschreiben der ESTV im Bereich der Einkommenssteuer. Die ESTV erlässt diese Verwaltungsverordnungen in ihrer vollzugslenkenden Funktion in Bezug auf die direkte Bundessteuer.³³⁴ Tatsächlich strahlen die Kreisschreiben aufgrund der weitgehenden Harmonisierung der direkten Bundessteuer und der kantonalen Steuern auf die kantonalen Einkommenssteuern aus.³³⁵

3. Individuell-konkrete Entscheidung als Veranlagungsverfügung

Im Gegensatz zu Rechts- und Verwaltungsverordnungen handelt es sich bei der Verfügung um einen individuell-konkreten Rechtsakt. Eine Verfügung wird allgemein definiert als «Anordnung einer Behörde, mit der im Einzelfall ein Rechtsverhältnis geregelt wird, in einseitiger und verbindlicher Weise, gestützt auf öffentliches

³²⁷ SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 45.

³²⁸ SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 45, m. w. H.

³²⁹ Dazu bspw. BEUSCH, Kreisschreiben, 613 f.

³³⁰ BEUSCH, Kreisschreiben, 614.

³³¹ BEUSCH, Kreisschreiben, 614.

³³² BEUSCH, Kreisschreiben, 614.

³³³ Ausführlich zu diesem Beispiel § 6 Ziff. 4.2.

³³⁴ Vgl. § 4 Ziff. 2.1.

³³⁵ Vgl. bspw. BGer 2C_758/2020 vom 29. Juli 2021, E. 12; 2C_375/2015 vom 1. Dezember 2015, E. 3.3.

Recht».³³⁶ Sie dient im Wesentlichen dazu, die generell-abstrakten Regeln auf den Einzelfall anzuwenden.³³⁷ Darüber hinaus bildet sie die erforderliche Grundlage für den verwaltungsrechtlichen Rechtsschutz.³³⁸ Verfügungen dienen ausserdem dazu, die Entscheidungsfindung der Verwaltung rechtlich zu systematisieren und zu rationalisieren.³³⁹ Damit können die Betroffenen und Dritte die Entscheidung der Verwaltung nachvollziehen.³⁴⁰

Für die Steuerpflichtigen spielt die Veranlagungsverfügung eine zentrale Rolle, da die Steuerverwaltung mit dieser Verfügung den individuell geschuldeten Steuerbetrag verbindlich feststellt.³⁴¹ Damit schliesst sie das Veranlagungsverfahren ab.³⁴² Die Verfügung hat jedoch nicht nur Bedeutung für den individuellen Fall: Verfügt die Verwaltung mehrmals nacheinander auf die gleiche Weise, so erwächst daraus eine Verwaltungspraxis.³⁴³

4. Steuervorbescheid als Realakt

Vom Verwaltungshandeln mit Rechtsakten ist das Handeln der Verwaltung durch Realakte abzugrenzen. Hierbei handelt es sich um «Verwaltungsmassnahmen, die unmittelbar nur einen Taterfolg herbeiführen sollen».³⁴⁴ Weiter lassen sich verschiedene Typen von Realakten unterscheiden, beispielsweise schlichtes Verwaltungshandeln, Vollstreckungshandlungen, unmittelbarer Vollzug, Auskünfte und Zusicherungen, Warnungen und Empfehlungen sowie informelle Absprachen.³⁴⁵

³³⁶ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 639.

³³⁷ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 644.

³³⁸ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 645, 651.

³³⁹ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 650.

³⁴⁰ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 650.

³⁴¹ REICH, Steuerrecht, § 3 Rz. 52.

³⁴² Vgl. zur Veranlagungsverfügung bspw. BLUMENSTEIN/LOCHER, System, 576 f.

³⁴³ REICH, Steuerrecht, § 3 Rz. 53.

³⁴⁴ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 1061.

³⁴⁵ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 1070–1075. Eine andere Unterteilung findet sich bspw. bei HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 1409–1424.

Im Steuerrecht sind Zusicherungen in Steuervorbescheiden («Steuerrulings») von Bedeutung.³⁴⁶ Sie sollen die fehlende Vorausssehbarkeit der Anwendung rechtlicher Bestimmungen durch eine vorgängige Konkretisierung abmildern.³⁴⁷ Bei diesen Steuervorbescheiden sichert die Steuerverwaltung den Steuerpflichtigen eine bestimmte rechtliche Behandlung eines künftigen Sachverhalts bzw. eine bestimmte Würdigung des Sachverhalts zu.³⁴⁸ Steuervorbescheide sind nicht im Gesetz vorgesehen.³⁴⁹ Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts handelt es sich dabei um einen «Anwendungsfall des allgemeinen Vertrauensschutz[es]»,³⁵⁰ das heisst: Bei falschen Auskunftsn der Steuerverwaltung können basierend auf dem Vertrauensschutz nach Art. 9 BV³⁵¹ Ansprüche entstehen.³⁵²

5. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

Wie aufgezeigt stehen der Steuerverwaltung verschiedene Handlungsformen zur Verfügung. Für diese Arbeit zentral sind die Konkretisierung der Steuergesetze mithilfe von Rechts-³⁵³ und Verwaltungsverordnungen³⁵⁴ sowie die Festsetzung der Steuerschuld im individuell-konkreten Fall mit einer Veranlagungsverfügung³⁵⁵. Zusätzlich werden in der Steuerpraxis regelmässig Steuervorbescheide als Realakte angewandt.³⁵⁶ Gemeinsam ist diesen Handlungsformen, dass sie einen Schritt auf dem Weg von generell-abstrakten Gesetzen hin zu einem individuell-konkre-

³⁴⁶ Vgl. auch REICH, Steuerrecht, Rz. 56; SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, Steuerruling, 307.

³⁴⁷ SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, Steuerruling, 296 f. Als weiterer Zweck werden teilweise Effizienzgewinne genannt, die entstehen, weil die Steuerbehörden bei Anfragen für Steuerbescheide detailliertere Informationen über einen bestimmten Vorgang erhalten als im Veranlagungsverfahren (so HINNY, Vertrauensschutz, 516).

³⁴⁸ REICH, Steuerrecht, Rz. 56.

³⁴⁹ Vgl. BGE 141 I 161 E. 3.2. Siehe auch OESTERHELT, Steuerrulings, 432. Im Gegensatz dazu enthält bspw. die österreichische Bundesabgabenordnung (BAO) in § 118 eine explizite Grundlage für sogenannte Auskunftsbefehle. Ausführlicher dazu bspw. KOFLER/LANG/RUST/SCHUCH/SPIES/STARINGER, Steuerrecht, Rz. 325.

³⁵⁰ BGE 141 I 161 E. 3.1. Vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 734.

³⁵¹ Vgl. § 4 Ziff. 1.5 Bst. b.

³⁵² TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht; REICH, Steuerrecht, § 3 Rz. 58. Zu den Voraussetzungen bspw. REICH, Steuerrecht, Rz. 100.

³⁵³ Vgl. § 5 Ziff. 1.

³⁵⁴ Vgl. § 5 Ziff. 2.

³⁵⁵ Vgl. § 5 Ziff. 3.

³⁵⁶ Vgl. § 5 Ziff. 4.

ten Entscheid darstellen. Rechts- und Verwaltungsverordnungen konkretisieren die Steuergesetze in einem bestimmten Umfang, bleiben jedoch generell-abstrakt. Die Veranlagungsverfügung ist schliesslich der letzte Schritt in der Konkretisierung der Steuergesetze im Hinblick auf den Einzelfall. Den Steuervorbescheiden kommt hierbei ebenfalls eine konkretisierende Rolle zu. Sie mildern die fehlende Voraussehbarkeit der Anwendung von rechtlichen Bestimmungen durch eine vorgängige Konkretisierung ab.

Die Wertungen der Steuerverwaltung erfolgen stufenweise: In einem ersten Schritt werden die Gesetze durch Rechts- und Verwaltungsverordnungen konkretisiert. In einem zweiten Schritt wird eine Anwendung durch die Veranlagungsverfügung vorgenommen. Vor dem Hintergrund dieser Schlussfolgerungen stellt sich die Frage, ob eine nähere Umschreibung des Entscheidungsspielraums möglich ist.

§ 6 Erweiterter Entscheidungsspielraum durch Verwaltungsermessen

Die vorangehenden Kapitel haben gezeigt, inwiefern Verfassungsgrundsätze das Verwaltungshandeln vorgeben,³⁵⁷ wie das Verfahrensrecht das Verwaltungshandeln in formeller Hinsicht leitet³⁵⁸ und welche Handlungsformen der Steuerverwaltung zur Verfügung stehen.³⁵⁹ Der konkrete Rahmen für die Anwendung des Steuerrechts ergibt sich jedoch in erster Linie aus dem materiellen Steuerrecht, das in den Steuergesetzen normiert ist.³⁶⁰ Entsprechend stellt sich die Frage, inwieweit das materielle Steuerrecht den Entscheidungsspielraum der Verwaltung einschränkt. Die Beantwortung dieser Frage steht und fällt mit der jeweiligen Rechtsnorm: Hat sie einen eng gefassten Wortlaut, so ist der Entscheidungsspielraum kleiner, ist sie weiter formuliert, so ist der Entscheidungsspielraum grösser. Im zweiten Fall überträgt die rechtsetzende Behörde einen Teil der Entscheidungskompetenz an die rechtsanwendende Behörde. Dies führt zu einem grösseren Entscheidungsspielraum. Ausgehend von diesem Befund wird folgend der Frage nachgegangen, welche Bedeutung offenen Normen bei der Anwendung des Steuerrechts zukommt und welche Anforderungen zu erfüllen sind, um den Entscheidungsspielraum auszufüllen.

1. Offene Normen im Verwaltungsrecht

Weit gefasste Normen werden im Schweizer Verwaltungsrecht als «offene Normen» bezeichnet,³⁶¹ da sie der rechtsanwendenden Behörde einen erweiterten Entscheidungsspielraum bieten.³⁶² Dieser erweiterte Entscheidungsspielraum betrifft zum einen die Rechtsanwendung allgemein, also die Anwendung des Rechts durch Gerichte und Verwaltung.³⁶³ Zum anderen kann der Entscheidungsspielraum

³⁵⁷ Vgl. § 4 Ziff. 1.

³⁵⁸ Vgl. § 4 Ziff. 2.

³⁵⁹ Vgl. § 5.

³⁶⁰ Art. 190 BV. Vgl. zur Massgeblichkeit von Bundesgesetzen für alle rechtsanwendenden Behörden statt vieler LOOSER, SGK BV, Rz. 15–16.

³⁶¹ Für das Verwaltungsrecht HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 391; FREI, Verwaltungsermessen, 422.

³⁶² Vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 391.

³⁶³ Vgl. § 6 Ziff. 2.1.

einen nicht überprüfbaren Teil von Verwaltungsentscheidungen gegenüber den Gerichten darstellen.³⁶⁴ Der Entscheidungsspielraum der Verwaltung kann sich auf die Definition des Tatbestands oder der Rechtsfolge beziehen – oder auf beide Elemente.³⁶⁵

Die offenen Normen in der Schweizer Rechtsordnung lassen sich wie folgt erklären: Erstens ist es sprachlich kaum möglich, alle aktuellen und zukünftigen Gegebenheiten abschliessend zu regeln.³⁶⁶ Im Steuerrecht ist beispielsweise der Begriff des Einkommens breit und unbestimmt gehalten. Dies ermöglicht eine umfassende Berücksichtigung infrage kommender Vermögenszuflüsse.³⁶⁷ Zweitens ist eine politische Einigung in bestimmten Fällen nur bis zu einem bestimmten Grad möglich.³⁶⁸ Was über diesen Punkt hinaus geht, wird offengelassen.³⁶⁹ Die rechtsanwendende Behörde muss anschliessend entscheiden.³⁷⁰ Drittens existieren Bereiche, in denen die Gesetzgebung bestimmte Punkte bewusst nicht konkret regelt.³⁷¹ In diesen Fällen wird der Verwaltung gezielt ein Entscheidungsspielraum zugestanden.³⁷² Dies liegt daran, dass die Verwaltung in bestimmten Fällen – sei es aufgrund ihrer Sachkenntnisse oder aufgrund des näheren Bezugs zum Einzelfall – in der Lage ist, eine sachgerechtere Regelung bzw. Entscheidung zu treffen.³⁷³ Der Verwaltung kommt in diesen Fällen eine eigene Gestaltungskompetenz³⁷⁴ und damit ein Entscheidungsspielraum zu.

In bestimmten Fällen ermöglichen es offene Normen somit, die «konkreten Umstände des Einzelfalles» sachgemäss zu berücksichtigen und mehr Flexibilität bei der Entscheidung zu bieten.³⁷⁵ Ausserdem kann technisches und wissenschaft-

³⁶⁴ Vgl. § 6 Ziff. 2.2.

³⁶⁵ WALDMANN/WIEDERKEHR, *Verwaltungsrecht*, Kap. 4 Rz. 30. Vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, Rz. 391.

³⁶⁶ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, Rz. 391; SCHINDLER, *Verwaltungsermessen*, Rz. 303.

³⁶⁷ Vgl. dazu bspw. REICH/WEIDMANN, *Komm. DBG*, Art. 16 Rz. 13–17d.

³⁶⁸ SCHINDLER, *Verwaltungsermessen*, Rz. 303.

³⁶⁹ SCHINDLER, *Verwaltungsermessen*, Rz. 303.

³⁷⁰ SCHINDLER, *Verwaltungsermessen*, Rz. 303.

³⁷¹ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, 49; SCHINDLER, *Verwaltungsermessen*, Rz. 303, m. w. H.; GRISEL RAPIN, *La légalité*, 48 f.

³⁷² HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, 49; SCHINDLER, *Verwaltungsermessen*, Rz. 303, m. w. H.; GRISEL RAPIN, *La légalité*, 48 f.

³⁷³ SCHINDLER, *Verwaltungsermessen*, Rz. 303.

³⁷⁴ SCHINDLER, *Verwaltungsermessen*, Rz. 303.

³⁷⁵ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, Rz. 391.

liches Spezialwissen besser einbezogen werden.³⁷⁶ Nicht zuletzt bieten offene Normen die Möglichkeit, dass politische oder betriebswirtschaftliche Erwägungen in eine Entscheidung miteinfließen.³⁷⁷ Auf einer allgemeinen Ebene tragen sie somit zu mehr Einzelfallgerechtigkeit bzw. sachlicher Richtigkeit von Entscheidungen bei.³⁷⁸

Gleichzeitig setzen offene Normen voraus, dass die rechtsanwendenden Behörden eigene Wertungen vornehmen müssen.³⁷⁹ Die Abgrenzung von offenen Normen und echten Lücken³⁸⁰ kann daher schwierig sein.³⁸¹ Gemeinsam ist offenen Normen und echten Lücken jedenfalls, dass sich die Rechtsanwendung nicht ausschliesslich auf die bestehenden Rechtsnormen stützen kann, sondern eigene Wertungen vornehmen muss.³⁸²

2. Unterscheidung von unbestimmten Rechtsbegriffen und Ermessensnormen

Ausgehend vom weiten Begriff der offenen Normen unterscheidet ein Teil der Lehre³⁸³ und auch die Rechtsprechung³⁸⁴ im Verwaltungsrecht zwischen Ermessensnormen und unbestimmten Rechtsbegriffen. Dieser Dualismus basiert auf den folgenden zwei Differenzierungen: Zunächst wird unterschieden, ob es sich

³⁷⁶ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 391.

³⁷⁷ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 391.

³⁷⁸ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 392.

³⁷⁹ Vgl. RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 299.

³⁸⁰ Zu den Lücken vgl. § 7 Ziff. 2.3.

³⁸¹ Einige Autoren weisen darauf hin, dass die Unterscheidung ohnehin nur theoretisch von Bedeutung ist. Siehe RHINOW, Rechtsetzung und Methodik, 49–51. Offene Rechtsnormen werden teilweise auch als «Lücken intra legem» oder als «Delegationslücken» bezeichnet (LOCHER, Rechtsfindung, 39, 84 mit weiteren Ausführungen und Hinweisen; RHINOW, Rechtsetzung und Methodik, 52 f.).

³⁸² RHINOW, Rechtsetzung und Methodik, 49.

³⁸³ So u. a. MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, Droit administratif, 737–739; TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 606; KARLEN, Verwaltungsrecht, 124 f.; GRISEL RAPIN, La légalité, 50. Vgl. für eine Übersicht TANQUEREL, Droit administratif, Rz. 510; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 393.

³⁸⁴ Siehe BGE 112 IB 13 E. 4; BVGE 2015/2 E. 4.3. Siehe jüngst bspw. BVGer C-239/2022 vom 12. März 2025, E. 3.2. Unklar bspw. bei BGer 2C_283/2024 vom 15. Januar 2025, E. 4.3.

um einen Entscheidungsspielraum in Bezug auf die Rechtsfolge oder den Tatbestand handelt.³⁸⁵ Beim Einkommensbegriff des Steuerrechts handelt es sich beispielsweise um einen Entscheidungsspielraum in Bezug auf den Tatbestand. Liegt dieser vor, so ist die Rechtsfolge, also die Steuerbarkeit, vorgegeben. Weiter wird unterschieden, ob sich das Verwaltungshandeln für eine gerichtliche Kontrolle eignet oder nicht.³⁸⁶ Um festzustellen, ob es sich um eine Ermessensnorm oder um einen unbestimmten Rechtsbegriff handelt, muss die Norm ausgelegt werden.³⁸⁷ Die Schwierigkeit liegt darin, dass die Auslegung nicht ohne Weiteres zu einem klaren Resultat führt.³⁸⁸ In der Praxis kann dies dazu führen, dass Gerichten die Kompetenz zukommt, die «Kompetenzgrenze zwischen Verwaltung und Justiz» zu ziehen.³⁸⁹

2.1 Unbestimmte Rechtsbegriffe

Unbestimmte Rechtsbegriffe³⁹⁰ zeichnen sich dadurch aus, dass sich der Entscheidungsspielraum auf den Tatbestand bezieht.³⁹¹ Der Gesetzgeber überlässt die inhaltliche Bestimmung der unbestimmten Rechtsbegriffe der Praxis und der Wissenschaft.³⁹² Damit delegiert der Gesetzgeber seine Normsetzungsbefugnisse auf die Ebene der Rechtsanwendung.³⁹³ Der «bestehende Wertungsbereich» wird folglich vergrößert.³⁹⁴ Unbestimmte Rechtsbegriffe räumen Praxis und Wissen-

³⁸⁵ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 424 f. Vgl. JOCHUM, Grundfragen, 124.

³⁸⁶ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 426.

³⁸⁷ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 407; TANQUEREL, Droit administratif, Rz. 506; FREI, Verwaltungsermessen, 424.

³⁸⁸ SCHINDLER, Verwaltungsermessen, Rz. 310.

³⁸⁹ SCHINDLER, Verwaltungsermessen, Rz. 310.

³⁹⁰ Teilweise wird dafür der Begriff «unbestimmter Gesetzesbegriff» genutzt, bspw. in BGE 127 II 184 E. 5.a.aa.

³⁹¹ KARLEN, Verwaltungsrecht, 125. Zu den unbestimmten Rechtsbegriffen zählen nach dem hier vertretenen Verständnis auch Generalklauseln sowie normative Begriffe.

³⁹² RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 835 f.

³⁹³ RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 835. Vgl. KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 81 f.

³⁹⁴ KARLEN, Verwaltungsrecht, 125.

schaft somit einen erheblichen Entscheidungsspielraum ein und ermöglichen darüber hinaus, sich wandelnde Wertvorstellungen zu berücksichtigen.³⁹⁵

Bei unbestimmten Rechtsbegriffen sind die Gerichte dazu befugt, die korrekte juristische Auslegung und die Anwendung des Auslegungsergebnisses zu überprüfen.³⁹⁶ Fraglich ist jedoch, ob der Verwaltung auch bei der Konkretisierung von unbestimmten Rechtsbegriffen ein Entscheidungsspielraum zukommt, der nicht gerichtlich überprüft werden darf. Diesbezüglich verfolgt das Bundesgericht keine eindeutige Linie.³⁹⁷ Es hat jedoch wiederholt betont: Wenn die Auslegung ergibt, dass die Gesetzgebung der zuständigen Behörden einen Entscheidungsspielraum einräumen wollte, haben Gerichte dies zu berücksichtigen.³⁹⁸ Dabei sind die Gerichte insbesondere bei «ausserrechtlichen» Fragen, die beispielsweise spezielle fachliche oder örtliche Kenntnisse erfordern, zurückhaltend.³⁹⁹ Dieser nur der Verwaltung zustehende Entscheidungsspielraum wird auch als «Beurteilungsspielraum» bezeichnet.⁴⁰⁰

2.2 Ermessen

Im Gegensatz zu unbestimmten Rechtsbegriffen definieren sich Ermessensnormen dadurch, dass sie der Verwaltung einen Entscheidungsspielraum bezogen auf die Rechtsfolge einräumen.⁴⁰¹ Sofern der Tatbestand gegeben ist, kann die Verwaltung also zwischen mehreren Handlungsmöglichkeiten wählen.⁴⁰² Entsprechend wird

³⁹⁵ RÜTHERS/FISCHER/BIRK, *Rechtstheorie*, Rz. 185. Vgl. KRAMER/ARNET, *Juristische Methodenlehre*, 83 f. Teilweise ist auch die Rede von der Möglichkeit, ausserrechtliche Massstäbe anzuwenden (KARLEN, *Verwaltungsrecht*, 125).

³⁹⁶ BGE 127 II 184 E. 5.a.aa; BGer 2C_192/2019 vom 11. März 2020, E. 5.1. KARLEN, *Verwaltungsrecht*, 125; TANQUEREL, *Droit administratif*, Rz. 508. Vgl. FREI, *Verwaltungsermessen*, 424.

³⁹⁷ SCHINDLER, *Verwaltungsermessen*, Rz. 213, m.H. auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung.

³⁹⁸ BGE 135 II 384 E. 2.2.2; 132 II 257 E. 3.2, m.w.H.; 127 II 184 E. 5.a.aa. Vgl. TANQUEREL, *Droit administratif*, Rz. 508.

³⁹⁹ So HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, Rz. 419, m.H. auf die Rechtsprechung; KARLEN, *Verwaltungsrecht*, 126. Vgl. GRISEL RAPIN, *La légalité*, 58.

⁴⁰⁰ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Verwaltungsrecht*, Rz. 419.

⁴⁰¹ MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif*, 739; FREI, *Verwaltungsermessen*, 422.

⁴⁰² Vgl. MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, *Droit administratif*, 739; FREI, *Verwaltungsermessen*, 422.

in diesem Kontext der Begriff «Rechtsfolgeermessen» verwendet.⁴⁰³ Umstritten ist, ob sich das Ermessen auch auf den Tatbestand beziehen kann oder ob es sich hierbei stets um unbestimmte Rechtsbegriffe handelt.⁴⁰⁴

Kommt der Verwaltung bei der Anwendung einer Norm ein Ermessensspielraum zu, so muss sie diesen mit «pflichtgemäßem Ermessen» ausfüllen.⁴⁰⁵ Zwei Arten von Ermessensfehlern sind möglich: einfache oder qualifizierte Ermessensfehler.⁴⁰⁶ Bei einfachen Ermessensfehlern handelt es sich schlicht um unangemessene Entscheidungen, die jedoch nicht rechtswidrig sind.⁴⁰⁷ Qualifizierte Ermessensfehler sind hingegen rechtswidrig.⁴⁰⁸ Bei der Beurteilung der Angemessenheit einer Entscheidung handelt es sich um eine Wertungsfrage⁴⁰⁹ bzw. um eine Frage, die in der «compétence politique» der Verwaltung liegt.⁴¹⁰

Kommt einer Verwaltungsstelle bei der Anwendung einer Norm ein Ermessen zu, darf das Gericht die Anwendung des Ermessens in der Regel nur auf dessen Rechtmässigkeit prüfen.⁴¹¹ Die Angemessenheit eines Verwaltungsakts darf hingegen grundsätzlich nur von der vorgesetzten Verwaltungsstelle geprüft werden.⁴¹² Obschon es sich bei Ermessensentscheiden nicht um Rechtsfragen handelt, müssen sich die rechtsanwendenden Personen an die Verfassung halten.⁴¹³ Von besonderer Bedeutung sind dafür das Rechtsgleichheitsgebot, das Willkürverbot und das Verhältnismässigkeitsprinzip.⁴¹⁴ Des Weiteren müssen die öffentlichen Interessen gewahrt und der «Sinn und Zweck der gesetzlichen Ordnung» beachtet werden.⁴¹⁵

⁴⁰³ KARLEN, Verwaltungsrecht, 126; RHINOW, Rechtsetzung und Methodik, 58.

⁴⁰⁴ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 403–405, mit weiteren Ausführungen und Hinweisen; RHINOW, Rechtsetzung und Methodik, 59, m. w. H.; FREI, Verwaltungsermessen, 423.

⁴⁰⁵ TANQUEREL, Droit administratif, Rz. 512. Vgl. FREI, Verwaltungsermessen, 424 ff.

⁴⁰⁶ FREI, Verwaltungsermessen, 425 f.

⁴⁰⁷ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 431.

⁴⁰⁸ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 431–438, m. H. auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts.

⁴⁰⁹ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 432.

⁴¹⁰ TANQUEREL, Droit administratif, Rz. 504.

⁴¹¹ GRISEL RAPIN, La légalité, 58; FREI, Verwaltungsrecht, 132. Vgl. TANQUEREL, Droit administratif, Rz. 504. Eine Ausnahme davon ist bspw. Art. 49 VwVG (GRISEL RAPIN, La légalité, 58; TANQUEREL, Droit administratif, Rz. 522).

⁴¹² TANQUEREL, Droit administratif, Rz. 521; FREI, Verwaltungsrecht, 134 f.

⁴¹³ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 409.

⁴¹⁴ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 409.

⁴¹⁵ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 409.

Klassifikation offener Normen ist davon auszugehen, dass die Steuerrechtslehre an der Unterscheidung von unbestimmten Rechtsbegriffen und Ermessensnormen festhält.⁴²⁶

4.1 Weitreichende Überprüfung durch Gerichte

Insgesamt kommt der Unterscheidung von unbestimmten Rechtsbegriffen und Ermessensnormen im Steuerrecht eine untergeordnete Bedeutung zu. Dies lässt sich darauf zurückführen, dass offene Normen fast ausschliesslich im Sinne von unbestimmten Rechtsbegriffen vorkommen.⁴²⁷ Beim Einkommensbegriff im DBG⁴²⁸ und im StHG⁴²⁹ handelt es sich beispielsweise um eine Generalklausel.

Angesichts der zahlreichen unbestimmten Rechtsbegriffe stellt sich die Frage, ob auch im Steuerrecht solche mit einem bestimmten Beurteilungsspielraum für die Verwaltung existieren. Dies hätte zur Folge, dass die Gerichte die Konkretisierung nur eingeschränkt überprüfen können.⁴³⁰ Diese Frage wurde in der Literatur bisher nur am Rande behandelt. Im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer gibt bereits der Wortlaut der Bestimmung zur Ermessensveranlagung Hinweise auf einen Beurteilungsspielraum der Verwaltung.⁴³¹ So führt die ESTV nach Art. 79 Abs. 1 MWSTG eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen durch, wenn «keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen» vorhanden sind oder «die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht» übereinstimmen. In diesen Fällen kommt der Steuerverwaltung ein Beurteilungsspielraum zu.⁴³² Anzunehmen ist, dass dies auch für die Ermessensveranlagung gemäss DBG und StHG gilt.⁴³³ Vergleichbar wird mit Bezug auf das deutsche Steuerrecht darauf hingewiesen, dass die Bestimmungen zur Stundung und zum

⁴²⁶ Darauf deutet hin, dass Bestimmungen weiterhin als «unbestimmter Rechtsbegriff» bezeichnet werden. Vgl. bspw. BGE 146 II 97 E. 2.2.2; REICH/BEUSCH, Komm. StHG, Art. 1 Rz. 30; BRÜLISAUER/STOCKER/SCHMID, Komm. StHG, Art. 24c Rz. 56.

⁴²⁷ REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 1. Für das deutsche Steuerrecht bspw. JOCHUM, Grundfragen, 68. Kritisch KOCHER, Kontrolle, Rz. 1692.

⁴²⁸ Art. 16 Abs. 1 DBG. Dazu BGE 125 II 113 E. 4.a. So auch u. a. REICH, Steuerrecht, § 10 Rz. 7; OBERSON, Droit fiscal, § 7 Rz. 7. A. M. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 14 Rz. 19.

⁴²⁹ So u. a. REICH, Steuerrecht, § 10 Rz. 7; OBERSON, Droit fiscal, § 7 Rz. 8.

⁴³⁰ Vgl. § 6 Ziff. 2.1.

⁴³¹ Siehe KOCHER, Kontrolle, Rz. 263 f.

⁴³² KOCHER, Kontrolle, Rz. 263 f.

⁴³³ Art. 130 Abs. 2 DBG; Art. 43 Abs. 3 StHG. KOCHER, Kontrolle, Rz. 263.

Erlass mit den Begriffen «erhebliche Härte» und «unbillig» unbestimmte Rechtsbegriffe mit einem Beurteilungsspielraum enthalten.⁴³⁴ Da es sich in diesen Fällen um Ermessensvorschriften handelt, ist umstritten, ob diese Begriffe als Teil einer sogenannten Kopplungsvorschrift nicht bereits Teil des Ermessensbereichs sind.⁴³⁵ Unabhängig von der Zuordnung des Entscheidungsspielraums der Verwaltung kann die Entscheidung in diesen Bereichen nur eingeschränkt gerichtlich überprüft werden.

Im Gegensatz zu unbestimmten Rechtsbegriffen kennt das Steuerrecht nur wenige Bestimmungen, die der Steuerverwaltung einen Entscheidungsspielraum im Sinne eines Rechtsfolgeermessens einräumen.⁴³⁶ Ein Beispiel ist der Steuererlass. Beim Steuererlass «kann» die Steuerverwaltung den geschuldeten Steuerbetrag ganz oder teilweise erlassen, «wenn für eine steuerpflichtige Person infolge einer Notlage die Zahlung der Steuer, eines Zinses oder einer Busse wegen einer Übertretung eine grosse Härte» bedeutet.⁴³⁷ Das «kann» in der Gesetzesnorm deutet darauf hin, dass der Steuerverwaltung ein Ermessensspielraum in Bezug auf die Rechtsfolge zukommt.⁴³⁸ Die Rechtsnorm zum Steuererlass zeigt ausserdem, dass Ermessensnormen unbestimmte Rechtsbegriffe enthalten können. Vorliegend trifft dies etwa auf den Begriff «grosse Härte» zu.⁴³⁹ Ein weiteres Beispiel ist die Ermessensveranlagung. In diesem Fall enthält bereits der Wortlaut der Bestimmung einen expliziten Hinweis auf den Ermessensspielraum, den die Steuerverwaltung hat.⁴⁴⁰ Kommt die steuerpflichtige Person ihren Verfahrenspflichten trotz Mahnungen nicht nach oder lassen sich die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermitteln, «so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor».⁴⁴¹ Bei der Ermessensveranlagung ist die Möglichkeit einer verwaltungsinternen Einsprache auf Fälle «offensichtlicher Unrichtigkeit» beschränkt.⁴⁴² Die qualifizierte Begründungspflicht bei Ermessensver-

⁴³⁴ JOCHUM, Grundfragen, 125. Ebenso für das Mehrwertsteuerrecht in der Schweiz KOCHER, Kontrolle, Rz. 263–265.

⁴³⁵ JOCHUM, Grundfragen, 125, m. H. auf die deutsche Rechtsprechung. So für das Beispiel bei der Mehrwertsteuer auch KOCHER, Kontrolle, Rz. 265.

⁴³⁶ Vgl. § 6 Ziff. 2.2.

⁴³⁷ Art. 167 DBG.

⁴³⁸ BEUSCH/RAAS, Komm. DBG, Vor Art. 167–167a Rz. 13.

⁴³⁹ Vgl. zum unbestimmten Rechtsbegriff der «grossen Härte» beim Steuererlass bei der Mehrwertsteuer bspw. BVGE 2015/50 E. 2.7.1.

⁴⁴⁰ Vgl. § 4 Ziff. 2.2 Bst. b.

⁴⁴¹ Art. 130 Abs. 2 DBG.

⁴⁴² Art. 132 Abs. 3 DBG. Vgl. BGer 2C_404/2019 vom 29. Januar 2020, E. 2.3.

anlagungen ist darauf zurückzuführen, dass die entscheidende Person gezwungen ist, für die Veranlagung auf Vermutungen und Annahmen zurückzugreifen.⁴⁴³ Deshalb weist die Ermessensveranlagung «naturgemäss eine gewisse Unschärfe» auf.⁴⁴⁴

Zusammengefasst lässt sich sagen, dass die genannten Ermessensvorschriften nicht ins materielle Steuerrecht fallen. Ermessen hat die Rechtsanwendung einzig im Steuerverfahrens- bzw. Steuerbezugsrecht.⁴⁴⁵ Anzunehmen ist, dass dies aus dem qualifizierten Legalitätsprinzip im Steuerrecht resultiert. Gemäss diesem Prinzip muss die Höhe der Steuer bereits aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen voraussehbar sein.⁴⁴⁶

4.2 Konkretisierung offener Normen durch Rechts- und Verwaltungsverordnungen

Offene Normen werden im Steuerrecht oft durch Rechtsverordnungen oder durch Verwaltungsverordnungen konkretisiert.⁴⁴⁷ Dies liegt unter anderem daran, dass die Normen in zahlreichen Fällen anzuwenden sind und daher im Hinblick auf die Rechtssicherheit und Rechtsgleichheit einer Konkretisierung bedürfen.⁴⁴⁸

Ein Beispiel für die Konkretisierung offener Normen mithilfe einer Verwaltungsverordnung ist die Steuerfreiheit von «Unterstützungen aus öffentlichen und privaten Mitteln».⁴⁴⁹ Sowohl der Begriff der «Unterstützungen» als auch die «öffentlichen und privaten Mittel» erweisen sich als unbestimmt und damit konkretisierungsbedürftig. Deshalb hat die EStV für die direkte Bundessteuer ein Kreisschreiben⁴⁵⁰ pu-

⁴⁴³ BGer 2C_404/2019 vom 29. Januar 2020, E. 2.3.

⁴⁴⁴ BGer 2C_404/2019 vom 29. Januar 2020, E. 2.3.

⁴⁴⁵ So auch für das deutsche Steuerrecht JOCHUM, Grundfragen, 123 f. Für das österreichische Steuerrecht STOLL, Ermessen im Steuerrecht, 172. Letzterer schreibt auch: «Aus dem Postulat der Bestimmtheit des Abgabeanpruches heraus ist das Ermessen mit dem materiellen Steuerrecht nur schwer verträglich; dieses erfordert vielmehr eine exakte Vorausbestimmung der Steuerschuld.»

⁴⁴⁶ Vgl. § 4 Ziff. 1.1 Bst. b.

⁴⁴⁷ Vgl. § 5 Ziff. 1 f.

⁴⁴⁸ Dazu LOCHER, Rechtsfindung, 59.

⁴⁴⁹ Art. 24 Bst. d DBG; Art. 7 Abs. 4 Bst. f StHG.

⁴⁵⁰ Kreisschreiben Nr. 43 «Steuerliche Behandlung von Preisen, Ehrengaben, Auszeichnungen, Stipendien sowie Förderbeiträgen im Kultur-, Sport- und Wissenschaftsreich» vom 26. Februar 2018 (KS Nr. 43).

bliziert, das darlegt, in welchem Fall bestimmte Leistungen an die Steuerpflichtigen steuerfrei sein sollen. In Anlehnung an die Rechtsprechung des Bundesgerichts hat sie beispielsweise für Stipendien und Förderbeiträge Kriterien aufgestellt, die kumulativ erfüllt sein müssen, damit sie als Unterstützungsleistungen gelten und steuerfrei sind.⁴⁵¹ Demnach muss die empfangende Person bedürftig sein und bei der leistenden Institution eine Unterstützungsabsicht bestehen. Die Leistung muss zudem unentgeltlich erfolgen.⁴⁵² Hervorzuheben ist, dass das Kriterium der Unentgeltlichkeit unbestimmt bleibt. Ob etwa eine Studie oder eine Forschungsarbeit eine Gegenleistung darstellt, ist fallweise zu bestimmen.⁴⁵³ Trotz der Konkretisierung durch das Kreisschreiben besteht also nach wie vor ein Entscheidungsspielraum in der Rechtsanwendung. Bei den kantonalen Einkommenssteuern ist ausserdem bemerkenswert, dass die Kantone beispielsweise bei der Besteuerung von Stipendien eine unterschiedliche Praxis verfolgen. So kann das gleiche Stipendium in einem Kanton als Einkommen gelten, in einem anderen als steuerfreie Unterstützung.⁴⁵⁴

Ein weiteres Beispiel für die Konkretisierung offener Normen mit einer Rechtsverordnung ist der Steuererlass bei der direkten Bundessteuer. Wie gezeigt kommt der Steuerverwaltung beim Steuererlass ein Ermessensspielraum zu.⁴⁵⁵ Mit der Steuererlassverordnung⁴⁵⁶ konkretisiert das EFD diese offene Regelung. Es umschreibt darin einerseits den unbestimmten Rechtsbegriff «Notlage».⁴⁵⁷ Andererseits präzisiert es, welche Faktoren die Erlassbehörde bei der Entscheidung miteinbeziehen soll.⁴⁵⁸ Obschon somit die Entscheidungsgrundlagen näher umschrieben sind, bleibt

⁴⁵¹ Die ESTV verweist explizit auf BGE 137 II 328 E. 4.3 und BGer 2C_78/2014 vom 26. Mai 2014, E. 3.1. Siehe KS Nr. 43, Ziff. 3.

452 Vgl. KS Nr. 43, Ziff. 3.

453 Vgl. KS Nr. 43, Ziff. 3.

454 Das Doc.Mobility@unibas-Stipendium der Universität Basel ist beispielsweise im Kanton Schaffhausen steuerbar (vgl. Dienstanleitung zum Schaffhauser Steuergesetz «Steuerliche Behandlung von Preisen, Ehrengaben, Auszeichnungen, Stipendien sowie Förderbeiträgen im Kultur-, Sport- und Wissenschaftsbereich» vom Februar 2023, abrufbar unter perma.cc/3TCY-BDQZ) und im Kanton Graubünden steuerfrei (vgl. Praxisfestlegung Steuerverwaltung Graubünden «Steuerliche Behandlung von Preisen, Ehrengaben, Stipendien, Werkbeiträgen etc.», aktualisiert am 28. Oktober 2024, abrufbar unter perma.cc/S5LU-D6QQ).

455 Vgl. § 6 Ziff. 4.1.

⁴⁵⁶ Verordnung des EFD über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer vom 12. Juni 2015 (Steuererlassverordnung, SR 642.121).

457 Art. 3 Steuererlassverordnung.

⁴⁵⁸ Art. 10 Steuererlassverordnung.

ein erheblicher Entscheidungsspielraum bzw. ein Ermessen der kantonalen Steuerverwaltung bestehen.⁴⁵⁹

5. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

Bei der Anwendung des Steuerrechts spielen offene Normen eine bedeutende Rolle und der Steuerverwaltung kommt in deren Rahmen ein erweiterter Entscheidungsspielraum zu. Die offenen Normen werden von einem Teil der Lehre in unbestimmte Rechtsbegriffe und Ermessensnormen unterteilt. Diese Unterscheidung basiert einerseits darauf, ob der Entscheidungsspielraum beim Tatbestand oder bei der Rechtsfolge liegt, andererseits darauf, ob eine gerichtliche Überprüfung der Ausfüllung des Entscheidungsspielraums möglich ist.⁴⁶⁰ Ein anderer Teil der Lehre regt eine Vereinheitlichung des Ermessensbegriffs an und schlägt eine neue Unterteilung vor.⁴⁶¹

Im Steuerrecht sind vor allem unbestimmte Rechtsbegriffe von Bedeutung. Ermessensnormen sind hingegen selten. Im materiellen Steuerrecht fehlen sie ganz. Sowohl bei unbestimmten Rechtsbegriffen als auch bei Ermessensnormen dienen Rechts- oder Verwaltungsverordnungen dazu, offene Normen zu konkretisieren.⁴⁶² Ungeachtet dessen verbleibt den rechtsanwendenden Behörden im Allgemeinen und der Steuerverwaltung im Speziellen ein Entscheidungsspielraum bei der Rechtsanwendung und es muss eine Wertung vorgenommen werden.

Mit dem grösseren Entscheidungsspielraum bei offenen Normen im Verwaltungsrecht allgemein, aber vor allem im Steuerrecht, wächst zunächst der Einfluss von verfassungsmässig angelegten Grundsätzen des Verwaltungshandelns.⁴⁶³ Diese leiten das Verwaltungshandeln aber nur grob und schränken es nur teilweise ein. Daher ist in einem nächsten Schritt der Frage nachzugehen, wie sich Bestimmungen des Steuerrechts, offen formuliert oder nicht, materiell konkretisieren lassen.

⁴⁵⁹ Vgl. EFD, Erläuterungen Steuererlassverordnung, 8.

⁴⁶⁰ Vgl. § 6 Ziff. 2.

⁴⁶¹ Vgl. § 6 Ziff. 3.

⁴⁶² Vgl. § 6 Ziff. 4.

⁴⁶³ Vgl. § 4 Ziff. 1.

III. Teil:

Rechtsmethodische und deskriptive Perspektiven auf die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung

§ 7 Rechtsmethodische Vorgaben

Eine zentrale Schwierigkeit bei der Anwendung des Rechts ist, dass generell-abstrakte Rechtssätze auf eine konkrete Lebensrealität bezogen werden müssen.⁴⁶⁴ Ausgehend von den dargestellten rechtlichen Grundlagen der Steuerverwaltung stellt sich nun die Frage, nach welchen Regeln diese generell-abstrakten Rechtssätze auf die Lebensrealität anzuwenden sind. Grundsätzlich gilt, dass die Rechtsanwendung im Allgemeinen, spezifisch jene durch die Verwaltung, jenen Grundsätzen zu genügen hat, die in der Verfassung festgelegt sind.⁴⁶⁵ Diese Grundsätze stellen elementare Anforderungen an die rechtsanwendende Person.⁴⁶⁶ Um das entsprechende Vorgehen zu systematisieren und zu vereinheitlichen, wurde die juristische Methodenlehre entwickelt, weshalb sie hier als Methode der Rechtsanwendung verstanden wird.⁴⁶⁷ Die juristische Methodenlehre strukturiert zum einen die Rechtsanwendung und gewährleistet deren Verfassungskonformität.⁴⁶⁸ Zum anderen ermöglicht sie die Kontrolle von Entscheidungen durch Gerichte, das Parlament und die Öffentlichkeit.⁴⁶⁹

Die allgemein anerkannten Regeln der juristischen Methodenlehre gelten für die Anwendung des Verwaltungsrechts im Allgemeinen,⁴⁷⁰ ebenso für das Steuerrecht im Speziellen.⁴⁷¹ Im Vergleich mit anderen Rechtsgebieten gilt es jedoch, Besonderheiten zu beachten, die in der Natur verwaltungsrechtlicher Vorschriften liegen.⁴⁷² Dazu gehören die Entscheidungsspielräume der Verwaltung, die durch offene Normen entstehen.⁴⁷³ Im Vergleich mit gerichtlichen Verfahren ist im

⁴⁶⁴ Vgl. dazu CAVELTI, Steuerrechtliche Argumentation, Rz. 1 f.

⁴⁶⁵ Vgl. § 4 Ziff. 1.

⁴⁶⁶ Vgl. RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 704.

⁴⁶⁷ Vgl. KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 39 f.

⁴⁶⁸ Vgl. RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 649–654.

⁴⁶⁹ Vgl. RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 649–654.

⁴⁷⁰ KARLEN, Verwaltungsrecht, 119. Vgl. zu spezifischen Besonderheiten der Methode im öffentlichen Recht GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 243–250.

⁴⁷¹ LOCHER, Kommentar DBG, Vorbemerkungen Rz. 175. Siehe BGE 143 II 685 E. 4.

⁴⁷² KARLEN, Verwaltungsrecht, 119. Vgl. § 6.

⁴⁷³ Dieser Begriff wird vorliegend in Anlehnung an PETER KARLEN verwendet. Er weist darauf hin, dass Entscheidungsspielräume auch als «Verwaltungsermessen im weiteren Sinn» bezeichnet werden (KARLEN, Verwaltungsrecht, 123–128, insb. 124). Der Begriff umfasst in dieser Arbeit alle Bereiche, in denen die rechtlichen Grundlagen

Verwaltungsverfahren ausserdem die Feststellung des Sachverhalts von herausgehobener Bedeutung.⁴⁷⁴

Um aufzuzeigen, inwiefern die juristische Methodenlehre Wertungsspielräume ermöglicht und zugleich einschränkt, werden im Folgenden deren Grundlagen dargelegt. Ausgehend vom logischen Aufbau der juristischen Argumentation wird aufgezeigt, welcher Methodik die Rechtsanwendung zu folgen hat und inwiefern Wertungen der rechtsanwendenden Person eine Rolle spielen. Auf der Grundlage dieser Darstellung lässt sich sodann nachvollziehen, an welchen Stellen in normativer Hinsicht ein Entscheidungsspielraum besteht.

1. Struktur durch den Justizsyllogismus

Die Grundstruktur der Entscheidungsfindung bzw. der Argumentation in der Rechtsanwendung ergibt sich aufgrund des Syllogismus, der aus der Logik stammt.⁴⁷⁵ Gemeint ist damit eine einfache Argumentationsstruktur, bei der basierend auf zwei Prämissen ein logischer Schluss gezogen wird.⁴⁷⁶ Diese Argumentationsstruktur wird in der Rechtswissenschaft als Justizsyllogismus bezeichnet.⁴⁷⁷ Er setzt sich aus drei Teilen zusammen: Obersatz, Untersatz und Schlusssatz. Der Obersatz ergibt sich aus einem Rechtssatz. Der Untersatz enthält die Zuordnung des Sachverhalts zum Tatbestand. Im Schlusssatz wird der logische Schluss aus der Subsumtion gezogen.⁴⁷⁸ Um dies anhand eines verkürzten Beispiels zu illustrieren, eignet sich der Obersatz aus einem Gesetzesartikel, vorliegend etwa Art. 24 Bst. d DBG. Der Obersatz lautet in diesem Fall: «Steuerfrei sind: [...] die Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln.» Der Untersatz ist entsprechend: «Bei einem Stipendium handelt es sich um eine Unterstützung aus öffentlichen oder privaten Mitteln.» Basierend auf diesem Ober- und Untersatz ergibt sich der Schluss: «Ein Stipendium ist steuerfrei.» Der Justizsyllogismus dient

mehrere Entscheidungsmöglichkeiten zulassen. Insbesondere erfasst er Beurteilungs- und Ermessensspielräume. Vgl. § 6.

⁴⁷⁴ Dazu für das Steuerrecht ZWEIFEL, Sachverhaltsermittlung, 4, 5–8.

⁴⁷⁵ SCHNAPP, Logik für Juristen, 11.

⁴⁷⁶ Ausführlicher dazu SCHNAPP, Logik für Juristen, 11.

⁴⁷⁷ SCHNAPP, Logik für Juristen, 11. Auch juristischer Syllogismus genannt. Vgl. HILGENDORF/JOERDEN, Rechtsphilosophie, 241.

⁴⁷⁸ Zum Ganzen SCHNAPP, Logik für Juristen, 11; LARENZ/CANARIS, Methodenlehre, 92; RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 681–685.

damit dem logischen Beweis einer Entscheidung. Die Logik hilft, einen Entscheid auf seine Kohärenz zu analysieren und Fehlschlüsse bei der Rechtsanwendung zu verhindern.⁴⁷⁹ Darüber hinaus verleiht der Syllogismus der Argumentation bei der Rechtsanwendung Struktur und damit Transparenz.⁴⁸⁰

Auf der Basis der Logik allein lässt sich das Recht jedoch nicht anwenden, da zunächst die Begriffe verstanden werden müssen, die in den Rechtssätzen verwendet werden.⁴⁸¹ Oft sind diese aber vage oder mehrdeutig.⁴⁸² Um sie auf den Sachverhalt anzuwenden, ist dieser ausserdem aufzubereiten und die rechtlich relevanten Punkte müssen ausgewählt werden.⁴⁸³ Nicht zuletzt sind einzelne Ausdrücke immer im Kontext aller Rechtsnormen zu betrachten.⁴⁸⁴ Anhand des genannten Beispiels lässt sich nachvollziehen, dass die Schwierigkeit in der inhaltlichen Definition der «Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln» liegt. Als Konsequenz liegt der Fokus der rechtsanwendenden Person weniger auf der Logik als vielmehr auf der Zweckverwirklichung der Rechtsnorm.⁴⁸⁵ Dies bedeutet, dass sich die rechtsanwendende Person im Einzelfall vor allem mit der Bedeutung der Norm für den konkreten Lebenssachverhalt auseinandersetzen muss. Diese Frage nach der Zweckverwirklichung von Rechtsnormen ist Gegenstand der juristischen Methodenlehre i. e. S.⁴⁸⁶

⁴⁷⁹ SCHNAPP, Logik für Juristen, 11.

⁴⁸⁰ HILGENDORF/JOERDEN, Rechtsphilosophie, 232. Vgl. auch ESSER, Vorverständnis, 64.

⁴⁸¹ SCHNAPP, Logik für Juristen, 6; LARENZ/CANARIS, Methodenlehre, 94 f.; RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 691; HILGENDORF, Werturteilsproblematik, 249. Vgl. bereits RÜMELIN, Werturteile, 5. Vgl. ferner BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 223 f. Zur Rolle des «Vorverständnisses» ESSER, Vorverständnis, 48–53.

⁴⁸² SCHNAPP, Logik für Juristen, 6; LARENZ/CANARIS, Methodenlehre, 94 f.; RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 691; HILGENDORF, Werturteilsproblematik, 249. Vgl. bereits RÜMELIN, Werturteile, 5.

⁴⁸³ SCHNAPP, Logik für Juristen, 6; LARENZ/CANARIS, Methodenlehre, 94; HILGENDORF/JOERDEN, Rechtsphilosophie, 261.

⁴⁸⁴ Zum Ganzen SCHNAPP, Logik für Juristen, 6.

⁴⁸⁵ RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 682. Vgl. kritisch zur «Geringschätzung der Logik» in der Juristerei LEGE, Realität des Rechts, 419–421.

⁴⁸⁶ Vgl. SCHNAPP, Logik für Juristen, 6 f., 12.

2. Juristische Methodenlehre i.e.S.

Die juristische Methodenlehre i. e. S. ist die Lehre von den «Regeln, die der Interpret (vor allem ein Gericht) bei der Ermittlung des Sinnes von Rechtsnormen zu beachten hat».⁴⁸⁷ Der Gesetzeszweck muss ermittelt werden, um die «Offenheit der Rechtsordnung für Wertungen» zu verringern.⁴⁸⁸ Teilweise wird der juristischen Methodenlehre auch eine «vermittelnde»⁴⁸⁹ oder «dienende Funktion»⁴⁹⁰ zugeschrieben. Dies erfolgt aus der Erkenntnis, dass sie einen massgeblichen Beitrag dazu leistet, die Wertmassstäbe der Gesamtrechtsordnung zu verwirklichen.⁴⁹¹ Davon abgesehen handelt es sich bei der juristischen Methodenlehre grundsätzlich um eine rein formale Methode.⁴⁹² Dies bedeutet: Sie enthält keine «materialen Kriterien der Gerechtigkeit».⁴⁹³

Abseits davon ist festzustellen, dass die juristische Methodenlehre ihre Grundlagen in der jeweiligen Rechtsordnung hat⁴⁹⁴ und damit eine nationale Rechtsdisziplin ist.⁴⁹⁵ Aufgrund bestehender Gemeinsamkeiten, insbesondere von Ländern mit einer *Civil-Law*-Rechtsordnung, lassen sich zahlreiche Parallelen ausmachen.⁴⁹⁶ Gleichzeitig fällt auf, dass die Schweizer Methodenlehre stark von

⁴⁸⁷ KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 39. So auch RHINOW, Rechtsetzung und Methodik, 37.

⁴⁸⁸ HÄNNI, Gefühl, 58. Vgl. REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 3.

⁴⁸⁹ HÄNNI, Gefühl, 61.

⁴⁹⁰ RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 991.

⁴⁹¹ RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 991; HÄNNI, Gefühl, 61. Vgl. zur Funktion der Rechtsdogmatik insgesamt für Verwaltungsentscheidungen KREBS, Juristische Methode, 217 f.

⁴⁹² RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 993.

⁴⁹³ RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 993.

⁴⁹⁴ RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 704; LARENZ/CANARIS, Methodenlehre, 67. Bspw. im Legalitätsprinzip oder im Gleichheitsgebot. Vgl. KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 49 f.; RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 704–713; LARENZ/CANARIS, Methodenlehre, 68. Vgl. zur Verfassung als normativem Ausgangspunkt für die Auslegung HÄNNI, Präjudizienrezeption, 20–22, m. w. H. Im Vergleich zum Privatrecht hat das öffentliche Recht keine explizite Methodennorm, wie dies Art. 1 und 2 ZGB für das Privatrecht sind (vgl. aber KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 48).

⁴⁹⁵ KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 51.

⁴⁹⁶ KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 51.

jener in Deutschland beeinflusst wird.⁴⁹⁷ Diese Beobachtung gilt auch für das Steuerrecht.⁴⁹⁸ Vor diesem Hintergrund ist es angebracht, die aus Deutschland stammende Lehre soweit erforderlich im Einzelfall hinzuzuziehen.

2.1 Grundlegendes zur juristischen Methodenlehre

Die Regeln der juristischen Methodenlehre betreffen die Auslegung von Rechtsnormen, die Lückenfüllung und die Gesetzeskorrektur. Diese Dreiteilung entspricht der traditionellen Methodenlehre.⁴⁹⁹ Bezeichnet werden diese drei Stufen als Rechtsfindung *secundum legem*, *praeter legem* und *contra legem*.⁵⁰⁰ Diese Unterscheidung basiert auf der Auffassung, dass bei der Auslegung keine selbstständigen Wertungen der rechtsanwendenden Person notwendig sind. Im Gegensatz dazu müssen bei der Füllung von Lücken Wertungen getroffen werden. Diese Wertungen lassen sich aber aus dem Gesetz ableiten. Eine eigene Wertung ist demzufolge nur bei der Gesetzeskorrektur notwendig.⁵⁰¹

Inwiefern sich Auslegung und Lückenfüllung tatsächlich unterscheiden lassen, ist seit Jahren umstritten.⁵⁰² Neuerer Auffassung zufolge ist die Grenze fließend und bereits bei der «einfachen» Auslegung ist eine Wertung der rechtsanwendenden Person notwendig.⁵⁰³ Unbestritten ist hingegen, dass zwischen Auslegung und Lückenfüllung einerseits und Gesetzeskorrektur andererseits ein qualitativ bedeutender Unterschied vorliegt.⁵⁰⁴ Unabhängig von dieser theoretischen Einteilung bleibt es schwierig, den Entscheidungsspielraum zu bestimmen, den die recht-

⁴⁹⁷ Vgl. bspw. in Bezug auf die juristische Methode im Verwaltungsrecht SCHINDLER, Verwaltungsermessen, 11.

⁴⁹⁸ Vgl. bspw. in Bezug auf die Steuerumgehung LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen, 678 f. Vgl. insb. § 7 Ziff. 2.5.

⁴⁹⁹ RHINOW, Rechtsetzung und Methodik, 32–36; MATTEOTTI, Durchgriff, 79, m. w. H.; GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 353, m. w. H.

⁵⁰⁰ Siehe u. a. MATTEOTTI, Durchgriff, 80–83; EMMENEGGER/TSCHECHTER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 147.

⁵⁰¹ So LOCHER, Rechtsfindung, 77, 84, m. w. H. Vgl. GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 353. Zur Kontroverse darüber, ob die Grenze zwischen Rechtsfortbildung *secundum* und *praeter legem* beim Wortlaut gezogen wird, siehe EMMENEGGER/TSCHECHTER, Art. 1 Rz. 147–150.

⁵⁰² Ausführlich und m. w. H. GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 353. Vgl. auch § 7 Ziff. 2.3.

⁵⁰³ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 353. Für das Steuerrecht LOCHER, Rechtsfindung, 135 f.; MATTEOTTI, Durchgriff, 82 f.

⁵⁰⁴ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 353, m. w. H.; LOCHER, Rechtsfindung, 135 f.

lichen Grundlagen der entscheidenden Person ermöglichen. Wie gross dieser ist, muss mithin über eine Auslegung der bestehenden Rechtssätze ermittelt werden.⁵⁰⁵

2.2 Auslegung

Unabhängig von den Uneinigkeiten bei der Unterscheidung der einzelnen «Instrumente» der juristischen Methodenlehre muss zuerst eine Auslegung bestehender Rechtsnormen erfolgen. Grundsätzlich bedarf jeder Rechtssatz einer Auslegung.⁵⁰⁶ Dies liegt zunächst an der Vagheit und Mehrdeutigkeit der Sprache.⁵⁰⁷ Weiter ist es nicht möglich, die Bedeutung einer abstrakten Norm für alle möglichen Anwendungsfälle abzuschätzen.⁵⁰⁸ Eine weitere Schwierigkeit resultiert daraus, dass Rechtsnormen teilweise offen formuliert sind.⁵⁰⁹ Dies gilt insbesondere für das Steuerrecht, das viele offene Rechtsnormen enthält.⁵¹⁰

a. Auslegungselemente

Hinsichtlich der konkreten Regeln der Auslegung sind sich Lehre und Rechtsprechung einig, dass diese nach dem «pragmatischen Methodenpluralismus» durchgeführt wird.⁵¹¹ Dieser baut auf verschiedenen Auslegungselementen⁵¹² auf, die gleichwertig sind.⁵¹³ Zu den Auslegungselementen gehören insbesondere die

⁵⁰⁵ Vgl. mit Bezug auf die Unterscheidung zwischen Recht und Ermessen SCHINDLER, Verwaltungsermessen, Rz. 309 f., m. w. H.

⁵⁰⁶ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 220; SCHNAPP, Logik für Juristen, 9; RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 731. Vgl. MOOR, Norme et texte, Rz. 21 f. Allenfalls a. A. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 175.

⁵⁰⁷ RHINOW, Rechtsetzung und Methodik, 1; GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 220, m. w. H.; MATTEOTTI, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, 228 f.

⁵⁰⁸ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 175. So auch REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 1.

⁵⁰⁹ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 175; REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 1.

⁵¹⁰ REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 1. Vgl. zu den offenen Normen im Steuerrecht § 6 Ziff. 4.

⁵¹¹ BGE 150 IV 213 E. 1.6.2. Statt vieler HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 178; KARLEN, Verwaltungsrecht, 121; REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 6.

⁵¹² Zu Recht wird darauf hingewiesen, dass der traditionelle Begriff der verschiedenen Auslegungsmethoden unzutreffend sei. Vielmehr handle es sich um Argumente für oder gegen ein Auslegungsergebnis. Die Auslegungsmethode sei demnach ein diskursiver Prozess, bei dem sich «lediglich die Überzeugungskraft der verschiedenen Auslegungselemente» ändere (REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 6).

⁵¹³ BGE 150 IV 213 E. 1.6.2. Vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 178.

grammatikalische, die historische, die systematische und die teleologische Auslegung.⁵¹⁴ Mithilfe dieser verschiedenen Auslegungselemente soll es gelingen, den «rechtsverbindlichen Sinn» eines Rechtssatzes herzuleiten,⁵¹⁵ also die «sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis», zu fällen.⁵¹⁶ Im Folgenden wird dargestellt, wie die Auslegungselemente zusammenspielen, um eine «sachlich richtige Entscheidung» zu erreichen, wo die Regeln der juristischen Methodenlehre keine klare Entscheidung vorgeben und wann die Rechtsanwendung Wertungen der rechtsanwendenden Person voraussetzt.

(1) **Grammatikalisches Auslegungselement**

Ausgangspunkt des Auslegungsvorgangs ist stets die grammatikalische Auslegung.⁵¹⁷ Dies gilt auch bei einem scheinbar klaren Wortlaut.⁵¹⁸ Wie der Bezeichnung «grammatikalisches Auslegungselement» bereits zu entnehmen ist, umschreibt es die Auslegung nach dem Wortlaut.⁵¹⁹ Dieser Schritt zielt darauf ab, den Inhalt einer Norm direkt aus ihrem Wortlaut abzuleiten, und zwar durch eine Interpretation. Dafür ist auf die Erkenntnisse der Sprachwissenschaft zurückzugreifen.⁵²⁰ Stark vereinfacht lässt sich festhalten: Bei Fachwörtern gilt deren fachspezifischer Sinn, bei allgemein gebräuchlichen Wörtern deren Bedeutung im allgemeinen Sprachgebrauch.⁵²¹ In der Schweiz sind die drei Sprachen Italienisch, Französisch und Deutsch gleichwertig zu behandeln.⁵²² Deshalb kommt es regelmässig vor, dass der Wortlaut der Gesetze in diesen Sprachen nicht inhaltlich

⁵¹⁴ HAFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 177; REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 7–12. Vgl. § 7 Ziff. 2.2 Bst. a. Ziff. (1)–(4).

⁵¹⁵ MEIER-HAYOZ, BK ZGB 1962, Art. 1, Rz. 140, 144; LOCHER, Rechtsfindung, S. 81 f., 99 f.

⁵¹⁶ BGE 139 II 173 E. 2.1.

⁵¹⁷ BGE 149 V 224 E. 6. KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 67. Eingehend zum Wortsinn als Ausgangspunkt jedoch nicht als Grenze der Auslegung GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 255–266.

⁵¹⁸ SCHNAPP, Logik für Juristen, 8.

⁵¹⁹ BGE 149 V 224 E. 6.

⁵²⁰ Ausführlich bspw. GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 220–222, m. w. H.

⁵²¹ KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 96–98; LARENZ/CANARIS, Methodenlehre, 141–143; EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 741 f. Für eine nuancierte Herangehensweise RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 741 f.

⁵²² LOCHER, Rechtsfindung, 118. Vgl. etwa BGer 2C_248/2023 vom 20. September 2024, E. 4.3.1 f.

identisch ist.⁵²³ Dies hat zur Folge, dass die grammatikalische Auslegung an Bedeutung bzw. an Klarheit verliert.⁵²⁴

(2) Teleologisches Auslegungselement

Neben der Auslegung nach dem Wortlaut kommt dem teleologischen Auslegungselement eine zentrale Rolle zu.⁵²⁵ Bei diesem Auslegungsschritt geht es um den Zweck, welcher der Rechtsnorm zugrunde liegt, und die Frage, welche Aufgabe durch die Rechtsnorm erfüllt werden soll.⁵²⁶ Besonders hervorzuheben ist für die Auslegung im Steuerrecht die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise. Diese gilt heutzutage als Teil der teleologischen Auslegung.⁵²⁷ Sie kommt im Schweizer Steuerrecht immer dann zum Zug, wenn die Auslegung ergibt, dass die Rechtsnorm ihrem Sinn nach nicht an die formal-rechtliche Ausgestaltung eines Sachverhalts anknüpft, sondern an den wirtschaftlichen Vorgang.⁵²⁸ Die wirtschaftliche Betrachtungsweise konkretisiert damit die teleologische Auslegung, ergänzt diese jedoch nicht.

(3) Historisches Auslegungselement

Ein weiterer Ansatz zur Ermittlung des Normsinns ist das historische Auslegungselement. Dieses richtet den Blick auf die Entstehungsgeschichte einer Rechtsnorm. Ziel ist, den Willen des «historischen Gesetzgebers»⁵²⁹ und damit den ursprünglich angestrebten Normzweck zu ermitteln.⁵³⁰ Quellen für die historische Auslegung

⁵²³ Vgl. dazu bspw. BVGer A-1499/2023 vom 15. Mai 2024, E. 5.3.2.

⁵²⁴ LOCHER, Rechtsfindung, 118, m. w. H.

⁵²⁵ REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 7 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 179.

⁵²⁶ REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 11. Vgl. BGE 142 V 299 E. 5.1 f. Die teleologische Auslegung wird teilweise noch unterteilt in die subjektive und die objektive Auslegung. Ausführlich dazu KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 173 f.

⁵²⁷ LOCHER, Rechtsfindung, 186; REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 16; BÖCKLI, Steuerumgehung, 310. Dasselbe gilt wohl auch für das Privatrecht NOBEL, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, 467 f., m. w. H.

⁵²⁸ REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 14, m. w. H. Teilweise wird darauf hingewiesen, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise neben der Anwendungsform als Auslegungsprinzip noch eine weitere Anwendungsform hat. Demnach kommt sie bei der Beurteilung von Tatsachen zur Anwendung, indem für die Beurteilung nicht die äussere Erscheinungsform, sondern der wirtschaftliche Gehalt ausschlaggebend ist. Ausführlich dazu LOCHER, Rechtsfindung, 183; MATTEOTTI, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, 218 f.

⁵²⁹ KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 135; REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 9.

⁵³⁰ KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 135.

bieten beispielsweise die parlamentarischen Diskussionen oder die Botschaften des Bundesrates.⁵³¹ Diese «Materialien» dienen dazu, den Sinn einer Norm zu ermitteln, wobei sie für sich allein ausschlaggebend sind.⁵³²

(4) **Systematisches Auslegungselement**

Im Gegensatz zur historischen Auslegung geht es bei der systematischen Auslegung darum, eine Gesetzesnorm im Kontext der Rechtsordnung zu verstehen. Dazu zählen alle Rechtsnormen, auch die Bundesverfassung.⁵³³ Ein besonderer Anwendungsfall der systematischen Auslegung ist die verfassungskonforme Auslegung.⁵³⁴ Dieser kommt ein zentraler Stellenwert zu, da die Verfassung in der Normhierarchie an oberster Stelle steht und Widersprüche innerhalb der Rechtsordnung möglichst aufgelöst werden müssen.⁵³⁵ Das Bundesgericht wendet die verfassungskonforme Auslegung vor allem in zwei Fällen an: erstens wenn die verschiedenen Auslegungselemente zu abweichenden Resultaten führen und zwischen diesen entschieden werden muss,⁵³⁶ zweitens bei der Auslegung oder Konkretisierung von unbestimmten Rechtsbegriffen.⁵³⁷ In diesem Fall ist jenes Resultat zu wählen, das den Wertungen in der Verfassung am ehesten entspricht.⁵³⁸

⁵³¹ REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 9.

⁵³² BGE 141 II 262 E. 4.2. Vgl. zum Begriff der Materialien KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 165 f.

⁵³³ HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 117; REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 10. Illustrativ für die Anwendung der systematischen Auslegung im Steuerrecht ist bspw. BGE 143 II 8. In diesem Fall entschied das Bundesgericht, dass Bussen bei juristischen Personen nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu qualifizieren sind, da es dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung widersprechen würde, wenn durch die steuerliche Abzugsfähigkeit die finanzielle Belastung durch eine strafrechtliche Busse abgemildert würde (insb. E. 7.3).

⁵³⁴ HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 117.

⁵³⁵ HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 117 f.

⁵³⁶ BGE 149 I 2 E. 3.2.1. Vgl. HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 121 f.

⁵³⁷ BGE 140 IV 1 E. 3.2.3. Vgl. HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 122. Ein Beispiel im Steuerrecht ist BGE 140 II 248 E. 3.6.3, bei welchem das Bundesgericht das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit für die Frage hinzugezogen hat, ob ein Verlust aus dem Vorjahr im Ausland im nächsten Jahr satzbestimmend berücksichtigt werden darf (Auslegung von Art. 6 Abs. 3 DBG).

⁵³⁸ BGE 149 I 2 E. 3.2.1. Vgl. HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 122.

Im Steuerrecht haben die rechtsanwendenden Personen bzw. Behörden bei der Auslegung insbesondere die Besteuerungsgrundsätze,⁵³⁹ das Willkürverbot, die Wirtschaftsfreiheit und die Eigentumsgarantie zu beachten.⁵⁴⁰

b. Grundsatz der Gleichwertigkeit der Auslegungselemente

Die vier Auslegungselemente schaffen eine Grundlage, um eine Norm aus verschiedenen Perspektiven zu betrachten. Sie decken damit verschiedene Aspekte des Normsinns ab. Die Anwendung dieser verschiedenen Auslegungselemente kann entweder zu identischen oder zu unterschiedlichen Resultaten führen. Gleichzeitig ist zu beachten, dass die Auslegungselemente nicht miteinander konkurrieren, sondern im Sinne des Methodenpluralismus gleichwertig nebeneinanderstehen.⁵⁴¹

Führen die Auslegungselemente indes zu unterschiedlichen Resultaten, müssen sie gegeneinander abgewogen werden. Während früher teilweise noch der Wortlaut als Auslegungsgrenze für das Steuerrecht angesehen wurde,⁵⁴² besteht heute weitgehend Einigkeit darüber, dass auch im Steuerrecht der Sinn und Zweck einer Norm die Auslegungsgrenze darstellt.⁵⁴³ Ist der Wortlaut jedoch klar, so darf gemäss Bundesgericht nur davon abgewichen werden, «wenn triftige Gründe zur Annahme bestehen, dass der scheinbar klare Wortlaut nicht dem «wahren Sinn» der Norm entspricht».⁵⁴⁴ Darauf kann die Entstehungsgeschichte der Bestimmung, ihr mit der teleologischen Auslegung ermittelter Sinn oder die Betrachtung der Bestimmung im Zusammenhang mit anderen Vorschriften hindeuten.⁵⁴⁵ Zusammenfassend muss die rechtsanwendende Person entscheiden, welches Auslegungsergebnis «das sachlich überzeugendste ist und welches zur gerechtesten Lösung führt»⁵⁴⁶ bzw. welches Auslegungsergebnis «für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables, d. h. ohne unverhältnismässig grossen Ver-

⁵³⁹ REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 125; MATTEOTTI, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, 226.

⁵⁴⁰ MATTEOTTI, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, 226.

⁵⁴¹ BGE 150 IV 213 E. 1.6.2. Vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 178.

⁵⁴² So bspw. BLUMENSTEIN, Beziehungen, 225a; BLUMENSTEIN, Auslegung, 179.

⁵⁴³ REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 1, 7 f.; LOCHER, Rechtsfindung, 77 f., m. w. H. Für eine Abweichung vom Wortlaut nur unter strengen Voraussetzungen MATTEOTTI, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, 235 f.

⁵⁴⁴ BGE 140 II 129 E. 3.2. Siehe HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, 179.

⁵⁴⁵ BGE 140 II 129 E. 3.2.

⁵⁴⁶ HÄNNI, Gefühl, 61.

waltungsaufwand durchsetzbares Ergebnis am meisten Überzeugungskraft»⁵⁴⁷ hat.⁵⁴⁸

c. Wertungsbedarf bei der Auslegung

Im Rahmen der dargestellten Auslegungsschritte⁵⁴⁹ können Wertungsentscheidungen erforderlich werden. Dies gilt bereits für die Auslegung nach dem Wortlaut, die verschiedene Interpretationsmöglichkeiten bieten kann.⁵⁵⁰ Besonders deutlich zeigt sich dies bei offenen Normen.⁵⁵¹ Aber auch weniger offen formulierte Bestimmungen bedürfen einer Interpretation durch die rechtsanwendende Person und damit einer Wertung.⁵⁵²

Sodann kann der Kontext einer Rechtsnorm im Rahmen der systematischen Auslegung zu verschiedenen Resultaten führen. Entsprechend sind bei der systematischen Auslegung im Einzelfall Wertungen der rechtsanwendenden Person notwendig.⁵⁵³ Insbesondere bei der verfassungskonformen Auslegung können Verfassungsnormen und -grundsätze vorliegen, die einander widersprechen.⁵⁵⁴ Im Steuerrecht besteht beispielsweise oft ein Widerspruch zwischen dem Grundsatz der Rechtssicherheit, der beispielsweise für die Auslegung nach dem Wortlaut spricht, und dem Grundsatz der Besteuerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, der für eine sinngemäße Auslegung spricht.⁵⁵⁵

Weiter bedarf es bei der historischen Auslegung einer Wertung.⁵⁵⁶ Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Materialien als hauptsächliche Informationsquelle zum Willen des historischen Gesetzgebers oft «uneinheitlich und widersprüchlich»⁵⁵⁷

⁵⁴⁷ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 178, m. H. auf BGE 141 II 262.

⁵⁴⁸ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 178.

⁵⁴⁹ Vgl. § 7 Ziff. 2.2 Bst. a. f.

⁵⁵⁰ A. M. mit Fokus auf Werturteile der Rechtswissenschaft HILGENDORF/JOERDEN, Rechtsphilosophie, 260.

⁵⁵¹ Vgl. § 6.

⁵⁵² Vgl. § 7 Ziff. 2.2 Bst. a. Ziff. (1).

⁵⁵³ Wohl a. M. mit Fokus auf Werturteile der Rechtswissenschaft HILGENDORF/JOERDEN, Rechtsphilosophie, 260.

⁵⁵⁴ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 248.

⁵⁵⁵ So bspw. MATTEOTTI, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, 226, in Bezug auf die Anwendbarkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

⁵⁵⁶ Wohl a. M. mit Fokus auf Werturteile der Rechtswissenschaft HILGENDORF/JOERDEN, Rechtsphilosophie, 260.

⁵⁵⁷ HÄNNI, Gefühl, 59.

sind. Bei der Bewertung und Gewichtung der verschiedenen Quellen im Rahmen der historischen Auslegung kann eine Wertung somit notwendig werden.⁵⁵⁸ Abgesehen davon ist zu beachten, dass aus diesen Quellen nicht notwendigerweise die tatsächlichen Intentionen der Personen zum Ausdruck kommen. Vielmehr kann nur nachvollzogen werden, was aufgeschrieben oder anderweitig geäußert wurde.⁵⁵⁹

Nicht zuletzt bedarf es bei der teleologischen Auslegung einer Wertung durch die auslegende Person.⁵⁶⁰ Erstens ist der Zweck einer Norm nicht immer eindeutig erkennbar. Zweitens kann auch nicht immer eindeutig auf ein Auslegungsergebnis geschlossen werden, wenn der Zweck bekannt ist.⁵⁶¹

Bezogen auf alle Auslegungselemente können diese zu unterschiedlichen Resultaten führen. Dann hat die rechtsanwendende Person eine eigene Wertung vorzunehmen. Sie muss also darüber entscheiden, welche Auslegungsvariante die richtige ist.⁵⁶² An diesem Beispiel und zusammenfassend zeigt sich, dass eigene Wertungen der rechtsanwendenden Person bei allen Schritten der Auslegung eine Rolle spielen. Je nach Bestimmung kann diese Rolle grösser oder kleiner ausfallen. Bei offenen Normen ist der Entscheidungsspielraum beispielsweise grösser als bei eng formulierten Bestimmungen. Die Auslegung des Steuerrechts ist daher eine wertende Tätigkeit.⁵⁶³

2.3 Lückenfüllung

In den oben genannten Beispielen geht es um Situationen, in denen eine Norm existiert, die auf den Sachverhalt anwendbar ist. Was gilt jedoch, wenn die Auslegung der bestehenden Rechtsnormen ergibt, dass eine solche Norm fehlt? Hierbei ist wie folgt zu unterscheiden: Liegt eine «Lücke» im Sinne einer «planwidrigen Unvollständigkeit» vor, so ist die rechtsanwendende Person dazu befugt, diese Lücke

⁵⁵⁸ HÄNNI, Gefühl, 59.

⁵⁵⁹ Ausführlich dazu MATTEOTTI, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, 234.

⁵⁶⁰ HILGENDORF/JOERDEN, Rechtsphilosophie, 261.

⁵⁶¹ HÄNNI, Gefühl, 59–61.

⁵⁶² HÄNNI, Gefühl, 61; HILGENDORF/JOERDEN, Rechtsphilosophie, 261. Ausführlich zu den Versuchen einer Rationalisierung des Methodenpluralismus SCHLUEP, Recht und Intuition, 230–248. Vgl. zum Wertungsbedarf im Rahmen der Auslegung in Bezug auf die Rechtswissenschaft bspw. HILGENDORF, Werturteilsproblematik, 249.

⁵⁶³ REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 2. Vgl. zum Wertungserfordernis bei der Verfassungsauslegung HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 64–68.

zu schliessen.⁵⁶⁴ Von der Lücke im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit ist erstens das «qualifizierte Schweigen» des Gesetzgebers abzugrenzen.⁵⁶⁵ Ein solches liegt vor, wenn ein Sachverhalt absichtlich nicht geregelt wurde. In diesem Fall darf die Lücke nicht durch die rechtsanwendenden Behörden geschlossen werden.⁵⁶⁶ Zweitens liegt keine Lücke vor, wenn zwar eine anwendbare Norm vorhanden ist, die Anwendung jedoch zu einem Resultat führt, das nach Ansicht der rechtsanwendenden Person unpassend erscheint. Früher wurde für diesen rechtspolitischen Mangel⁵⁶⁷ der Begriff der «unechten Lücke» verwendet.⁵⁶⁸ Nach neuerer Auffassung liegt jedoch eine Lücke vor oder nicht.⁵⁶⁹

Ein überwiegender Teil der Lehre vertritt heute die Ansicht, dass auch das Verwaltungsrecht⁵⁷⁰ sowie spezifisch das Steuerrecht⁵⁷¹ Lücken haben kann. Aufgrund des strengen Legalitätsprinzips⁵⁷² geht das Bundesgericht jedoch davon aus, dass Steuerobjekte in den Steuergesetzen abschliessend geregelt sind und es unzulässig ist, in der Anwendung des Rechts zusätzliche Tatbestände zu besteuern.⁵⁷³ Es ist jedoch kein Grund erkennbar, weshalb bei Bereichen, die nicht in Art. 127 Abs. 2 BV genannt sind, beispielsweise beim Steuerverfahren, keine Lücken vor-

⁵⁶⁴ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 213, m. w. H.

⁵⁶⁵ HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 143.

⁵⁶⁶ BGE 148 V 84 E. 7.1.2. HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 109 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 202.

⁵⁶⁷ Vgl. § 7 Ziff. 2.4.

⁵⁶⁸ Ausführlich dazu EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 358–366. Die Unterscheidung hatte zum Zweck, festzulegen, wann eine Rechtsfortbildung zulässig (bei einer echten Lücke) und wann sie unzulässig ist (bei einer unechten Lücke) (EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 358–366). Die herkömmliche Unterscheidung zwischen «echten Lücken» und «unechten Lücken» ist nach heute mehrheitlich vertretener Auffassung nicht mehr sinnvoll (EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 358, 366; HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 111; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 213).

⁵⁶⁹ EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 366, sprechen von «Lücken» und «Nichtlücken». Die Praxis des Bundesgerichts ist aktuell in Bezug auf die Verwendung der echten und unechten Lücken oder der planwidrigen Unvollständigkeit noch nicht einheitlich (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 219, m. w. H.; EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 344).

⁵⁷⁰ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 201; TANQUEREL, Droit administratif, Rz. 440. TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 577.

⁵⁷¹ LOCHER, Rechtsfindung, 86, m. w. H.; MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 103, m. w. H.

⁵⁷² Vgl. § 4 Ziff. 1.1 Bst. b.

⁵⁷³ BGE 131 II 562 E. 3.4 f. Vgl. LOCHER, Rechtsfindung, 86; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 203.

liegen können. Unabhängig davon geht es um die Frage, wo die Grenze zwischen Auslegung und Lückenfüllung gezogen wird. Dabei ist zu beachten, dass die Grenze zwischen teleologischer Auslegung und Lückenfüllung fließend und eine Unterscheidung oft kaum möglich ist.⁵⁷⁴

a. Feststellen einer Lücke

Eine Lücke liegt demnach vor, wenn das Gesetz «eine planwidrige Unvollständigkeit» aufweist.⁵⁷⁵ Von einer solchen Unvollständigkeit ist unter folgenden Umständen auszugehen: Nach dem Zweck des Gesetzes müsste eine Regelung für den Sachverhalt gegeben sein. Tatsächlich fehlt eine solche jedoch im Gesetz. Dies gilt auch für den umgekehrten Fall, wenn eine nach dem Zweck des Gesetzes gebotene Ausnahme nicht im Gesetz festgehalten ist.⁵⁷⁶ Keine Lücke im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit liegt hingegen vor, wenn eine Regelung im Gesetz vorliegt, das Resultat sich jedoch als unbefriedigend erweist. In anderen Worten können Gesetze ergänzt werden, wenn «die Gesetzesanwendung sonst zu einem Resultat führen würde, das den dem Gesetz zugrunde liegenden Wertungen widerspricht».⁵⁷⁷

b. Füllung einer Lücke

Wird eine Lücke festgestellt, ist sie in der Rechtsanwendung auszufüllen. Dabei hat die rechtsanwendende Behörde *modo legislatoris* vorzugehen.⁵⁷⁸ Die rechts-

⁵⁷⁴ EMMENEGGER/TSCHECHTER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 344, m. w. H.; HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 138; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 205.

⁵⁷⁵ HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 111; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 213, m. w. H.

⁵⁷⁶ Zum Ganzen EMMENEGGER/TSCHECHTER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 344, m. H. auf BGE 135 IV 113 E. 2.4.2 und 117 II 494 E. 6a. Vgl. HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 116; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 213.

⁵⁷⁷ HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 111, m. H. auf BGE 143 I 187 E. 3.2.

⁵⁷⁸ LOCHER, Rechtsfindung, 87; RHINOW, Rechtsetzung und Methodik, 33; KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 227–251. Im Privatrecht wird den methodischen Vorgaben von Art. 1 ZGB folgend unterschieden zwischen Analogie, teleologischer Reduktion, Gewohnheitsrecht und Gesetzesergänzung *modo legislatoris*, die in dieser Reihenfolge zum Zuge kommen sollen. Vgl. dazu EMMENEGGER/TSCHECHTER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 435–454.

anwendende Person muss die Lücke also schliessen, indem sie generell-abstrakte Gesichtspunkte hinzuzieht – so wie wenn sie rechtsetzend tätig wäre.⁵⁷⁹ Dabei sind insbesondere die tatsächlichen Gegebenheiten, die Gerechtigkeit sowie die Rechtssicherheit beizuziehen.⁵⁸⁰ Im Gegensatz zur Gesetzgebung hat die rechtsanwendende Behörde ausserdem darauf zu achten, dass sich die neu gefundene Regel «in ein bestehendes Ganzes» einfügt.⁵⁸¹ Ergänzend hierzu wird im Privatrecht, den methodischen Vorgaben von Art. 1 ZGB folgend, unterschieden zwischen Analogie, teleologischer Reduktion, Gewohnheitsrecht und Gesetzesergänzung *modo legislatoris*.⁵⁸² Diese Instrumente sollen in dieser Reihenfolge zum Zuge kommen.⁵⁸³

c. Wertungsbedarf bei der Lückenfüllung

Wie dargelegt⁵⁸⁴ sind bei der Lückenfüllung Wertungen der rechtsanwendenden Person notwendig.⁵⁸⁵ Erstens ist eine Wertung notwendig bei der Feststellung, dass eine Lücke vorliegt.⁵⁸⁶ Zweitens kommen Wertungen bei der Entscheidung zum Einsatz, wie die Lücke ausgefüllt wird, oder bei der Errichtung eigener Regelungen.⁵⁸⁷ Das Vorgehen *modo legislatoris* gibt der Lückenfüllung zwar Anhaltspunkte für den möglichen Regelungsinhalt, gleichwohl hat die rechtsanwendende Person aus sich heraus eigene Regeln aufzustellen.

2.4 Gesetzeskorrektur

Die vorangehenden Kapitel haben gezeigt, wie Normen auszulegen sind und wie die rechtsanwendenden Behörden vorzugehen haben, wenn keine anwendbare Norm vorliegt. Fehlt eine anwendbare Norm und handelt es sich um eine «planwidrige Unvollständigkeit», so kann diese Lücke bei der Anwendung des Rechts

⁵⁷⁹ EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 438; LOCHER, Rechtsfindung, 87.

⁵⁸⁰ RHINOW, Rechtsetzung und Methodik, 33.

⁵⁸¹ RHINOW, Rechtsetzung und Methodik, 33. Siehe EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 457 f.; LOCHER, Rechtsfindung, 88.

⁵⁸² EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 376–450.

⁵⁸³ EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 376–450.

⁵⁸⁴ Vgl. § 7 Ziff. 2.3 Bst. a. f.

⁵⁸⁵ LOCHER, Rechtsfindung, 88.

⁵⁸⁶ Vgl. HANNI, Gefühl, 60, in Bezug auf die teleologische Reduktion.

⁵⁸⁷ EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 451, m. H. auf Einschränkungen in Rz. 452 f.; LOCHER, Rechtsfindung, 88.

geschlossen werden.⁵⁸⁸ Eine Lücke im Sinne einer «planwidrigen Unvollständigkeit» ist sodann vom rechtspolitischen Mangel⁵⁸⁹ abzugrenzen,⁵⁹⁰ der grundsätzlich nur von der Gesetzgeberin behoben werden kann.⁵⁹¹ Im Ausnahmefall und unter strengen Voraussetzungen lässt sich ein rechtspolitischer Mangel auch mit einer Gesetzeskorrektur beheben.⁵⁹²

a. Voraussetzungen der Gesetzeskorrektur

Grundsätzlich dürfen die rechtsanwendenden Behörden aufgrund des Legalitätsprinzips nicht von den rechtlichen Grundlagen abweichen.⁵⁹³ Eine besondere Vorrangstellung erhalten die Bundesgesetze und das Völkerrecht zusätzlich durch das Massgeblichkeitsgebot in der Bundesverfassung.⁵⁹⁴ Dieses besagt, dass alle rechtsanwendenden Behörden die Bundesgesetze und das Völkerrecht anzuwenden haben. Damit kann das Massgeblichkeitsgebot dazu führen, dass die rechtsanwendenden Behörden Bundesgesetze anzuwenden haben, obschon diese verfassungswidrig sind.⁵⁹⁵

Von diesem Grundsatz gibt es jedoch Ausnahmen: In seltenen Fällen kann eine Entscheidung abweichend von Bundesgesetzen zulässig sein.⁵⁹⁶ Wann dies der Fall ist, bleibt indes unklar.⁵⁹⁷ Die in der rechtswissenschaftlichen Literatur genannten Kriterien knüpfen an die Beurteilung jenes Resultats an, das sich aus der Anwendung

⁵⁸⁸ Vgl. § 7 Ziff. 2.3.

⁵⁸⁹ Früher «unechte Lücke». Ausführlich bspw. EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, 348–365. Vgl. auch HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 108–110. Vgl. § 7 Ziff. 2.3.

⁵⁹⁰ HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 108 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 207.

⁵⁹¹ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 207; EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 372.

⁵⁹² HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 207; EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 372.

⁵⁹³ Art. 5 Abs. 1 BV. Vgl. § 4 Ziff. 1.1.

⁵⁹⁴ Art. 190 BV. Vgl. LOOSER, SGK BV, Art. 190 Rz. 5. Bei Normkorrekturen steht meist das Massgeblichkeitsgebot nach Art. 190 BV im Zentrum. Dieses ist aufgrund des hohen Grades der bundesgerichtlichen Harmonisierung auch im Hinblick auf Normkorrekturen im Steuerrecht zentral. Vgl. dazu CAVELTI/BEHNISCH, SGK BV, Art. 129 Rz. 23–32.

⁵⁹⁵ BGE 138 II 440 E. 4. LOOSER, SGK BV, Art. 190 Rz. 5.

⁵⁹⁶ A. M. allenfalls HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 130.

⁵⁹⁷ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 207.

des Auslegungsergebnisses auf den Sachverhalt ergibt.⁵⁹⁸ Diesen Auffassungen nach ist eine Gesetzeskorrektur zulässig, wenn die Anwendung einer Rechtsnorm zu einem «krass stossenden»,⁵⁹⁹ zumindest «sachlich unbefriedigenden»⁶⁰⁰ Resultat führen oder eine «grobe Verletzung des Gerechtigkeitsgedankens»⁶⁰¹ oder «völlig stossende Steuerfolgen»⁶⁰² bewirken würde.⁶⁰³ Betroffen sind mithin extreme Fälle. Deutlich wird zudem, dass diese Umschreibungen vage gehalten sind und damit einen grossen Entscheidungsspielraum offen lassen.

b. Rechtsgrundlage der Gesetzeskorrektur

Eine Gesetzeskorrektur ist demnach in Ausnahmefällen zulässig. Mit Blick auf das Legalitätsprinzip und das Massgeblichkeitsgebot ist zu erörtern, auf welche Rechtsgrundlage sich eine solche Gesetzeskorrektur stützen kann. Die neuere Lehre verweist darauf, dass andere Verfassungsartikel als das Massgeblichkeitsgebot eine Grundlage für eine Gesetzeskorrektur bieten können. Beabsichtigt wird damit, praktische Konkordanz zwischen mehreren Verfassungsartikeln herzustellen.⁶⁰⁴ Nach dieser Ansicht gilt die Massgeblichkeit der Bundesgesetze aus Art. 190 BV nicht absolut. Vielmehr steht sie neben anderen Verfassungsbestimmungen.⁶⁰⁵ Von Bedeutung ist vor allem die Notwendigkeit einer «klaren Argumentationsstruktur in der Rechtsgewinnung, welche die Möglichkeit einer Normkorrektur erst subsidiär berücksichtigt».⁶⁰⁶ Dies bedeutet, dass erst nach der Auslegung eine Gesetzeskorrektur in Erwägung gezogen werden kann.⁶⁰⁷ Allerdings sind die Voraussetzungen für die Abweichung von Art. 190 BV hoch an-

⁵⁹⁸ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 392.

⁵⁹⁹ So GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 401.

⁶⁰⁰ So HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 109; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 206.

⁶⁰¹ In Bezug auf die Anwendung des Rechtsmissbrauchsverbots HAUSHEER/AEBI-MÜLLER, BK ZGB, Art. 2 Rz. 202.

⁶⁰² LOCHER, Abschied, 169.

⁶⁰³ Ausführlich zum Auslöser von Gesetzeskorrekturen GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 392–399.

⁶⁰⁴ BIAGGINI, Richterrecht, 429; GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 368.

⁶⁰⁵ BIAGGINI, Richterrecht, 429, 439–442; GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 368.

⁶⁰⁶ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 374.

⁶⁰⁷ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 374.

gesetzt. So müsste dafür den «gegenläufigen Verfassungsgehalten direkt die Entleerung ihres Gehaltes drohen».⁶⁰⁸

Mögliche Ansatzpunkte für eine Gesetzeskorrektur sind das Willkürverbot,⁶⁰⁹ die Rechtsgleichheit und das Diskriminierungsverbot,⁶¹⁰ der Vertrauensschutz und der Grundsatz von Treu und Glauben,⁶¹¹ der Kerngehalt der Grundrechte⁶¹² sowie das Völkerrecht⁶¹³. Diese Anknüpfungspunkte müssen gegen die «Schranken der Gesetzeskorrektur» abgewogen werden, um festzustellen, ob eine Gesetzeskorrektur zulässig ist. Dazu zählen der Gesetzesvorrang und -vorbehalt sowie die Rechtssicherheit.⁶¹⁴

Dieser Ansatz der Gesetzeskorrektur ist im Steuerrecht auf Zustimmung gestossen. Während früher bezüglich Gesetzeskorrekturen oft auf das Rechtsmissbrauchsverbot nach Art. 2 Abs. 2 ZGB verwiesen wurde,⁶¹⁵ betrachtet die neuere Lehre den Kerngehalt der Grundrechte sowie das Willkürverbot als zulässige Grundlage für eine Gesetzeskorrektur.⁶¹⁶ Das Bundesgericht hält hingegen nach wie vor an der Steuerumgehungslehre fest. Nach heute vorherrschender Meinung umfasst diese Fälle, die noch zur teleologischen Auslegung gehören, wie auch Fälle, bei denen bereits eine Gesetzeskorrektur vorgenommen wird.⁶¹⁷

c. Wertungsbedarf bei der Gesetzeskorrektur

Sowohl bei der Auslegung und der Lückenfüllung als auch bei der Gesetzeskorrektur ist eine Wertung erforderlich. In hohem Masse wertend ist sogar die Entscheidung selbst, ob die Anwendung eines Gesetzes zu einem «krass stossenden» Resultat führen würde. Aufgrund des ausserordentlichen Charakters der Gesetzeskorrektur sind die Anforderungen hoch, die an diese Wertung gestellt werden. Es wird darauf hingewiesen, dass die Entscheidung nicht nach subjektiven Ge-

⁶⁰⁸ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 375.

⁶⁰⁹ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 378–385, m. w. H.

⁶¹⁰ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 386–388, m. w. H.

⁶¹¹ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 388 f., m. w. H.

⁶¹² BIAGGINI, Richterrecht, 441, m. w. H.; GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 389–391, m. w. H.

⁶¹³ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 391 f.

⁶¹⁴ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 399–410, m. w. H.

⁶¹⁵ Dazu LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen, 686, 690, m. w. H.

⁶¹⁶ MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 243 f.; LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen, 690.

⁶¹⁷ Vgl. § 7 Ziff. 2.5.

rechtigkeitsvorstellungen gefällt werden darf, sondern auf gesamtgesellschaftlich geteilten, grundlegenden Gerechtigkeitsvorstellungen basieren muss.⁶¹⁸

2.5 Steuerumgehung

Neben den genannten Ansätzen der allgemeinen juristischen Methodenlehre kennt das Schweizer Steuerrecht die sogenannte Steuerumgehung. Eine Steuerumgehung liegt vor, wenn erstens die Rechtsgestaltung ungewöhnlich, absonderlich oder den wirtschaftlichen Gegebenheiten unangemessen erscheint. Zweitens muss die gewählte Rechtsgestaltung nur getroffen worden sein, um Steuern zu sparen. Drittens hat das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis zu führen. Liegen diese Voraussetzungen vor, wird die rechtliche Sachverhaltsgestaltung nicht beachtet und stattdessen von einem fiktiven wirtschaftlichen Gehalt ausgegangen, welcher der Besteuerung zugrunde gelegt wird.⁶¹⁹

Anhand der Steuerumgehung lässt sich veranschaulichen, welches zentrale Problem die Rechtsanwendung im Steuerrecht zu lösen hat. Im Kern geht es darum, dass die steuerrelevanten Tatsachen teilweise nur schwierig in einem Rechtssatz zu beschreiben sind. Dadurch kann sich die Möglichkeit ergeben, dank einer abweichenden Sachverhaltsgestaltung einer Besteuerung zu entgehen. Dies steht jedoch im Widerspruch zum Leistungsfähigkeitsprinzip. Notwendig ist ein Instrument, das den rechtsanwendenden Behörden im Einzelfall die Möglichkeit bietet, eine solche Steuereinsparung zu verhindern, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip widerspricht.

Die Idee, unerwünschte Steuereinsparungen mit dem Konzept der Steuerumgehung zu verhindern, stammt aus Deutschland.⁶²⁰ Mit mehreren Aufsätzen in den 1930er-Jahren überführte ERNST BLUMENSTEIN die Steuerumgehung ins Schweizer Steuerrecht.⁶²¹ Bereits im Jahr 1933 wendete das Bundesgericht dieses Konzept zum

⁶¹⁸ Mit Bezug zur Gesetzeskorrektur aufgrund des Willkürverbots GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 383.

⁶¹⁹ Zum Ganzen jüngst BGer 9C_41/2024 vom 26. März 2025, E. 8.2. Bereits BGE 59 I 284 ff.

⁶²⁰ Vgl. BLUMENSTEIN, Beziehungen, 228a. Vgl. mit einer rechtsvergleichenden und rechtstheoretischen Untersuchung der Steuerumgehung in Deutschland OSTERLOH-KONRAD, Steuerumgehung, passim.

⁶²¹ BLUMENSTEIN, Beziehungen, passim; BLUMENSTEIN, Auslegung, passim.

ersten Mal an.⁶²² Seitdem ist die Steuerumgehung fester Bestandteil der Schweizer Rechtsanwendung.⁶²³

a. Ernst Blumensteins Theorie der Steuerumgehung

Die Theorie der Steuerumgehung in der Schweiz geht wie gezeigt auf ERNST BLUMENSTEIN zurück.⁶²⁴ Dies machen die zahlreichen Verweise auf und Kritiken seiner Schriften besonders deutlich.⁶²⁵ Eine «Steuerumgehung» beschreibt ERNST BLUMENSTEIN als «willkürliche Änderung der steuerrechtlichen Verpflichtungen».⁶²⁶ Eine solche «willkürliche Änderung» wird durch eine bestimmte zivilrechtliche Ausgestaltung eines Tatbestands möglich. Der Wortlaut einer Bestimmung erfasst diesen also nicht mehr.⁶²⁷ Später fügte BLUMENSTEIN seinen Ausführungen hinzu, dass sich Steuerumgehungen nicht nur durch zivilrechtliche Gestaltungsformen erreichen lassen, sondern auch durch jegliche Formen tatsächlicher Ausgestaltung wirtschaftlicher Begebenheiten.⁶²⁸

(1) *Zivilrechtliche Anknüpfungspunkte im Steuerrecht*

ERNST BLUMENSTEIN unterscheidet grundsätzlich zwischen zwei Typen von Steuernormen: einerseits solchen, in denen der Steuergesetzgeber explizit die Anwendbarkeit zivilrechtlicher Institute vorsieht,⁶²⁹ andererseits solchen, in denen zivilrechtliche Begriffe verwendet werden, ohne dass der Gesetzgeber diesen explizit die gleiche Bedeutung wie im Zivilrecht zugeschrieben hat.⁶³⁰ Im ersten Fall sollen die zivilrechtlichen Begriffe im Steuergesetz ausschliesslich nach ihrer zivil-

⁶²² BGE 59 I 284 ff. So HEGGLIN, *Steuerumgehung*, 22 ff.; WACKERNAGEL, *Steuerumgehung*, 62 ff.; MEILI, *Steuerumgehung*, 5; TORRIONE, *Abus*, 169.

⁶²³ Statt vieler BGer 9C_349/2024 vom 21. Februar 2025, E. 7–8; BGE 131 II 627 E. 5.2.

⁶²⁴ Statt vieler vgl. LOCHER, *Abschied*, 161.

⁶²⁵ Statt vieler vgl. LOCHER, *Abschied*, 161; REARDON-KOFMEL, *Tax avoidance*, 3 f.; GÄCHTER, *Rechtsmissbrauch*, 337 f., je m. w. H.

⁶²⁶ BLUMENSTEIN, *Beziehungen*, 207a.

⁶²⁷ BLUMENSTEIN, *Beziehungen*, 224a f.

⁶²⁸ BLUMENSTEIN, *Auslegung*, 273. Als typischer Fall wird die «Zollumgehung durch Verwendung bestimmter Warenumschließung» genannt. Dabei können beispielsweise Metallzylinder mit einer Flüssigkeit gefüllt werden, die zu einem tieferen Ansatz verzollt wird. Da die Verpackung dem gleichen Zollansatz unterliegt wie der Inhalt, besteht so die Möglichkeit, Steuern zu sparen (HEGGLIN, *Steuerumgehung*, 39 f.).

⁶²⁹ BLUMENSTEIN, *Beziehungen*, 211a. So auch BLUMENSTEIN, *Auslegung*, 277.

⁶³⁰ BLUMENSTEIN, *Beziehungen*, 212a.

rechtlichen Bedeutung ausgelegt werden.⁶³¹ Im zweiten Fall liegt laut BLUMENSTEIN bloss eine Tatsachenvermutung zugunsten der zivilrechtlichen Bedeutung vor.⁶³² Diese Tatsachenvermutung ergebe sich aus der Erfahrung, sei also eine Erfahrungstatsache.⁶³³ Wichtig seien «klare Auslegungsregeln», wobei eine zivilrechtliche Tatbestandsumschreibung dies befördern könne.⁶³⁴ Eine einheitliche Begriffsdefinition erhöhe zudem die Rechtssicherheit und trage «zur Förderung einer rechtsstaatlichen Ausgestaltung der Steuergesetzgebung» bei.⁶³⁵ Dadurch werde insbesondere eine «willkürliche Auslegung» verhindert.⁶³⁶ BLUMENSTEIN vertritt also die Meinung, dass die Auslegung grundsätzlich auf den Wortlaut beschränkt sei.⁶³⁷

(2) *Notwendigkeit einer Korrekturmöglichkeit*

BLUMENSTEIN vertritt jedoch auch die Meinung, dass die zivilrechtlichen Begriffe nicht in jedem Einzelfall anwendbar seien. Vielmehr sei stets zu prüfen, ob sie sich auf die steuerrechtlichen Vorschriften übertragen liessen.⁶³⁸ Dies sei auf der Grundlage des Prinzips der Rechtsgleichheit als «juristischer Ausdruck der Steuergerechtigkeit» geboten.⁶³⁹ Eine strikte Auslegung nach dem Wortlaut könnte nach BLUMENSTEIN dazu führen, dass eine wirtschaftliche Gegebenheit, die einer Steuer unterliegen würde, nur aufgrund ihrer zivilrechtlichen Ausgestaltung nicht besteuert wird. Dies würde die Rechtsgleichheit verletzen,⁶⁴⁰ die eine «Gleichbehandlung der nämlichen wirtschaftlichen Zustände und Vorgänge» voraussetzt.⁶⁴¹

Da die zivilrechtliche Ausgestaltung frei gewählt werden kann, ist im Einzelfall zu prüfen, «ob die [...] getroffene zivilrechtliche Gestaltung ihre Veranlassung in bestimmten zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Notwendigkeiten findet, oder

⁶³¹ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 211a.

⁶³² BLUMENSTEIN, Beziehungen, 212a; BLUMENSTEIN, Auslegung, 233.

⁶³³ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 212a.

⁶³⁴ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 222a.

⁶³⁵ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 222a.

⁶³⁶ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 222a.

⁶³⁷ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 225a; BLUMENSTEIN, Auslegung, 179. Dazu auch LOCHER, Abschied, 161.

⁶³⁸ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 223a.

⁶³⁹ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 226a.

⁶⁴⁰ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 226a.

⁶⁴¹ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 226a.

ob damit lediglich steuerrechtliche Zwecke verfolgt werden».⁶⁴² Stellt sich heraus, dass tatsächlich eine nicht steuerlich motivierte Notwendigkeit bestand, so «hat sich die entscheidende Behörde an die zivilrechtliche Umschreibung des Tatbestandes zu halten und auf den normalerweise daraus resultierenden wirtschaftlichen Effekt abzustellen».⁶⁴³ Ist keine Notwendigkeit ersichtlich, so ist zu prüfen, ob die Kriterien für eine Steuerumgehung erfüllt sind.⁶⁴⁴

Bei der Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das Steuerrecht geht es nach BLUMENSTEIN also grundsätzlich um die Abwägung zwischen dem Legalitätsprinzip, das eine abschliessende Umschreibung der steuerbegründenden Tatbestände fordert,⁶⁴⁵ und der Rechtsgleichheit, die eine Gleichbehandlung wirtschaftlich gleicher Tatbestände voraussetzt.⁶⁴⁶

(3) «Ungeschriebene Generalklausel» als Notlösung

Um dieser Herausforderung zu begegnen, empfiehlt BLUMENSTEIN, eine gesetzliche Generalklausel zu schaffen.⁶⁴⁷ Diesbezüglich verweist er auf § 10 der deutschen Reichsabgabenordnung (RAO).⁶⁴⁸ Der Kern einer solchen Generalklausel liegt gemäss BLUMENSTEIN darin, dass «an Stelle einer festen gesetzlichen Umschreibung des steuerrechtlichen Tatbestands eine ermessensmässige gesetzt wird».⁶⁴⁹ Dieses Ermessen kommt den rechtsanwendenden Behörden zu.⁶⁵⁰ Wichtig sei dabei, dass der Gesetzgeber genau umschreibe, wann eine Steuerumgehung vorliege bzw. wann den rechtsanwendenden Behörden dieses Ermessen zukomme.⁶⁵¹ Andernfalls bestünde ein unbegrenztes Ermessen.⁶⁵² Er weist weiter darauf hin, dass eine gesetzliche Regelung der Steuerumgehung den Schutz der Steuerpflichtigen erhöhen würde, indem sie besondere Umstände geltend machen können, welche die ungewöhnliche rechtliche Ausgestaltung rechtfertigen.⁶⁵³

⁶⁴² BLUMENSTEIN, Auslegung, 234.

⁶⁴³ BLUMENSTEIN, Auslegung, 234.

⁶⁴⁴ BLUMENSTEIN, Auslegung, 234.

⁶⁴⁵ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 225a.

⁶⁴⁶ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 225a f.

⁶⁴⁷ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 278a; BLUMENSTEIN, Auslegung, 291.

⁶⁴⁸ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 228a.

⁶⁴⁹ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 220a.

⁶⁵⁰ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 229a.

⁶⁵¹ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 229a.

⁶⁵² BLUMENSTEIN, Beziehungen, 229a.

⁶⁵³ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 272a.

Aufgrund der fehlenden gesetzlichen Generalklausel stellt sich die Frage, ob sich Steuerumgehungen auch über die Auslegung verhindern lassen. BLUMENSTEIN bejaht dies unter bestimmten Umständen, worauf folgend näher eingegangen wird.⁶⁵⁴

(4) **Definition einer Steuerumgehung**

Die Voraussetzungen für eine Steuerumgehung entnimmt BLUMENSTEIN zunächst § 10 RAO.⁶⁵⁵ Er stellt jedoch fest, dass sich diese Kriterien auch «aus rein logischen Überlegungen»⁶⁵⁶ herleiten lassen. Die Steuerbehörden hätten zu prüfen, ob die zivilrechtliche Form eines Sachverhalts tatsächlich mit dem steuerrechtlichen Tatbestand übereinstimme.⁶⁵⁷

Erstens sei die Frage zentral, ob das wirtschaftliche Resultat mit einer anderen zivilrechtlichen Ausgestaltung hätte erreicht werden können.⁶⁵⁸ Habe die zivilrechtliche Ausgestaltung nicht nur einen steuerrechtlichen Zweck, so sei auch die steuerrechtliche Beurteilung darauf abzustellen.⁶⁵⁹ Die Gestaltungsform bei einer Steuerumgehung sei also als «eine ungewöhnliche» zu bezeichnen.⁶⁶⁰ Hierbei handelt es sich demnach um das objektive Kriterium.

Zweitens sei diese ungewöhnliche Gestaltungsform ein Indiz dafür, dass eine Absicht vorliege, Steuern zu sparen.⁶⁶¹ Dieses subjektiv geprägte Indiz könne dadurch entkräftet werden, dass die Steuerpflichtigen durch die gewählte zivilrechtliche Gestaltungsform «wesentliche Rechtsnachteile» in Kauf nähmen.⁶⁶²

Drittens liege die Rechtfertigung des effektmässigen Kriteriums einer «erheblichen» Steuereinsparung darin, dass in diesem Fall auf eine «Steuerersparnisabsicht» geschlossen werden könne.⁶⁶³ Ausserdem müsste die Erheblichkeit der Steuereinsparung im Verhältnis mit den in Kauf genommenen wirtschaftlichen Nachteilen beurteilt werden.⁶⁶⁴ Sind die genannten Steuerumgehungsmerkmale

⁶⁵⁴ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 231a–244a.

⁶⁵⁵ BLUMENSTEIN, Auslegung, 273.

⁶⁵⁶ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 240a.

⁶⁵⁷ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 238a f.

⁶⁵⁸ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 239a.

⁶⁵⁹ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 239a. Vgl. auch BLUMENSTEIN, Auslegung, 282 f.

⁶⁶⁰ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 239a.

⁶⁶¹ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 240a.

⁶⁶² BLUMENSTEIN, Beziehungen, 240a.

⁶⁶³ BLUMENSTEIN, Auslegung, 284.

⁶⁶⁴ BLUMENSTEIN, Auslegung, 285.

erfüllt, so wird der Tatbestand nicht nach der Gestaltung beurteilt, welche die Steuerpflichtigen gewählt haben, sondern «nach demjenigen, welcher ohne diesen bestehen würde».⁶⁶⁵

b. Rezeption durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht hat sich bei der Übernahme der Steuerumgehung nicht vertieft mit den rechtlichen Grundlagen dazu auseinandergesetzt.⁶⁶⁶ In einem Teil seiner Entscheide weist es darauf hin, dass das Vorgehen rechtsmissbräuchlich sei und daher eine Steuerumgehung sei.⁶⁶⁷ Somit ist davon auszugehen, dass das Bundesgericht das Rechtsmissbrauchsverbot als verfassungsrechtliche Grundlage der Steuerumgehungs doktrin sieht. Einem Autor zufolge erblickt das Bundesgericht in der Steuerumgehung «vereinzelt die steuerliche Ausformung des Rechtsmissbrauchsverbots und des Grundsatzes von Treu und Glauben».⁶⁶⁸

c. Kritik aus der Lehre und Ausblick

In der Lehre stösst diese Rechtsprechung des Bundesgerichts seit vielen Jahren auf Kritik.⁶⁶⁹ Eine Mehrheit vertritt die Meinung, dass in der Steuerumgehungslehre die Auslegung und die Gesetzeskorrektur miteinander vermengt würden.⁶⁷⁰ Dabei genüge das Konstrukt der Steuerumgehung weder den heutigen Anforderungen an die Auslegung noch jenen an die Gesetzeskorrektur.⁶⁷¹ Weiter wird die «Sachverhaltsfiktion» kritisiert.⁶⁷² Eine Umdeutung oder Auslegung des Tatbestands sei nicht zulässig.⁶⁷³ Durch die Subsumtion einer Sachverhaltsfiktion werde «die Brisanz des Vorgehens» nicht ersichtlich.⁶⁷⁴

⁶⁶⁵ BLUMENSTEIN, Auslegung, 285.

⁶⁶⁶ MEILI, Steuerumgehung, 11 f.; HÖHN, Steuerumgehung, 156; MATTEOTTI, Durchgriff, 175; GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 338, m. w. H.; REICH, Damoklesschwerter, 138; GLAUSER, Evasion fiscal, 11.

⁶⁶⁷ Vgl. dazu bspw. BGER 2C_171/2019 vom 11. Oktober 2019, E. 5.2.2.

⁶⁶⁸ MATTEOTTI, Durchgriff, 175 f.

⁶⁶⁹ Vgl. mit einer Übersicht LOCHER, Abschied, 162–171.

⁶⁷⁰ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 341; LOCHER, Abschied, 163–166, m. w. H.

⁶⁷¹ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 341.

⁶⁷² Siehe NOSETTI, Steuerumgehung, 198–200; TORRIONE, Abus, 196.

⁶⁷³ HÖHN, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, 396.

⁶⁷⁴ LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen, 681 f. In anderen Ländern, die gesetzlich die «Sachverhaltsfiktion» vorsehen, habe ausserdem ein Umdenken stattgefunden und

Vereinzelt wird vorgeschlagen, in der Auslegung die bewährten Argumentationsstrukturen der Steuerumgehung beizubehalten. Allerdings sei zu unterscheiden zwischen einer «unechten Steuerumgehung» und einer «echten Steuerumgehung». Bei einer «unechten Steuerumgehung» knüpfe eine Norm nicht an zivilrechtliche Begriffe an und ein Sachverhalt könne auch mittels teleologischer Auslegung darunter subsumiert werden. In diesem Fall sei es nicht zwingend notwendig, dass alle drei Voraussetzungen für eine Steuerumgehung erfüllt seien. Bei einer «echten Steuerumgehung», wenn also eine Norm an einen zivilrechtlichen Begriff anknüpft, seien zusätzlich die allgemeinen, verfassungsrechtlichen Voraussetzungen für eine Gesetzeskorrektur einzuhalten.⁶⁷⁵

d. Wertungsbedarf bei der Steuerumgehung

Die Notwendigkeit von Wertungen in der Rechtsanwendung zeigt sich nicht zuletzt bei der Steuerumgehung. Dabei ist erstens die Qualifikation als «ungewöhnliche» Rechtsgestaltung und zweitens die Einordnung als «erhebliche» Steuerersparnis notwendig. Beide Begriffe erweisen sich als unbestimmt und müssen für die Rechtsanwendung von der rechtsanwendenden Person konkretisiert werden. Abgesehen von der fehlenden Positivierung der Anforderungen an die Steuerumgehung liegen keine weiteren Vorgaben oder Anhaltspunkte dafür vor, wie diese Begriffe konkret zu verstehen sind.⁶⁷⁶

2.6 Zwischenergebnis

Ausgehend von der logischen Struktur der juristischen Argumentation in Form eines Syllogismus⁶⁷⁷ erscheint das Vorgehen in der Rechtsanwendung als schematisch und eindeutig. Werden die einzelnen Schritte jedoch im Detail dargelegt, zeigt sich ein anderes Bild: In vielen Fällen existiert keine eindeutige Lösung. Vielmehr ist die konkrete Rechtsanwendung oft das Resultat von Wertungen, die

die Steuerumgehung werde als «Auslegungsproblem» anerkannt. In der Schweiz hingegen werde die «Sachverhaltsfiktion» noch immer von «prominenter Seite vertreten» (LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen, 680).

⁶⁷⁵ Zum Ganzen GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 340 f.

⁶⁷⁶ Im Gegensatz zur Einkommens- und Gewinnsteuer ist die Steuerumgehung im VStG für die Verrechnungssteuer explizit in Art. 21 Abs. 2 VStG festgehalten. Dies ändert jedoch nichts an der grossen Unbestimmtheit des Tatbestands. Dazu BAUER-BALMELLI/FISLER, Komm. VStG, Art. 21 Rz. 38.

⁶⁷⁷ Vgl. § 7 Ziff. 1.

von der rechtsanwendenden Person vorgenommen werden.⁶⁷⁸ Unklar bleibt auf der Grundlage der vorangehenden Ausführungen, worauf diese Wertungen beruhen bzw. wie diese Wertungen vorgenommen werden. Darauf wird in den folgenden Kapiteln vertieft eingegangen.

3. Diskrepanz zwischen Herstellung und Darstellung von Entscheidungen

Abgesehen von der Rolle von Wertungen in der Rechtsanwendung stellt sich die grundlegende Frage nach der Rolle der juristischen Methodenlehre im Rechtsanwendungsprozess. Bisweilen wird vorgebracht, die juristische Methode diene nur dazu, bereits vorgefasste Entscheidungen zu begründen,⁶⁷⁹ und somit seien Herstellung und Darstellung von Entscheidungen «in der Realität teilweise entkoppelt».⁶⁸⁰ Dem Grunde nach zielt diese Kritik auf den Umstand, dass die inneren Vorgänge, welche die Entscheidung der rechtsanwendenden Person massgeblich beeinflussen, von aussen nicht ohne Weiteres nachvollziehbar sind.

Besondere Brisanz gewinnt diese Problematik, wenn die rechtlichen Grundlagen mehrere divergierende Entscheidungen zulassen.⁶⁸¹ Brisant ist dies, weil hierbei der analytischen Auseinandersetzung mit der Rechtsfrage in zahlreichen Fällen ein «Bauchgefühl» vorausgeht, das heisst ein nicht analytisch herleitbarer Teil der Entscheidungsfindung.⁶⁸² Gemeint ist damit jener Vorgang, dem eine Wertung vorangeht – woraus das Problem entsteht, dass eine nicht durchweg logisch gefällte Entscheidung im Nachhinein mit reiner Logik begründet wird.⁶⁸³ Dies führt dazu, dass in der grundsätzlich logischen Herleitung Schwachstellen deutlich wer-

⁶⁷⁸ Vgl. § 7 Ziff. 2.2 Bst. c., § 7 Ziff. 2.3 Bst. c., § 7 Ziff. 2.4 Bst. c., § 7 Ziff. 2.5 Bst. d.

⁶⁷⁹ ESSER, Vorverständnis, 7; WALTER, Gesetz. An gleicher Stelle beschreibt Ersterer dies folgendermassen: «Die Praxis – und das gilt für die Tatsacheninstanzen noch deutlicher – geht nicht von doktrinären «Methoden» der Rechtsfindung aus, sondern sie benutzt sie nur, um die nach ihrem Rechts- und Sachverständnis angemessenste Entscheidung *lege artis* zu begründen.» Siehe zur Kritik auch TRUTE, Herstellung und Darstellung, einführend 294–296. Die Unterscheidung von Herstellung und Darstellung von Entscheidungen geht unter anderem auf die Arbeit NIKLAS LUHMANNs zurück (dazu TRUTE, Herstellung und Darstellung, 298–302).

⁶⁸⁰ HOFFMANN-RIEM, Methoden, 23. Siehe WALTER, Gesetz, 146.

⁶⁸¹ Vgl. WALTER, Gesetz, 140.

⁶⁸² WALTER, Gesetz, 146.

⁶⁸³ WALTER, Gesetz, 146.

den.⁶⁸⁴ Kaschiert werden diese Schwachstellen, indem jene Argumente nicht erwähnt werden, die für eine andere Interpretation oder für mehrere mögliche Interpretationen sprechen.⁶⁸⁵

In diesem Zusammenhang wird auch die Grundsatzfrage gestellt, inwiefern «Methodenehrlichkeit» herrscht. Gefordert wird dabei, dass alle entscheidungsrelevanten Faktoren aufgedeckt werden.⁶⁸⁶ Hierbei ist zu klären, ob alle relevanten Faktoren tatsächlich offengelegt werden können.⁶⁸⁷ Dagegen spricht, dass die Rechtmässigkeit von Entscheidungen allein von der argumentativen Richtigkeit der rechtlichen Begründungen abhängt.⁶⁸⁸ Demnach müssen nicht alle entscheidungsrelevanten Faktoren genannt werden, wenn sie für die Rechtmässigkeit i. e. S. nicht relevant sind.⁶⁸⁹ Gleichzeitig besteht teilweise die Möglichkeit, verschiedene Entscheidungsergebnisse gleich zu begründen. In diesen Fällen bleibt offen, wie eine Entscheidung rechtlich gesteuert wird.⁶⁹⁰ Ohne diese Frage hier abschliessend zu beantworten, lässt sich festhalten: Für die Offenlegung aller entscheidungsrelevanten Faktoren spricht, dass sie die Transparenz erhöhen. Im Hinblick auf das Verwaltungsverfahren verbessert dies die verwaltungsinterne Aufsicht und die Kontrolle durch die Öffentlichkeit.⁶⁹¹ Wichtig ist deshalb, sich mit dem «Vorverständnis»⁶⁹² bzw. den «präskriptiven Prämissen»⁶⁹³, worauf die Entscheidungen (zumindest teilweise) basieren, wissenschaftlich auseinanderzusetzen.⁶⁹⁴

Die Divergenz zwischen Herstellung und Darstellung von Entscheidungen verdeutlicht die Relevanz der Untersuchung von Wertungen in der Rechtsanwendung. Wenn Wertungen bereits eine Rolle spielen, bevor die Auslegung der bestehenden Rechtssätze ergeben hat, dass sie einen Entscheidungsspielraum für die rechtsanwendende Behörde lassen, dann gewinnen sie zusätzlich an Bedeutung.

⁶⁸⁴ WALTER, Gesetz, 146.

⁶⁸⁵ WALTER, Gesetz, 147.

⁶⁸⁶ ESSER, Vorverständnis, 15 f.

⁶⁸⁷ HOFFMANN-RIEM, Methoden, 51.

⁶⁸⁸ HOFFMANN-RIEM, Methoden, 21. Wohl auch WALTER, Gesetz, 247 f.

⁶⁸⁹ HOFFMANN-RIEM, Methoden, 51.

⁶⁹⁰ HOFFMANN-RIEM, Methoden, 23.

⁶⁹¹ HOFFMANN-RIEM, Methoden, 51.

⁶⁹² So ESSER, Vorverständnis, 10.

⁶⁹³ So HOFFMANN-RIEM, Methoden, 46.

⁶⁹⁴ ESSER, Vorverständnis, 10; HOFFMANN-RIEM, Methoden, 46.

4. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

Um den Entscheidungsspielraum bei der Rechtsanwendung zu ergründen, wurde im vorgehenden Kapitel die juristische Methodenlehre dargestellt. Diese schafft die normativen Bedingungen für die Entscheidungsfindung bei der Anwendung von Rechtsnormen. Den logischen Rahmen der Rechtsanwendung bildet der Justizsyllogismus,⁶⁹⁵ der dazu dient, den Sinn einer konkreten Norm mithilfe der verschiedenen Auslegungselemente unter Berücksichtigung des «Methodenpluralismus» zu ermitteln.⁶⁹⁶ Fehlt hingegen eine anwendbare Norm, findet eine Lückenfüllung statt.⁶⁹⁷ In Ausnahmefällen ist zudem eine Gesetzeskorrektur möglich, und zwar wenn die Anwendung eines Auslegungsergebnisses zu einem «krass stossenden Ergebnis» führen würde.⁶⁹⁸

Aus der Untersuchung dieser Bestandteile der juristischen Methodenlehre zeigt sich, dass trotz der bestehenden Vorgaben ein Entscheidungsspielraum besteht. Damit entsteht ein Einfallstor für Wertungen durch die rechtsanwendende Person.⁶⁹⁹ Die juristische Methodenlehre erfasst diese Wertungen nur unzureichend. Innerhalb des Entscheidungsspielraums im Einzelfall fehlt es demnach an einem normativen Konzept, das Wertungen vorgibt. Zudem würde es ein solches Konzept idealerweise ermöglichen, die Ausfüllung des Entscheidungsspielraums durch Wertungen zu kontrollieren. Abgesehen von dieser Lücke in Bezug auf die normativen Vorgaben für Entscheidungen stellt sich die Frage, inwiefern die juristische Methodenlehre überhaupt den tatsächlichen Entscheidungsprozess steuert und spiegelt.⁷⁰⁰

Die Diskussion um die Steuerumgehung zeigt exemplarisch die zentralen Schwierigkeiten der Steuergesetzgebung und der Anwendung des Steuerrechts.⁷⁰¹ Diese Schwierigkeiten sind Folge eines Spannungsfelds: Einerseits müssen Rechtsnormen möglichst klar und spezifisch ausformuliert sein, damit die Steuerpflichtigen die Konsequenzen ihres Handelns ableiten können. Andererseits setzt

⁶⁹⁵ Vgl. § 7 Ziff. 1.

⁶⁹⁶ Vgl. § 7 Ziff. 2.2.

⁶⁹⁷ Vgl. § 7 Ziff. 2.3.

⁶⁹⁸ Vgl. § 7 Ziff. 2.4.

⁶⁹⁹ Einschränkung lässt sich hinzufügen, dass im Einzelfall die vorzunehmende Wertung oft bereits im Vorhergehen feststeht. Dies kann sich aus verschiedenen Faktoren ergeben, beispielsweise aus Präjudizien (HÄNNI, Gefühl, 61, m. w. H.).

⁷⁰⁰ Vgl. § 7 Ziff. 3.

⁷⁰¹ Vgl. § 7 Ziff. 2.5.

das Rechtsgleichheitsgebot voraus, dass wirtschaftlich gleich geartete Sachverhalte gleich besteuert werden. Um dieses Spannungsfeld im Einzelfall aufzulösen, ist ein vergrößerter Entscheidungsspielraum der Rechtsanwendungen für die Behörde notwendig. BLUMENSTEIN wies im Einklang mit dieser Feststellung darauf hin, dass das Konzept der Steuerumgehung darauf abzielt, der rechtsanwendenden Behörde mehr Ermessen einzuräumen. Die Tatbestandsmerkmale der Steuerumgehung sollten dazu dienen, diesem Ermessen eine klare Form zu geben.⁷⁰² In der praktischen Umsetzung bleiben diese Tatbestandsmerkmale jedoch vage und unbestimmt. Den rechtsanwendenden Behörden verbleibt somit ein beachtlicher Entscheidungsspielraum.⁷⁰³

Ausgehend von diesen Erkenntnissen befasst sich das nachstehende Kapitel 9 mit einem alternativen Ansatz, der es ermöglicht, den Entscheidungsspielraum der Verwaltung – der trotz der Regeln der juristischen Methodenlehre bestehen bleibt – deskriptiv zu erfassen. Dieser Ansatz stellt die juristische Methodenlehre nicht grundsätzlich infrage. Vielmehr ermöglicht der Perspektivenwechsel neue Erkenntnisse für die Entscheidungsfindung in der Rechtsanwendung. Um die Basis für diesen frischen Blick auf das Thema zu schaffen, sind zunächst jedoch die Grundlagen der sozialwissenschaftlichen Verwaltungsforschung zu erörtern.⁷⁰⁴ Das folgende Kapitel 8 ist somit als Hinleitung und Heranführung an interdisziplinäre Ansätze zur Untersuchung der Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung zu verstehen.

⁷⁰² BLUMENSTEIN, Beziehungen, 229a.

⁷⁰³ Vgl. § 7 Ziff. 2.5 Bst. d.

⁷⁰⁴ Vgl. § 8.

§ 8 Verwaltungswissenschaftlicher Zugang zur Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung

Vorstehend wurde der rechtliche Rahmen für Entscheidungen der Steuerverwaltung dargelegt und untersucht, wie dieser das Handeln der Verwaltung einschränkt und leitet.⁷⁰⁵ Die Entscheidungen der Verwaltung werden durch die rechtlichen Grundlagen normativ geleitet. Gleichzeitig bieten die rechtlichen Rahmenbedingungen für sich allein keine eindeutigen normativen Vorgaben für Entscheidungen der Verwaltung. Ergänzend wurde auf die juristische Methodenlehre zurückgegriffen, welche die Rechtsanwendung strukturiert. Wertungsfragen lässt sie jedoch unberücksichtigt.⁷⁰⁶

Davon ausgehend ist zu untersuchen, welche Faktoren die Wertungen bei der Entscheidungsfindung beeinflussen. Um diese Einflussfaktoren deskriptiv zu erfassen, eignen sich verwaltungswissenschaftliche Ansätze.⁷⁰⁷ Diese schaffen einen Mehrwert, indem sie sich der Verwaltung und ihren Entscheidungen nicht auf einer normativen, sondern auf einer deskriptiven Ebene nähern. Dadurch lassen sich die verschiedenen Faktoren, die eine Entscheidung beeinflussen, sachgemäss beschreiben.

Grundsätzlich bieten sich in deskriptiver Hinsicht zwei Untersuchungsschwerpunkte an: Einerseits kann die Entscheidungsfindung ausgehend vom entscheidenden Individuum untersucht werden. Dies ist vor allem Gegenstand der Psychologie⁷⁰⁸ und der Wirtschaftswissenschaften.⁷⁰⁹ Andererseits kann die Entscheidungsfindung einer Verwaltungseinheit oder der öffentlichen Verwaltung insgesamt untersucht werden, um zu erheben, wie sich die Verwaltung in der Gesellschaft positioniert und welche Einflussfaktoren aus der Gesellschaft die Entscheidungen der Verwaltung prägen. Diese Perspektive findet sich in der Verwaltungsforschung mit politikwissenschaftlichem und soziologischem Hintergrund.⁷¹⁰

⁷⁰⁵ Vgl. § 4.

⁷⁰⁶ Vgl. § 7.

⁷⁰⁷ Vgl. eingehender zur Verwaltungswissenschaft § 8 Ziff. 1.

⁷⁰⁸ Dazu bspw. HOFER/BEARTH, Entscheidungsfindung, 1 ff.

⁷⁰⁹ Dazu bspw. TOWFIGH/PETERSEN, Ökonomische Methoden, Rz. 69–86, 493–544.

⁷¹⁰ Vgl. § 8 Ziff. 1.

Vorliegend wurde die letztgenannte Perspektive gewählt. Sie ermöglicht es, den Gesamtkontext der Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung zu erfassen, das heisst die Einflussfaktoren auf Verwaltungsentscheidungen zu erheben, zu systematisieren und so sichtbar zu machen. Dafür wird in einem ersten Schritt dargelegt, wodurch sich der sozialwissenschaftliche Blick auf die Verwaltung auszeichnet und wie sozialwissenschaftliche Forschung sich eignet, um die rechtsdogmatische und rechtstheoretische Forschung zu ergänzen. In einem zweiten Schritt werden grundlegende und für den Untersuchungsgegenstand relevante sozialwissenschaftliche Theorieansätze der Verwaltung dargestellt. Dieses Kapitel dient juristisch geschulten Personen als Einführung in das Thema Verwaltungswissenschaften. Entsprechend werden Grundlagen dargestellt und in den Fussnoten weiterführende Literaturhinweise gegeben.

1. Verwaltungswissenschaftliche Herangehensweisen

Die öffentliche Verwaltung wird durch verschiedene Disziplinen erforscht. Neben der Staats- und Verwaltungsrechtswissenschaft⁷¹¹ beschäftigen sich auch die Verwaltungssoziologie,⁷¹² die Politikwissenschaft,⁷¹³ die Betriebs-⁷¹⁴ und Volkswirtschaftslehre⁷¹⁵ oder die Sozialpsychologie mit diesem Forschungsfeld.⁷¹⁶ Während sich der Forschungsgegenstand jeweils gleicht, unterscheiden sich die Disziplinen in ihren Schwerpunkten und ihren Methoden. Dennoch wird die Forschung zur öffentlichen Verwaltung teilweise unter dem Oberbegriff der Verwaltungswissenschaft zusammengefasst.⁷¹⁷

⁷¹¹ Vgl. dazu die Ausführungen in § 4 und § 6.

⁷¹² So etwa BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 27; APELT/MÄNNLE, Verwaltung, passim.

⁷¹³ So etwa BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 7–58.

⁷¹⁴ So etwa SCHAUER, Öffentliche Betriebswirtschaftslehre, 23.

⁷¹⁵ So etwa STIGLITZ/ROSENGARD, Public Sector, 1–25.

⁷¹⁶ WIMMER, Dynamische Verwaltungslehre, 129. Vgl. BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 27; BOGUMIL/JANN, Verwaltung, passim.

⁷¹⁷ Umstritten ist jedoch, ob es sich bei der Verwaltungswissenschaft um eine eigene Disziplin handelt. Dazu bspw. SIEDENTOPF, Verwaltungswissenschaft, 4–7; BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 28–30, m. w. H.

1.1 Normative und empirisch-analytische Theorieansätze

In der Verwaltungswissenschaft lässt sich grundsätzlich unterscheiden zwischen normativen und empirisch-analytischen Ansätzen.⁷¹⁸ Normative Theorien sehen normative Regeln vor, welchen die Verwaltung entsprechen soll. Dazu zählt die klassische staatsrechtliche Perspektive auf die Verwaltung.⁷¹⁹ Der sozialwissenschaftliche Ansatz⁷²⁰ zeichnet sich demgegenüber dadurch aus, dass er «ein theoretisches Erkenntnisinteresse»⁷²¹ verfolgt. Dabei wird versucht, «empirisch gestützte Aussagen über Kausalzusammenhänge zu machen».⁷²² Der Fokus liegt somit nicht auf der «Sollstruktur offizieller Regeln»,⁷²³ sondern auf den «abweichenden tatsächlichen sozialen Vorgängen».⁷²⁴ Formale Regeln sollen aber nicht ausser Acht gelassen werden.⁷²⁵ Sie werden als ein Bereich von mehreren betrachtet, die es zu beachten gilt, wenn soziale Vorgänge untersucht werden.⁷²⁶ Konkret machen diese

⁷¹⁸ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 68.

⁷¹⁹ Für empirische Forschung in der Rechtswissenschaft wird auch der Begriff «Rechtstatsachenforschung» verwendet. Je nach Auslegung dieses Begriffs könnte die vorliegende Arbeit auch als Rechtstatsachenforschung bezeichnet werden, worauf aufgrund der Unbestimmtheit des Begriffs aber verzichtet wird (vgl. dazu BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 37; BAER, Rechtssoziologie, § 2 Rz. 61–71).

⁷²⁰ Umstritten ist, ob es einen massgeblichen Unterschied gibt in der politikwissenschaftlichen und der soziologischen Herangehensweise an die Verwaltungswissenschaft. Einige vertreten die Meinung, dass sich die Politikwissenschaft und die Soziologie in ihrem Herangehen bzw. ihrem Fokus unterscheiden würden (so im Wesentlichen BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 27). Die Politikwissenschaft untersuche demnach «die öffentliche Verwaltung als Teil des politischen Prozesses und politischer Institutionen sowie Fragen der politischen Macht und der demokratischen Legitimation der öffentlichen Verwaltung» (BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 27). Die Soziologie befasse sich mit «Organisation und Entscheidungsprozessen der öffentlichen Verwaltung und ihren Beziehungen zum gesellschaftlichen System» (BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 27). Dagegen wenden einige ein, dass es keinen systematischen Unterschied zwischen Soziologie, Verwaltungswissenschaft und Politikwissenschaft gebe. Daher biete es sich an, von einem sozialwissenschaftlichen Ansatz zu sprechen (MAYNTZ, Verwaltung, 2). Aufgrund der unklaren Unterscheidung sowie der fehlenden Relevanz einer Unterscheidung für diese Arbeit wird vorliegend von einer sozialwissenschaftlichen Herangehensweise gesprochen.

⁷²¹ MAYNTZ, Verwaltung, 2. So auch BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 5, 21.

⁷²² MAYNTZ, Verwaltung, 2 f. So auch BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 5, 21.

⁷²³ MAYNTZ, Verwaltung, 2 f. So auch BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 5, 21.

⁷²⁴ MAYNTZ, Verwaltung, 2 f. So auch BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 5, 21.

⁷²⁵ MAYNTZ, Verwaltung, 3.

⁷²⁶ MAYNTZ, Verwaltung, 3.

sozialwissenschaftlichen Ansätze Vorgänge sichtbar, die von den formalen Regeln nicht erfasst werden. Dies gelingt einerseits, indem sie diese Vorgänge theoretisch erfassen und damit zugänglich machen. Andererseits stellen sie methodische Instrumente zur Verfügung, die sich in theoretischer wie empirischer Hinsicht dafür eignen, auch informale Handlungsstrukturen zu untersuchen.⁷²⁷

1.2 Perspektiverweiterung durch Interdisziplinarität

In der vorliegenden Untersuchung zeigt sich diese dualistische Herangehensweise wie folgt: Die rechtliche Perspektive auf die öffentliche Verwaltung zeichnet sich durch ihren normativen Ansatz aus. Demnach ist die öffentliche Verwaltung Teil der Exekutive und unterliegt dem Legalitätsprinzip.⁷²⁸ Die klassische Staatslehre trennt zwischen Legislative, Judikative und Exekutive. Die Verwaltung ist der Regierung als Teil der Exekutive untergeordnet.⁷²⁹ Gesetze und Verordnungen geben vor, wie sie zu handeln hat. Der Verwaltung kommt demnach eine vollziehende Perspektive zu.⁷³⁰ Politische Entscheidungen werden wiederum in den politisch verantwortlichen Organen gefällt, also in den Parlamenten, Regierungen, Gemeinderäten und von den Bürgermeisterinnen.⁷³¹

Dem angesprochenen Perspektivwechsel entsprechend liegt der Fokus folgend auf einer sozialwissenschaftlichen Betrachtung der Beziehung zwischen Politik und Verwaltung. Hinterfragt wird etwa, ob die durch die demokratische Verfassung normativ festgelegte Trennung der Tätigkeit von Politik und Verwaltung immer stattfindet, also ob die Willensbildung vom Willensvollzug immer getrennt ist.⁷³² Zu hinterfragen ist ferner die Annahme, dass die öffentliche Verwaltung politisch neutral ist.⁷³³ Beide Fälle deuten darauf hin, dass in der Verwaltung bedeutende

⁷²⁷ Vgl. § 8 Ziff. 2.

⁷²⁸ Vgl. § 4 Ziff. 1.

⁷²⁹ BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 253. Vgl. bereits kritisch BIAGGINI, Staatsrecht, § 19 Rz. 1 f., § 20 Rz. 1 f.

⁷³⁰ Vgl. beschreibend für Deutschland BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 226.

⁷³¹ BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 11.

⁷³² MAYNTZ, Verwaltung, 60. So deuten Studien darauf hin, dass die Verwaltung nicht nur «von oben» gesteuert wird, sondern auch «von der Seite» und «von unten», beispielsweise durch Bürgerinnen, Kunden und Interessengruppen. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass die Unterordnung der Verwaltung unter die Regierung und das Parlament nicht immer zutrifft. Zum Ganzen BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 228, 253, m. w. H.

⁷³³ Im Grunde müsste die Verwaltung im demokratischen Staat eine neutrale Rolle einnehmen und jeder politischen Ausrichtung bzw. Willensbekundung folgen. Empirische

Wertungsentscheidungen gefällt werden können. Ein Mehrwert des Perspektivwechsels liegt somit darin, dass sonst unsichtbare Vorgänge an die Oberfläche geholt werden. Dies ermöglicht ein tieferes Verständnis der Rechtsanwendung an sich.

2. Stellung der Verwaltung in der Gesellschaft

Zunächst ist ein Rückgriff auf Theorien erforderlich, die Erklärungsansätze für die Funktionsweise der Verwaltung bieten. Hierzu existieren zahlreiche Ansätze,⁷³⁴ welche die öffentliche Verwaltung unterschiedlich verstehen: als geschlossenes und formales System, als geschlossenes und faktisches System, als offenes und formales System oder als offenes und faktisches System.⁷³⁵

Bei der Unterscheidung zwischen formalen oder faktischen Systemen geht es um die Frage, anhand welcher Regeln die Verwaltung handelt und entscheidet. Formale Systeme basieren auf der Annahme, dass die Verwaltung ein Ziel erreichen möchte, das eine dazu legitimierte Stelle gesetzt hat, und sich dabei auf vorgegebenen Wegen bewegt. Geht man von faktischen Systemen aus, so interessieren auch Handlungen, die nicht formalisiert sind.⁷³⁶

In Theorien, die von der öffentlichen Verwaltung als geschlossenem System ausgehen, liegt der Fokus auf den Beziehungen innerhalb des Systems. Angenommen wird, dass sie keinen Einflüssen von aussen unterliegen.⁷³⁷ Im Gegensatz dazu zeichnen sich offene Systeme dadurch aus, dass sie in einem Austausch mit der Umwelt stehen, insbesondere mit externen Akteuren.⁷³⁸ Mehrheitlich wird davon ausgegangen, dass es sich bei der öffentlichen Verwaltung um ein offenes Handlungssystem handelt.⁷³⁹

Bereits dieser Aufriss über die grundlegenden Theorien zur Verwaltung zeigt, dass grosse Unterschiede bestehen. Trotz zahlreicher empirisch-analytischer und nor-

Untersuchungen zeigen jedoch, dass Verwaltungen selten vollständig neutral agieren. Zum Ganzen MAYNTZ, Verwaltung, 64.

⁷³⁴ Zur Geschichte der Verwaltungswissenschaft in Deutschland vgl. BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 15–52.

⁷³⁵ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 72 f., m. w. H.

⁷³⁶ Zum Ganzen BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 72. Vgl. MAYNTZ, Verwaltung, 2 f.

⁷³⁷ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 73.

⁷³⁸ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 72 f.

⁷³⁹ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 72.

mativer Ansätze fehlt es indes an einer umfassenden Theorie der Verwaltung, die diese ganzheitlich erfasst.⁷⁴⁰ Ein Grund dafür ist, dass komplexe soziale Gebilde wie die Verwaltung von Menschen nicht vollständig erfasst werden können.⁷⁴¹ Um bestimmte Bereiche der Verwaltung besser zu verstehen, sind jedoch einzelne Ansätze aus der Theorie hilfreich.⁷⁴²

Generell gilt: Der Mehrwert von Theorien und Ansätzen für die verwaltungswissenschaftliche Forschung liegt darin, «dass Theorieansätze vielfach erst die Wahrnehmung bestimmter Verwaltungsprobleme ermöglichen und zur Entwicklung von Lösungsansätzen beitragen».⁷⁴³ Ausserdem können Theorien «Ordnungsschemata und Analyseraster für die relevanten beobachtbaren Tatsachen bereitstellen und Strukturen im «Chaos» an sich unendlich vieler Fakten erkennen lassen».⁷⁴⁴ Sie ermöglichen es zudem, soziale Sachverhalte zu erklären.⁷⁴⁵ Nicht zuletzt dienen Theorien dazu, Aussagen intersubjektiv überprüfen zu können.⁷⁴⁶ Um für die vorliegende Untersuchung eine passende Theorie zu identifizieren, erfolgt im Folgenden eine summarische Darstellung verschiedener Ansätze.

2.1 Trennung von Verwaltung und Politik, Konzentration auf formale Strukturen

Die moderne Verwaltungswissenschaft ging zunächst von einer strikten Trennung von Verwaltung und Politik aus.⁷⁴⁷ Als Begründer dieser Ansätze gelten insbesondere WOODROW WILSON in den USA⁷⁴⁸ und MAX WEBER in Deutschland.⁷⁴⁹ WILSON betonte die Wichtigkeit der Trennung von Politik und Verwaltung.⁷⁵⁰ Er

⁷⁴⁰ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 68.

⁷⁴¹ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 68.

⁷⁴² BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 69.

⁷⁴³ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 69.

⁷⁴⁴ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 68.

⁷⁴⁵ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 68.

⁷⁴⁶ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 68.

⁷⁴⁷ Vgl. zu den Vorläufern der Verwaltungswissenschaft bspw. SIEDENTOPF, Verwaltungswissenschaft, 9–12; BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 73–78.

⁷⁴⁸ Insb. WILSON, Verwaltung, 65 f., 72. Siehe BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 28; BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 75.

⁷⁴⁹ Insb. WEBER, Wirtschaft und Gesellschaft, 459–468. Siehe BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 79; BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 28.

⁷⁵⁰ WILSON, Verwaltung, 65 f., 72. Vgl. BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 75 f., m. w. H.; BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 28.

betrachtete die Verwaltung als ein «geschlossenes System» mit «formalen, rechtlichen Strukturen», das durch die «rechtliche Vollzugsverwaltung geprägt» ist.⁷⁵¹ Das administrative Handeln wird durch andere Rationalitätskriterien als die Politik bestimmt. Die Verwaltung muss entsprechend vor «sachfremden» politischen Einflüssen geschützt werden.⁷⁵² Einige Jahre später entwickelte WEBER sein Modell der Bürokratie.⁷⁵³ Ihm zufolge ist die Bürokratie durch ihre Regelgebundenheit, Amdisziplin und Unpersönlichkeit der Amtsführung gekennzeichnet.⁷⁵⁴ WEBER geht zumindest implizit von einer Trennung von Verwaltung und Politik aus.⁷⁵⁵ Bei der Verwaltung handelt es sich ihm zufolge nicht um einen eigenständigen Akteur. Ihr kommt lediglich eine ausführende Rolle zu.⁷⁵⁶ Im Gegensatz zur Theorie WILSONS, welche die Verwaltung vor politischen Einflüssen schützen wollte, ging es WEBER umgekehrt darum, die Politik vor der «übermächtigen» Bürokratie zu schützen.⁷⁵⁷

Beiden Theorien ist somit gemein, dass ein Schwerpunkt auf der Betrachtung der formalen Strukturen liegt. Daraus resultiert eine rein vollziehende Rolle der Verwaltung, die wenig Spielraum für Entscheidungen lässt, die nicht durch die Politik vorgegeben wurden. Diese Modelle eignen sich folglich nur bedingt, eigene Wertungen der Verwaltung sowie mögliche Einflussfaktoren zu erfassen.

2.2 Vereinigung von Politik und Verwaltung im politisch-administrativen System

Der strikten Trennung von Verwaltung und Politik stehen Theorien entgegen, die von einer Vereinigung dieser zwei Bereiche ausgehen. Die wissenschaftliche Beobachtung dieser engen Verflechtung hatte in der Politikwissenschaft zur Folge,

⁷⁵¹ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 75 f., m. w. H.

⁷⁵² BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 28.

⁷⁵³ WEBER, Wirtschaft und Gesellschaft, 459–468. Siehe BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 79.

⁷⁵⁴ WEBER, Wirtschaft und Gesellschaft, 459 f. Siehe BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 80; BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 31.

⁷⁵⁵ BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 31.

⁷⁵⁶ WEBER, Wirtschaft und Gesellschaft, 459 f.; BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 31.

⁷⁵⁷ BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 28. Bei der Theorie der Bürokratie von WEBER handelt es sich weder um eine Beschreibung der damaligen Verhältnisse noch um eine erstrebenswerte Organisationsform (BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 80 f.). Vielmehr ist es ein Idealtypus, der dazu dient, wesentliche Merkmale fassbar zu machen (BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 81). Vgl. dazu auch BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 31.

dass Theorien zum politisch-administrativen System entstanden.⁷⁵⁸ Diesem Ansatz zufolge sind Politik und Verwaltung nicht zu unterscheiden, sondern Teil eines zusammenhängenden Systems. Demnach ist die Verwaltung stets in den politischen Prozess involviert, indem sie beispielsweise Informationen sammelt oder Konflikte regelt.⁷⁵⁹

So wie die These einer strikten Trennung erweist sich auch jene der konsequenten Vereinigung von Verwaltung und Politik als realitätsfern.⁷⁶⁰ Vielmehr ist davon auszugehen, dass das Verhältnis vielschichtiger ist.⁷⁶¹ Während sich in einigen Fällen beispielsweise Bereiche von Politik und Verwaltung überlagern, existieren in anderen Fällen Bereiche, in denen die Verwaltung frei von jeder politischen Einflussnahme agiert.⁷⁶² Geht man von einer Vereinigung von Verwaltung und Politik aus, bleibt indes unklar, wie die Beziehung im Einzelfall ausgestaltet ist.⁷⁶³

Weiter bietet der Ansatz keinen Mehrwert für die vorliegende Untersuchung, weil damit eine Strukturierung von Wertungen, welche die Verwaltung vornimmt, nicht möglich ist. Gleichwohl deutet der Ansatz des politisch-administrativen Systems darauf hin, dass die Verwaltung politisch tätig werden kann. Sie kann demnach Entscheidungen fällen, die nicht von der Politik vorgegeben sind und trotzdem die entscheidungsempfangenden Personen und allenfalls die Gesellschaft beeinflussen.

2.3 Verflechtung von Verwaltung und Politik, Erforschung informaler Strukturen

Im Rahmen der Kritik an der strikten Trennung von Verwaltung und Politik⁷⁶⁴ entstanden in den 1960er-Jahren in Deutschland⁷⁶⁵ und den USA⁷⁶⁶ noch weitere Ansätze, welche die Funktionsweise der Verwaltung lebensnaher beschreiben

⁷⁵⁸ BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 32 f. Vgl. BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 35. Einer der ersten Vertreter dieser neuen Betrachtungsweise war FRITZ SCHARPF. Siehe dazu BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 32 f. Vgl. bspw. SCHARPF, Planung.

⁷⁵⁹ BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 34.

⁷⁶⁰ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 35.

⁷⁶¹ Vgl. BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 237.

⁷⁶² BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 35.

⁷⁶³ Vgl. BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 238.

⁷⁶⁴ BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 32.

⁷⁶⁵ Dazu BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 32.

⁷⁶⁶ Dazu BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 86–98.

wollten. Hinterfragt wurde dabei nicht nur die strikte Trennung, sondern auch die normative Annahme, dass die Verwaltung ausschliesslich demokratisch gesteuert wird.⁷⁶⁷

In den USA ging die Kritik an der bisherigen Verwaltungswissenschaft sowie der These der Trennung von Politik und Verwaltung unter anderem von HERBERT A. SIMON⁷⁶⁸ aus. SIMON kritisierte die Trennung von Politik und Verwaltung als nicht sachgemäss.⁷⁶⁹ Ausgehend von CHESTER I. BARNARDS Theorien zur Organisation als faktischem Handlungssystem legte SIMON seinen Forschungsfokus auf die informale Organisation der öffentlichen Verwaltung.⁷⁷⁰ Darunter verstand er zwischenmenschliche Beziehungen, die einen Einfluss auf Entscheidungen haben, aber nicht in den formalen Organisationsregeln vorgesehen sind bzw. davon unterdrückt werden sollen.⁷⁷¹ Der Fokus seiner Forschung lag somit auf dem «faktischen Entscheidungshandeln» der Verwaltung.⁷⁷²

Auf der Grundlage von SIMONS Thesen zum faktischen Entscheidungshandeln entwickelte NIKLAS LUHMANN in Deutschland die funktional-strukturelle (soziologische)⁷⁷³ Systemtheorie.⁷⁷⁴ Diese begreift die öffentliche Verwaltung als offenes, formales Handlungssystem.⁷⁷⁵ Der Schwerpunkt der Theorie liegt auf der funktionalen Äquivalenz «formaler und informaler Verwaltungsstrukturen und -verfahren».⁷⁷⁶ Gemeint ist damit, dass die Verwaltung ihre Aufgaben erfüllen

⁷⁶⁷ BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 32, m. w. H., u. a. m. H. auf GRAUHAN, Verwaltungsführung, passim.

⁷⁶⁸ HERBERT A. SIMON ist heute besonders durch seine Kritik am Homo oeconomicus und sein Modell der «begrenzten Rationalität» bekannt. Vgl. dazu TOWFIGH/PETERSEN, Ökonomische Methoden, Rz. 479–483.

⁷⁶⁹ SIMON, Administrative Behavior, 53–58. Vgl. BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 92.

⁷⁷⁰ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 89–92.

⁷⁷¹ SIMON, Administrative Behavior, 148 f. Vgl. BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 93.

⁷⁷² BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 93. Siehe bspw. SIMON, Administrative Behavior, 4–11.

⁷⁷³ Auch die politikwissenschaftliche Systemtheorie versteht die öffentliche Verwaltung als offenes, formales Handlungssystem. Aufgrund ihrer Abstraktheit hat sie sich jedoch nicht durchgesetzt (BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 102).

⁷⁷⁴ Ausführlich dazu und zum Einfluss von TALCOTT PARSONS Systemtheorie auf LUHMANNs Werk § 9 Ziff. 1.

⁷⁷⁵ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 98–125.

⁷⁷⁶ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 107.

kann, indem sie formalen und informalen Regeln folgt, die sich nicht widersprechen, sondern ergänzen.⁷⁷⁷

Abweichend von den einleitend dargestellten Ansätzen, die von einer strikten Trennung oder einer vollständigen Vereinigung von Politik und Verwaltung ausgehen, lassen sich eigene Wertungen der Verwaltung mithilfe der Theorien SIMONS und LUHMANNs genauer erfassen. Die differenzierte Betrachtung des Verhältnisses von Politik und Verwaltung sowie der Fokus LUHMANNs auf dem Zusammenspiel von formalen und informalen Entscheidungsstrukturen ermöglichen eine alternative Sicht auf die Wertungen der Verwaltung. Diese gilt es im folgenden Kapitel auszuarbeiten.

3. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

Zusammenfassend bieten sozialwissenschaftliche Ansätze im Gegensatz zu rechtlich geprägten Untersuchungen die Möglichkeit, weitere Einflussfaktoren auf Verwaltungsentscheidungen darzustellen. Sie sind damit geeignet, Wertungen der Verwaltung umfassender zu betrachten und zu analysieren. Da keine einheitliche Theorie der Verwaltung existiert, ist eine Theorie auszuwählen, die für den vorliegenden Untersuchungsgegenstand passt.⁷⁷⁸ Nicht zielführend sind Theorien, die eine strikte Trennung oder eine totale Vereinigung von Politik und Verwaltung annehmen. Die ursprünglich als Ideal dargestellte Trennung von Politik und Verwaltung sowie die Vorstellung einer Verwaltung als rein vollziehendes Organ haben sich als überholt herausgestellt.⁷⁷⁹ Dem Ansatz des politisch-administrativen Systems liegt hingegen eine zu starke Vereinfachung zugrunde.⁷⁸⁰ Damit schaffen beide Theorien keinen zielführenden Analyserahmen. Für eine differenzierte Betrachtung von Wertungen der Verwaltung erweist sich für diese Untersuchung aber die funktional-strukturelle Systemtheorie LUHMANNs als geeignet.⁷⁸¹

⁷⁷⁷ Ausführlich zur funktional-strukturellen Systemtheorie § 9 Ziff. 1.

⁷⁷⁸ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 68.

⁷⁷⁹ Vgl. § 8 Ziff. 2.1.

⁷⁸⁰ Vgl. § 8 Ziff. 2.2.

⁷⁸¹ Vgl. eingehend dazu § 9.

IV. Teil: Neue Perspektiven auf Wertungsentscheidungen der Steuerverwaltung

§ 9 Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung aus einer System-Umwelt-Perspektive

Die vorangehenden Kapitel haben gezeigt, dass der Steuerverwaltung bei der Anwendung des Steuerrechts in normativer Hinsicht ein Entscheidungsspielraum zukommt. Innerhalb dieses Spielraums sind Wertungen notwendig, um zwischen mehreren Entscheidungsmöglichkeiten zu wählen. Dabei stellt sich die Frage, wie diese Wertungen erfolgen. Eine Möglichkeit, sich dieser Frage aus deskriptiver Perspektive anzunähern, bieten sozialwissenschaftliche Ansätze der Verwaltungswissenschaft. Diese beschreiben in verschiedenen Theorien, welche Stellung der öffentlichen Verwaltung in der Gesellschaft zukommt. Eine allgemeine Theorie der öffentlichen Verwaltung existiert jedoch nicht. Deshalb muss für die Fragestellung dieser Arbeit ein passender Ansatz ausgewählt werden.⁷⁸²

Für die Untersuchung von Wertungen der Steuerverwaltung in der Rechtsanwendung bietet sich wie gezeigt NIKLAS LUHMANNs funktional-strukturelle Systemtheorie⁷⁸³ an. Ihr Vorteil ist, dass sie formale und informale Strukturen innerhalb von Organisationen allgemein und konkret innerhalb der öffentlichen Verwaltung beschreibt.⁷⁸⁴ Damit eignet sie sich, um neben den formalen Entscheidungsstrukturen⁷⁸⁵ auch informale Entscheidungsstrukturen darzustellen, wozu Wertungen zählen.⁷⁸⁶

Im Folgenden wird jeweils der theoretische Ansatz dargestellt und den beobachtbaren Strukturen der Steuerverwaltung gegenübergestellt. Zum einen werden Wertungen mithilfe der funktional-strukturellen Systemtheorie der Verwaltung erfasst und beschrieben. Zum anderen werden Faktoren herausgearbeitet, die diese Wertungen aus Sicht der Theorie LUHMANNs beeinflussen.

⁷⁸² BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 68.

⁷⁸³ An anderer Stelle verwendet NIKLAS LUHMANN auch den Begriff System-Umwelttheorie (LUHMANN, Grenzen, 146). Dieser Begriff wird teilweise als passender für LUHMANNs Systemtheorie beschrieben (siehe MÜLLER, Rezension, Abschn. 6).

⁷⁸⁴ Vgl. BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 107–109.

⁷⁸⁵ Gemeint sind damit die rechtlichen Grundlagen und die rechtsmethodischen Regeln. Vgl. dazu insb. § 4, § 6 und § 7.

⁷⁸⁶ Vgl. dazu ausführlich § 9 Ziff. 2.5. Vgl. zu den Herausforderungen der interdisziplinären Forschung im Steuerrecht VASCONCELOS VILAÇA, Interdisciplinarity, 490–491. Dem Autor zufolge sind ein tiefes Verständnis der Theorie und deren sorgfältige Anwendung essenziell für nutzbringende interdisziplinäre Forschung.

1. Grundlagen der funktional-strukturellen Systemtheorie

In einem ersten Schritt ist die funktional-strukturelle Systemtheorie in das Gesamtwerk von NIKLAS LUHMANN einzuordnen und von der autopoietischen Systemtheorie⁷⁸⁷ abzugrenzen.

1.1 Abgrenzung zur autopoietischen Systemtheorie

NIKLAS LUHMANN, der in der Rechtswissenschaft breit rezipiert wird,⁷⁸⁸ ist für seine soziologischen Arbeiten zur Systemtheorie und die Entwicklung einer Theorie der Gesellschaft bekannt.⁷⁸⁹ Gemeinhin wird bei LUHMANN'S Systemtheorie zwischen zwei Phasen unterschieden: In der frühen Phase hat er die allgemeine bzw. funktional-strukturelle Systemtheorie entworfen; in der späteren Phase ab den 1980er-Jahren stellte er eine Theorie autopoietischer Systeme auf.⁷⁹⁰ Letztere stößt in der Rechtswissenschaft auf breiten Anklang.⁷⁹¹ Erstere, von LUHMANN selbst als «Nullserie der Theoriebildung»⁷⁹² bezeichnete Schaffensphase wird bisher wenig rezipiert.

Mit der funktional-strukturellen Systemtheorie strebte LUHMANN an, die von TALCOTT PARSONS geprägte strukturell-funktionale Systemtheorie mit der Entscheidungstheorie HERBERT A. SIMONS zu verbinden.⁷⁹³ Sein Ziel war, eine «Theo-

⁷⁸⁷ Siehe dazu bspw. LUHMANN, Einführung in die Systemtheorie, passim.

⁷⁸⁸ Vgl. Literaturhinweise in Fn. 790.

⁷⁸⁹ Vgl. LUHMANN, Einführung in die Systemtheorie, 334 («Über den Autor»).

⁷⁹⁰ WALTER-BUSCH, Organisationstheorien, 236; BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 68. Vgl. BAXTER, Luhmann's Theory, 168–174.

⁷⁹¹ Vgl. mit einer systemtheoretischen Analyse des Verhältnisses von Recht und Technikwissen STREIFF, Rechtsproduktion, bspw. 71–78. Mit einer systemtheoretischen und empirischen Analyse zur Steuerumgehung mit Fokus auf Irland und Apple HUNT/DOYLE, Tax avoidance, insb. 310–312. Mit einer systemtheoretischen Analyse von *general anti-avoidance rules* HIKAKA/PREBBLE, Autopoiesis, insb. 552–553. Kritisch zu letzterem Beitrag VASCONCELOS VILAÇA, Interdisciplinarity, 484–490.

⁷⁹² So zitiert bei WÖHRLE, Literaturreisay, Abschn. 1. Vgl. zur heutigen Bedeutung der Theorie u. a. Fn. 799.

⁷⁹³ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 102. Siehe bspw. LUHMANN, Funktionen und Folgen, 24 Fn. 2.

rie formaler⁷⁹⁴ und informaler Organisationen» zu schaffen.⁷⁹⁵ Diese funktional-strukturelle Systemtheorie zeichnet sich im Gegensatz zum späteren Werk LUHMANNs dadurch aus, dass sie von offenen Systemen ausgeht.⁷⁹⁶ Das bedeutet: Die verschiedenen Systeme können sich gegenseitig beeinflussen und einander so in begrenztem Masse steuern.⁷⁹⁷ Bei der Annahme autopoietischer Systeme ist dies nicht mehr möglich.⁷⁹⁸ Die funktional-strukturelle Systemtheorie wird entsprechend als die «gegenständliche» Phase von LUHMANNs Arbeiten bezeichnet.⁷⁹⁹ Dies folgt daraus, dass sie praktischer ausgerichtet ist und entsprechend als praktikabler für die Erforschung von Organisationen gilt.⁸⁰⁰ Die autopoietische Systemtheorie ist dagegen abstrakter gefasst.⁸⁰¹

1.2 Systemtheoretische Betrachtung der öffentlichen Verwaltung

Neben der grundsätzlichen Auseinandersetzung mit der funktional-strukturellen Systemtheorie untersuchte LUHMANN in seinen frühen Arbeiten die öffentliche Verwaltung und deren Beziehung zur Umwelt.⁸⁰² Im Wesentlichen ging er der Frage nach, in welchem Verhältnis die Verwaltung zu ihrer Umwelt steht und wie die

⁷⁹⁴ LUHMANN zufolge ist die Verwendung des Begriffs «formal» statt «formell» auf die Übersetzung aus der englischsprachigen Wissenschaftsliteratur zurückzuführen (LUHMANN, Funktionen und Folgen, 29 Fn. 1).

⁷⁹⁵ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 102.

⁷⁹⁶ Dazu bspw. BAXTER, Luhmann's Theory, 168; BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 103. Vgl. auch zur Theorie geschlossener Systeme zu einem späteren Zeitpunkt LUHMANN, Einführung in die Systemtheorie, 40–63.

⁷⁹⁷ Dazu bspw. BAXTER, Luhmann's Theory, 168.

⁷⁹⁸ Dazu bspw. BAXTER, Luhmann's Theory, 168.

⁷⁹⁹ So LUKAS/TACKE, Editorische Notiz, 432.

⁸⁰⁰ WALTER-BUSCH, Organisationstheorien, 238; BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 68, 107. So hat bspw. STEFANIE BÜCHNER im Jahr 2018 ebenfalls auf der Grundlage der funktional-strukturellen Systemtheorie eine Untersuchung zur Fallbearbeitung im Kinderschutz in Deutschland durchgeführt (vgl. BÜCHNER, Strukturierung, insb. 22 f.). Vgl. zum «neuen Frühling» von Werken aus LUHMANNs erster Schaffensphase WÖHRLE, Literaturessay, Abschn. 1–3. Vgl. für eine von autopoietischen Systemen ausgehende Betrachtung der Komplexität im Steuerrecht IMSTEF, Komplexität, insb. 9–13.

⁸⁰¹ WALTER-BUSCH, Organisationstheorien, 238; BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 68, 107.

⁸⁰² Vgl. LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft; LUHMANN, Opportunismus und Programmatik; LUHMANN, Grenzen; LUHMANN, Recht und Automation, ANDRÉ KIESERLING

Beziehungen zu den verschiedenen Umweltsystemen strukturiert sind.⁸⁰³ Seine Tätigkeit als Verwaltungsjurist ermöglichte ihm einen direkten Einblick in die Funktionsweise und die Strukturen innerhalb der Verwaltung.⁸⁰⁴ Diese interne Perspektive bleibt aussenstehenden Beobachterinnen oft verwehrt.⁸⁰⁵

Die wesentlichen Aspekte für die vorliegende Arbeit ergeben sich hauptsächlich aus einer 2021 erschienenen Publikation mit dem Titel «Die Grenzen der Verwaltung». In diesem editierten Band finden sich verschiedene Texte aus dem Nachlass LUHMANNs. Dieser hatte die Texte unter dem Titel «Allgemeine Theorie der Verwaltung» gesammelt.⁸⁰⁶ In dieser Publikation zur Verwaltung und zu ihren Umweltsystemen beschreibt er nicht nur die formale bzw. ideale Beziehung der Verwaltung zu ihrer Umwelt, sondern auch «eine Reihe von Phänomenen, die im Lichte jener Selbstbeschreibung nur als unbefriedigend, als anrühlich, als illegitim aufgefasst werden können».⁸⁰⁷ Gemeint sind damit jene Strukturen der Verwaltung, die nicht dem Ideal der neutralen, ausführenden und im Dienste der Allgemeinheit handelnden Verwaltung entsprechen.⁸⁰⁸ Im Unterschied zu anderen Herangehensweisen beschränkt sich LUHMANNs Blick nicht auf ein Umweltsystem der Verwaltung, beispielsweise die Politik, die durch Gesetzgebung und Kontrolle die Verwaltung lenkt.⁸⁰⁹ Vielmehr betrachtet er die verschiedenen Umweltsysteme, die für die Verwaltung relevant sind.⁸¹⁰ Vor dem Hintergrund der Untersuchung von teilweise negativ bewerteten, informalen, allenfalls auch «illegitimen» Praktiken sind die Texte nicht normativ zu verstehen, sondern lediglich beschreibend.⁸¹¹

Zu berücksichtigen ist ausserdem, dass LUHMANN keine allgemeine Theorie der Verwaltung verfasst hat. Seine frühen Schriften zur Verwaltung müssen daher

und JOHANNES F. K. SCHMIDT sprechen von einer Anwendung seiner Systemtheorie auf die öffentliche Verwaltung (KIESERLING/SCHMIDT, Nachwort, 223).

⁸⁰³ KIESERLING/SCHMIDT, Nachwort, 223.

⁸⁰⁴ Vgl. KIESERLING/SCHMIDT, Nachwort, 223 f.

⁸⁰⁵ Vgl. KIESERLING/SCHMIDT, Nachwort, 223 f. Dies gilt im Übrigen auch für seine Schriften zur funktional-strukturellen Systemtheorie. Diese werden teilweise aufgrund ihrer Basis in Beobachtungen auch als «Ethnographie des Organisationsalltags» bezeichnet (siehe MÜLLER, Rezension, Abschn. 4). Zur Vermutung der induktiven Bildung der Theorie auch WÖHRLE, Literaturessay, Abschn. 3.

⁸⁰⁶ Editorische Notiz in LUHMANN, Grenzen, 214 f.

⁸⁰⁷ KIESERLING/SCHMIDT, Nachwort, 224 f.

⁸⁰⁸ Vgl. dazu § 8 Ziff. 2.1.

⁸⁰⁹ KIESERLING/SCHMIDT, Nachwort, 227 f.

⁸¹⁰ KIESERLING/SCHMIDT, Nachwort, 228.

⁸¹¹ Vgl. KIESERLING/SCHMIDT, Nachwort, 232.

mit Blick auf seine späteren Schriften betrachtet werden.⁸¹² Vorliegend werden LUHMANNs Schriften zur Verwaltung in seine funktional-strukturelle Systemtheorie eingebettet. Dies ist geboten, da LUHMANNs Untersuchungen der Verwaltung in der gleichen Zeit entstanden wie die Schriften zur funktional-strukturellen Systemtheorie,⁸¹³ mithin vor der Entstehung seiner autopoietischen Systemtheorie.⁸¹⁴ Weiter erweist sich die funktional-strukturelle Systemtheorie aus den oben beschriebenen Gründen auch im Hinblick auf diese Untersuchung als zielführender.⁸¹⁵

Hervorzuheben ist abschliessend, dass sich LUHMANNs Untersuchungen zur Verwaltung an der öffentlichen Verwaltung der 1960er-Jahre in Deutschland orientieren.⁸¹⁶ Wie im Folgenden gezeigt wird, lassen sich seine Annahmen somit nicht eins zu eins auf die Schweizer Steuerverwaltung übertragen. Dies lässt sich darauf zurückführen, dass die öffentliche Verwaltung der Schweiz und diejenige Deutschlands Unterschiede aufweisen. Ausserdem ist die Steuerverwaltung mit spezifischen Herausforderungen konfrontiert, die sich von anderen Verwaltungsbehörden unterscheiden.

1.3 Annahmen und Begriffe

In einem ersten Schritt werden die grundlegenden Annahmen und Begriffe der funktional-strukturellen Systemtheorie eingeführt.⁸¹⁷ Dazu zählen «Reduktion von Komplexität»⁸¹⁸, «soziales System»⁸¹⁹, «Funktion»,⁸²⁰ «Mitgliedschaft» in einem sozialen System⁸²¹, «Erwartungen», «Struktur» und «Prozess»⁸²², «Selbst-

⁸¹² Vgl. KIESERLING/SCHMIDT, Nachwort, 248.

⁸¹³ Vgl. MÜLLER, Rezension, Abschn. 5.

⁸¹⁴ Vgl. § 9 Ziff. 1.1.

⁸¹⁵ Vgl. § 9, insb. § 9 Ziff. 1.1.

⁸¹⁶ Vgl. dazu auch WÖHRLE, Literaturessay, Abschn. 23.

⁸¹⁷ Die Grundlagen dieser Theorie ergeben sich nicht in zusammengefasster Weise aus einer einzigen Publikation, sondern ergeben sich aus verschiedenen Texten (siehe SCHMID, Funktional-strukturelle Systemtheorie, 186).

⁸¹⁸ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. a.

⁸¹⁹ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. b.

⁸²⁰ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. c.

⁸²¹ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. g.

⁸²² Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. d.

erhaltung und Systemrationalität»⁸²³ sowie «Differenzierung»⁸²⁴. Diese Begriffe werden erläutert, um eine Basis für die folgenden Ausführungen mit Bezug auf die Steuerverwaltung zu schaffen. Der anschliessend dargestellte Theorieansatz der Verwaltung bedingt ein grundlegendes Verständnis von LUHMANN'S Begriffseinordnung. Im Rahmen der Begriffsbeschreibung findet eine erste direkte Anwendung auf die Steuerverwaltung zur Veranschaulichung statt, was die anschliessende Anknüpfung und Fortführung erleichtert.

a. Reduktion von Komplexität durch Systembildung

Die Systemtheorie baut auf der Annahme auf, dass Systeme notwendig sind, um die Komplexität der Welt für den Menschen handhabbar zu machen. Der Sinn der Systembildung ist demnach, die Komplexität zu reduzieren.⁸²⁵ Darunter ist die «Ausscheidung anderer Möglichkeiten» zu verstehen.⁸²⁶ Bei der Reduktion von Umweltkomplexität geht es folglich darum, dass ein System «die Vielzahl der Umwelteinwirkungen erfassen und verarbeiten» muss.⁸²⁷

Die Systemgrenzen sind also eine Art Filter, der die verschiedenen Einflüsse aus der Umwelt kanalisiert und transformiert. Bezogen auf die Steuerverwaltung bedeutet dies beispielsweise: Falls ein Baugesuch eingereicht wird, muss nicht über dieses entschieden werden. Erst durch diese Systembildung wird die Komplexität der Welt für den Menschen verarbeitbar.⁸²⁸

b. Soziales System

Als «System» bezeichnet LUHMANN ein «Handlungssystem»⁸²⁹ oder «eine Ordnung des Handelns, die gegenüber der Umwelt relativ einfach und konstant gehalten wird».⁸³⁰ Dies ermöglicht eine Unterscheidung von innen, dem System, und

⁸²³ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. e.

⁸²⁴ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. f.

⁸²⁵ LUHMANN, Politische Planung, 282; LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 65.

⁸²⁶ LUHMANN, Politische Planung, 282.

⁸²⁷ RÖHL, Rechtssoziologie, 392.

⁸²⁸ LUHMANN, Politische Planung, 282; LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 65.

⁸²⁹ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 24.

⁸³⁰ SCHMID, Funktional-strukturelle Systemtheorie, 190, m.H. auf LUHMANN, Politische Planung, 282.

von aussen, der Umwelt des Systems.⁸³¹ Die Systemgrenze zeigt sich somit dadurch, dass die Komplexität ausserhalb der Grenze höher ist als innerhalb.

Bei Systemen unterscheidet LUHMANN zwischen sozialen, organischen und mechanischen Systemen.⁸³² Soziale Systeme zeichnen sich dadurch aus, dass bestimmte soziale Handlungen einen Sinnzusammenhang haben.⁸³³ Im Rahmen dieses Sinnzusammenhangs verweisen diese sozialen Handlungen aufeinander und lassen sich von den Handlungen abgrenzen, die zur Umwelt gehören.⁸³⁴ Zu beachten ist, dass eine «konkrete Handlung [...] mehreren Systemen zugleich zugehören» kann.⁸³⁵ Dies bedeutet, dass die Steuerverwaltung ein soziales System ist, das den Sinn⁸³⁶ hat, die Steuerschuld der Steuerpflichtigen festzusetzen.⁸³⁷ Der Sinn beschreibt hierbei «die Ordnungsform sozialen Handelns».⁸³⁸ Entsprechend erfolgen die sozialen Handlungen eines Systems im Hinblick auf diesen Sinn. Im Gegensatz zur Umwelt bleibt der Sinnzusammenhang eines Systems konstant.⁸³⁹

c. Funktion und funktionale Äquivalenz

Der Sinn eines sozialen Systems ist zugleich als dessen Funktion zu verstehen, die LUHMANN definiert als «regulatives Sinnschema, das einen Vergleichsbereich äquivalenter Leistungen organisiert».⁸⁴⁰ Die Funktion eines Systems beschreibt demnach die abstrakte Lösung für das Problem, das sich einem System stellt.⁸⁴¹ Abstrakt ist die Problemlösung, weil verschiedene Lösungsmöglichkeiten existieren. LUHMANN spricht hier von funktional äquivalenten Leistungsmöglichkeiten.⁸⁴² Ein System kann eine Funktion folglich auf verschiedene Arten erfüllen. Die

⁸³¹ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 24.

⁸³² RÖHL, Rechtssoziologie, 391.

⁸³³ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 24. Vgl. SCHMID, Funktional-strukturelle Systemtheorie, 190.

⁸³⁴ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 24. Vgl. SCHMID, Funktional-strukturelle Systemtheorie, 190.

⁸³⁵ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 59.

⁸³⁶ Vgl. zur Funktion § 9 Ziff. 1.3 Bst. c.

⁸³⁷ Ausführlich dazu § 4 Ziff. 2.

⁸³⁸ WILKE, Systemtheorie, 44.

⁸³⁹ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 65.

⁸⁴⁰ LUHMANN, Funktion und Kausalität, 623. So bereits zitiert bei SCHMID, Funktional-strukturelle Systemtheorie, 188.

⁸⁴¹ SCHMID, Funktional-strukturelle Systemtheorie, 188.

⁸⁴² LUHMANN, Grenzen, 77 f.

Steuerverwaltung hat beispielsweise die Funktion, Entscheidungen über die Festsetzung der Steuerschuld der Steuerpflichtigen zu fällen.⁸⁴³ Aktuell erfüllt sie diese im Veranlagungsverfahren basierend auf den Steuergesetzen.⁸⁴⁴ Vorstellbar sind auch alternative Wege. So liesse sich die Steuerschuld auch ausgehend von der Körpergrösse der Steuerpflichtigen berechnen.

Aus funktionaler Perspektive zeichnet sich ein System dadurch aus, dass es funktional äquivalente Leistungsmöglichkeiten findet und dadurch invariant gegenüber Einflüssen aus der Umwelt bleibt.⁸⁴⁵ Wenn sich die Einflüsse der Umwelt verändern, kann sich das System also aufgrund der funktional äquivalenten Möglichkeiten so anpassen, dass es weiterhin bestehen bleibt.⁸⁴⁶

d. Erwartungen und Systemstruktur

Die Bildung von Systemen setzt voraus, dass «die Handlungen wechselseitig erwartbar sind».⁸⁴⁷ So lassen sich Handlungen anderer antizipieren und das eigene Handeln kann sinngemäss darauf ausgerichtet werden.⁸⁴⁸ Die Bildung von Erwartungen ist in Bezug auf die Umwelt eine Grundlage der Theorie offener Systeme, da andernfalls das Überleben eines Systems angesichts der Komplexität der Umwelt nicht möglich wäre.⁸⁴⁹ Die Umwelt existiert innerhalb des Systems entsprechend nicht als Handlung, sondern als «Erwartungssystem».⁸⁵⁰

⁸⁴³ Vgl. ausführlich dazu § 9 Ziff. 2.1.

⁸⁴⁴ Vgl. differenzierter § 9 Ziff. 2.3.

⁸⁴⁵ LUHMANN, Grenzen, 77 f.

⁸⁴⁶ LUHMANN, Grenzen, 77 f. «Durch Abstraktion von spezifischen Systeminteressen und -bedürfnissen läßt sich ein Bereich von funktional äquivalenten Leistungsmöglichkeiten bilden, welcher das System befähigt, sich durch Selektions- und Substitutionsvorgänge invariant zu halten. Dabei sind Kausalprozesse natürlich vorausgesetzt. *Aber die Invarianz des Systems beruht nicht darauf, dass immer dieselben beständigen Umweltursachen immer dieselben Systemzustände bewirken, sondern darauf, daß eine Vielzahl von funktional äquivalenten Möglichkeiten verfügbar ist, die es dem System erlauben, gegenüber zahlreichen Veränderungen in der Umwelt indifferent zu bleiben beziehungsweise sie durch gleichartige Ersatzleistungen auszugleichen*» (LUHMANN, Grenzen, 77 f., Hervorh. i. O.).

⁸⁴⁷ LUHMANN, Grenzen, 68.

⁸⁴⁸ LUHMANN, Grenzen, 68.

⁸⁴⁹ LUHMANN, Grenzen, 73.

⁸⁵⁰ LUHMANN, Grenzen, 73.

Generalisierte Verhaltenserwartungen⁸⁵¹ bilden die Systemstruktur. Diese Systemstruktur ist dafür verantwortlich, die Systemgrenzen zu erhalten.⁸⁵² Struktur dient nach LUHMANN dazu, Komplexität zu reduzieren.⁸⁵³ Er beschreibt Systeme daher auch als «Entscheidungsvereinfachungen durch entlastende Strukturbildung».⁸⁵⁴ Diese Strukturen eines sozialen Systems setzen sich nicht nur aus formalen Strukturen zusammen, sondern auch aus informalen.⁸⁵⁵ Unter formalen Strukturen sind Verhaltenserwartungen zu verstehen, die formalisiert sind.⁸⁵⁶ Formalisiert werden Erwartungen dadurch, dass ihre Anerkennung die Bedingung für die Mitgliedschaft in einem System ist.⁸⁵⁷ Als informale Strukturen sind entsprechend alle anderen Strukturen zu verstehen. An einen Steuerkommissär bestehen beispielsweise die formalen Verhaltenserwartungen, dass er bei der Festsetzung der Steuerschuld nicht willkürlich entscheidet und die im Arbeitsvertrag festgelegte Arbeitszeit erfüllt. Eine informale Verhaltenserwartung wäre hingegen, dass er an der gemeinsamen Kaffeepause teilnimmt.

e. Selbsterhaltung und Systemrationalität

Angesichts der hohen Umweltkomplexität und verschiedener Verhaltenserwartungen stehen Systeme vor der Herausforderung, so zu handeln, dass das System weiterhin besteht. Das System muss somit stets seinen Bestand sichern.⁸⁵⁸ Die Art und Weise, wie das System handelt oder Entscheidungen fällt, bezeichnet LUHMANN als Systemrationalität.⁸⁵⁹ Rational bedeutet hier, dass Entscheidungen so gefällt werden, dass das System erhalten bleibt. Dies geschieht, indem Komplexi-

⁸⁵¹ Die Generalisierung von Verhaltenserwartungen hat drei Dimensionen: eine zeitliche, eine sachliche und eine soziale. «Zeitlich bindet die Mitgliedschaftsrolle Verhaltenserwartungen an den Fortbestand des Systems und verleiht ihnen dadurch formale Dauerhaltung» (LUHMANN, Funktionen und Folgen, 61).

⁸⁵² LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 66. In struktureller Hinsicht lässt sich unterscheiden zwischen sozialen, sachlichen und zeitlichen Umwelthorizonten. Ausführlich dazu LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 67.

⁸⁵³ LUHMANN, Theorie, 624. Siehe SCHMID, Funktional-strukturelle Systemtheorie, 189.

⁸⁵⁴ Vgl. zur Struktur § 9 Ziff. 1.3 Bst. d.

⁸⁵⁵ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 27 f.

⁸⁵⁶ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 38.

⁸⁵⁷ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 60.

⁸⁵⁸ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 65.

⁸⁵⁹ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 91–102.

tät absorbiert wird und die internen Probleme gelöst werden, die durch diese Absorption entstehen.⁸⁶⁰

f. Differenzierung gegen innen

Um die Umweltkomplexität zu reduzieren, kann sich ein soziales System zusätzlich gegen innen differenzieren.⁸⁶¹ Dabei wird das System intern in weitere Untersysteme⁸⁶² aufgeteilt.⁸⁶³ Unter Untersystem ist ein soziales System innerhalb eines sozialen Systems zu verstehen. Bei der Steuerverwaltung handelt es sich beispielsweise um ein Untersystem der öffentlichen Verwaltung. Es bestehen zwei Möglichkeiten der Differenzierung: eine funktionale oder eine segmentäre Differenzierung.⁸⁶⁴ Bei der funktionalen Differenzierung bilden sich die Untersysteme nach ihren Funktionen.⁸⁶⁵ Die segmentäre Differenzierung führt zur Bildung weiterer Systeme, die mit dem ursprünglichen System identisch sind.⁸⁶⁶ Sowohl die funktionale als auch die segmentäre Differenzierung leistet damit einen Beitrag zur Stabilität.⁸⁶⁷ Bei der segmentären Differenzierung können die verschiedenen Untersysteme im Grunde unabhängig voneinander bestehen.⁸⁶⁸ Eine funktionale Differenzierung zeigt sich beispielsweise darin, dass die Mehrwertsteuer von der ESTV und die direkten Steuern von den kantonalen Steuerverwaltungen veranlagt werden.⁸⁶⁹ Segmentär differenziert ist hingegen die Veranlagung der direkten Steuern unter den Kantonen, indem die jeweiligen Steuerverwaltungen je für die Festsetzung der Steuerschuld der steuerpflichtigen Personen in ihrem Kanton zuständig sind.

⁸⁶⁰ LUHMANN, Politische Planung, 283.

⁸⁶¹ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 76. Vgl. RÖHL, Rechtssoziologie, 391.

⁸⁶² KLAUS F. RÖHL nennt diese Untersysteme Subsysteme (siehe RÖHL, Rechtssoziologie, 393).

⁸⁶³ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 76.

⁸⁶⁴ Vgl. RÖHL, Rechtssoziologie, 393. Siehe LUHMANN, Funktionen und Folgen, 77.

⁸⁶⁵ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 84 f. Siehe RÖHL, Rechtssoziologie, 393.

⁸⁶⁶ RÖHL, Rechtssoziologie, 393.

⁸⁶⁷ RÖHL, Rechtssoziologie, 393. Siehe LUHMANN, Funktionen und Folgen, 79.

⁸⁶⁸ RÖHL, Rechtssoziologie, 393.

⁸⁶⁹ Vgl. dazu Art. 65 Abs. 1 MWSTG sowie § 4 Ziff. 2.1.

g. Mitgliedschaft in einem sozialen System

Der Mensch an sich kommt in LUHMANN'S Theorie nur am Rande vor. Grundsätzlich gilt nämlich, dass sich soziale Systeme nicht aus Menschen zusammensetzen, sondern aus den einzelnen Handlungen.⁸⁷⁰ Menschen erfüllen innerhalb eines Systems vielmehr Rollen.⁸⁷¹ Unter Rollen sind «Komplexe erwarteter Handlungen»⁸⁷² innerhalb von mehreren sozialen Systemen zu verstehen.⁸⁷³ Einem Menschen kommen demnach innerhalb von sozialen Systemen verschiedene Rollen zu. Der Eintritt in ein System erfolgt über die Mitgliedsrolle. Diese setzt voraus, dass alle Motive ausser das Mitgliedschaftsbekenntnis aufgegeben werden.⁸⁷⁴ Die formalen Verhaltenserwartungen, die im Rahmen eines sozialen Systems gestellt werden, müssen also akzeptiert werden.⁸⁷⁵

Ein Mensch erfüllt zugleich Rollen in einem System und in seiner Umwelt.⁸⁷⁶ Er muss daher unterscheiden zwischen «persönlich» und «dienstlich» und den verschiedenen Verhaltenserwartungen, die an ihn gestellt werden.⁸⁷⁷ Gemeint ist damit, dass Mitarbeitende der Verwaltung in dieser Rolle unpersönlich auftreten müssen. Beispielsweise dürfen sie Freunde oder Verwandte nicht bevorzugt

⁸⁷⁰ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 25.

⁸⁷¹ Vgl. LUHMANN, Funktionen und Folgen, 39.

⁸⁷² So SCHMID, Funktional-strukturelle Systemtheorie, 190.

⁸⁷³ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 25. Vgl. SCHMID, Funktional-strukturelle Systemtheorie, 190.

⁸⁷⁴ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 41 f. Der Begriff der Rolle wird in der Literatur teilweise kritisiert als realitätsfremd, da eine solche Trennung der Rollen offensichtlich nicht möglich sei und «private» und «dienstliche» Motive stets zusammenspielen würden. Für die vorliegende Arbeit dient der Begriff dazu, die verschiedenen Faktoren, welche die Entscheidung beeinflussen, zu benennen und damit sichtbar zu machen (SCHMID, Funktional-strukturelle Systemtheorie, 208). LUHMANN selbst scheint einen Einfluss oder eine Vermischung der verschiedenen Rollen nicht auszuschliessen: «Die zuteilenden Entscheidungen eines Richters oder eines Verwaltungsbeamten gelten als rechtlich motiviert, mögen sie Zustimmung oder Ablehnung finden; sie können nicht – zumindest nicht öffentlich – durch Motive eigenmächtiger Bevorzugung oder Benachteiligung erklärt werden. Solche Effekte treten zwar ein, aber sie bleiben im Schatten der prominenten Situationsdefinition und werden nicht weiter ausgeleuchtet, expliziert oder gar institutionalisiert. Der Begünstigte schuldet keinen Dank; der Benachteiligte darf sich nicht rächen» (LUHMANN, Funktionen und Folgen, 51).

⁸⁷⁵ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 39.

⁸⁷⁶ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 25.

⁸⁷⁷ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 42.

behandeln.⁸⁷⁸ Ist eine Frau bei der Steuerverwaltung als Steuerkommissärin angestellt und in ihrer Freizeit als Trainerin eines Volleyballteams tätig, darf sie in ihrer amtlichen Tätigkeit für die Steuerverwaltung nicht als Trainerin des Volleyballteams auftreten. Sie muss stets die Rolle der Steuerkommissärin einnehmen.

1.4 Zwischenergebnis

Zusammengefasst lässt sich festhalten: Die funktional-strukturelle Systemtheorie – hier auch als System-Umwelt-Theorie bezeichnet –⁸⁷⁹ ermöglicht es, im Zusammenspiel mit LUHMANNs weiteren Texten zur Verwaltung, die Wertungen der Steuerverwaltung zu untersuchen. Die funktional-strukturelle Systemtheorie basiert auf der Annahme, dass die Welt komplex ist und sich Systeme bilden, um diese Komplexität zu reduzieren.⁸⁸⁰ LUHMANN zufolge existieren soziale, organische und mechanische Systeme, wobei die Steuerverwaltung ein soziales System bildet. Ein solches soziales System besteht aus einem Sinnzusammenhang von sozialen Handlungen und grenzt sich dadurch von seiner Umwelt ab.⁸⁸¹ Soziale Systeme haben jeweils eine Funktion, die dem Sinn eines Systems entspricht. Diese Funktion kann ein System mit verschiedenen Leistungsmöglichkeiten erfüllen, sogenannten funktionalen Äquivalenten.⁸⁸² Dadurch kann sich ein System an sich verändernde Umwelteinflüsse anpassen. Die Systemstruktur wird durch generalisierte Verhaltenserwartungen gebildet und bildet die Basis für die sozialen Handlungen.⁸⁸³ Systeme können sich zur weiteren Reduktion von Komplexität gegen innen differenzieren.⁸⁸⁴ Gleichzeitig sind sie stets bestrebt, ihren eigenen Bestand zu erhalten. Sie handeln und entscheiden entsprechend nach der Systemrationalität.⁸⁸⁵ Was Systemrationalität bedeutet, variiert von System zu System. Menschen erfüllen innerhalb dieser Systeme bestimmte Rollen. Dies setzt voraus, dass sie eine Mitgliedschaftsrolle innehaben, was wiederum die Anerkennung von bestimmten Mitgliedschaftsbedingungen voraussetzt.⁸⁸⁶

⁸⁷⁸ Siehe KAUBE, Entscheider, Abschn. 9.

⁸⁷⁹ Vgl. dazu Fn. 782.

⁸⁸⁰ § 9 Ziff. 1.3 Bst. a.

⁸⁸¹ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. b.

⁸⁸² Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. c.

⁸⁸³ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. d.

⁸⁸⁴ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. f.

⁸⁸⁵ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. e.

⁸⁸⁶ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. g.

2. Die Steuerverwaltung als soziales System

Ausgehend von den genannten Begriffen und den Grundlagen der funktional-strukturellen Systemtheorie stellt sich die Frage, wie sie sich auf die Wertungen der Steuerverwaltung anwenden lassen. Dies setzt in einem ersten Schritt voraus, dass die Steuerverwaltung als soziales System erfasst werden kann. Dies ist der Fall, wenn ein gemeinsamer Sinnzusammenhang, eine Funktion, vorliegt.

2.1 Verbindliche Festsetzung der Steuerschuld als Funktion

Zu untersuchen ist also, welche Funktion der Steuerverwaltung zukommt. Nach LUHMANN besteht die Funktion des sozialen Systems «öffentliche Verwaltung»⁸⁸⁷ darin, bindende Entscheidungen herzustellen.⁸⁸⁸ Als bindend gelten Entscheidungen, «wenn sie in der gesellschaftlichen Umwelt des Verwaltungssystems im großen und ganzen [sic!] als verbindlich akzeptiert werden».⁸⁸⁹ Die Entscheidungen der öffentlichen Verwaltung binden entsprechend ihre Umwelt und sie selbst.⁸⁹⁰

Davon ausgehend stellt sich die Frage, ob die Steuerverwaltung als Teil der öffentlichen Verwaltung im Sinne der funktional-strukturellen Systemtheorie zu verstehen ist. Die Steuerverwaltung hat die Aufgabe, die Steuerschuld der Steuerpflichtigen verbindlich festzulegen.⁸⁹¹ Dafür erlässt sie Entscheide in der Form von Veranlagungsverfügungen, die definitionsgemäss für die Empfängerinnen der Verfügung verbindlich sind.⁸⁹² Diese Entscheidungen betreffen Personen ausserhalb der Verwaltung. Die Steuerverwaltung lässt sich aufgrund ihrer Funktion

⁸⁸⁷ Der Begriff der öffentlichen Verwaltung, wie er hier verwendet wird, geht weniger weit, als er gemeinhin verstanden wird. Gemeint ist jener Teil der Verwaltung, der rechtliche Entscheidungen fällt, die Personen ausserhalb der Verwaltung betreffen (LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 71; LUHMANN, Grenzen, 123–125, insb. 123). Beispielsweise Dienstleistungen wie die Postbeförderung oder die Schule gehören diesem sozialen System nicht an (LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 71; LUHMANN, Grenzen, 123).

⁸⁸⁸ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 71. Vgl. SCHMID, Funktional-strukturelle Systemtheorie, 192.

⁸⁸⁹ LUHMANN, Politische Planung, 271.

⁸⁹⁰ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 70.

⁸⁹¹ Vgl. § 4 Ziff. 2.

⁸⁹² Vgl. zur Veranlagungsverfügung § 4 Ziff. 2.2 Bst. c., § 5 Ziff. 3.

somit als Teil der öffentlichen Verwaltung im Sinne der funktional-strukturellen Systemtheorie betrachten.

2.2 Verstetigung der Macht durch die Politik i. e. S.

Offen bleibt, was die Umwelt der Verwaltung dazu bringt, sich an die Entscheidungen zu halten, also woraus sich die Verbindlichkeiten der Verwaltungsentscheidungen ergeben. Nach LUHMANN gewährleistet dies die «Politik i. e. S.», im Folgenden nur noch Politik genannt.⁸⁹³ Ihr kommt die «Verstetigung der Macht» zu.⁸⁹⁴ Diese Funktion erfüllt die Politik, indem sie Anliegen der Öffentlichkeit aufnimmt und mit konsensfähigen politischen Zielen generalisiert. Dabei stellt die Politik sicher, dass ihre Forderungen genügend unterstützt werden. Zudem sorgt sie für die notwendige demokratische Legitimation.⁸⁹⁵ Damit gewährleistet die Politik, dass Entscheidungen der öffentlichen Verwaltung als bindend akzeptiert werden.⁸⁹⁶

Für die Steuerverwaltung bedeutet dies: Ihre Veranlagungsverfügungen werden akzeptiert, da die Politik zuvor die Anliegen der Bevölkerung aufgenommen hat. Damit erhalten Entscheidungen der Steuerverwaltung eine demokratisch legitimierte Grundlage. Dies gilt im Steuerrecht einerseits für rechtliche Bestimmungen, beispielsweise Bundesverfassung oder Steuergesetze. Andererseits besteht bei den Steuern die Besonderheit, dass damit der allgemeine Staatshaushalt gedeckt wird.⁸⁹⁷ Die Akzeptanz von Entscheidungen der Steuerverwaltung hängt also auch davon ab, wie die Steuereinnahmen ausgegeben werden.⁸⁹⁸

2.3 Formen verbindlicher Entscheidungen

Die Funktion der Steuerverwaltung ist also, verbindliche Entscheidungen herzustellen.⁸⁹⁹ Die Politik i. e. S. stellt sicher, dass diese Entscheidungen bei ihren

⁸⁹³ Vgl. zum Begriff der Politik i. e. S. § 9 Ziff. 3.2.

⁸⁹⁴ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 73. Vgl. eingehend zum Verhältnis von Politik und Verwaltung § 9 Ziff. 3.2.

⁸⁹⁵ LUHMANN, Grenzen, 151.

⁸⁹⁶ LUHMANN, Politische Planung, 271.

⁸⁹⁷ Vgl. zur Definition von Steuern bspw. REICH, Steuerrecht, § 2 Rz. 1.

⁸⁹⁸ In diese Richtung bspw. auch HOFMANN, Steuerhinterziehung, 45.

⁸⁹⁹ Vgl. § 9 Ziff. 2.1.

Empfängern als verbindlich akzeptiert werden.⁹⁰⁰ In einem nächsten Schritt sind auf dieser Basis die Entscheidungen der Steuerverwaltung näher zu betrachten.

a. Programmierende und programmierte Entscheidungen

Gemäss LUHMANN lässt sich bei Entscheidungen der öffentlichen Verwaltung grundsätzlich unterscheiden zwischen programmierendem und programmiertem Entscheiden. Programmierendes Entscheiden setzt die Entscheidungsprämissen in allgemeiner Weise, während programmiertes Entscheiden sich nach bereits gesetzten Entscheidungsprämissen richtet.⁹⁰¹ Ein für die Steuerverwaltung relevantes Entscheidungsprogramm ist beispielsweise ein Steuergesetz oder eine Rechtsverordnung. Entscheidungsprogramme sind nach diesem Verständnis Befehle einer hierarchisch übergeordneten an eine untergeordnete Stelle.⁹⁰² Damit absorbieren die Programme Ungewissheit und reduzieren die Entscheidungsmöglichkeiten.⁹⁰³

Die tägliche Arbeit der öffentlichen Verwaltung besteht weitgehend aus programmiertem Entscheiden. Dies ergibt sich daraus, dass eine Verwaltung beispielsweise mehr Verfügungen als Rechts- oder Verwaltungsverordnungen erlässt. Die Entscheidungsprogramme bieten für die Entscheidungen in den Worten LUHMANNs lediglich «eine Vorsortierung derjenigen Relevanzgesichtspunkte [...], bei deren Beachtung eine Entscheidung Aussicht hat, abgenommen zu werden».⁹⁰⁴ Auf diese Weise wird nachvollziehbar, dass auch programmierte Entscheidungen nicht vollständig vorbestimmt sind.

Für die Festsetzung der Steuerschuld werden Entscheidungen üblicherweise auf drei Ebenen gefällt: als Entscheidungsprogramme in Form von Gesetzen und Rechtsverordnungen,⁹⁰⁵ konkretisierend als Verwaltungsverordnungen⁹⁰⁶ und als individuell-konkrete Veranlagungsverfügung, welche die Steuerpflichtigen direkt an Entscheidungen bindet.⁹⁰⁷

⁹⁰⁰ Vgl. § 9 Ziff. 2.2.

⁹⁰¹ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 177.

⁹⁰² LUHMANN, Politische Planung, 277. Vgl. LUHMANN, Lob der Routine, 118.

⁹⁰³ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 177.

⁹⁰⁴ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 177.

⁹⁰⁵ Vgl. § 5 Ziff. 1.

⁹⁰⁶ Vgl. § 5 Ziff. 2.

⁹⁰⁷ Vgl. § 5 Ziff. 3.

stützungsabsicht vorliegt und die Leistung drittens unentgeltlich erfolgt. Das erste und das zweite Kriterium sind klar umschrieben. Bedürftig ist demnach jemand, der unter dem Existenzminimum lebt, das für die Ergänzungsleistungen relevant ist. Die Unterstützungsabsicht liegt nach Ansicht der ESTV vor, «wenn die private oder öffentliche Institution die Unterstützung ausrichtet, um einer bedürftigen Person dabei zu helfen, ihren (minimalen) Lebensunterhalt zu bestreiten». Beim dritten Punkt fehlt es dem Kreisschreiben aber an Klarheit. Unentgeltlich ist eine Unterstützung demnach, «wenn die empfangende Person dafür keine Gegenleistung erbringen muss». Wann eine Gegenleistung vorliegt, ist im Einzelfall zu prüfen. So führt die ESTV selbst aus, dass beispielsweise eine Forschungsarbeit «fallweise» eine Gegenleistung sein kann.⁹¹⁶

d. Entscheidungsspielräume trotz Konditionalprogrammen

Beim programmierenden Entscheiden ist weiter zu unterscheiden zwischen Konditional- und Zweckprogrammen.⁹¹⁷ Konditionalprogramme geben ein klares «Immer-wenn-dann-Programm» vor.⁹¹⁸ Sie werden entsprechend in vielen Fällen als Rechtsnormen ausgestaltet.⁹¹⁹ Mithilfe von Zweckprogrammen sollen hingegen festgelegte Ziel unter bestimmten Regeln oder Beschränkungen erreicht werden.⁹²⁰ Ein Beispiel für ein Zweckprogramm ist der Bau einer Schule⁹²¹ oder eines Autobahnabschnitts.⁹²² Trotz dieser scheinbar eindeutigen Differenzierung lässt sich die Grenze zwischen Konditional- und Zweckprogrammen nicht immer scharf ziehen.⁹²³ Bemerkenswert ist des Weiteren LUHMANNs Qualifikation von unbestimmten Rechtsbegriffen und Ermessensnormen: Während er unbestimmte

⁹¹⁶ Zum Ganzen KS Nr. 43, Ziff. 3.

⁹¹⁷ LUHMANN, Lob der Routine, 118; LUHMANN, Politische Planung, 292. Vgl. MAYNTZ, Verwaltung, 56; BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 226. Von LUHMANN werden die Konditionalprogramme zunächst Routineprogramme genannt (LUHMANN, Lob der Routine, 118).

⁹¹⁸ LUHMANN, Lob der Routine, 119; LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 189. Vgl. BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 226.

⁹¹⁹ Siehe MAYNTZ, Verwaltung, 57.

⁹²⁰ LUHMANN, Lob der Routine, 118 f.; LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 191. Vgl. MAYNTZ, Verwaltung, 56.

⁹²¹ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 191.

⁹²² MAYNTZ, Verwaltung, 56.

⁹²³ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 192. Vgl. MAYNTZ, Verwaltung, 56.

Rechtsbegriffe den Konditionalprogrammen zuordnet, betrachtet er Ermessensnormen als Teil von Zweckprogrammen.⁹²⁴

Sowohl bei den Steuergesetzen⁹²⁵ als auch bei den konkretisierenden Rechts- und Verwaltungsverordnungen handelt es sich um Konditionalprogramme, das heisst: Sie sind in einer «Wenn-dann»-Form gefasst. Trotz dieser scheinbar eindeutigen Formulierung bestehen im konkreten Fall bisweilen Unklarheiten beim Tatbestand oder bei der Rechtsfolge. Dies liegt etwa an unbestimmten Rechtsbegriffen oder Ermessensklauseln, die verschiedene Entscheidungsmöglichkeiten zulassen.⁹²⁶

Diese Einschätzung deckt sich mit den Beobachtungen von NIKLAS LUHMANN. Ihm zufolge geben Konditionalprogramme die Entscheidung nur scheinbar klar und eindeutig vor.⁹²⁷ Oft sei es aber so, dass die Konditionalprogramme «mehr oder weniger große Auslegungsspielräume» beim «wenn» oder «dann» liessen,⁹²⁸ also bei Tatbestand und Rechtsfolge. In diesen Fällen stehe der Verwaltung ein eigener Entscheidungsspielraum zu.⁹²⁹

2.4 Umweltdifferenzierung

Anschliessend an die Darlegung der Funktion der Steuerverwaltung als soziales System wird der Blick nun auf deren Umwelt gerichtet. Angedeutet wurde bereits, dass ein System stets in Beziehung zu seiner Umwelt steht. Gleichzeitig wird die Umwelt der sozialen Systeme geprägt durch andere soziale Systeme.⁹³⁰ Die Beziehung eines sozialen Systems zu seiner Umwelt ist zwar kausal, «systeminterne Selektionsvorgänge» führen jedoch dazu, dass Systeme zu einem gewissen Grad autonom sind und nicht nur durch ihre Umwelt gesteuert werden.⁹³¹ Soziale Systeme haben also die Möglichkeit, Reize aus der Umwelt aufzunehmen und zu verarbeiten, ohne dem Reiz direkt zu entsprechen.

⁹²⁴ LUHMANN, *Recht und Automation*, 39. Vgl. zu den unbestimmten Rechtsbegriffen und den Ermessensnormen § 6 Ziff. 2.

⁹²⁵ So für deutsche Steuergesetze MAYNTZ, *Verwaltung*, 57.

⁹²⁶ Vgl. § 6.

⁹²⁷ LUHMANN, *Opportunismus und Programmatik*, 189.

⁹²⁸ LUHMANN, *Opportunismus und Programmatik*, 189. Vgl. dazu auch BOGUMIL/JANN, *Verwaltung*, 226 f.

⁹²⁹ LUHMANN, *Opportunismus und Programmatik*, 189.

⁹³⁰ Vgl. dazu § 9 Ziff. 2.4.

⁹³¹ LUHMANN, *Theorie der Verwaltungswissenschaft*, 65.

Die Umwelt eines sozialen Systems ist hochgradig komplex und nicht «rational geordnet, beständig, harmonisch und widerspruchsfrei».⁹³² Entsprechend ist ein soziales System mit einer sich stetig verändernden, rücksichtslosen und widersprüchlichen Umwelt konfrontiert.⁹³³ Aus dieser Sicht kann eine Handlung somit eine positive oder eine negative Anpassung an die Umwelt darstellen.⁹³⁴ Damit ein System umweltangepasst ist, muss es also in der Lage sein, auf die verschiedenen Erwartungen in generalisierter Form zu reagieren und sich gleichzeitig «mit einer relativ invarianten Struktur identisch und bestandsfähig zu erhalten».⁹³⁵

a. Umweltdifferenzierung für Bestandeseerhalt und Autonomie

Die Verwaltung als System wird von ihrer Umwelt mit zahlreichen Verhaltenserwartungen konfrontiert.⁹³⁶ Von der Steuerverwaltung wird beispielsweise erwartet, dass sie gleichzeitig politische Anliegen aufnimmt, Steuerpflichtige veranlagt und ihren Arbeitnehmerinnen Lohn auszahlt. Bei den einzelnen Entscheidungen bestehen ebenfalls verschiedene Verhaltenserwartungen. Um ihren Bestand zu erhalten, muss die Verwaltung einen Weg finden, mit diesen Verhaltenserwartungen umzugehen und sich ihrer Umwelt bestmöglich anzupassen.⁹³⁷ Dies gelingt ihr, indem sie ihre Umwelt in verschiedene Umweltsysteme einteilt und sich intern entsprechend differenziert.⁹³⁸ Dabei beziehen sich die interne Differenzierung und die Differenzierung der Umwelt in verschiedene Umweltsysteme gegenseitig aufeinander. Diese beiden Differenzierungen führen dazu, dass das System auf verschiedene Umwelten anders reagieren kann, beispielsweise mit Bitten oder mit Drohen.⁹³⁹ Da die Umwelt sowohl gegen aussen als auch gegen innen differenziert ist und diese Differenzierung akzeptiert wird, werden die unterschiedlichen Verhaltensweisen der Verwaltung gegenüber den verschiedenen Umweltsystemen nicht als widersprüchlich wahrgenommen.⁹⁴⁰ So ist beispiels-

⁹³² LUHMANN, Grenzen, 105.

⁹³³ LUHMANN, Grenzen, 105 f.

⁹³⁴ LUHMANN, Grenzen, 105 f.

⁹³⁵ LUHMANN, Grenzen, 106.

⁹³⁶ LUHMANN, Grenzen, 106.

⁹³⁷ LUHMANN, Grenzen, 106.

⁹³⁸ LUHMANN, Grenzen, 106 f. Zur internen Differenzierung vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. f.

⁹³⁹ LUHMANN, Grenzen, 108.

⁹⁴⁰ LUHMANN, Grenzen, 108–110. Damit dieses «Prinzip der Systemerhaltung durch Umweltdifferenzierung» funktioniert, sind nach Ansicht LUHMANNs bestimmte Mindestbedingungen der Bürokratisierung erforderlich, bspw. dass Einzelpersonen zwischen

weise unumstritten, dass die Steuerverwaltung gegenüber den Steuerpflichtigen verbindliche Entscheidungen fällt und gleichzeitig einvernehmliche Arbeitsverträge mit dem Personal abschliesst.

b. Publikum, Politik und Personal als wichtigste Umweltsysteme

Die öffentliche Verwaltung steht an ihren Grenzen in Kontakt mit zahlreichen Umweltsystemen. Die wichtigsten Systeme umfassen das Publikum, die Politik und das Personal.⁹⁴¹ Übertragen auf die Steuerverwaltung zeigen sich diese drei Umweltsysteme folgendermassen: Das Publikum der Steuerverwaltung besteht aus allen potenziellen Adressatinnen von Entscheidungen der Steuerverwaltung,⁹⁴² mithin den Steuerpflichtigen. Demgegenüber gehört zur Politik alles, was mit der Ausübung und Erhaltung von Macht und Sicherung des Einflusses verbunden ist. Bezogen auf den Funktionsbereich der Steuerverwaltung umfasst dies alle Prozesse, die mit Blick auf die Wählerinnen und Stimmbürger darauf hinarbeiten, die Steuerschuld so zu verteilen, dass der eigene Einfluss erhalten bleibt und Entscheidungen weiterhin akzeptiert werden.⁹⁴³ Von Bedeutung sind hierbei der Wille der Wählerinnen, der gesellschaftliche Konsens sowie die spezifischen Interessen einflussreicher Vertreter aus der Gesellschaft. Zu den politischen Prozessen gehören beispielsweise Verhandlungen im Parlament oder im Bundesrat sowie Vernehmlassungen im Vorfeld zu einem Gesetzgebungsvorhaben. Das Personal der Steuerverwaltung repräsentiert schliesslich die Verwaltung gegen aussen und fällt verbindliche Entscheidungen. Dies kann ausgehend vom Begriff der öffentlichen Verwaltung im Sinne der funktional-strukturellen Systemtheorie von den Mitgliedern des Parlaments bis zu den Sachbearbeitern zahlreiche Personen betreffen.⁹⁴⁴ Im Hinblick auf die vorliegende Untersuchung fallen darunter alle Personen, die der Steuerverwaltung im verwaltungsrechtlichen Sinn angehören.

verschiedenen Rollen unterscheiden können, die sie in verschiedenen Systemen einnehmen (mit weiteren Ausführungen LUHMANN, Grenzen, 110–114). Mit der Kritik am Rollenbegriff im Hinterkopf (siehe Fn. 873) werden diese Voraussetzungen für die Gesellschaft in der Schweiz als erfüllt betrachtet.

⁹⁴¹ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 76. Vgl. dazu eingehend § 9 Ziff. 3. Selbstverständlich sind diese sozialen Systeme stark differenziert, wobei LUHMANN Ausführungen zu dieser weiteren Differenzierung konkreten Einzeluntersuchungen überlässt (LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 76 f., Fn. 131).

⁹⁴² Vgl. § 9 Ziff. 3.1.

⁹⁴³ Vgl. § 9 Ziff. 3.2 Bst. a.

⁹⁴⁴ Vgl. § 9 Ziff. 3.3.

Üblicherweise werden die Beziehungen zu den verschiedenen Umweltsystemen innerhalb der Verwaltung separat geführt.⁹⁴⁵ Das heisst nicht nur, dass die Verwaltung unterschiedlich auf die Umweltsysteme einwirkt, sondern auch, dass ein Umweltsystem nicht ohne Weiteres auf das Verwaltungssystem einwirken kann. Beispielsweise verhindern «Dienstethos, kollegiale Kontrolle, Darstellungsregeln und Rechtsvorschriften», dass das Personal Entscheidungen nur nach subjektiven Entscheidungsmassstäben fällt.⁹⁴⁶ Die angrenzenden Umweltsysteme werden jeweils separat behandelt und können damit die Beziehung zu anderen Umweltsystemen nicht direkt beeinflussen.⁹⁴⁷ Dies verhindert eine Beherrschung des Verwaltungssystems von einer Umwelt-System-Grenze aus.⁹⁴⁸ Die Autonomie der Verwaltung als System ist also nur möglich wegen der «Differenzierung von Umwelten durch Separatbehandlung von Grenzen».⁹⁴⁹

c. Gleichwertigkeit der Grenzbeziehungen

In Bezug auf die Umwelt ist die öffentliche Verwaltung demnach «ein Handlungssystem, das sich in einer nach Politik, Publikum und Personal differenzierten Umwelt erhalten muß, und zwar durch Herstellung von Entscheidungen durch das Personal für das Publikum aufgrund von Informationen aus allen Umwelten mit einer besonderen Empfindlichkeit für politische Informationen».⁹⁵⁰ Die bindenden Entscheidungen der öffentlichen Verwaltung werden folglich nicht nur durch politische Informationen wie Gesetze beeinflusst, sondern auch durch die anderen Umwelten, also durch die Steuerpflichtigen und das Personal. Die Beziehungen zu den verschiedenen Umweltsystemen sind zunächst gleichberechtigt, wobei es eine Frage der Macht ist, welches Umweltsystem seine Erwartungen «im System [...] normieren» kann.⁹⁵¹

⁹⁴⁵ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 77.

⁹⁴⁶ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 77.

⁹⁴⁷ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 78.

⁹⁴⁸ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 78.

⁹⁴⁹ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 78.

⁹⁵⁰ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 84.

⁹⁵¹ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 81.

2.5 Opportunismus als Systemrationalität

Unklar bleibt nach diesen Ausführungen, wie die Steuerverwaltung unter dem Einfluss der Umweltsysteme entscheidet. Grundsätzlich folgen soziale Systeme nach LUHMANN der Systemrationalität; sie entscheiden stets so, dass ihr eigener Bestand erhalten wird.⁹⁵² Dies kann für jedes System etwas anderes bedeuten. Die Systemrationalität der öffentlichen Verwaltung konkretisiert LUHMANN als Opportunismus.⁹⁵³ Opportunistisch sind die Entscheidungen, weil sich die Verwaltung bei der Abwägung nicht an einer starren Hierarchie der Werte orientiert, sondern situationsbezogen handelt.⁹⁵⁴ Dies illustriert LUHMANN am stark vereinfachten Vergleich der öffentlichen Verwaltung mit einem wirtschaftlich orientierten Unternehmen.⁹⁵⁵ Letzterem geht es in erster Linie um den Gewinn, weshalb der Wert der Gewinnmaximierung an erster Stelle steht.⁹⁵⁶ Die öffentliche Verwaltung hingegen muss bei Entscheidungen die Werte ihrer Umwelten mitberücksichtigen, obschon diese verschiedene Werte vertreten.⁹⁵⁷ Die öffentliche Verwaltung muss folglich zahlreiche Werte bei einer Entscheidung berücksichtigen, wobei keine feste Werthierarchie besteht.⁹⁵⁸ Sie greift deshalb auf opportunistische Entscheidungsstrategien zurück.⁹⁵⁹ Diesen Opportunismus definiert LUHMANN folgendermassen: «Opportunismus ist eine sehr voraussetzungsvolle Form von Rationalität, eine Art von Systemrationalität, die alle Vereinfachungen bloßer Zweckrationalität oder der Wertrationalität hinter sich läßt.»⁹⁶⁰

⁹⁵² Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. e.

⁹⁵³ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 181.

⁹⁵⁴ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 179.

⁹⁵⁵ Vgl. LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 179 f.

⁹⁵⁶ Vgl. LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 179 f.

⁹⁵⁷ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 180.

⁹⁵⁸ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 180.

⁹⁵⁹ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 180. Zu den Autoren, die eine solche opportunistische Entscheidungsstrategie «aufwerten», zählt LUHMANN u. a. CHARLES E. LINDBLOM. LINDBLOM ist bekannt für die Begründung des Inkrementalismus, wonach sich die öffentliche Verwaltung bei Entscheidungen stets am Status quo orientiert. Eine modifizierte Form des Inkrementalismus besagt, dass sich die öffentliche Verwaltung zwar am Status quo orientiert, bei hohem Druck von aussen jedoch davon abweicht. Diese modifizierte Form des Inkrementalismus gilt heute als eine treffende Beschreibung der tatsächlichen Entscheidungsmethode der öffentlichen Verwaltung. Zum Ganzen BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 205–212.

⁹⁶⁰ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 181.

Der Entscheidungsspielraum und damit der Raum für Opportunismus wird nach Ansicht LUHMANNS jedoch durch bestimmte Faktoren eingeschränkt, beispielsweise das Gleichheitsprinzip, das die entscheidende Person an «einmal gewählte Auslegungen» bindet.⁹⁶¹ Wie viel Opportunismus möglich ist, hängt daher von den Entscheidungsprogrammen der Verwaltung sowie von deren Selbstbindung an diese Entscheidungsprogramme ab.⁹⁶² Zur Erinnerung: Entscheidungsprogramme der Verwaltung sind beispielsweise Gesetze oder Verordnungen.⁹⁶³ Da die Verwaltung in ihrer Entscheidungsfreiheit durch die Entscheidungsprogramme eingeschränkt wird, spricht LUHMANN von einem «politisch gehemmten Opportunismus».⁹⁶⁴

Davon ausgehend, dass Opportunismus auch die Systemrationalität der Steuerverwaltung ausmacht, ist ihre Entscheidungsrationalität wie folgt zu beschreiben: Zunächst ist die Steuerverwaltung in ihren Entscheidungen durch die Entscheidungsprogramme in Form von rechtlichen Grundlagen eingeschränkt. Dazu zählen insbesondere die Bundesverfassung und die Steuergesetze.⁹⁶⁵ Wo diese rechtlichen Grundlagen ihr einen Entscheidungsspielraum lassen, entscheidet sich die Steuerverwaltung hingegen opportunistisch. Dies bedeutet, dass sie bei Entscheidungen innerhalb des Entscheidungsspielraums – in dieser Arbeit als Wertungen bezeichnet – keinen eindeutigen Regeln folgt. Vielmehr orientiert sie sich an den Werten ihrer Umwelt. Diese besteht aus den Steuerpflichtigen, der Politik und dem eigenen Personal.⁹⁶⁶ Die Werte aus der Umwelt werden im Einzelfall auf eine Art abgewogen, dass das Weiterbestehen der Steuerverwaltung gesichert ist. Die Steuerverwaltung wird beispielsweise darauf bedacht sein, weder die Steuerpflichtigen noch die Politik mit ihren Entscheidungen zu verärgern. Ferner ist sie darauf angewiesen, dass auch das Personal die Entscheidungen vertreten kann.

⁹⁶¹ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 190. Zur Bedeutung des Gleichheitsgebots für die Schweizer Steuerverwaltung vgl. § 4 Ziff. 1.3.

⁹⁶² LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 190, 192.

⁹⁶³ Vgl. § 9 Ziff. 2.3.

⁹⁶⁴ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 186.

⁹⁶⁵ Vgl. zu den rechtlichen Grundlagen der Steuerverwaltung § 4 Ziff. 1.1 Bst. c.

⁹⁶⁶ Vgl. § 9 Ziff. 2.4 Bst. b. Eingehend zu den Einflüssen aus der Umwelt im Folgenden unter § 9 Ziff. 3.

Aus der Perspektive der funktionalen-strukturellen Systemtheorie⁹⁶⁷ geht es bei der Qualifikation von beobachteten Handlungen um die Frage, welches Problem diese lösen. Für Wertungen ergibt sich daraus folgende Ausgangslage: In den vorhergehenden Kapiteln wurde dargestellt, inwieweit die rechtlichen Grundlagen und die juristische Methodenlehre der Steuerverwaltung bei der Rechtsanwendung normative Vorgaben machen.⁹⁶⁸ Dabei hat sich gezeigt, dass trotz normativer Vorgaben ein Entscheidungsspielraum bestehen bleibt.⁹⁶⁹ Mangels formaler Entscheidungsstrukturen werden deshalb Wertungen notwendig. Diese erfolgen nach informalen Entscheidungsstrukturen, die es der Verwaltung ermöglichen, ihre Funktion zu erfüllen, nämlich bindende Entscheidungen herzustellen. Weiter erweisen sich Entscheidungsspielräume der Verwaltung als hilfreich, um verschiedene Erwartungen aus der Umwelt auszugleichen. Indem sie eine Abwägung der Interessen der verschiedenen Umweltsysteme im Einzelfall zulassen, können diese Interessen auf eine für die Verwaltung bessere Weise in Entscheidungen berücksichtigt werden.

2.7 Zwischenergebnis

Nach dieser Gesamtschau über die Steuerverwaltung als soziales System lässt sich zunächst festhalten, dass ihre Funktion darin liegt, verbindlich über die Steuerschuld der Steuerpflichtigen zu entscheiden.⁹⁷⁰ Die Politik stellt sicher, dass die Verbindlichkeit der Entscheidungen von den Empfängerinnen akzeptiert wird.⁹⁷¹ Die Entscheidungen der Steuerverwaltung können die Form von Entscheidungs-

971 Vgl. § 9 Ziff. 2.2.

programmen oder von konkreten Entscheidungen haben.⁹⁷² Entscheidungsprogramme sind beispielsweise Steuergesetze oder Verwaltungsverordnungen. Mit den Entscheidungsprogrammen werden die Entscheidungsmöglichkeiten für die konkreten Entscheidungen eingeschränkt.⁹⁷³ Demgegenüber werden konkrete Entscheidungen als Veranlagungsverfügungen gefällt.⁹⁷⁴ In beiden Fällen unterliegt die Steuerverwaltung den Einflüssen ihrer Umwelt.⁹⁷⁵ Welche Einflüsse den stärksten Effekt auf die Entscheidung haben, bleibt aus dieser theoretischen Perspektive jedoch offen, zumal die Einflüsse im Einzelfall auch variieren. Die Abwägung der verschiedenen Einflüsse lässt sich jedoch mit der Systemrationalität beschreiben. Diese besteht im Fall der Verwaltung aus Opportunismus.⁹⁷⁶ Für die Frage der Beschreibung von Wertungen lassen sich aus der Theorie LUHMANNs zwei Punkte ableiten: Erstens handelt es sich bei Wertungen um informale Handlungsstrukturen, die aufgrund fehlender formaler Vorgaben notwendig werden, damit die Funktion erfüllt werden kann, bindende Entscheidungen herzustellen. Zweitens bietet der Entscheidungsspielraum der Steuerverwaltung die Möglichkeiten, Erwartungen der verschiedenen Umweltsysteme flexibel aufzunehmen und bei den Entscheidungen zu berücksichtigen.⁹⁷⁷

3. Formale und informale Strukturen der Einflussnahme

Die bisherigen Erläuterungen haben verdeutlicht, dass alle drei Umweltsysteme auf die Entscheidungsfindung der öffentlichen Verwaltung oder spezifisch auf die Steuerverwaltung einwirken können. Offen bleibt, wie diese Einwirkung konkret ausgestaltet ist. Um zu verstehen, wie Entscheidungen gefällt werden und welche rechtlichen und ausserrechtlichen Faktoren diese Entscheidungen beeinflussen, ist der Blick auf die Beziehung zwischen der Steuerverwaltung und ihren Umweltsystemen zu richten.

⁹⁷² Vgl. § 9 Ziff. 2.3 Bst. a.

⁹⁷³ Vgl. § 9 Ziff. 2.3 Bst. b.

⁹⁷⁴ Vgl. § 9 Ziff. 2.3 Bst. c.

⁹⁷⁵ Vgl. § 9 Ziff. 2.4.

⁹⁷⁶ Vgl. § 9 Ziff. 2.5.

⁹⁷⁷ Vgl. § 9 Ziff. 2.6.

3.1 Steuerpflichtige

Die Beziehung zwischen Verwaltung und Publikum ist nach LUHMANNs Ansatz grundsätzlich dadurch gekennzeichnet, dass die Verwaltung dem Publikum «dienen» soll.⁹⁷⁸ Dafür fällt die Verwaltung verbindliche Entscheidungen aufgrund von Informationen, die ihr das Publikum liefert.⁹⁷⁹ Die Verwaltung ist hochgradig differenziert und die einzelnen Verwaltungseinheiten sind spezialisiert auf bestimmte Publikumsgruppen, die von ihren Entscheidungen betroffen sind.⁹⁸⁰ So entscheidet die Steuerverwaltung nur über die Steuerschuld von Steuerpflichtigen und das Migrationsamt über den Aufenthaltsstatus von Ausländerinnen. Diese Umweltdifferenzierung «strukturiert und vereinfacht die Entscheidungssituationen und ermöglicht so eine rationalere Durcharbeitung der Einzelentscheidungen».⁹⁸¹ Die Aufgabenumwelt des Entscheidenden ist damit begrenzt.⁹⁸² Dies führt dazu, dass es einfacher ist, einen Konsens mit den verschiedenen Umweltsystemen zu finden.⁹⁸³ Im Rahmen dieser grundlegenden Strukturierung der Beziehung von öffentlicher Verwaltung und Publikum ist ihr Verhältnis durch formale und informelle Einflussnahmen geprägt.

a. Distanzierung durch die Kompetenz zum verbindlichen Entscheiden

Die Beziehung zwischen Verwaltung und Publikum ist laut LUHMANN distanziert.⁹⁸⁴ Das heisst, die Verwaltung ist nicht auf die Kooperation des Publikums angewiesen,⁹⁸⁵ da die Verwaltung auch Entscheidungen fällen kann, welchen die Entscheidungsempfängerin nicht zustimmt.⁹⁸⁶ Der Kontakt mit dem Publikum ist bei Verwaltungen oft auf den Austausch von Informationen beschränkt.⁹⁸⁷ Diese Informationen gelangen meist formalisiert als Akteneingaben zur Verwaltung.⁹⁸⁸

⁹⁷⁸ Vgl. LUHMANN, Grenzen, 122.

⁹⁷⁹ Vgl. LUHMANN, Grenzen, 125, 127.

⁹⁸⁰ LUHMANN, Grenzen, 122.

⁹⁸¹ LUHMANN, Grenzen, 123.

⁹⁸² LUHMANN, Grenzen, 123.

⁹⁸³ LUHMANN, Grenzen, 123.

⁹⁸⁴ LUHMANN, Grenzen, 127 f.

⁹⁸⁵ LUHMANN, Grenzen, 127 f.

⁹⁸⁶ LUHMANN, Grenzen, 127.

⁹⁸⁷ LUHMANN, Grenzen, 125 f.

⁹⁸⁸ LUHMANN, Grenzen, 126.

In den meisten Fällen kommt es zu keinem persönlichen Kontakt.⁹⁸⁹ Oft tritt die Verwaltung somit erst selbst in Erscheinung, wenn sie ihre Entscheidung kommuniziert. In LUHMANN'S Worten findet sich die «Selbstdarstellung der Verwaltung [...] erst in ihren Entscheidungen».⁹⁹⁰ Die Verwaltung hat hierbei das Privileg, «verbindlich entscheiden zu können»,⁹⁹¹ wodurch sie nicht zusätzlich Informationen zur Akzeptanz der Entscheidung bei den Entscheidungsempfängern sammeln muss.⁹⁹² Weiter kommt ihr durch diese Kompetenz bereits eine Autorität zu, die nicht durch einen höheren Rang der Verwaltungsmitglieder hergestellt werden muss.⁹⁹³

Diese Beschreibung trifft teilweise auch auf die Beziehung der Steuerverwaltung zu den Steuerpflichtigen zu. Die Steuerpflichtigen sind die Empfängerinnen der Entscheidungen der Steuerverwaltung. Mit diesen Entscheidungen setzt die Steuerverwaltung die Steuerschuld der Steuerpflichtigen verbindlich fest.⁹⁹⁴ Die Festsetzung der Steuerschuld eines Steuerpflichtigen durch die Steuerverwaltung erfordert jedoch kein Einverständnis des Steuerpflichtigen.⁹⁹⁵ Die Kompetenz der Steuerverwaltung, verbindlich zu entscheiden, führt also dazu, dass sie grundsätzlich keine «Informationen zur Akzeptanz der Entscheidung» bei den Steuerpflichtigen einholen muss. Sie muss weiter die Akzeptanz der Entscheidung nicht durch einen höheren Rang der entscheidenden Personen sicherstellen. In diesem Sinne ist die Beziehung zwischen der Steuerverwaltung und den Steuerpflichtigen einseitig. Die Steuerverwaltung entscheidet und die Steuerpflichtigen sind an diese Entscheidung gebunden – selbst wenn sie damit nicht einverstanden sind.⁹⁹⁶ Im Gegensatz zu LUHMANN'S Theorieansatz sieht das Schweizer Steuerverfahrensrecht jedoch eine Kooperation zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen

⁹⁸⁹ LUHMANN, Grenzen, 126.

⁹⁹⁰ LUHMANN, Grenzen, 127.

⁹⁹¹ LUHMANN, Grenzen, 127. Vgl. zur Funktion der Verwaltung § 9 Ziff. 2.1.

⁹⁹² LUHMANN, Grenzen, 128.

⁹⁹³ LUHMANN, Grenzen, 128.

⁹⁹⁴ Vgl. § 4 Ziff. 2.2 Bst. c., § 5 Ziff. 3.

⁹⁹⁵ Vgl. § 4 Ziff. 2.2 Bst. c.

⁹⁹⁶ Rechtsmittel sind hier bereits mitgedacht. Rechtsmittel können in erster Instanz an die Verwaltungsstelle und in zweiter Instanz an eine richterliche Behörde gerichtet werden, meist eine Steuerrekurskommission oder ein Steuerrekursgericht. Gemäss der weiten Definition der «Verwaltung» nach LUHMANN gehören diese Instanzen ebenfalls zur Verwaltung. Vgl. zum Ganzen § 9 Ziff. 3.1 Bst. a.

explizit vor.⁹⁹⁷ Somit stellt sich die Frage, inwiefern sich dies auf den Theorieansatz LUHMANNS auswirkt.

b. Notwendigkeit der Kooperation von Steuerpflichtigen bei der Festsetzung der Steuerschuld

Um die Kooperation zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen ins Verhältnis zu LUHMANN'S Theorie zu setzen, muss in einem ersten Schritt festgestellt werden, worauf sich diese Kooperation bezieht. Wie dargelegt, geht es bei der Kooperation zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen darum, den Sachverhalt festzustellen.⁹⁹⁸ Die formalen Strukturen im Steuerrecht setzen zunächst voraus, dass die Steuerpflichtigen jene Informationen kooperativ bereitstellen, die notwendig sind, um ihre Steuerschuld zu bestimmen. Obschon Unterschiede zur Situation in Deutschland bestehen, erwähnt auch LUHMANN diese Möglichkeit: So führt er aus, dass teilweise Informationen aus dem Publikum notwendig sind, damit die Verwaltung Entscheidungen treffen kann.⁹⁹⁹ Ihm ist also bewusst, dass die Verwaltung auf die Mitarbeit des Publikums angewiesen ist. Dies trifft auch auf die Veranlagungsentscheidung der Steuerverwaltung zu. So ist das Veranlagungsverfahren grundsätzlich gekennzeichnet durch ein Informationsgefälle zugunsten der Steuerpflichtigen. Der Grund für dieses Informationsgefälle liegt darin, dass die Steuerpflichtigen umfassender über ihre Einkommensverhältnisse informiert sind als die Steuerverwaltung. Um die notwendigen Informationen für die Veranlagung zu erhalten, müssen die Steuerpflichtigen also grundsätzlich mit der Steuerverwaltung kooperieren.¹⁰⁰⁰

Allerdings lässt sich die Frage aufwerfen, ob die Steuerverwaltung auf die Kooperation der Steuerpflichtigen tatsächlich angewiesen ist. Falls die Steuerpflichtigen das Steuererklärungsformular nicht richtig oder nicht wahrheitsgemäß ausfüllen oder gar nicht einreichen, hat die Steuerverwaltung verschiedene Möglichkeiten. Zunächst sind die Steuerpflichtigen dazu verpflichtet, die Informationen bereitzustellen.¹⁰⁰¹ Weiter stehen der Steuerverwaltung diverse Untersuchungsmittel zur Verfügung oder sie kann eine Ermessensveranlagung vor-

⁹⁹⁷ Siehe Art. 123 Abs. 1 DBG. Vgl. zum Kooperationsgrundsatz § 4 Ziff. 2.3 Bst. c.

⁹⁹⁸ Vgl. § 4 Ziff. 2.3 Bst. c.

⁹⁹⁹ LUHMANN, Grenzen, 125.

¹⁰⁰⁰ Vgl. zum Kooperationsgrundsatz und zum Informationsgefälle im Steuerrecht § 4 Ziff. 2.3 Bst. b. f.

¹⁰⁰¹ Vgl. § 4 Ziff. 2.2 Bst. a.

nehmen. Ermessensveranlagungen dürfen nicht zugunsten der Steuerpflichtigen ausfallen.¹⁰⁰² Die Steuerverwaltung verfügt entsprechend über Möglichkeiten, die eine Entscheidung zulassen, auch wenn die Steuerpflichtigen ihrer Kooperationspflicht nicht nachkommen. Sie sitzt sozusagen «am längeren Hebel».

Gleichwohl ist die Steuerverwaltung aufgrund der Natur des Steuerverfahrens als Verfahren der Massenverwaltung auf die Kooperation der Steuerpflichtigen und deren Information angewiesen.¹⁰⁰³ Würden sämtliche Steuerpflichtige sich verweigern und der Steuerverwaltung keine Informationen mehr liefern, so wäre die Steuerveranlagung in dieser Form nicht durchführbar. Zu beachten ist zudem, dass die Steuerverwaltung durch den Untersuchungsgrundsatz dazu verpflichtet ist, den Sachverhalt wahrheitsgemäss zu ermitteln.¹⁰⁰⁴ Dies ist aufgrund ihrer begrenzten Untersuchungsmittel ohne die Kooperation der Steuerpflichtigen nicht möglich.

Vor diesem Hintergrund ist die Distanzierung zwischen der Steuerverwaltung und den Steuerpflichtigen in der Schweiz wohl weniger gross, als dies aus LUHMANN'S Theorieansatz hervorgeht. Um die Steuerschuld verbindlich festzusetzen, bedarf es in der Schweiz einer Mitwirkung der Steuerpflichtigen. Ungeachtet dessen bleibt das Verhältnis von Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen distanziert, da die Steuerverwaltung die Kompetenz hat, die Steuerschuld festzusetzen, auch wenn die Steuerpflichtigen nicht damit einverstanden sind.

c. Einfluss des Rangs der Steuerpflichtigen

Die Beziehung von Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen ist auch durch informale Strukturen geprägt. Eine davon betrifft nach LUHMANN den Rang¹⁰⁰⁵ der Steuerpflichtigen. Obwohl der Rang für die Entscheidungen der Verwaltung unbeachtlich ist, wenn man die formalen Strukturen betrachtet, so kann er nach LUHMANN im Bereich der informalen Strukturen eine Rolle spielen. Dies ist ihm zufolge beispielsweise der Fall, wenn eine hochrangige Person mit der Verwaltung in Kontakt tritt.¹⁰⁰⁶ Dann ist die Verwaltung gezwungen, die Rangunterschiede zu

¹⁰⁰² Vgl. § 4 Ziff. 2.2 Bst. b.

¹⁰⁰³ Vgl. § 4 Ziff. 2.3 Bst. b. f.

¹⁰⁰⁴ Vgl. § 4 Ziff. 2.3 Bst. b.

¹⁰⁰⁵ Mit Rang umschreibt LUHMANN den Vorrang eines Menschen in einer Begegnung basierend auf der Selbstdarstellung und Situationsauffassung (LUHMANN, Funktionen und Formen, 157). Gemeint ist also die von beiden Menschen empfundene Vorrangstellung einer der beiden Personen.

¹⁰⁰⁶ LUHMANN, Grenzen, 133.

beachten, wenn sie auch Machtunterschiede beinhalten.¹⁰⁰⁷ Dies kann dadurch geschehen, dass je nach Rang des Antragstellers auch die Entscheidungsinstanz in der Verwaltung in einer hohen Hierarchiestufe ist.¹⁰⁰⁸ Ausserdem kann sich der Rang des Antragstellers zeigen in der «Dauer und der Struktur einer Unterredung [...], in der Beschleunigung des Entscheidungsvorgangs oder an der Erteilung freundlicher Zwischenbescheid[e] [...] und nicht zuletzt am Entgegenkommen in der Sache selbst».¹⁰⁰⁹ Diese Ungleichbehandlung und das dadurch ausgedrückte Entgegenkommen können aber nicht «offen zum Ausdruck gebracht werden», da dies nicht mit den formalen Strukturen übereinstimmt.¹⁰¹⁰

Unklar ist, ob die von LUHMANN beschriebenen informalen Strukturen bezogen auf den Rang auch im Verhältnis zur Steuerverwaltung bestehen. Konkret würde dies bedeuten, dass bestimmte Steuerpflichtige privilegiert behandelt würden, sei es durch eine Beschleunigung des Verfahrens oder durch eine vorteilhafte Entscheidung. Aufgrund der informalen Natur der vorteilhaften Behandlung lässt sich dies anhand der bestehenden offiziellen Regeln nicht beurteilen. Formal entscheidet in jedem Fall stets eine Steuerkommissärin. Die Beschleunigung eines Verfahrens oder dergleichen ist ebenfalls nicht vorgesehen. Inwiefern in bestimmten Konstellationen höherrangige Verwaltungsmitglieder miteinbezogen oder Vorteile gewährt werden, müsste in einer empirischen Studie untersucht werden.¹⁰¹¹ Nicht auszuschliessen ist, dass es auch umgekehrte Tendenzen gibt. Denkbar ist beispielsweise, dass ranghohe Steuerpflichtige komplizierter zu veranlagern sind und das Verfahren deshalb länger dauert.

d. Gegenstrukturelle Einrichtungen

Weitere informale Strukturen sieht LUHMANN bei den sogenannten gegenstrukturellen Einrichtungen. Generell zeichnet sich der Kontakt von Verwaltung und Publikum laut LUHMANN dadurch aus, dass er «rein sachlich, unpersönlich» und «an allgemeinen Gesichtspunkten orientiert» ist.¹⁰¹² Andere «motivierende Komponenten des natürlichen Zusammenlebens» haben keinen Platz.¹⁰¹³ Diese

¹⁰⁰⁷ LUHMANN, Grenzen, 133.

¹⁰⁰⁸ LUHMANN, Grenzen, 133.

¹⁰⁰⁹ LUHMANN, Grenzen, 133.

¹⁰¹⁰ LUHMANN, Grenzen, 133.

¹⁰¹¹ Ein erster solcher Ansatz findet sich in § 10.

¹⁰¹² LUHMANN, Grenzen, 133.

¹⁰¹³ LUHMANN, Grenzen, 133.

Distanzierung und die sachliche, unpersönliche Kommunikation dürften auch auf das Verhältnis zwischen der Steuerverwaltung und den Steuerpflichtigen zu treffen. Beispielsweise ist davon auszugehen, dass die Steuerkommissarin zu Beginn eines Telefonats den Steuerpflichtigen nicht fragt, wie es ihm geht.

Diese unpersönliche Form des Kontakts ist nach LUHMANN «unnatürlich» und verletzt «die normalen Formen elementarer zwischenmenschlicher Kontaktführung».¹⁰¹⁴ Das führt dazu, dass andere Ventile als der direkte, formale Kontakt einen «Ausgleich und Entspannung» erzielen müssen.¹⁰¹⁵ LUHMANN nennt diese Ventile «gegenstrukturelle Einrichtungen».¹⁰¹⁶ Diese tragen dazu bei, Spannungen abzubauen und Proteste frühzeitig zu absorbieren.¹⁰¹⁷ Sie bieten ausserdem «tolerierte Gelegenheiten zu kleinen Illegalitäten», die zu strenge formale Regeln abmildern sollen.¹⁰¹⁸ Deutlich wird in jedem Fall, dass gegenstrukturelle Einrichtungen vielfältige Gestalten annehmen können, wobei LUHMANN speziell auf die negativen Allgemeinurteile über die Verwaltung sowie die alternativen Kontaktsysteme eingeht.

(1) Negative Allgemeinurteile

Negative Allgemeinurteile beschreiben das negative Bild der Verwaltung beim Publikum. Als Beispiel für ein negatives Allgemeinurteil über die Verwaltung nennt LUHMANN die Vorstellung, dass diese sich leicht politisch vereinnahmen lässt.¹⁰¹⁹ Ob diese Einschätzung tatsächlich zutrifft, ist vorliegend nicht relevant. Vielmehr erfüllt das negative Bild der Verwaltung nach LUHMANN eine Funktion: Es führt dazu, dass das Publikum keine allzu hohen Erwartungen in Verwaltungsentscheidungen hat und somit auch nicht oder weniger enttäuscht ist, wenn die Entscheidung nicht wie erhofft ausfällt.¹⁰²⁰ Weiter kann das negative Bild Proteste absorbieren, indem es Aggressivität absorbiert.¹⁰²¹ Inwieweit diese Beobachtungen LUHMANNs auch auf die Schweiz zutreffen, also die Steuerpflichtigen ein negatives Bild der Steuerverwaltung haben, lässt sich an dieser Stelle nicht feststellen.¹⁰²²

¹⁰¹⁴ LUHMANN, Grenzen, 133.

¹⁰¹⁵ LUHMANN, Grenzen, 133.

¹⁰¹⁶ LUHMANN, Grenzen, 133.

¹⁰¹⁷ LUHMANN, Grenzen, 133.

¹⁰¹⁸ LUHMANN, Grenzen, 133.

¹⁰¹⁹ LUHMANN, Grenzen, 137.

¹⁰²⁰ LUHMANN, Grenzen, 135.

¹⁰²¹ LUHMANN, Grenzen, 135.

¹⁰²² Hierzu bedarf es weiterer Forschung. Für einen ersten empirischen Ansatz siehe § 10.

(2) **Alternative Kontaktsysteme**

Das zweite Beispiel für gegenstrukturelle Einrichtungen nach LUHMANN sind «alternative Kontaktsysteme» von Verwaltung und Publikum. Üblicherweise treffen sich einzelne Mitglieder der Verwaltung und des Publikums nur einmal.¹⁰²³ Dies führt dazu, dass jede Person versucht, alles maximal zu ihren Gunsten zu regeln. Rücksicht wird keine genommen, vielmehr werden die «Rechtschancen und Einflußmöglichkeiten» maximal ausgeschöpft.¹⁰²⁴ Anders sieht es aus, wenn die Partner davon ausgehen müssen, dass sie einander «unter noch unbekannten Bedingungen» und in «nicht genau vorhersehbarer Konstellation» wieder gegenüberstehen werden. In diesem Fall gehen sie generell rücksichtsvoller vor.¹⁰²⁵

Betrachtet man die Beziehung von Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen, so zeigt sich, dass die Strukturierung des formalen Kontakts zwischen Steuerkommissären und Steuerpflichtigen stark nach Kanton variiert. In einigen Kantonen ist es üblich, dass eine Steuerkommissarin über mehrere Jahre dieselben Steuerpflichtigen veranlagt. In anderen Kantonen hingegen entscheidet das Zufallsverfahren jedes Jahr neu über die Zuteilung im Veranlagungsverfahren.¹⁰²⁶ Aber auch wenn dieselbe Steuerkommissarin einen Steuerpflichtigen über mehrere Jahre veranlagt, ist der Kontakt üblicherweise nur sporadisch und stark formalisiert; ein persönlicher Kontakt ist nicht notwendig.

Besteht nur ein sporadischer Kontakt zwischen Verwaltung und Publikum, so begünstigt dies nach LUHMANN alternative Kontaktsysteme. Ein solches liegt beispielsweise vor, wenn einzelne Mitglieder der Verwaltung und des Publikums Bekanntschaften pflegen und sie eine «wechselseitige Verpflichtung verbindet».¹⁰²⁷ Sie werden in diesem Fall versuchen, einen Nutzen aus dieser Beziehung zu ziehen, wobei die Basis dafür nicht in einer stabilen Beziehung liegt, sondern in einem «guten persönlichen Einvernehmen».¹⁰²⁸ Damit bilden sie ein eigenes soziales System, das die «Grenzen zwischen Verwaltung und Publikum zu verwischen droht».¹⁰²⁹

¹⁰²³ LUHMANN, Grenzen, 137.

¹⁰²⁴ LUHMANN, Grenzen, 138.

¹⁰²⁵ LUHMANN, Grenzen, 138.

¹⁰²⁶ Vgl. zur Fallzuteilung § 10 Ziff. 3.1 Bst. b.

¹⁰²⁷ LUHMANN, Grenzen, 139.

¹⁰²⁸ LUHMANN, Grenzen, 140.

¹⁰²⁹ LUHMANN, Grenzen, 140.

Üblicherweise ist es laut LUHMANN für einzelne Publikumsmitglieder jedoch schwierig, eine derartige Beziehung zu Verwaltungsangehörigen aufzubauen.¹⁰³⁰ Deshalb schliessen sie sich zu Interessenverbänden zusammen und lassen sich im informalen Verhältnis zur Verwaltung durch Vertreter repräsentieren.¹⁰³¹ Diese Interessenverbände haben die Funktion, «Kontaktsysteme zu ermöglichen oder gar zu erzwingen, indem sie die Verwaltung mit Situationen konfrontieren, in welchen sie mit dem Wiedererscheinen desselben Kunden in anderen Fällen zu rechnen hat, und zwar eines Kunden, der die vorangegangenen Fälle in seinem Gedächtnis wieder mitbringt und sich, je nach den Umständen offen oder versteckt, daran ausrichtet».¹⁰³² Demnach ergibt sich der Mehrwert von Interessenverbänden daraus, dass sie einen beständigeren und näheren Kontakt mit der Verwaltung ermöglichen. Die Interessenverbände haben ausserdem einen Vorteil, wenn die Vertreter aufgrund ihrer organisationsinternen Funktion direkt mit einer hierarchisch höheren Stelle in der Verwaltung in Kontakt treten können.¹⁰³³ Die Interessenverbände gewinnen dadurch an Gewicht.¹⁰³⁴

Neben diesen Vorteilen bergen solche Kontaktsysteme nach LUHMANN auch Risiken. Eines davon ist, dass die Verwaltung ihre Distanz zum Publikum verliert.¹⁰³⁵ Ausserdem werden spezifische Verwaltungsmitglieder, die Teil eines Kontaktsystems sind, besonders wichtig, teilweise unentbehrlich und werden dadurch mächtig.¹⁰³⁶ Auf der anderen Seite hat ein zu enges Kontaktsystem auch negative Konsequenzen für das Publikum.¹⁰³⁷ So können Mitglieder des Kontaktsystems im formalen Kontakt mit der Verwaltung nicht mehr gleich durchsetzungsstark auftreten.¹⁰³⁸ So wird beispielsweise ein Rechtsmittel nicht ergriffen, weil befürchtet wird, dies verschlechtere die Beziehung zur Verwaltung.¹⁰³⁹

Solche informalen Strukturen bewertet LUHMANN explizit nicht negativ.¹⁰⁴⁰ Vielmehr bezeichnet er sie – gleich wie die formalen Vorschriften – als sozial be-

¹⁰³⁰ LUHMANN, Grenzen, 140.

¹⁰³¹ LUHMANN, Grenzen, 140.

¹⁰³² LUHMANN, Grenzen, 141.

¹⁰³³ LUHMANN, Grenzen, 141.

¹⁰³⁴ LUHMANN, Grenzen, 142.

¹⁰³⁵ LUHMANN, Grenzen, 142.

¹⁰³⁶ LUHMANN, Grenzen, 142.

¹⁰³⁷ LUHMANN, Grenzen, 142 f.

¹⁰³⁸ LUHMANN, Grenzen, 142 f.

¹⁰³⁹ LUHMANN, Grenzen, 143.

¹⁰⁴⁰ LUHMANN, Grenzen, 143.

dingt.¹⁰⁴¹ Demnach handelt es sich um «implizit zugewiesene Rollen», die eine Funktion erfüllen, die durch die offiziellen Verhaltensanweisungen nicht erfüllt wird.¹⁰⁴² Die Verwaltung sucht den Kontakt zum Publikum, weil sie auf ein gutes Verhältnis zum Publikum angewiesen ist.¹⁰⁴³ Der Grund dafür ist die Rechenschaftspflicht, welche die Verwaltung gegenüber der Politik hat.¹⁰⁴⁴

(3) *Alternative Kontaktsysteme zwischen Mitgliedern der Steuerverwaltung und Steuervertretern*

Wie von LUHMANN beschrieben, ist es für einzelne Publikumsmitglieder schwierig, in ein Kontaktsystem mit Mitgliedern der Verwaltung zu gelangen.¹⁰⁴⁵ Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb dies nicht auch für die Steuerverwaltung und die Steuerpflichtigen der Schweiz zutrifft. Als Alternative für eine direkte Beteiligung an einem solchen Kontaktsystem besteht die Möglichkeit, dass Steuervertreterinnen implizit die Steuerpflichtigen in solchen Kontaktsystemen vertreten. Zu den Steuervertreterinnen zählen nach diesem Verständnis beispielsweise Steuerberaterinnen oder Steueranwältinnen. Im Gegensatz zu offiziellen Vertretern, die beispielsweise im Rahmen von Interessenverbänden agieren,¹⁰⁴⁶ repräsentieren Steuervertreterinnen viele verschiedene Steuerpflichtige einzeln. Gleichwohl ist davon auszugehen, dass es Steuervertreterinnen leichterfällt, direkten Kontakt zu Mitgliedern der Steuerverwaltung aufzubauen, weil sie bereits aufgrund ihrer Tätigkeit vermehrt in Kontakt mit der Steuerverwaltung und deren Mitgliedern stehen.¹⁰⁴⁷

Informale Kontakte zwischen Mitgliedern der Steuerverwaltung und Vertreterinnen von Steuerpflichtigen sind in der Schweiz an verschiedenen Stellen und in verschiedenen Formen zu beobachten. So zählen unter anderem Verbände im Bereich der Steuern sowohl Personen aus der Steuerverwaltung als auch Steuervertreterinnen zu ihren Mitgliedern. Auch im Rahmen von Aus- und Weiterbildungsanlässen setzen sich die Dozierenden oft aus Mitgliedern der Steuerver-

¹⁰⁴¹ LUHMANN, Grenzen, 144.

¹⁰⁴² LUHMANN, Grenzen, 144.

¹⁰⁴³ LUHMANN, Grenzen, 145.

¹⁰⁴⁴ LUHMANN, Grenzen, 144.

¹⁰⁴⁵ LUHMANN, Grenzen, 140.

¹⁰⁴⁶ Vgl. dazu gleich im Folgenden § 9 Ziff. 3.1 Bst. d. Ziff. (4).

¹⁰⁴⁷ Einschränkend ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass Steuervertreter in Kontaktsystemen mit der Steuerverwaltung nicht uneingeschränkt die Interessen der Steuerpflichtigen vertreten, sondern allenfalls auch Eigeninteressen.

waltung sowie Steuervertretern zusammen. Mitglieder der Steuerverwaltung und Steuervertreterinnen publizieren zudem teilweise zusammen wissenschaftliche Aufsätze oder Kommentare.¹⁰⁴⁸ Die genannten Formate dienen in erster Linie dazu, gegen aussen sichtbar Wissen auszutauschen und zu vermitteln.

Solche alternativen Kontaktsysteme erfüllen eine Funktion, die durch die formale Struktur des Kontakts von Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen nicht abgedeckt wird.¹⁰⁴⁹ Sowohl die Steuerverwaltung als auch die Steuerpflichtigen können von solchen Kontaktsystemen profitieren. Die Steuerpflichtigen profitieren, indem sie ihre Anliegen über die Steuervertreter gebündelt bei der Steuerverwaltung platzieren können. Die Steuerverwaltung profitiert, da sie ihre Position erklären kann, sich mit den Steuerpflichtigen gut stellt und dadurch von der Politik weniger Druck zu befürchten hat. Für beide Seiten bietet der Austausch ausserdem einen Einblick in die Perspektive des anderen. Negativ wirken sich solche Kontaktsysteme LUHMANN zufolge aus, wenn der Kontakt zu eng ist.¹⁰⁵⁰ Bei Steuervertretern könnte dies dazu führen, dass sie die rechtlichen Möglichkeiten nicht mehr ausschöpfen und darauf verzichten, ein Rechtsmittel zu ergreifen. Bei Mitgliedern der Steuerverwaltung besteht die Gefahr, dass sie aufgrund der spezifischen Kontakte, die sie pflegen, für das Verwaltungssystem wichtig und potenziell nicht leicht zu ersetzen sind.

(4) *Alternative Kontaktsysteme durch Interessengruppen von Steuerpflichtigen*

Im Gegensatz zur individuellen Vertretung durch Steuervertreterinnen scheint es in der Schweiz keinen allgemeinen Interessenverband der Steuerpflichtigen zu geben.¹⁰⁵¹ Dies liegt möglicherweise daran, dass Steuerpflichtige verschiedene

¹⁰⁴⁸ An dieser Stelle wird auf die Nennung einzelner Formate oder Publikationen verzichtet, um nicht einzelne Organisationen oder Personen hervorzuheben.

¹⁰⁴⁹ LUHMANN, Grenzen, 144.

¹⁰⁵⁰ LUHMANN, Grenzen, 142 f.

¹⁰⁵¹ In Deutschland beispielsweise beansprucht der «Bund Deutscher Steuerzahler» für sich, die Steuerpflichtigen zu vertreten. Der BdSt hat zum Zweck, die «Ausgaben des Staates [im] Blick» zu halten und «auf eine effiziente Verwendung des Steuergelds und eine solide Staatsfinanzierung» zu achten (steuerzahler.de > Über uns > Der BdSt stellt sich vor, abrufbar auch unter perma.cc/25FS-QFLM). Um dieses Ziel zu erreichen, stellt er den Steuerpflichtigen beispielsweise Musterklagen zur Verfügung und unterstützt sie bei Verfahren, die ein Präjudiz zugunsten der Steuerpflichtigen herbeiführen sollen (abrufbar unter perma.cc/C9TH-VWF).

Interessen haben,¹⁰⁵² die von spezifischen Interessenverbänden vertreten werden. Beispielsweise setzt sich der Hauseigentümerverband dafür ein, dass die Steuern möglichst tief ausfallen, die aufgrund von Immobilieneigentum geschuldet sind.¹⁰⁵³ Soweit öffentlich ersichtlich tut er dies jedoch vor allem über die Politik und weniger durch direkten Kontakt mit der Steuerverwaltung.

(5) *Steuervorbescheid als gegenstrukturelle Einrichtung*

Ergänzend sind Steuervorbescheide («Rulings») als eine gegenstrukturelle Massnahme zu erwähnen, die für das Verhältnis der Steuerverwaltung und der Steuerpflichtigen in der Schweiz besonders ist.¹⁰⁵⁴ Diese Rulings befinden sich an der Grenze zwischen formalem und informalem Handeln der Steuerverwaltung und beziehen sich auf eine bestimmte steuerrechtliche Qualifikation eines Sachverhalts.¹⁰⁵⁵ Sie sind aber keine Entscheidung in formaler Hinsicht, also keine Veranlagungsverfügung, sondern eine Zusicherung einer entsprechenden zukünftigen Entscheidung. In den Steuergesetzen sind Steuervorbescheide allerdings nicht vorgesehen,¹⁰⁵⁶ das heisst: Die formalen Verhaltensanweisungen sehen keine Steuervorbescheide vor, weshalb sich diese als gegenstrukturelle Einrichtungen betrachten lassen. Sie kompensieren die fehlende Vorhersehbarkeit von Entscheidungen der Steuerverwaltung. Damit erhalten die Steuerpflichtigen die Möglichkeit, ihr Verhalten anzupassen, wenn sie mit den Steuerfolgen einer bestimmten Sachverhaltsgestaltung nicht einverstanden sind. Steuervorbescheide dienen also vor einer verbindlichen Entscheidung dazu, Spannungen im Verhältnis von Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen auszugleichen. Gleichzeitig nehmen sie eine spätere formale Entscheidung vorweg.¹⁰⁵⁷

¹⁰⁵² Andere Ursachen für den fehlenden Interessenverband sind an dieser Stelle aber nicht auszuschliessen.

¹⁰⁵³ Siehe bspw. [hev-schweiz.ch](https://www.hev-schweiz.ch) > Eigentum > Steuern und Abgaben > Eigenmietwertbesteuerung, abrufbar auch unter perma.cc/SQM7-MEAW.

¹⁰⁵⁴ Vgl. ausführlich zu den Steuervorbescheiden § 5 Ziff. 4.

¹⁰⁵⁵ Vgl. § 5 Ziff. 4.

¹⁰⁵⁶ Vgl. § 5 Ziff. 4.

¹⁰⁵⁷ Eine zusätzliche komplexitätsreduzierende Wirkung attestiert den Steuervorbescheiden IMSTEPF, Konfliktvermeidung und Komplexitätsreduktion, 328–330.

e. Zwischenergebnis

Die formalen und informalen Strukturen, welche die öffentliche Verwaltung und das Publikum verbinden, sind vielfältig. Formal betrachtet sind sie geprägt durch den sachlichen, unpersönlichen Kontakt sowie die Möglichkeit der Verwaltung, ohne Zustimmung des Publikums über dieses zu entscheiden. Um dieses Ungleichgewicht zugunsten der öffentlichen Verwaltung auszugleichen und Platz zu schaffen für weitere zwischenmenschliche Kommunikationsformen, bilden sich verschiedene informale Strukturen heraus. So kann laut LUHMANN der Rang eine Rolle spielen. Vor allem aber geschieht ein Ausgleich über gegenstrukturelle Einrichtungen, zum Beispiel negative Allgemeinurteile und alternative Kontaktsysteme.

Mit Blick auf die Steuerverwaltung fallen verschiedene Punkte auf. Erstens räumen die formalen Strukturen des Steuerverfahrensrechts der Information der Steuerpflichtigen bzw. ihrer Kooperation einen hohen Stellenwert ein. Dies bewirkt, dass die Steuerverwaltung ohne die Zustimmung der Steuerpflichtigen entscheiden kann, gleichzeitig aber auf deren Kooperation angewiesen ist. Dies liegt nicht zuletzt am Untersuchungsgrundsatz, der die Steuerverwaltung dazu verpflichtet, den Sachverhalt wahrheitsgemäss festzustellen. Aufgrund des Informationsungleichgewichts ist dazu jedoch eine Mitwirkung der Steuerpflichtigen nötig. Zweitens fällt auf, dass sich Fragen zu den informalen Strukturen ohne weitere empirische Untersuchungen nicht beantworten lassen. Informale Strukturen haben es an sich, dass sie für Aussenstehende teilweise nicht sichtbar sind. Drittens sind im Verhältnis zwischen Steuerverwaltung und Steuervertretern alternative Kontaktsysteme erkennbar. Ein weiteres Beispiel für gegenstrukturelle Einrichtungen findet sich in Steuervorbescheiden. Sie sollen die mangelnde Voraussehbarkeit rechtlicher Entscheidungen der Steuerverwaltung ausgleichen.

3.2 Politik

Nachdem nun das Umweltsystem des Publikums dargestellt wurde, ist in einem zweiten Schritt der Blick auf das Umweltsystem der Politik zu richten. Die Grenze zwischen Politik und Verwaltung ist dabei weniger scharf als die Grenze zwischen Verwaltung und Publikum. Das Verhältnis von Politik und Verwaltung ist vielschichtig und besteht nicht nur aus Befehl¹⁰⁵⁸ und Gehorsam oder aus Zweck-

¹⁰⁵⁸ Wie bereits weiter oben geschrieben, finden Befehle eher in einer hierarchischen Überordnung Anwendung, wenn eine hierarchisch übergeordnete Verwaltungsstelle involviert ist (vgl. § 9 Ziff. 2.3).

setzung und Mittel zur Durchführung.¹⁰⁵⁹ Zwecksetzung und Befehl können zwar Teil der Kommunikation sein, das Verhältnis von Politik und Verwaltung ist jedoch gekennzeichnet durch Informationen.¹⁰⁶⁰ Möchte eine Politikerin mit ihrem Anliegen Erfolg haben, so muss sie sich danach richten, wie das Verwaltungssystem diese Informationen verarbeitet.¹⁰⁶¹

a. Grenze zwischen Politik und Verwaltung

Wo die politische Grenze konkret verläuft, lässt sich im Rahmen von LUHMANN'S Theorie nicht allgemein darlegen. Vielmehr hängt sie von der Art der Kommunikation ab.¹⁰⁶² Unter Politik fällt in diesem Zusammenhang alles, was passiert, bevor verbindliche Entscheidungen gefällt werden. LUHMANN erwähnt beispielsweise die «Festlegung der Parteilinie vor der Abstimmung im Parlament oder wenn der Minister seinen Staatssekretär kommen lässt, um mit ihm zu beraten, ob er an jener heiklen Verbandstagung teilnehmen soll oder besser nicht».¹⁰⁶³ Die Grenze verläuft somit nicht zwischen «Parlament und Regierung oder zwischen Minister und Staatssekretär».¹⁰⁶⁴

Deutlich wird dadurch, dass unter den Politikbegriff nicht die politischen Institutionen fallen, die aus der Staatslehre oder der Gewaltenteilungslehre bekannt sind. So sind Parlament und Regierung ebenfalls Teil des Verwaltungssystems, sofern sie verbindliche Entscheidungen fällen,¹⁰⁶⁵ also beispielsweise Gesetze erlassen. Dies ist auch Ausdruck von LUHMANN'S Ansicht, dass Gesetze, Verordnungen und Verwaltungsakte alle verbindliche Entscheidungen sind und damit «unleugbare Ähnlichkeiten» haben.¹⁰⁶⁶

Die politischen Prozesse hingegen betreffen die «Generalisierung des öffentlichen Einflusses durch die Formulierung konsensfähiger politischer Ziele, die Beschaffung politischer Unterstützung und demokratischer Legitimation».¹⁰⁶⁷ Das

¹⁰⁵⁹ LUHMANN, Grenzen, 146, 149.

¹⁰⁶⁰ LUHMANN, Grenzen, 151.

¹⁰⁶¹ LUHMANN, Grenzen, 150.

¹⁰⁶² LUHMANN, Grenzen, 152.

¹⁰⁶³ LUHMANN, Grenzen, 153.

¹⁰⁶⁴ LUHMANN, Grenzen, 152.

¹⁰⁶⁵ LUHMANN, Grenzen, 153. LUHMANN bezieht sich hier explizit auf die Innenpolitik, da Entscheide in der Aussenpolitik für die Empfänger nicht verbindlich seien (Fn. 61).

¹⁰⁶⁶ LUHMANN, Grenzen, 153 Fn. 62.

¹⁰⁶⁷ LUHMANN, Grenzen, 151.

heisst, die politischen Prozesse sind den verbindlichen Entscheidungen vorgelagert und haben die Funktion, Akzeptanz für deren Verbindlichkeit durch politisches Vertrauen zu schaffen.¹⁰⁶⁸ Die verbindlichen Entscheidungen von Verwaltungsstellen im herkömmlichen Sinne, beispielsweise der Steuerverwaltung, unterscheiden sich hierbei von jenen der Parlamente durch ihren Abstraktionsgrad: Bei vom Parlament entschiedenen Rechtssätzen handelt es sich um sogenannte programmierende Entscheidungen, wobei Entscheidungsprämissen gesetzt werden; Entscheidungen von Verwaltungsstellen beziehen sich hingegen auf Einzelfälle, betreffen das Publikum also unmittelbar.¹⁰⁶⁹

b. Zugang zur politischen Grenze der Steuerverwaltung

Wie erfolgreich die Politik dabei ist, ihre Ziele in der Verwaltung durchzusetzen, hängt LUHMANN zufolge davon ab, wie und an welche Stelle ein Absender von Kommunikation politische Informationen richtet.¹⁰⁷⁰ Die politische Information hat in LUHMANN'S Theorie keine legale Bedeutung, führt also nicht unmittelbar zu einer verbindlichen Entscheidung.¹⁰⁷¹ Die Sicherung des Zugangs zur Grenze zur Verwaltung bzw. «zu den Stellen, in denen diese Informationen für die Verwaltung formuliert werden», ist das Ziel der politischen Parteien.¹⁰⁷² Konkret kann die Information, womit die Politik die Verwaltung beeinflusst, verschiedene Formen annehmen. Die zwei «Schlüsselinformationen» sind Menschen und Empfehlungen von Entscheidungen oder Entscheidungsprogrammen.

(1) Einfluss auf Personalentscheidungen

Die erste Möglichkeit ist die Information in der Form von Menschen, das heisst: Bestimmte Verwaltungsposten mit Entscheidungskompetenz werden mit bestimmten Menschen besetzt.¹⁰⁷³ Diese Menschen zeichnen sich durch ihre Persönlichkeit sowie ein bestimmtes, fest verankertes Vorzugsprogramm von Werten aus. Sie sind also für politische Information besonders zugänglich.¹⁰⁷⁴ Aus der Perspektive der Politik ergibt dies Sinn, da so eingesetzte Personen – ob aus

¹⁰⁶⁸ LUHMANN, Grenzen, 151.

¹⁰⁶⁹ Vgl. § 9 Ziff. 2.3.

¹⁰⁷⁰ LUHMANN, Grenzen, 152.

¹⁰⁷¹ LUHMANN, Grenzen, 156.

¹⁰⁷² LUHMANN, Grenzen, 152.

¹⁰⁷³ LUHMANN, Grenzen, 151 f.

¹⁰⁷⁴ LUHMANN, Grenzen, 151 f.

«Dankbarkeit oder Erwartung, Überzeugung oder Kalkül» – «politisch informierbar bleiben».¹⁰⁷⁵ Kennzeichnend für diese Form der politischen Grenze bzw. der politischen Information ist, dass nicht nur die leitenden Verwaltungsstellen dafür empfänglich sind, sondern auch «Untergebene».¹⁰⁷⁶ Solche Stellen können Positionen mit Regierungsverantwortung, aber auch leitende oder ausführende Verwaltungsstellen sein.

Auf die Steuerverwaltung angewendet bedeutet dies beispielsweise: In einem kantonalen Regierungsrat wird das Finanzdepartement einer Person zugewiesen, die einen bestimmten Führungsstil hat oder bestimmte politische Ansichten vertritt. Denkbar ist aber auch, dass eine Regierungsrätin weitere, ihr hierarchisch unterstellte Positionen mit bestimmten Personen besetzt. So erhält die Politik einen einfacheren Zugang zur Verwaltung und kann ihre politischen Informationen besser platzieren. Damit erhöht sich die Wahrscheinlichkeit, dass diese in verbindliche Entscheidungen umgesetzt werden.

(2) Einfluss durch Empfehlung von Entscheidungsprogrammen

Die Empfehlung von Entscheidungsprogrammen ist die zweite Möglichkeit, mit der die Politik über politische Informationen einen Einfluss auf die Verwaltung nehmen kann.¹⁰⁷⁷ Die Empfehlung von Entscheidungsprogrammen betrifft zum einen die parlamentarische Ebene, das heisst den Gesetzgebungsprozess, an dessen Ende ein neues Entscheidungsprogramm bzw. ein neues Gesetz steht. Der Erfolg solcher Empfehlungen hängt unter anderem davon ab, dass bestimmte Mitglieder der Verwaltung dafür empfänglich sind. Zum anderen kann die Empfehlung von Entscheidungsprogrammen auf der Ebene von Rechts- oder Verwaltungsverordnungen angesiedelt sein.

(3) Einfluss durch Empfehlung von Entscheidungen

Weiter sieht LUHMANN eine dritte Möglichkeit politischer Information: die Empfehlung von Entscheidungen, also den Versuch, konkrete Entscheidungen zu beeinflussen.¹⁰⁷⁸ Für die Steuerverwaltung sind hierbei insbesondere die individuell-konkreten Entscheidungen in Form der Veranlagungsverfügungen zu verstehen. Die Empfehlung von konkreten Entscheidungen lässt sich einerseits betrachten als

¹⁰⁷⁵ LUHMANN, Grenzen, 156.

¹⁰⁷⁶ LUHMANN, Grenzen, 156.

¹⁰⁷⁷ LUHMANN, Grenzen, 152.

¹⁰⁷⁸ LUHMANN, Grenzen, 152.

«unrechtmässige» Einflussnahme auf die Entscheidungsfindung. Davon ist auszugehen, wenn in einem bestimmten Fall abweichend von den bestehenden Entscheidungsprogrammen, also beispielsweise von Gesetzen, entschieden werden soll. Eine Entscheidungsempfehlung kann andererseits auch verstanden werden als Einflussnahme in einem Bereich, in dem tatsächlich ein Entscheidungsspielraum besteht. In beiden Fällen steht die politische Information neben den Informationen der Steuerpflichtigen und des Personals, welche die Entscheidungsfindung ebenfalls beeinflussen.

c. Möglichkeiten der Verwaltung zur Einflussnahme auf die Politik

Nicht nur die Politik versucht, mit politischen Informationen Einfluss auf die Verwaltung zu nehmen. Andersrum beeinflusst auch die Verwaltung die Politik. Der Einfluss der Verwaltung auf die Politik ergibt sich vor allem aus ihren Kontaktsystemen¹⁰⁷⁹ sowie deren immanenter Nähe zu den Umweltsystemen des Publikums und des Personals. Durch ihren engen Kontakt zum Publikum und zum Personal weiss die Verwaltung, wie bestimmte Massnahmen bei diesen zwei Umweltsystemen aufgefasst würden. So kann sie einschätzen, ob beispielsweise ein Gesetzesentwurf politisch gut oder schlecht ankommen würde und welche Massnahmen die Angestellten mit mehr oder weniger Elan umsetzen würden.¹⁰⁸⁰ Die Verwaltung kann aus diesem Grund in beratender Funktion Einfluss auf die Politik nehmen.

Aus dieser Perspektive wird davon ausgegangen, dass die Steuerverwaltung besser als die Politik einschätzen kann, welche Schwierigkeiten bei Gesetzgebungsvorhaben auftreten könnten, beispielsweise welche Aspekte der Einkommenssteuer bei den Steuerpflichtigen auf Unverständnis stossen. Dies ist eine Konsequenz aus dem direkten Kontakt zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen. Aufgrund des täglichen Austauschs mit den Steuerpflichtigen verfügt die Steuerverwaltung jedenfalls über Informationen, die auf der politischen Ebene nur unter grossen Anstrengungen erlangt werden können.

¹⁰⁷⁹ Vgl. § 9 Ziff. 3.1 Bst. d. Ziff. (3) f.

¹⁰⁸⁰ Dazu LUHMANN, Grenzen, 192.

d. Möglichkeiten der Kommunikation zwischen Politik und Publikum

Der Blick auf das Verhältnis von Verwaltung und Politik ist nun durch die Perspektive des Publikums zu ergänzen. Das Publikum hat im Vergleich zur Politik andere Erwartungen an die Verwaltung. Als «Systemleistung» der Verwaltung ist damit die Aufgabe verknüpft, die divergierenden Anforderungen dieser zwei Grenzen auszugleichen.¹⁰⁸¹ Diese verschiedenen Interdependenzen sind folgend näher zu betrachten.

(1) Informationsmöglichkeiten von Politik und Publikum

Zunächst unterscheiden sich die Informations- bzw. Einflussmöglichkeiten von Politik und Publikum auf die Verwaltung. Das Publikum hat direkten, uneingeschränkten Zugang zur Verwaltung und kann ihr die eigenen Interessen direkt mitteilen.¹⁰⁸² LUHMANN erwähnt in diesem Zusammenhang als Beispiel, dass die Steuerpflichtigen als Publikum sich dafür einsetzen können, dass ihre abzugsfähigen Ausgaben auch wirklich steuerlich berücksichtigt werden.¹⁰⁸³ Eine steuerpflichtige Person kann etwa fordern, dass ihre Fahrtkosten für den Arbeitsweg vollständig abgezogen werden. Entsprechend geht es darum, die eigenen Interessen im konkreten Fall zu vertreten. Gleichzeitig muss das Publikum die verbindlichen Entscheidungen der Verwaltung akzeptieren, «sofern sie den Voraussetzungen der Verbindlichkeit» genügen, also weder fehlerhaft noch rechtswidrig sind.¹⁰⁸⁴ Das Publikum kann somit einerseits für die eigenen Interessen eintreten, ist andererseits in gewissem Sinne gegenüber der Verwaltung aber machtlos.¹⁰⁸⁵ Im Gegensatz dazu muss die Politik ihre Interessen pauschalisieren und generalisieren. Dadurch werden sie unpersönlich.¹⁰⁸⁶ Im genannten Beispiel wäre die allgemeine Erhöhung des Fahrtkostenabzugs eine politische Forderung. Diese Generalisierung ermöglicht es der Politik zugleich, die Interessen mit mehr Nachdruck an die Verwaltung bringen.¹⁰⁸⁷ Die beiden Einflussmöglichkeiten von Politik und

¹⁰⁸¹ LUHMANN, Grenzen, 157.

¹⁰⁸² LUHMANN, Grenzen, 158.

¹⁰⁸³ LUHMANN, Grenzen, 158.

¹⁰⁸⁴ LUHMANN, Grenzen, 158.

¹⁰⁸⁵ LUHMANN, Grenzen, 159.

¹⁰⁸⁶ LUHMANN, Grenzen, 158.

¹⁰⁸⁷ LUHMANN, Grenzen, 158.

Publikum ergänzen sich auf diese Weise gegenseitig in ihrer Unvollkommenheit und kompensieren einander gewissermassen.¹⁰⁸⁸

(2) Einfluss des Publikums über die Politik durch Wahlen

Das Publikum kann die Verwaltung auch indirekt beeinflussen, wobei LUHMANN auch hier voraussetzt, dass die Verwaltung weiterhin ohne Zustimmung des Publikums entscheiden kann.¹⁰⁸⁹ Um diese «Machtlosigkeit» des Publikums zu kompensieren, kann es über den Umweg der Politik auf die Verwaltung Einfluss nehmen,¹⁰⁹⁰ beispielsweise über Wahlen, Abstimmungen und Lobbying.¹⁰⁹¹ Diese Kompensationsmöglichkeit steht in LUHMANN'S Theorie neben den bereits ausgeführten gegenstrukturellen Massnahmen und den Interessenverbänden.¹⁰⁹² Wie stark der jeweilige Einfluss von Publikum auf die Politik, von der Politik auf die Verwaltung und von der Verwaltung auf das Publikum ist, bleibt variabel.¹⁰⁹³

Angewendet auf die Steuerverwaltung ist somit von einer indirekten Einflussnahme der Steuerpflichtigen über die Politik auf die Steuerverwaltung auszugehen. Gleichzeitig ist zu berücksichtigen, dass die Interessen einzelner Steuerpflichtiger nicht direkt als politische Informationen an die Verwaltung gerichtet werden. Sie müssen zuvor abstrahiert werden, damit die Politik sie anschliessend als politische Information an die Verwaltung weiterleiten kann. Zusätzlich ist in der Schweiz aufgrund der direktdemokratischen Instrumente über Abstimmungen eine Einflussnahme möglich, indem beispielsweise auf Bundesebene gegen eine Änderung des DBG ein Referendum ergriffen wird.¹⁰⁹⁴ Diese Möglichkeit ist jedoch begrenzt: Nicht alle Steuerpflichtigen dürfen an Wahlen und Abstimmungen teilnehmen, da dies – zumindest auf Bundesebene – an die Staatsbürgerschaft geknüpft ist.¹⁰⁹⁵ Immerhin sind nicht alle formalen demokratischen Instrumente vom Wahl- und Stimmrecht abhängig; das Petitionsrecht ist beispielsweise unabhängig

¹⁰⁸⁸ LUHMANN, Grenzen, 159.

¹⁰⁸⁹ LUHMANN, Grenzen, 159 f. Vgl. dazu § 9 Ziff. 3.1 Bst. a.

¹⁰⁹⁰ LUHMANN, Grenzen, 160.

¹⁰⁹¹ Vgl. LUHMANN, Grenzen 161.

¹⁰⁹² LUHMANN, Grenzen, 160. Vgl. § 9 Ziff. 3.1 Bst. d.

¹⁰⁹³ LUHMANN, Grenzen, 161.

¹⁰⁹⁴ Zur Bedeutung des fakultativen Referendums für die Mitsprache vgl. EHRENZELLER/NOBES, SGK BV, Art. 141 Rz. 8–10.

¹⁰⁹⁵ Dazu HONGLER, SGK BV, Art. 127 Rz. 11.

von der Staatsbürgerschaft.¹⁰⁹⁶ Darüber hinaus bringen sich Interessenverbände oft bei Vernehmlassungen zu Gesetzesänderungen mit einer Stellungnahme ein.¹⁰⁹⁷

e. Zwischenergebnis

Die Grenzen der öffentlichen Verwaltung zum Publikum und zur Politik sind nicht allein durch formale Strukturen geprägt. Die Politik wirkt auch über Empfehlungen von Personalentscheiden, Entscheidungsprogrammen und Entscheidungen auf die Verwaltung ein. Die Verwaltung hat gegenüber der Politik jedoch einen Informationsvorsprung bezüglich der Interessen des Publikums und des Personals. Das heisst, die Verwaltung kann mit diesen Informationen die Politik beeinflussen. Das Publikum kann wiederum seine schwache Stellung gegenüber der Verwaltung verbessern, indem es die Verwaltung über die Politik beeinflusst.

Für die Steuerverwaltung ist ebenfalls davon auszugehen, dass die formalen Strukturen vorliegen, das heisst: Die Politik verfügt über Wege, um die Verwaltung zu beeinflussen. Für die vorliegende Untersuchung ist der Einfluss der Politik auf Entscheidungsprogramme im Sinne von Rechts- und Verwaltungsverordnungen sowie auf individuell-konkrete Entscheidungen besonders relevant. Dies ergibt sich daraus, dass die Politik dadurch die Wertungen der Steuerverwaltung beeinflussen kann. Bemerkenswert ist weiter, dass die Steuerpflichtigen über die direktdemokratischen Instrumente die Möglichkeit haben, den politischen Prozess stärker zu beeinflussen, als dies in LUHMANN'S Theorie mit Bezug auf die deutsche Verwaltung der Fall ist. Insbesondere dem Publikum bzw. den Steuerpflichtigen stehen somit Wege offen, direkt auf die Verwaltung einzuwirken.

3.3 Personal

Nach dem Publikum und der Politik rückt nun das Personal in den Fokus. Das Personal meint jene Personen, die in der Verwaltung arbeiten.¹⁰⁹⁸ Diese Menschen haben eine Persönlichkeit, womit sie gegen aussen auftreten und wahr-

¹⁰⁹⁶ Art. 33 BV.

¹⁰⁹⁷ Art. 147 BV. Siehe LÜTHI/BRUNNER, SGK BV, Art. 147 Rz. 11. Vgl. für eine Untersuchung des Einflusses von Interessenverbänden auf die Gesetzgebung durch Stellungnahmen im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens in Finnland FINÉR, Loopholes, insb. 20–23.

¹⁰⁹⁸ Vgl. § 9 Ziff. 2.4 Bst. b.

genommen werden.¹⁰⁹⁹ Sie selbst sind geprägt von Gefühlen, Vorzugsneigungen und Werthaltungen.¹¹⁰⁰ Damit eine Organisation ihre Funktion erfüllen kann, müssen diese persönlichen Aspekte indes in den Hintergrund treten. An ihre Stelle tritt eine «künstlich homogenisierte, den Organisationsinteressen entsprechende Motivationsstruktur».¹¹⁰¹ Damit dies gelingt, muss ein Mensch bestimmte Bedingungen akzeptieren, um Mitglied einer Organisation zu sein¹¹⁰² bzw. eine Rolle im System zu erfüllen.¹¹⁰³ Im Gegenzug erhält er von der Organisation Vorteile.¹¹⁰⁴ Die persönlichen Aspekte bleiben aber auch mit der Annahme einer Mitgliedschaftsrolle bestehen und bilden daher eine konstante Umwelt der Verwaltung.¹¹⁰⁵

a. Vorteile der Mitgliedsrolle

Die Vorteile einer Mitgliedschaft in der Verwaltung bestehen nach LUHMANN vor allem aus Geld und Prestige.¹¹⁰⁶ Die Mitarbeitenden der Steuerverwaltung erzielen aus ihrer Tätigkeit etwa einen Lohn. Die Rahmenbedingungen für die Arbeit, beispielsweise flexible Arbeitszeiten oder Homeoffice, lassen sich ebenfalls als Vorteile sehen.¹¹⁰⁷ Neben diesen objektiven Vorteilen kommen auch subjektive in Betracht: Beispielsweise können Verwaltungsangestellte eine persönliche Befriedigung aus ihrer Arbeit ziehen, weil sie diese gerne verrichten oder sie ihren Interessen entspricht.

b. Bedingungen für die Mitgliedsrolle

Um von den Vorteilen einer Mitgliedschaft zu profitieren, müssen die Mitglieder nach LUHMANN bestimmte Bedingungen erfüllen. Die Mitgliedsrolle in der Verwaltung ist an formale Erwartungen geknüpft.¹¹⁰⁸ Diese stellen jedoch nur einen

¹⁰⁹⁹ LUHMANN, Grenzen, 164.

¹¹⁰⁰ LUHMANN, Grenzen, 164.

¹¹⁰¹ LUHMANN, Grenzen, 164.

¹¹⁰² LUHMANN, Grenzen, 165.

¹¹⁰³ LUHMANN, Grenzen, 166.

¹¹⁰⁴ LUHMANN, Grenzen, 165.

¹¹⁰⁵ LUHMANN, Grenzen, 165.

¹¹⁰⁶ LUHMANN, Grenzen, 171.

¹¹⁰⁷ Diese werden u. a. bei Stellenausschreibungen des kantonalen Steueramts Zürich regelmässig hervorgehoben.

¹¹⁰⁸ LUHMANN, Grenzen, 166.

Teil der sozialen Erwartungen dar, die insgesamt an eine Person gerichtet sind.¹¹⁰⁹ Für eine Organisation im Allgemeinen, insbesondere für die öffentliche Verwaltung, ist zentral, dass diese externen Erwartungen an eine Person keine Geltung haben.¹¹¹⁰ Stellt man sich also zwei befreundete Personen vor, wovon eine in der Steuerverwaltung arbeitet, so kann die andere Person nicht davon ausgehen, dass ihre Freundin sie vorteilhaft behandelt – obschon sie dies in ihrer Rolle als Freundin in der Freizeit tun würde.

Im Vergleich mit Produktionsbetrieben ist das Handeln von Verwaltungsmitgliedern durch ein stärkeres Mass an Selbstbeteiligung geprägt, da es vor allem aus Kommunikation besteht.¹¹¹¹ Die Kommunikation muss zwar formal erscheinen, also «sachlich und unpersönlich» sein, enthält jedoch stets «gewichtige Komponenten persönlicher Selbstdarstellung».¹¹¹² Dies kann sich in der «bevorzugten Kontaktform (formal oder informal), der Kommunikationstechnik (schriftlich, telephonisch, mündlich) und der Kontaktgelegenheit, in der Ausdrucksweise, in den mehr angedeuteten und zugewinkten Nebenmitteilungen, in dem zur Schau gestellten Informationsbesitz, in der Kühnheit der eigenen Schlußfolgerungen, in der Neuheit von Ansichten oder in der Richtung ihres Konformismus und nicht zuletzt in der Möglichkeit zu Initiativen» manifestieren.¹¹¹³ Dieses Verhältnis von formalen Anforderungen und persönlicher Selbstdarstellung ist «die charakteristische Problematik des Verwaltungssystems an seiner Personalgrenze».¹¹¹⁴ Die Mitarbeitenden der Verwaltung verfügen folglich über besonders viele Möglichkeiten, sich selbst in ihrer Kommunikation mit dem Publikum darzustellen.

Für die Mitglieder der Steuerverwaltung – vorliegend die Steuerkommissärinnen – bedeutet dies: Sie müssen sich an die rechtsstaatlichen Grundlagen für die Verwaltungstätigkeit halten, folglich das Gleichbehandlungsgebot respektieren, sich an Treu und Glauben halten und dürfen nicht willkürlich entscheiden.¹¹¹⁵ Vor allem aber müssen sie sich an die Entscheidungsprogramme der vorgesetzten Stellen halten, also an die Steuergesetze oder Verordnungen.¹¹¹⁶ In Einzelfällen können diese Anforderungen mit der persönlichen Sphäre der Verwaltungsmitglieder kol-

¹¹⁰⁹ LUHMANN, Grenzen, 166 f.

¹¹¹⁰ LUHMANN, Grenzen, 169.

¹¹¹¹ LUHMANN, Grenzen, 172 f.

¹¹¹² LUHMANN, Grenzen, 173.

¹¹¹³ LUHMANN, Grenzen, 174.

¹¹¹⁴ LUHMANN, Grenzen, 174.

¹¹¹⁵ Vgl. zu den verfassungsmässigen Anforderungen allgemein § 4 Ziff. 1.

¹¹¹⁶ Vgl. zum Legalitätsprinzip § 4 Ziff. 1.1.

lidieren: Empfindet eine Steuerkommissärin als Privatperson den Kinderdrittbetreuungsabzug etwa als zu niedrig,¹¹¹⁷ darf sie den Abzug dennoch nur im gesetzlichen Rahmen gewähren.

c. Verflechtung dienstlicher Kommunikation mit dem Selbstdarstellungsinteresse

Die persönliche Sphäre der Verwaltungsmitglieder besteht nach LUHMANN'S Theorie aus ihren Gefühlen, eigenen Werteinstellungen und Persönlichkeiten.¹¹¹⁸ Zu einer Kollision dieser persönlichen Sphäre und der formalen Anforderungen der Organisation kommt es beispielsweise, wenn die persönlichen Wertpräferenzen einer entscheidenden Person zu einer anderen Entscheidung führen würden als die rechtlichen Grundlagen. Dieser Widerspruch zwischen den formalen Anforderungen an die Mitglieder eines sozialen Systems und deren persönlicher Sphäre führt zu einem Rollenkonflikt. Dieser Rollenkonflikt zeichnet sich durch verschiedene Aspekte aus, denen im Folgenden nachzugehen ist.

(1) Trennung von formalem und informalem Verhalten

Von Bedeutung ist zunächst die «Trennung von formalem und informalem Verhalten».¹¹¹⁹ Diese wird notwendig, wenn ein System mehrere Umwelten aufweist.¹¹²⁰ Bezogen auf die Verwaltung wird das Verhalten der Mitglieder nicht nur durch das Personal gesteuert, also die persönliche Sphäre der entscheidenden Personen. Vielmehr liegen zusätzlich Verhaltenserwartungen des Publikums und der Politik vor.¹¹²¹ Das Zusammenspiel von formalem und informalem Verhalten ermöglicht es der Verwaltung, auf eine Art zu handeln, die den Erwartungen aus den Umweltsystemen genügt.¹¹²² Für die Steuerverwaltung bedeutet dies: Eine Steuerkommissärin darf Veranlagungsentscheidungen nicht nach persönlichen Präferenzen und Werteinstellungen fällen, sondern muss sich an formalen Regeln wie Gesetzen und Verwaltungsverordnungen orientieren. Ferner darf sie für Wertungen ebenfalls nicht ausschliesslich nach eigenen Präferenzen entscheiden,

¹¹¹⁷ Vgl. zur Diskussion CAJACOB, Kinderbetreuung, Rz. 24–37.

¹¹¹⁸ LUHMANN, Grenzen, 164.

¹¹¹⁹ LUHMANN, Grenzen, 175.

¹¹²⁰ LUHMANN, Grenzen, 175.

¹¹²¹ LUHMANN, Grenzen, 175.

¹¹²² LUHMANN, Grenzen, 177.

sondern muss Erwartungen der anderen beiden Umweltsysteme, also der Steuerpflichtigen und der Politik, miteinbeziehen.

(2) *Persönliche Selbstdarstellungsstrategien*

Hinzu treten zahlreiche persönliche Selbstdarstellungsstrategien.¹¹²³ Zentral ist insbesondere, wie ein Mitglied entscheidet und wie es sich verhält, wenn die Organisationsstruktur ihm eine Wahlmöglichkeit lässt.¹¹²⁴ Tritt ein Mensch in die Verwaltung ein, entscheidet er eigenständig darüber, wie er diese neue Rolle als Mitglied ausfüllen möchte.¹¹²⁵ Er kann sich seiner Persönlichkeitsstruktur entsprechend verhalten – oder grundlegend davon abweichen. Die Entscheidung darüber steht ihm offen.

Für die Steuerverwaltung kann diese Entscheidung beispielsweise in der Kommunikation mit Steuerpflichtigen bedeutsam sein. So kann eine Steuerkommissarin im Austausch mit Steuerpflichtigen eher distanziert auftreten oder sich nahbar geben. Sie kann in Zweifelsfällen eher zugunsten oder zuungunsten der Steuerpflichtigen entscheiden. Persönliche Selbstdarstellungsstrategien können zudem auch im internen, kollegialen Verhältnis von Bedeutung sein. Eine Steuerkommissarin kann beispielsweise hilfsbereit sein oder egoistisch handeln, mithin auf das eigene Fortkommen bedacht sein.

(3) *Persönliche Bedingtheit von Verhalten*

Allgemein beobachtet LUHMANN eine «Überschätzung der persönlichen Verhaltensbedingungen im täglichen Zusammenleben».¹¹²⁶ Damit umschreibt er den Umstand, dass problematisches, nicht regelkonformes Verhalten anderer Personen als persönlich bedingt ausgelegt wird.¹¹²⁷ Grundsätzlich ist es demnach so, dass Verhalten als unproblematisch betrachtet wird, solange es sich im Rahmen einer «sozial vorgezeichneten» Rolle bewegt.¹¹²⁸ Alles abweichende Verhalten wird als grundsätzlich problematisch gesehen.¹¹²⁹ Dies täuscht darüber hinweg, dass persönliche Faktoren in das Verhalten hineinspielen, selbst wenn eine Person

¹¹²³ LUHMANN, Grenzen, 178.

¹¹²⁴ LUHMANN, Grenzen, 179.

¹¹²⁵ LUHMANN, Grenzen, 180.

¹¹²⁶ LUHMANN, Grenzen, 180.

¹¹²⁷ LUHMANN, Grenzen, 175.

¹¹²⁸ LUHMANN, Grenzen, 183.

¹¹²⁹ LUHMANN, Grenzen, 184.

rollenkonform handelt.¹¹³⁰ Verhält sich eine Person jedoch nicht rollenkonform, so muss dies nicht unbedingt aufgrund persönlicher Faktoren sein. Oft liegen die Ursachen des abweichenden Verhaltens, so LUHMANN, in systeminternen Problemen.¹¹³¹ Das abweichende Verhalten trägt dann dazu bei, dieses interne Problem zu lösen.¹¹³²

Im Zusammenhang mit dieser Beobachtung ist das «Überwälzen organisatorisch ungelöster Probleme auf die Einzelperson» zu sehen.¹¹³³ Umschrieben werden hierbei die teilweise divergierenden Anforderungen an einzelne Personen. Diese stehen dann vor der Schwierigkeit, ein Problem zu lösen, ohne dabei «allzusehr [sic!] anzuecken».¹¹³⁴

Nur weil eine Steuerkommissärin sich nicht rollenkonform verhält, ist dies aus der Perspektive der Theorie somit nicht zwingend auf persönliche Gründe zurückzuführen. Vielmehr kann es sein, dass mit dem abweichenden Verhalten systeminterne Probleme gelöst werden. Tritt eine entscheidende Person ungeduldig auf, kann dies an deren Persönlichkeit liegen. Es kann jedoch auch systembedingt notwendig sein, Druck auf die Steuerpflichtigen auszuüben und diese damit zu einem bestimmten Verhalten zu bringen.

d. Zwischenergebnis

Die Mitgliedschaft in einem sozialen System wie der öffentlichen Verwaltung ist an bestimmte Bedingungen gebunden, die voraussetzungslos erfüllt werden müssen.¹¹³⁵ Im Gegenzug dafür erhalten die Mitglieder bestimmte Vorteile. Dazu zählt etwa ein Lohn oder die Möglichkeit, im Homeoffice zu arbeiten.¹¹³⁶ Die Bedeutung dieser Vorteile unterscheidet sich je nach Persönlichkeit. Diese Persönlichkeit der Mitglieder zeigt sich allgemein an der Grenze zwischen Verwaltung und Personal. Daraus ergibt sich die Schwierigkeit, dass die Verwaltungsangestellten ihre Persönlichkeit auch dann nicht vollständig ignorieren können, wenn sie eine bestimmte Rolle einnehmen. Diese Schwierigkeit tritt an

¹¹³⁰ LUHMANN, Grenzen, 183.

¹¹³¹ LUHMANN, Grenzen, 184 f.

¹¹³² LUHMANN, Grenzen, 184 f.

¹¹³³ LUHMANN, Grenzen, 186.

¹¹³⁴ LUHMANN, Grenzen, 187.

¹¹³⁵ Vgl. § 9 Ziff. 3.3 Bst. b.

¹¹³⁶ Vgl. § 9 Ziff. 3.3 Bst. a.

verschiedenen Stellen zutage, vor allem im direkten Kontakt mit dem Publikum oder Kollegen.¹¹³⁷

In der Steuerverwaltung scheint die persönliche Sphäre der Steuerkommissärinnen auf Ebene der Kommunikation durch. Sie beeinflusst, wie sie gegenüber den Steuerpflichtigen und gegenüber Kollegen auftreten.¹¹³⁸ Jedoch lässt sich nicht ausschliessen, dass die persönliche Sphäre auch bei Entscheidungsprogrammen oder individuell-konkreten Entscheidungen einfließt.¹¹³⁹ Das bedeutet: Neben Einflüssen aus der Politik, von den Steuerpflichtigen und den Steuervertretern sind auch persönliche Einflüsse auf Entscheidungen möglich.

4. Einordnung der Auslegung von Rechtssätzen

Während die Theorie die formale Programmierung von Entscheidungen untersucht, geht sie nicht darauf ein, wie die Entscheidungsprogramme verstanden werden. Damit bleibt ein Aspekt unbeleuchtet, der für diese Arbeit wichtig ist, nämlich die Frage, wie die Auslegung eines Rechtssatzes zu qualifizieren ist. Grundsätzlich kommen diesbezüglich zwei Möglichkeiten in Betracht:

Erstens kann die Auslegung den politischen Prozessen zugeordnet werden. Begründen lässt sich dies mit dem Argument, die Auslegung in der Theorie stehe vor dem verbindlichen Entscheiden.¹¹⁴⁰ Für diese Annahme spricht, dass die Auslegung allein noch keine verbindliche Entscheidung begründet. Die Auslegung geht zwar von einem Entscheidungsprogramm aus, ist davon jedoch nicht vollständig bestimmt. Was bei der Auslegung passiert, ist vergleichbar mit dem, was die Politik macht: Verschiedene Interessen werden betrachtet, es wird abgewogen und die Auslegung mit der grössten Akzeptanz wird gewählt.¹¹⁴¹

Zweitens lässt sich die Auslegung als ein verwaltungsinterner Prozess zur Konsolidierung der Informationen aus den verschiedenen Umwelten verstehen. Bei der Auslegung spielen Informationen aus der politischen Sphäre eine Rolle, beispiels-

¹¹³⁷ Vgl. § 9 Ziff. 3.3 Bst. c.

¹¹³⁸ Vgl. § 9 Ziff. 3.3 Bst. c. Ziff. (2).

¹¹³⁹ Vgl. § 9 Ziff. 3.3 Bst. c. Ziff. (1).

¹¹⁴⁰ Vgl. § 9 Ziff. 2.2.

¹¹⁴¹ Akzeptanz muss nicht unbedingt «moralisch» konnotiert sein, sondern kann bspw. auch Akzeptanz durch Gerichte aufgrund der Beachtung des Legalitätsprinzips bedeuten.

weise die Diskussionen im Parlament vor der Abstimmung über eine Vorlage. Weiter sind Informationen aus dem Publikum zentral. Die Auslegung findet zudem im Rahmen der Subsumtion statt. Dabei wandert das Auge stets vom Rechtsatz zum tatsächlichen Sachverhalt und wieder zurück.¹¹⁴² Der Sachverhalt beruht bei der Festsetzung der Steuerschuld weitgehend auf Informationen der Steuerpflichtigen. Nicht zuletzt ist ausgehend von LUHMANNs Theorie anzunehmen, dass Persönlichkeit sowie persönliche Motive oder Einstellung der Sachbearbeiterin das Auslegungsergebnis beeinflussen. Dieser Einordnung folgend ist die Auslegung ein zentraler Prozess bei der Konsolidierung der Informationen aus der Umwelt.

5. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

Zunächst hat sich gezeigt, dass die Steuerverwaltung ein soziales System ist mit der Funktion, verbindlich über die Steuerschuld der Steuerpflichtigen zu entscheiden.¹¹⁴³ Hierfür hat sich die Verwaltung funktional und segmentär differenziert. Da dadurch die Zuständigkeiten innerhalb der Verwaltung aufgeteilt werden, schränkt dies die Entscheidungsmöglichkeiten der Steuerverwaltung im Einzelfall ein.¹¹⁴⁴

Die Steuerverwaltung fällt Entscheidungen mit Entscheidungsprogrammen oder konkreten Entscheidungen.¹¹⁴⁵ Bei ersteren handelt es sich beispielsweise um Steuergesetze oder Verwaltungsverordnungen. Diese Entscheidungsprogramme schränken die Möglichkeiten von konkreten Entscheidungen ein,¹¹⁴⁶ bilden somit die Entscheidungsprämissen für die konkreten Entscheidungen. Entscheidungen der Steuerverwaltung erfolgen sodann als Veranlagungsverfügungen.¹¹⁴⁷

Sowohl bei der Entscheidung über Entscheidungsprogramme als auch bei konkreten Entscheidungen unterliegt die Steuerverwaltung den Einflüssen der Umwelt. Diese Umwelt besteht aus verschiedenen Umweltsystemen. Die wichtigsten Umweltsysteme sind die Steuerpflichtigen, die Politik und das Personal der Steuerverwaltung.¹¹⁴⁸ Dieses Verhältnis konstituiert sich durch formale und infor-

¹¹⁴² Vgl. § 7 Ziff. 1.

¹¹⁴³ Vgl. § 9 Ziff. 2.1.

¹¹⁴⁴ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. f.

¹¹⁴⁵ Vgl. § 9 Ziff. 2.3 Bst. a.

¹¹⁴⁶ Vgl. § 9 Ziff. 2.3 Bst. b.

¹¹⁴⁷ Vgl. § 9 Ziff. 2.3 Bst. c.

¹¹⁴⁸ Vgl. § 9 Ziff. 2.4 Bst. b.

male Strukturen, welche wiederum die Einflüsse bestimmen, welche die Umweltsysteme auf die Entscheidungen der Steuerverwaltung haben.¹¹⁴⁹

Die Theorie von LUHMANN ermöglicht es, diese Einflüsse zu systematisieren. Wie stark der Einfluss der Umweltsysteme auf Entscheidungen der Steuerverwaltung im Einzelfall tatsächlich ausfällt, ist aber situationsbezogen festzustellen. Darüber hinaus ergibt sich bei der Anwendung der Theorie auf die Steuerverwaltung die Schwierigkeit, dass nicht alle Handlungs- und Entscheidungsstrukturen von aussen erkennbar sind. Ausgehend von der Theorie lässt sich grundsätzlich annehmen, dass Strukturen vorhanden sind. Jedoch kann nicht abschliessend beurteilt werden, wie diese konkret ausgestaltet sind.

Die bisherigen Ausführungen haben von aussen erkennbare Handlungsstrukturen der Steuerverwaltung identifiziert und anhand der Theorie beschrieben und systematisiert. Die formalen Handlungsstrukturen zeigen sich hauptsächlich in den rechtlichen Rahmenbedingungen gemäss Kapitel 4. Die informalen Handlungsstrukturen umfassen nicht formalisierte Abläufe, etwa den nicht rein unpersönlichen Kontakt zwischen Steuerpflichtigen und Mitarbeitenden der Steuerverwaltung.¹¹⁵⁰ Einige dieser Strukturen wurden in den vorstehenden Ausführungen – ausgehend von LUHMANNs Ansätzen zur öffentlichen Verwaltung – für die Steuerverwaltung in der Schweiz beschrieben. Ergänzt wurde dies beispielhaft durch informale Strukturen, die spezifisch in der Steuerverwaltung zu finden sind, unter anderem Steuervorbescheide¹¹⁵¹ sowie Kontaktsysteme zwischen Steuervertretern und Mitarbeitenden der Steuerverwaltung.¹¹⁵²

Die Theorie eignet sich somit für eine Systematisierung der Einflussfaktoren auf die Entscheidungen der Steuerverwaltung. Sie ermöglicht es, zu beschreiben, wann, wie und unter welchen Bedingungen die Steuerverwaltung bei der Rechtsanwendung Wertungen vornimmt. Dabei zeigte sich, dass diese Wertungen durch die Politik, die Steuerpflichtigen und das Personal der Steuerverwaltung selbst beeinflusst werden. Gleichzeitig machte dies die Limitationen einer theoretischen Annäherung sichtbar, da vor allem bestimmte informale Strukturen verdeckt bleiben. Um die formalen und informalen Handlungsstrukturen der Steuerverwaltung ganzheitlich zu erfassen, bietet sich daher eine empirische Untersuchung an. Dies ist der Schwerpunkt des folgenden, abschliessenden Kapitels.

¹¹⁴⁹ Vgl. § 9 Ziff. 3.

¹¹⁵⁰ Vgl. § 9 Ziff. 3.3 Bst. c.

¹¹⁵¹ Vgl. § 9 Ziff. 3.1 Bst. d. Ziff. (5).

¹¹⁵² Vgl. § 9 Ziff. 3.1 Bst. d. Ziff. (3).

§ 10 Erkenntnisse aus der Praxis der Steuerverwaltung

NIKLAS LUHMANN unterscheidet in seiner funktional-strukturellen Systemtheorie zwischen formalen und informalen Strukturen. Während sich formale Strukturen etwa in Rechtssätzen finden lassen und daher von aussen erkennbar sind, ist die Identifikation informaler Strukturen eine Herausforderung. Aufgrund ihres informalen Charakters sind sie von aussen nicht ohne Weiteres erkennbar. Zwar lässt sich unter Anwendung von LUHMANN'S Theorie ihre Existenz vermuten, um sie jedoch nachweisen zu können, bedarf es empirischer Untersuchungen.

1. Entscheidungsfindung in der Rechtsanwendung als Gegenstand empirischer Forschung

In der Schweiz und den übrigen deutschsprachigen Ländern fehlen, soweit ersichtlich, empirische Untersuchungen zur Entscheidungsfindung bei der Rechtsanwendung in der Steuerverwaltung.¹¹⁵³ Gleichzeitig existieren jedoch empirische Ansätze, welche die Entscheidungsfindung in der Rechtsanwendung im Allgemeinen – das heisst ausserhalb der Steuerverwaltung – in den Blickpunkt rücken. Diese Studien lassen sich wie folgt unterteilen. In einem ersten Teil der Studien wird die Entscheidungsfindung in Gerichten und von Richterinnen untersucht.¹¹⁵⁴ Ein zweiter Teil der Studien konzentriert sich auf die Entscheidungsfindung in

¹¹⁵³ Vgl. aber bspw. mit einer Studie zum Umgang von Mitarbeitenden der niederländischen Steuerverwaltung mit Unsicherheiten RAAPHORST, *Uncertainty experiences*, insb. 498–499. Zum Einfluss stereotypischer Annahmen auf die Entscheidungen von Mitarbeitenden der niederländischen Steuerverwaltung RAAPHORST/GROENEVELD/VAN DE WALLE, *Double Standards*, insb. 141–147. Siehe für Deutschland indes Fn. 1154.

¹¹⁵⁴ Für Deutschland u.a. die folgenden qualitativen Studien: LAUTMANN, *Richterliche Strategien*, insb. 47 f.; LAUTMANN, *Justiz*, insb. 181–224; KRANENPOHL, *Schleier*, zusammenfassend 495–505; STEGMAIER, *Wissen*, 391–409. Bemerkenswert ist eine aktuelle quantitative Untersuchung zur richterlichen Entscheidungsfindung in der Schweiz im Zusammenhang mit der Strafzumessung von RANZONI, *Gerechte Strafen*, insb. Rz. 412–563. Vgl. mit einer Untersuchung des Lobbyings gegenüber Richterinnen BINDER, *Unabhängige Justiz*, 167–354. Vgl. auch m.w.H. LAUTMANN, *Justiz*, 14–17; KRAMER/ARNET, *Juristische Methodenlehre*, 54, Fn. 35 f. Vgl. mit einer theoretischen Untersuchung richterlicher Entscheidungsfindung aus konstruktivistischer Perspektive LEE, *Struktur*, 198–201, 284–287, 427–429.

mit den Erkenntnissen zur Steuerverwaltung kommt er zum Schluss, dass bei der Rechtsanwendung neben den formellen Entscheidungsgrundlagen informelle für die Entscheidungsfindung eine Rolle spielen.

1.2 Verwaltungsentscheidungen als Resultat deliberativer Interaktionen

OLIVER SCHMIDTKE analysierte die Entscheidungsfindung der öffentlichen Verwaltung. Ausgehend vom Konzept der deliberativen Demokratie untersuchte er, wie Deliberation¹¹⁶² in Interaktionen zwischen Mitarbeitenden der öffentlichen Verwaltung und Bürgern stattfindet. Dafür wertete er leitfadengestützte Interviews mit Mitarbeitenden der öffentlichen Verwaltung und mit Bürgern sowie aufgezeichnete Face-to-Face-Interaktionen aus.¹¹⁶³ Diese Datenauswertung erfolgte anhand einer Konversationsanalyse.¹¹⁶⁴ SCHMIDTKE kommt zum Schluss, dass in Interaktionen zwischen Mitarbeitenden der öffentlichen Verwaltung, unter anderem des Finanzamts, Deliberation stattfindet, das heisst: Kleine Aushandlungsprozesse finden statt, auch wenn statusbedingte Machtasymmetrien bestehen bleiben.¹¹⁶⁵ Nichtsdestotrotz kommt er zum Schluss, dass die Mitarbeitenden des Finanzamts in keinem untersuchten Fall von ihrer «praktischen Entscheidung» abwichen.¹¹⁶⁶ Raum für Deliberation sieht er insbesondere bei administrativen Ermessensspielräumen sowie «offene[n] Fragen der korrekten Zuordnung der festgelegten Regelungen zu lebensweltlichen Realitäten», also beispielsweise bei der Frage, ob die «Ausgaben für die schulische Nachhilfe» steuerlich abzugsfähig sind.¹¹⁶⁷ SCHMIDTKE beobachtete eine Orientierung der interagierenden Personen an bereits getroffenen Entscheidungen. Weiter sieht er die Rolle der Mitarbeitenden der Verwaltung darin, den Betroffenen aufzuzeigen, welche Möglichkeiten gesetzeskonformen Handelns bestehen.¹¹⁶⁸

¹¹⁶² «Deliberation» definiert SCHMIDTKE hierbei als «eine Phase der Abwägung von Handlungsoptionen vor dem Vollzug einer Entscheidung [...], die sich vielfach auch auf Ämtern wiederfindet» (SCHMIDTKE, Deliberation, 16).

¹¹⁶³ SCHMIDTKE, Deliberation, 153 f.

¹¹⁶⁴ SCHMIDTKE, Deliberation, 155.

¹¹⁶⁵ SCHMIDTKE, Deliberation, 335. Vgl. auch Buchbesprechung in JUNGMAN, Sammelbesprechung, 430 f.

¹¹⁶⁶ SCHMIDTKE, Deliberation, 339.

¹¹⁶⁷ SCHMIDTKE, Deliberation, 334.

¹¹⁶⁸ SCHMIDTKE, Deliberation, 336.

SCHMIDTKES Untersuchung ist für die vorliegende Arbeit aufschlussreich, da sie mit den «Aushandlungsprozessen» ebenfalls «informelle» Handlungen der Verwaltung untersucht. Sie unterscheidet sich vom vorliegend gewählten Ansatz indes, indem sich der Autor auf den Einfluss im Rahmen von Gesprächen zwischen den Mitarbeitenden der Verwaltung und den Bürgern beschränkt. Von Bedeutung ist jedoch die Erkenntnis SCHMIDTKES, dass ein Spielraum für Aushandlungen zu existieren scheint.¹¹⁶⁹

Die Studien von LAUTMANN und von SCHMIDTKE zeigen Möglichkeiten auf, wie die Entscheidungsfindung in der Rechtsanwendung untersucht werden kann. Ihre Herangehensweise und die Ergebnisse machen deutlich, dass empirische Untersuchungen vermeintlich «versteckte» informale Handlungsstrukturen an die Oberfläche holen können. Ausgehend von diesem Befund gilt es in einem nächsten Schritt, eine geeignete empirische Methode für die Untersuchung der Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung zu finden.

2. Methodische Grundlagen der Untersuchung

Grundsätzlich gelten für die Verwaltungswissenschaft wie für die anderen empirisch-analytischen Sozialwissenschaften die Grundsätze des kritischen Rationalismus.¹¹⁷⁰ Wissenschaftliche Aussagen müssen also intersubjektiv überprüfbar und werturteilsfrei sein. Weiter müssen sich die Erklärungen aus den Handlungen von Individuen ableiten lassen.¹¹⁷¹ Von Bedeutung ist zudem, dass der Zweck einer Studie klar ist sowie der Forschungsgegenstand und die angewendete Methode kohärent sind.¹¹⁷² Diesen Vorgaben soll im Folgenden Rechnung getragen werden.

2.1 Forschungsgegenstand

Zunächst ist der Forschungsgegenstand darzulegen. Die Betrachtung der Entscheidungsfindung bzw. der Ausfüllung des Entscheidungsspielraums durch die Steuerverwaltung aus einer System-Umwelt-Perspektive legt nahe, dass die Entscheidungen der Steuerverwaltung auf der Basis von formalen und informalen

¹¹⁶⁹ Vgl. § 9 Ziff. 3.1.

¹¹⁷⁰ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 41.

¹¹⁷¹ «Methodologischer Individualismus». Dazu BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 42.

¹¹⁷² LEWIS/MACNAUGHTON NICHOLLS, Design Issues, 48.

Strukturen gefällt werden.¹¹⁷³ Da sich diese jedoch wie gezeigt theoretisch nur bedingt nachvollziehen lassen,¹¹⁷⁴ bedarf es einer weitergehenden empirischen Untersuchung. Untersucht werden demnach formale und informale Einflüsse auf Wertungen der Steuerverwaltung, die bisher verdeckt blieben.

Dieser Einblick kann erstens dabei helfen, die Plausibilität der Anwendung der System-Umwelt-Theorie auf die Steuerverwaltung aufzuzeigen. Damit soll ein erster Abgleich der Resultate mit der Anwendung der Theorie auf die Steuerverwaltung ermöglicht werden. Zweitens besteht die Möglichkeit, weitere formale und informale Strukturen herauszuarbeiten, welche die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung beeinflussen. Nicht zuletzt soll ein direkter Bezug zur Praxis der Steuerverwaltung hergestellt werden. Die Interviews sollen demnach dazu dienen, Probleme in der Praxis zu identifizieren.

Auf Basis des umrissenen Forschungsgegenstandes wurden die Interviews ausgehend von den folgenden Fragen strukturiert:

1. Wie gehen Steuerkommissäre bei der Entscheidungsfindung vor?
2. Worauf basieren die Entscheidungen von Steuerkommissären?
3. Wie beurteilen Steuerkommissäre ihre Rolle im Verhältnis zur Politik und zu den Steuerpflichtigen?

2.2 Forschungsmethode

Bei sozialwissenschaftlichen empirischen Untersuchungen lassen sich qualitative und quantitative Methoden unterscheiden.¹¹⁷⁵ Quantitative Methoden erheben Daten als Zahlen¹¹⁷⁶ und sind somit stark standardisiert.¹¹⁷⁷ Ihre Resultate werden anhand ihrer Repräsentativität gemessen.¹¹⁷⁸ Im Gegensatz dazu sind qualitative Daten vielfältiger.¹¹⁷⁹ Dazu zählen etwa Texte, Audioaufzeichnungen oder Videos.¹¹⁸⁰ Quantitative und qualitative Methoden unterscheiden sich ferner im Vor-

¹¹⁷³ Vgl. § 9.

¹¹⁷⁴ Vgl. § 9 Ziff. 5.

¹¹⁷⁵ Statt vieler BAER, Rechtssoziologie, 10 Rz. 14.

¹¹⁷⁶ KUCKARTZ/RÄDIKER, Qualitative Inhaltsanalyse, 16; BAER, Rechtssoziologie, 10 Rz. 14.

¹¹⁷⁷ Vgl. FLICK, Qualitative Sozialforschung, 53, m. w. H.

¹¹⁷⁸ Vgl. zu den unterschiedlichen Forschungsbewertungen und zur Verallgemeinerung FLICK, Qualitative Sozialforschung, 50.

¹¹⁷⁹ KUCKARTZ/RÄDIKER, Qualitative Inhaltsanalyse, 16.

¹¹⁸⁰ KUCKARTZ/RÄDIKER, Qualitative Inhaltsanalyse, 16.

gang der Datenerhebung und -auswertung. Generell eignen sich quantitative Methoden besser, um stark formalisierbare und standardisierbare Fragestellungen zu untersuchen.¹¹⁸¹ Qualitative Methoden sind besser geeignet, um komplexe Lebenssachverhalte zu erforschen.¹¹⁸² Die Resultate qualitativer Forschung sind nie repräsentativ.¹¹⁸³ Teilweise wird die Meinung vertreten, dass quantitative Methoden tendenziell dazu dienen, Theorien zu überprüfen, qualitative Methoden hingegen dazu eingesetzt werden, Theorien zu finden, zu bilden oder zu erweitern.¹¹⁸⁴ Die Beschränkung auf dieses Unterscheidungskriterium würde jedoch zu kurz greifen. So lassen sich auch mit qualitativen Methoden Theorien testen.¹¹⁸⁵ Eine klare Trennung ist demnach nicht möglich und es hängt im Einzelfall von Forschungsgegenstand und Forschungsziel ab, welche Methode sinnvoller ist.

Der vorliegende Ansatz folgt einem dualen Vorgehen: Einerseits wird untersucht, ob die Anwendung der System-Umwelt-Theorie auf die Steuerverwaltung zu plausiblen Erkenntnissen führt. Hierbei sollen weitere formale und informale Strukturen innerhalb der Steuerverwaltung identifiziert werden. Andererseits soll Raum geschaffen werden, um weitere Aspekte nachvollziehen zu können, die ausserhalb des Rahmens formaler und informaler Einflussfaktoren stehen. Neben der Plausibilisierung der Theorie enthält das Vorgehen demnach explorative Elemente. Deshalb erweist sich vorliegend ein qualitativer Ansatz als zielführend.¹¹⁸⁶ Vor allem die explorativen Elemente des Forschungsgegenstands können nicht mit standardisierten Fragen erhoben werden, sondern erfordern Flexibilität. Dies deckt sich mit dem dynamischen Charakter des qualitativen Vorgehens, das es ermöglicht, neue Informationen aus den erhobenen Daten in das Forschungsdesign und die Theorie aufzunehmen.¹¹⁸⁷

¹¹⁸¹ Vgl. FLICK, Qualitative Sozialforschung, 53, m. w. H. Vgl. mit einer Übersicht über neuere rechtswissenschaftliche Forschung mit quantitativen Methoden HAMANN, Taxonomie, 44–61.

¹¹⁸² REH, Soziologische Erkenntnisse, 110.

¹¹⁸³ Vgl. zu den Einschränkungen qualitativer Methoden REH, Soziologische Erkenntnisse, 110 f.

¹¹⁸⁴ SEDLMEIER/RENKEWITZ, Forschungsmethoden, 992.

¹¹⁸⁵ LEWIS/MACNAUGHTON NICHOLLS, Design Issues, 52, m. w. H.

¹¹⁸⁶ Ebenso in Bezug auf die Implementationsforschung allgemein HUCKE/WOLLMANN, Methodenprobleme, 222.

¹¹⁸⁷ LEWIS/MACNAUGHTON NICHOLLS, Design Issues, 52, m. w. H.

2.3 Durchführung semi-strukturierter Interviews

In der qualitativen Forschung lassen sich verschiedene qualitative Daten nutzen. Zur Auswertung stehen ebenfalls mehrere Möglichkeiten zur Verfügung.¹¹⁸⁸ Das vorliegende methodische Vorgehen mit semi-strukturierten Interviews wird nachfolgend näher beschrieben.

a. Datenerhebung

Betreffend die Datenerhebung ist zunächst festzustellen, dass für die vorliegende Untersuchung geeignete Daten fehlen. Abgesehen von den normativen Vorgaben des Rechts liegen keine schriftlichen Quellen vor, welche die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung bzw. die Einflussfaktoren darstellen. Auch weitere schriftliche Erzeugnisse der Steuerverwaltung sind nicht öffentlich zugänglich. Selbst wenn Veranlagungsverfügungen oder Einspracheentscheide öffentlich zugänglich wären, würde die Entscheidungsfindung daraus nicht vollständig hervorgehen.¹¹⁸⁹ Um diese Daten zu erheben, bietet es sich somit an, die entscheidenden Personen direkt zu befragen.

Eine solche Befragung geschieht im Rahmen von Interviews. Diese lassen sich anhand ihres Strukturierungsgrads unterscheiden. Während offene Interviews minimal strukturiert sind, also beispielsweise nur eine Einstiegsfrage vorsehen, bestehen standardisierte Interviews aus einem strikten Fragenkatalog. Neben offenen und standardisierten Interviews finden semi-strukturierte Interviews Anwendung. Hierbei orientiert sich die fragende Person an einem Leitfaden, der nur allgemeine Themenbereiche vordefiniert. In diesem Rahmen bieten semi-strukturierte Interviews jedoch Raum für flexibles Nachfragen.¹¹⁹⁰

Um die Entscheidungsfindung in der Steuerverwaltung zu untersuchen, sind semi-strukturierte Interviews besonders geeignet. Sie ermöglichen eine offene Gestaltung der Gesprächssituation, in der aber dennoch eine spezifische Praxis beleuchtet werden kann.¹¹⁹¹ Ein Leitfaden dient im Rahmen dieser Interviews dazu, das Gespräch zu strukturieren.¹¹⁹² Hierbei ist darauf zu achten, dass die Inter-

¹¹⁸⁸ Vgl. KUCKARTZ/RÄDIKER, Qualitative Inhaltsanalyse, 17.

¹¹⁸⁹ Vgl. zur Problematik der Herstellung und Darstellung von Entscheidungen § 7 Ziff. 3.

¹¹⁹⁰ Zum Ganzen bspw. PRZYBORSKI/WOHLRAB-SAHR, *Qualitative Sozialforschung*, 106–118, 164–193.

¹¹⁹¹ PRZYBORSKI/WOHLRAB-SAHR, *Qualitative Sozialforschung*, 165.

¹¹⁹² Vgl. PRZYBORSKI/WOHLRAB-SAHR, *Qualitative Sozialforschung*, 171.

viewerin offene Fragen stellt und der interviewten Person Raum für unerwartete Aussagen lässt.¹¹⁹³

b. Leitfaden

Ein Leitfaden ist ein Dokument, das die zentralen Themen und Unterpunkte für Interviews zusammenfasst.¹¹⁹⁴ Üblicherweise teilt er das Gespräch in thematische Blöcke auf. Bei der Erstellung des Leitfadens ist essenziell, die zu besprechenden Themen zu bündeln. Zudem sollten nicht zu viele Themen angesprochen werden, damit sich ausgewählte Fragen vertiefen lassen.¹¹⁹⁵ Ein guter Leitfaden ist somit übersichtlich und ermöglicht eine flexible Gestaltung des Gesprächs.¹¹⁹⁶

Der vorliegend erstellte Leitfaden wurde zunächst in fünf Blöcke unterteilt. Den Einstieg bildeten Fragen zum persönlichen Hintergrund der Interviewten. Diese betrafen einerseits sozioökonomische Angaben, also Alter, Geschlecht und Ausbildung. Andererseits wurde nach dem beruflichen Werdegang gefragt. Die Wahl des Einstiegs sollte zugleich eine entspannte Atmosphäre schaffen, welche die interviewten Personen zum Erzählen animiert. Der weitere Gesprächsverlauf war wie folgt unterteilt: Ein erster Block umfasste Fragen zu Arbeitsabläufen, ein zweiter Block Fragen zu den Details der Fallbearbeitung. Der dritte Frageblock thematisierte die Steuerumgehung und der vierte die Einflüsse aus den Umwelten der Steuerverwaltung. Der erste Block startete mit niederschwelligen Fragen, um herauszufinden, wie die alltägliche Fallbearbeitung strukturiert ist. Mithilfe des zweiten Blocks sollte herausgefunden werden, welchen Entscheidungsstrategien die befragte Person folgt und wie sie ihre Entscheidungsfindung selbst beschreibt. Der dritte Block mit Fragen zur Steuerumgehung sollte einerseits dazu dienen, festzustellen, inwiefern das Konzept der Steuerumgehung noch eine Rolle spielt. Andererseits sollten sich anhand der Antworten konkrete Entscheidungsstrategien nachvollziehen lassen. Im vierten Block wurde sodann nach Einflussversuchen durch die Umwelt gefragt. Die Interviewten wurden also gefragt, wie eng der Kontakt zu Politikerinnen, zu Regierungsräten, zu Lobbyvertretern oder vielleicht zu Anwältinnen ist. Ausgehend von diesem Rahmenkonzept wurde der Leitfaden nach jedem Interview kritisch geprüft. Allgemein lässt sich jedoch sagen, dass

¹¹⁹³ Vgl. PRZYBORSKI/WOHLRAB-SAHR, Qualitative Sozialforschung, 168 f.

¹¹⁹⁴ ARTHUR/MITCHELL/LEWIS/MCNAUGHTON NICHOLLS, Designing Fieldwork, 149.

¹¹⁹⁵ ARTHUR/MITCHELL/LEWIS/MCNAUGHTON NICHOLLS, Designing Fieldwork, 149.

¹¹⁹⁶ SCHÄFER, Interviews, 3. Vgl. ARTHUR/MITCHELL/LEWIS/MCNAUGHTON NICHOLLS, Designing Fieldwork, 149.

sich im Verlaufe der Befragungen daran keine substanziellen Änderungen ergeben haben.

c. Stichprobe

Neben der Auswahl von Methode und Interviewform ist die Stichprobe für die Qualität der Daten besonders relevant. In qualitativen Untersuchungen gilt es grundsätzlich, auf eine grösstmögliche Heterogenität bzw. Diversität der Stichprobe zu achten.¹¹⁹⁷ Dies ermöglicht erstens eine breite Perspektive auf das Thema.¹¹⁹⁸ Zweitens lassen sich so Interdependenzen identifizieren und betrachten.¹¹⁹⁹ Ferner ist eine angemessene Stichprobengrösse zu wählen.¹²⁰⁰ Diese fällt bei qualitativen Untersuchungen naturgemäss kleiner aus als bei quantitativen Untersuchungen.¹²⁰¹ Welche Anzahl im konkreten Fall sinnvoll ist, hängt von verschiedenen Faktoren ab: der Heterogenität der potenziellen Interviewpartner, der Anzahl der relevanten Selektionskriterien sowie von finanziellen und personellen Mitteln, die für das Forschungsprojekt zur Verfügung stehen.¹²⁰² Bei individuellen Interviews liegt die Stichprobe üblicherweise unter 50 Personen.¹²⁰³ Bei einer kleineren Stichprobe ist entsprechend eine sorgfältige Auswahl der Interviewpartnerinnen erforderlich. Allgemein ist die Stichprobe so zu ziehen, dass sich die relevantesten und umfassendsten Informationen für den Forschungsgegenstand damit erheben lassen.¹²⁰⁴

Mit Blick auf den explorativen Charakter sowie die begrenzten Ressourcen dieser Arbeit wurde eine Stichprobe mit sechs Personen gebildet, um ein möglichst breites Bild aus verschiedenen Perspektiven zu erhalten. Hierbei wurde darauf geachtet, die Interviews mit Steuerkommissärinnen aus kleinen, mittleren und grossen Kantonen der Schweiz zu führen. Diese Auswahl erfolgte unter der Annahme, dass die Grösse der Organisation einen Einfluss auf die einzelne entscheidungsfindende Person hat. Um trotz dieser bestehenden Unterschiede in der

¹¹⁹⁷ RITCHIE/LEWIS/ELAM/TENNANT/RAHIM, Designing and Selecting Samples, 116.

¹¹⁹⁸ RITCHIE/LEWIS/ELAM/TENNANT/RAHIM, Designing and Selecting Samples, 116.

¹¹⁹⁹ RITCHIE/LEWIS/ELAM/TENNANT/RAHIM, Designing and Selecting Samples, 116 f.

¹²⁰⁰ RITCHIE/LEWIS/ELAM/TENNANT/RAHIM, Designing and Selecting Samples, 117.

¹²⁰¹ RITCHIE/LEWIS/ELAM/TENNANT/RAHIM, Designing and Selecting Samples, 117.

¹²⁰² RITCHIE/LEWIS/ELAM/TENNANT/RAHIM, Designing and Selecting Samples, 117 f.

¹²⁰³ RITCHIE/LEWIS/ELAM/TENNANT/RAHIM, Designing and Selecting Samples, 118.

¹²⁰⁴ LEWIS/MACNAUGHTON NICHOLLS, Design Issues, 64 f., m. w. H. Ausführlich zu den verschiedenen Formen der Stichprobenauswahl RITCHIE/LEWIS/ELAM/TENNANT/RAHIM, Designing and Selecting Samples, 112–116.

Grösse und Organisation eine Vergleichbarkeit sicherzustellen bzw. anzustreben, wurden jeweils zwei Personen pro Kanton befragt. Die Auswahl der Kantone ist auf die Deutschschweiz beschränkt. Ausschlaggebend für den Fokus auf Deutschschweizer Kantone sind zwei Punkte: Erstens ist die Sprache bei semi-strukturierten Interviews zentral. Solche Interviews können nur von Personen durchgeführt werden, welche die gesprochene Sprache wie eine Erstsprache beherrschen.¹²⁰⁵ Zweitens gebietet der geringe Umfang der Stichprobe einen engeren Fokus der Untersuchung.

Diesen Vorgaben entsprechend wurden die Steuerverwaltungen eines kleinen, eines mittleren und eines grossen Kantons zunächst telefonisch kontaktiert. Danach wurden den am Telefon genannten Ansprechpersonen in einer E-Mail weitere Informationen zur Verfügung gestellt. Diese E-Mail enthielt eine kurze Vorstellung der untersuchenden Person («Doktorandin im Steuerrecht an der Universität Basel») sowie eine grobe Beschreibung des Dissertationsprojekts («Rechtsanwendung und Entscheidungsmethode im Steuerrecht mit Fokus Steuerverwaltung»). Darüber hinaus wurde in der E-Mail skizziert, in welche Richtung die Fragen im Interview gehen würden («tägliche Arbeit der befragten Personen, Abläufe bei der Entscheidungsfindung und ihre Perspektive darauf»).

Diese E-Mail sollte das Interesse der angefragten Personen wecken. Zudem wurde darauf geachtet – im Sinne des erforderlichen *informed consent* –, eine ausreichende Entscheidungsgrundlage zur Teilnahme an der Untersuchung zur Verfügung zu stellen. Zu guter Letzt wurde den angefragten Personen die Möglichkeit eingeräumt, Rückfragen zu stellen. Die Steuerverwaltungen der drei angefragten Kantone reagierten positiv.

Auf der Basis der Informationen aus der E-Mail suchten sie intern nach Freiwilligen. Dem Aufruf folgten je zwei Personen pro Kanton. Vergleicht man dieses Vorgehen mit den dargelegten Vorgaben an Stichproben, so wurden die Interviewpartner mit Bezug auf den Kanton gezielt, hinsichtlich der weiteren Faktoren wie Geschlecht oder Ausbildung jedoch zufällig ausgewählt. Zu berücksichtigen ist, dass alle interviewten Personen sich freiwillig gemeldet haben. Denkbar ist, dass die Bereitschaft zur Teilnahme mit bestimmten Persönlichkeitsmerkmalen einhergeht. Die persönlichen Angaben der Interviewten lassen sich in einer Matrix¹²⁰⁶ wie folgt darstellen:

¹²⁰⁵ Vgl. dazu ENZENHOFER/RESCH, Übersetzungsprozesse, insb. Rz. 6.

¹²⁰⁶ Ausführlich zu einer solchen Matrix RITCHIE/LEWIS/ELAM/TENNANT/RAHIM, *Designing and Selecting Samples*, 142 f.

Tabelle: Matrix interviewte Personen

Geschlecht	<i>Weiblich</i>		<i>Männlich</i>		<i>Divers</i>
	2		4		0
Alter*	<i>20–30 Jahre</i>	<i>31–40 Jahre</i>	<i>41–50 Jahre</i>	<i>51–60 Jahre</i>	<i>61–65 Jahre</i>
	–	3	–	1	–
Ausbildung	<i>Kaufmännische Ausbildung</i>		<i>Betriebswirtschaftliches Studium</i>		<i>Andere</i>
	2		2**		2
Berufslaufbahn	<i>Ausschliesslich Verwaltung</i>		<i>Zeitweise Steuerberatung</i>		<i>Andere</i>
	2		3		1
Jahre bei der Steuerverwaltung	<i>0–3 Jahre</i>	<i>3–10 Jahre</i>	<i>11–20 Jahre</i>	<i>>20 Jahre</i>	
	0	3	1	2	

* Das Alter von zwei interviewten Personen ist unbekannt.

** Eine Person absolvierte vor dem betriebswirtschaftlichen Studium eine kaufmännische Ausbildung.

d. Durchführen der Interviews

Nach dem Erstellen des Leitfadens,¹²⁰⁷ der Kontaktaufnahme mit den Steuerverwaltungen der ausgewählten Kantone¹²⁰⁸ und der Terminfindung mit den einzelnen Personen wurde das Interview vorbereitet. Dies beinhaltete eine persönliche Erinnerung an den Termin wenige Tage vor dem Treffen per E-Mail. Diese umfasste zudem eine Einverständniserklärung, die gemäss dem gängigen Standard¹²⁰⁹ erstellt wurde. Sie umfasste unter anderem das Einverständnis in die Aufnahme des Gesprächs.¹²¹⁰

Lag diese Einverständniserklärung vor, konnten die Interviews durchgeführt werden. Sie fanden in den Büroräumlichkeiten der betreffenden Kantone statt. Die

¹²⁰⁷ Vgl. § 10 Ziff. 2.3 Bst. b.

¹²⁰⁸ Vgl. § 10 Ziff. 2.3 Bst. c.

¹²⁰⁹ Siehe GEBEL/GRENZER/KREUSCH/LIEBIG/SCHUSTER/TSCHERWINKA/WATTELER/WITZEL, Datenschutz in qualitativen Interviews, Ziff. 2.2.

¹²¹⁰ Eine interviewte Person lehnte die Aufnahme kurzfristig ab. Das Interview wurde dennoch durchgeführt, jedoch unter Zuhilfenahme eines nicht wortgetreuen Protokolls. In der Auswertung wurde dieses Interview aufgrund der beschränkten Aussagekraft nur punktuell berücksichtigt.

Aufnahme erfolgte mit Laptop und Smartphone. Um die Interviews analysieren zu können, wurden die Aufnahmen transkribiert.¹²¹¹ Da die Interviews auf Schweizerdeutsch stattfanden, war eine KI-gestützte Transkription nicht möglich. Zusätzlich wurden Interviewprotokolle angefertigt, in denen Gedanken und Eindrücke direkt nach dem Interview festgehalten wurden.

e. Datenauswertung

Für die Auswertung und Analyse von Daten kommen verschiedene qualitative Analysemethoden infrage.¹²¹² Die Interviews in der vorliegenden Studie wurden nach der inhaltlich-strukturierenden Inhaltsanalyse von UDO KUCKARTZ und STEFAN RÄDIKER analysiert.¹²¹³ Diese Auswertungsmethode folgt einem besonders klar strukturierten, codierenden Verfahren, bei dem Textstellen verschiedenen Kategorien zugeordnet werden. Diese Kategorien lassen sich deduktiv bilden, also von einer Theorie ausgehend, oder induktiv, also von den Daten und Beobachtungen ausgehend.¹²¹⁴ In der Regel wird eine Kombination von deduktiv und induktiv hergeleiteten Kategorien verwendet.¹²¹⁵ Den bestehenden Kategorien werden beim Codieren bestimmte Textausschnitte zugeordnet oder die Textausschnitte können dazu dienen, neue Kategorien zu bilden.¹²¹⁶ Die Codierung erfolgt in zwei Schritten. In einem ersten Schritt werden die Fälle grob codiert. In einem zweiten Schritt werden die nach den Hauptkategorien codierten Materialien nach neuen Unterkategorien codiert.¹²¹⁷

Für diese Analyse wurden die Codes deduktiv-induktiv gebildet. Zu Beginn wurden demnach ausgehend von den theoretischen Erkenntnissen Kategorien gebildet. Diese Kategorien wurden anschliessend durch neue Erkenntnisse ergänzt. Die eigentliche inhaltlich-strukturierende Inhaltsanalyse erfolgte mithilfe der dafür verbreiteten Software MAXQDA.¹²¹⁸

¹²¹¹ Die Transkription erfolgte nach den Transkriptionsregeln aus der Vorlesung «Einführung in die qualitativen Methoden» im Herbstsemester 2022 von ROBERT SCHÄFER. Sie werden, soweit erforderlich, direkt erläutert.

¹²¹² Vgl. mit vielen Beispielen RÄDIKER/KUCKARTZ, MAXQDA, 6 f.

¹²¹³ KUCKARTZ/RÄDIKER, Qualitative Inhaltsanalyse, passim.

¹²¹⁴ KUCKARTZ/RÄDIKER, Qualitative Inhaltsanalyse, 39.

¹²¹⁵ KUCKARTZ/RÄDIKER, Qualitative Inhaltsanalyse, 39.

¹²¹⁶ KUCKARTZ/RÄDIKER, Qualitative Inhaltsanalyse, 67.

¹²¹⁷ KUCKARTZ/RÄDIKER, Qualitative Inhaltsanalyse, 129 f.

¹²¹⁸ Unter Zuhilfenahme von RÄDIKER/KUCKARTZ, MAXQDA, passim.

3. Auswertung der Interviews

Auf der Grundlage der methodischen Ausführungen werden die Resultate der Interviewauswertung nachfolgend dargestellt und kontextualisiert. Die Struktur folgt den Kategorien aus dem Codierungsprozess. Illustriert werden die Resultate der Auswertung mithilfe von direkten Zitaten aus den Interviews. Zur besseren Leserlichkeit werden bei diesen Zitaten Bemerkungen der interviewenden Person mit [...] ausgeschnitten, sofern es sich lediglich um Bekundungen der Aufmerksamkeit, wie beispielsweise «mhm» oder «ja» handelt. Bilden die Zitate einen Wortwechsel zwischen der Fragestellerin und der befragten Person ab, so ist die Fragestellerin mit «I» und die befragte Person mit «B» gekennzeichnet. Die Zitate wurden zur besseren Lesbarkeit auf Rechtschreibung überprüft und sprachlich leicht geglättet, ohne dabei aber mundartnahe Formulierungen oder Redewendungen in die Standardsprache zu übersetzen.

Als allgemeine Beobachtung lässt sich vorab festhalten: Trotz des Leitfadens sind alle Gespräche unterschiedlich und mit verschiedenen Schwerpunkten verlaufen. Dies deutet darauf hin, dass es gelungen ist, durch die Personenauswahl und die offene Gesprächsführung ein möglichst heterogenes Bild zu erhalten und auf die einzelnen Interviewpartnerinnen und Interviewpartner einzugehen. Gleichzeitig hat der Leitfaden eine Struktur für die Gespräche sichergestellt und dafür gesorgt, dass die relevanten Fragen besprochen werden konnten.

3.1 Rahmenbedingungen der Veranlagung

Nach der Feststellung der persönlichen Angaben wurde das Gespräch auf allgemeine Fragen zur Arbeitsweise und zu den Verfahren gelenkt. Besprochen wurden also die Aufgaben,¹²¹⁹ die Zuteilung der Fälle¹²²⁰ sowie die Anzahl und Dauer der bearbeiteten Fälle.¹²²¹ Abschliessend wurden die individuellen Arbeitsschritte¹²²² beschrieben.

¹²¹⁹ Vgl. § 10 Ziff. 3.1 Bst. a.

¹²²⁰ Vgl. § 10 Ziff. 3.1 Bst. b.

¹²²¹ Vgl. § 10 Ziff. 3.1 Bst. c.

¹²²² Vgl. § 10 Ziff. 3.1 Bst. d.

a. Aufgaben

Die Aufgaben der interviewten Personen gleichen sich in allen Fällen: Sie veranlassen primär die steuerpflichtigen Personen. Diese Aufgabe umfasst die Feststellung des Sachverhalts sowie dessen rechtliche Qualifikation. Darüber hinaus behandeln die Befragten auch Einsprachen. Eine interviewte Person erwähnte zudem, dass sie oft E-Mails und Telefonate beantworten muss. Die alltägliche Bearbeitung von Fällen wird somit teilweise durch administrative Tätigkeiten ergänzt.

b. Zuteilung der Fälle

Die Bearbeitung der Fälle setzt voraus, dass sie den einzelnen Sachbearbeiterinnen individuell zugeteilt werden. Aus den Interviews ergibt sich, dass bei dieser Zuteilung in allen untersuchten Kantonen zwischen unselbstständig und selbstständig Erwerbenden sowie juristischen Personen unterschieden wird. Weiter findet eine Unterteilung selbstständig Erwerbender in solche mit tieferem und mit höherem Umsatz statt.

Wie die Fälle den einzelnen Sachbearbeiterinnen zugeteilt werden, unterscheidet sich zwischen den befragten Kantonen indes. In einem Teil der befragten Kantone werden die Fälle nach Gemeinden zugeteilt. Die Sachbearbeiter sind also für spezifische Gemeinden zuständig. In anderen Kantonen erfolgt die Fallzuteilung zufällig. Daraus ergibt sich, dass Mitarbeitende der Steuerverwaltung jedes Jahr dieselben Steuerpflichtigen veranlassen oder aber immer andere. Allen Kantonen ist demgegenüber gemein, dass die Gemeinden einen Teil der Veranlagungen übernehmen. Bei selbstständig Erwerbenden und juristischen Personen findet teilweise eine Zuteilung anhand der Branche statt.

c. Anzahl Fälle und Dauer der Fallbearbeitung

Die Anzahl der Fälle, die eine Person pro Jahr bearbeiten muss, unterscheidet sich von Kanton zu Kanton. Sie hängt weiter davon ab, ob es sich um die Veranlagung von unselbstständig oder selbstständig Erwerbenden oder juristischen Personen handelt. Aus den Interviews ergibt sich, dass die Arbeitslast im Rahmen der Arbeitszeit bewältigt werden kann. Allerdings ist die Zahl so hoch angesetzt, dass eine kontinuierliche Arbeitstätigkeit erforderlich ist. Um das Jahresziel zu erreichen, sind gemäss den Befragten auch Fälle wichtig, die innert weniger Minuten abgeschlossen werden können.

Beschrieben wurden der Umfang und die Dauer der Fallbearbeitung von einer interviewten Person wie folgt:

«Ich glaube, das Ding ist einfach, du musst immer etwas dranbleiben. Du hast immer die Produktion im Hinterkopf.»¹²²³

Eine andere Person meinte:

«Es ist meines Erachtens aber machbar, oder, und es hat natürlich auch sehr viel Fälle drin, wo nicht gross, also-¹²²⁴

[...]

die schnell gehen, die dementsprechend kurz abgehandelt werden, oder. Und dann haben wir auch entsprechend Zeit für andere Fälle, für grössere Fälle. Und das muss jeder Steuerkommissär, die Erfahrung wird jeder mit der Zeit mitbringen, was man anschauen muss und was nicht. Und deshalb ist es ganz individuell, wie lange ein Fall gehen kann. Und eine grosse Masse wird einfach schnell gehen.»¹²²⁵

Eine dritte Person ergänzte:

«Aber wenn man dann noch sagt, zwischendurch habe ich noch eine Besprechung oder eben so eine Rulinganfrage, oder eben ich muss einen Einspracheentscheid schreiben oder eine Stellungnahme vor dem Steuerrekursgericht, bis dorthin sind wir voll dabei, reduziert sich das weiter. Also, ich brauche Fälle, bei denen ich sehr schnell entscheiden kann und vorwärtsmachen, sonst lande ich im Elend, wie wir so schön sagen, oder.»¹²²⁶

Die Bearbeitungsdauer pro Fall variiert demnach stark. Einige lassen sich innert weniger Minuten abschliessen, andere beanspruchen einen ganzen Arbeitstag. Die Dauer der Fallbearbeitung hängt gemäss den Interviews massgeblich davon ab, ob es sich um einen unselbstständig oder selbstständig Erwerbenden handelt. Dies folgt daraus, dass bereits die Erfassung eines Falles länger dauert und sich mehr Fragen stellen. Bei unselbstständig Erwerbenden ist der Bereich Abzüge bei Liegenschaften zeitintensiv:

«Aber sobald einer, also bei Liegenschaftsunterhaltskosten, da kann es je nachdem um viel Geld gehen. Neue Heizung reingemacht oder Küche oder Energiesparmassnahmen. Wenn man jetzt die Fassade neu macht oder das Dach, eine PV-Anlage drauf macht, das muss er einfach nachweisen. Aber das geht schon länger für uns, das anzuschauen.»¹²²⁷

¹²²³ A, Pos. 143–150.

¹²²⁴ Der Bindestrich signalisiert, dass ein Satz/Wort abgebrochen wurde.

¹²²⁵ B, Pos. 19–21.

¹²²⁶ C, Pos. 84.

¹²²⁷ D, Pos. 101–107.

Daraus lässt sich ableiten, dass komplexere Fälle mehr Bearbeitungszeit erfordern.

d. Arbeitsschritte

Neben von aussen vorgegebenen Strukturen und Einflüssen ähnelt sich bei den Befragten auch das individuelle Vorgehen bei der Fallbearbeitung. Den Ausgangspunkt bildet der Vermögensvorschlag, das heisst der Unterschied zwischen dem aktuellen Vermögen und jenem des Vorjahrs:

«Ja, der erste, es ist eigentlich der erste Blick, wenn man [...] sieht, dass der [...] Vermögensvorschlag nicht sein kann, oder: Dort würde man, das sieht man ja noch schnell, ob man da etwas vertieft anschauen muss.»¹²²⁸

Sodann werden Notizen aus dem Vorjahr angeschaut und geprüft, ob diese einen Hinweis auf Positionen geben, die in diesem Jahr einer genaueren Begutachtung unterzogen werden müssen. Ergeben sich hieraus keine Auffälligkeiten, werden die verschiedenen Positionen abgearbeitet. Dies beinhaltet insbesondere einen Vergleich zu den Beträgen in den Vorjahren. Je nach Kanton übernimmt eine Software einen Teil dieser Aufgabe. Die Software weist je nach Fall die Sachbearbeiterin an, eine Position genauer zu prüfen. Kommt es bei dieser Prüfung zu Unklarheiten, hat die Steuerkommissärin verschiedene Möglichkeiten: Sie kann Auflagen erteilen, einen Veranlagungsvorschlag versenden oder direkt eine Veranlagungsverfügung erstellen. Diese Ausführungen der Befragten lassen den Schluss zu, dass die Auswahl des passenden Instruments der Steuerkommissärin zusteht. Hervorgehoben wurde ausserdem von mehreren befragten Personen, dass sie über die Veranlagung eigenständig entscheiden können.

Den Interviews ist ferner zu entnehmen, dass die Reihenfolge der Fallbearbeitung nicht vorgegeben ist. Gebietet es der Fall, kann die Bearbeitung pausiert und zu einem späteren Zeitpunkt wieder aufgenommen werden. Dies kann beispielsweise bei einer «unterjährige[n] Akontorechnung über Liegenschaftsunterhalt»¹²²⁹ geboten sein. Eine befragte Person achtet zudem darauf, an einem Tag komplexe und einfache Fälle zu behandeln. An manchen Tagen, so eine weitere Person, sei sie entscheidungsfreudiger. An anderen fälle es ihr schwer. Sie versuche dann, andere Dinge zu erledigen, etwa relevante Gerichtsurteile zu lesen.

¹²²⁸ B, Pos. 23.

¹²²⁹ E, Pos. 44.

e. Einordnung der Erkenntnisse

Eine Auswertung der Antworten zu den Rahmenbedingungen der Veranlagung macht deutlich, dass sowohl formale als auch informale Handlungsstrukturen die Fallbearbeitung prägen. Zu Ersterem lässt sich beispielhaft auf die Zuteilung der Fälle verweisen, die nach standardisierten Regeln abläuft. Innerhalb der formalen Strukturen öffnen sich Räume, in denen das konkrete Vorgehen der Steuerkommissäre nicht eindeutig vorgegeben ist. Beispielsweise entscheiden sie selbstständig, welchen Fall sie als Nächstes bearbeiten oder wie sie bei der individuellen Fallbearbeitung vorgehen. Entscheidungsspielräume lassen sich auch bei der Auswahl der Instrumente zur Sachverhaltsfeststellung erkennen, wie das folgende Kapitel verdeutlicht.

3.2 Sachverhaltsfeststellung als Schwerpunkt des persönlichen Entscheidungsspielraums

Die Aussagen der befragten Personen zeigen, dass ihnen bei der Feststellung des Sachverhalts im Rahmen der Veranlagung ein umfassender Entscheidungsspielraum zukommt. Im Wesentlichen betrifft dies die Frage, inwiefern den Angaben der Steuerpflichtigen gefolgt wird, in welchen Fällen eine Nachfrage erfolgt oder wann direkt abweichend von der Steuererklärung verfügt wird.

a. Guter Glaube, Plausibilisierung und Effizienz

Der Kern der Feststellung des Sachverhalts liegt darin, zu wissen, in welchen Fällen eine tiefere Betrachtung oder eine Nachfrage erforderlich ist:

«Und in diesem Sinne ist Entscheidungsfindung auch, man muss wissen, wo muss man die richtigen Fragen stellen.»¹²³⁰

Die interviewten Personen glauben grundsätzlich den Angaben der Steuerpflichtigen:

«Man sucht nicht das Problem, sondern, was ich gesagt habe, man glaubt an das Gute.»¹²³¹

Ob dieser gute Glaube immer gerechtfertigt ist, wird in den Interviews unterschiedlich beurteilt. So erklärte eine befragte Person, dass sie früher oft Auflagen

¹²³⁰ C, Pos. 138.

¹²³¹ C, Pos. 108.

erteilt habe. Diese hätten sich im Nachhinein jedoch in vielen Fällen als überflüssig erwiesen, da die betreffenden Angaben korrekt gewesen seien. Diesem Befund kann die Aussage einer anderen Person gegenübergestellt werden, die darauf hinwies, dass vor allem bei selbstständig Erwerbenden oft kleinere oder grössere Ungenauigkeiten zu finden seien, sobald man ihre Angaben genauer in den Blick nehme.

Eine tragende Rolle bei der Feststellung des Sachverhalts spielt die Plausibilisierung der Angaben der Steuerpflichtigen. Dies bedeutet, dass die Steuerkommissarin in der Lage sein muss, die geltend gemachten Positionen nachzuvollziehen.¹²³²

Ergänzt wird diese «Plausibilitätsprüfung» durch Effizienzerwägungen bzw. Kosten-Nutzen-Überlegungen. So führte eine befragte Person aus, dass sie wegen freiwilliger Zuwendungen von 200 oder 140 Franken niemandem «nachspringt»¹²³³ und «Belege verlange»¹²³⁴, da dies nicht effizient sei. Wenn es hingegen um mehrere Tausend Franken gehe, sei mehr Aufmerksamkeit erforderlich.

b. Zentrale Rolle von Auflagen

Fehlen Belege für geltend gemachte Umstände, kann die Steuerkommissarin Auflagen erteilen. Bei der Sachverhaltsfeststellung kommt diesen Auflagen gemäss den Interviews eine bedeutende Rolle zu. Ob eine Auflage erteilt wird, liegt in vielen Fällen in der alleinigen Entscheidungskompetenz des Steuerkommissärs. Neben der Frage des «Ob» liegt eine zentrale Herausforderung im «Wie». So betonten einige der befragten Personen, dass es wichtig sei, die Auflagen adressatengerecht auszuformulieren:

«Man lernt das. Ich habe auch, als ich angefangen habe, oder; habe ich einmal eine Auflage im Bereich Liegenschaftsunterhalt ungeschickt geschrieben

[...]

und dann habe ich so vier oder fünf Bundesordner gekriegt. Und dann habe ich zuerst gedacht, was ist das für ein frecher Steuervertreter; der mich verscheissern möchte. Und dann habe mein Schreiben noch einmal angeschaut und dann musste ich sagen, oh, das habe ich nicht schlau gemacht, das wollte ich nicht so schreiben, aber wenn ich das jetzt lese, dann muss ich sagen, könnte man auf die Idee kommen, fünf Ordner zu

¹²³² Vgl. ausführlich zur Plausibilisierung § 10 Ziff. 3.2 Bst. c. Ziff. (1).

¹²³³ D, Pos. 71–85.

¹²³⁴ D, Pos. 71–85.

schicken. Und dann musste ich natürlich sagen, Pech gehabt, machst du es das nächste Mal etwas schlauer; oder. Und ja, das ist halt schon so, man lernt draus.»¹²³⁵

«[...] und die Auflage so stellen, dass der Steuerpflichtige auch das liefert, was du brauchst. Das ist am Anfang noch schwierig, wenn du anfängst mit dieser Tätigkeit, dass du vielleicht mal eher noch eine Auflage zu viel verschickst und dann so merkst, eigentlich war das voll unnötig.»¹²³⁶

Anhand der Auflagen lässt sich folglich darstellen, welche Entscheidungsspielräume der Steuerkommissarin zukommen und welche Bedeutung die Kommunikation¹²³⁷ bei Auflagen und im Verhältnis zu den Steuerpflichtigen hat.

c. Grundlagen für die Entscheidung

Wie bereits ausgeführt, liegt es unter Berücksichtigung des Untersuchungsgrundsatzes¹²³⁸ in der eigenen Verantwortung der Steuerkommissäre, ob eine Nachfrage erfolgt oder nicht.

Die Beschreibungen der Befragten zu den Entscheidungsgrundlagen lassen sich zweiteilen: Einerseits werden die Entscheidungen aufgrund von Erfahrung und des erlangten Wissens getroffen. Andererseits entscheiden einige der interviewten Personen aufgrund eines «Bauchgefühls». Dieses ist ebenfalls teilweise auf die Erfahrung zurückzuführen:

«I: Wie haben Sie das gelernt, wo man genauer hinschauen muss?

B: Dreissig Jahre Erfahrung, da kennt man die Pappenheimer dann, oder.»¹²³⁹

(1) Erfahrung als Wissen

Eine zentrale Rolle bei der Frage, wann nachgefragt bzw. eine Auflage erteilt wird, spielt zunächst das angesammelte Wissen dazu, wie hoch die Zahlen normalerweise sind. Damit bestehen eine Vergleichsmöglichkeit und eine Grundlage für die Plausibilisierung:

«Zum Beispiel beim Liegenschaftunterhalt ist interessant, wann musst du Auflagen machen und wann nicht. Das ist auch ein bisschen ein, ich sage, viele Sachen sind Erfahrungswerte irgendwann. Wenn du schon ein paar Tausend Fälle angeschaut hast,

¹²³⁵ C, Pos. 148–150.

¹²³⁶ A, Pos. 130–142.

¹²³⁷ Zur Rolle der Kommunikation im Allgemeinen § 10 Ziff. 3.4 Bst. a.

¹²³⁸ Vgl. dazu § 4 Ziff. 2.3 Bst. b.

¹²³⁹ D, Pos. 93.

hast du wie ein Gespür dafür, wo brauchst du jetzt wirklich etwas, wo glaube ich es bzw. wo macht es Sinn und wo, ich glaube eigentlich, im Grundsatz sind die Steuerpflichtigen [...] sehr ehrlich.»¹²⁴⁰

Dieses Wissen beschrieb eine Person als das «StK-Auge»¹²⁴¹:

«Ich glaube, das StK-Auge ist auch ein bisschen, du weisst zum Beispiel, ah, der arbeitet da, das sind etwa 3 Zonen öV. Ich glaube, das sind 500 Franken. Ich weiss es nicht, aber du weisst so plus minus, stimmt das von den öV-Kosten? Er braucht nicht alle Zonen, dann hat er sicher nicht 3000 öV. Er hat vielleicht eine Zone, dann weisst du auch, es kann gar nicht sein. Und so, das ist das StK-Auge, irgendwann weisst du auch ein bisschen, was was kostet, auffällige Positionen sicher anschauen, ähm, ja, so ein bisschen das.»¹²⁴²

Beim Abgleich der Angaben der Steuerpflichtigen mit dem vorhandenen Wissen erfolgt eine Plausibilisierung. Entsprechen die Angaben den Erfahrungswerten, so werden sie als wahrscheinlich zutreffend betrachtet. Die Plausibilisierung wird von einigen Befragten explizit als Strategie genannt. Eine Person kritisierte diese Strategie des Plausibilisierens im Interview. Sie hinterfragte, warum Zahlen beispielsweise im Bereich der Einkäufe in die berufliche Vorsorge oft vorschnell hingenommen werden, wenn der Betrag sich innerhalb eines bestimmten Rahmens bewegt.

Vorsicht lassen die interviewten Personen walten, wenn der Vermögensvorschlag auffällig ist, grössere Unterschiede in den Aufwandpositionen oder eine Bruttogewinnmarge vorliegt, die nicht branchenüblich ist. Dieses Wissen um die Bruttogewinnmarge ergibt sich offenbar aus dem Erfahrungsschatz:

«Wenn man feststellt, dass eine Bruttogewinnmarge, mit der Zeit hat man die Branchen ja auch im Griff, sieht, die weicht jetzt doch stark ab oder weicht sogar gegenüber dem Vorjahr wesentlich ab, dass man in diesem Zusammenhang eine Prüfung vornimmt. Ja, das sind so ein bisschen, das ist auch ein Gespür, das man entwickeln muss, ja.»¹²⁴³

Dieser Erfahrungsschatz kann sich nicht nur auf den Sachverhalt beziehen, sondern auch auf die Steuervertreter. So erwähnte eine befragte Person, dass sie bei bestimmten Steuervertretern genauer hinschaut:

¹²⁴⁰ A, Pos. 130–142.

¹²⁴¹ Kurz für Steuerkommissären-Auge.

¹²⁴² A, Pos. 250.

¹²⁴³ B, Pos. 23.

«Je nachdem auch Treuhänder, bei denen man mit der Zeit weiss, das ist gut, da kann man häkeln, der ist wirklich seriös. Oder einer, bei dem man, bei dem, der hat schon viel Quatsch ausgefüllt, zugunsten oder zuungunsten vom Pflichtigen.»¹²⁴⁴

(2) Erfahrung als Bauchgefühl

Die Erfahrung findet jedoch nicht nur als kognitives Wissen Eingang in die Entscheidungen, sondern auch über das angesprochene «Bauchgefühl», das sich an keinen expliziten Merkmalen der Steuererklärung festmachen lässt:

«Wenn du schon ein paar Tausend Fälle angeschaut hast, hast du wie ein Gespür dafür.»¹²⁴⁵

Auf die Frage, ob das Bauchgefühl bei Entscheidungen eine Rolle spiele, antwortete eine der befragten Personen:

«I: Würden Sie sagen, dass das nur intellektuelles Wissen ist oder auch eine Art Bauchgefühl oder auch etwas anderes?»

*B: Extrem viel Bauchgefühl auch. Weil- also vor allem auch bei den natürlichen Personen und den juristischen Personen, bei denen die Jahresrechnung immer so ein bisschen standardmässig daherkommt, ist es wirklich nur ein Grundgefühl, mache ich jetzt- der kann völlig gut aussehen, und ich sage einfach beim einen, ich mache etwas.
[...]*

*B: Weil irgendetwas stört mich, ich kann nicht einmal genau sagen, was. Oder es gibt so ein bisschen, und das ist so eine Ableitung, bei der man manchmal einfach sagt, jetzt habe ich diese Firma hier, seit 10 Jahren hat diese nie etwas von uns gehört, ausser bitte schicke uns die Steuererklärung und dann die Steuerrechnung, bitte zahle. Das kann ja nicht sein, bei einem Umsatz von 10 oder 20 Millionen und einem Gewinn von 2 Millionen, also, das gibt es ja nicht, also, der muss ja mal etwas von uns hören, dass es uns wirklich gibt. Und dann macht man nicht einmal zwingend eine Auflage, weil man etwas rausfinden möchte, sondern einfach mal, um zu zeigen, es gibt uns noch und wir schauen das an. Ähm, und denkt eigentlich, es kommt alles super. Und manchmal ist es dann tatsächlich so, dass man genau das Jahr tüpft, in dem sie einen Seich gemacht haben.
[...]*

B: Oder, wo etwas falsch verbucht war oder was auch immer, und ähm, wirklich vieles ist Bauchgefühl, oder, [...] ich habe eigentlich immer das Grundding, ich lasse es auf mich wirken und dann ist es tatsächlich- darum sagen wir bei Auszubildenden und auch bei neuen Leuten, du bist so- wenn du so drei vier Jahre in dem Bereich warst,

¹²⁴⁴ D, Pos. 255.

¹²⁴⁵ A, Pos. 134.

dann bist du wirklich gut. Also, wirst gut im Sinn von, dann tüpfst du die meisten Fälle, die komisch sind, dort machst du etwas.»¹²⁴⁶

Eine andere Person beschrieb das Bauchgefühl ähnlich:

«Ja, also, auf der einen Seite ist es sehr individuell. Jeder Steuerkommissär entwickelt das anders und je nachdem woher er kommt, entwickelt er das Bauchgefühl etwas anders. Das ist wirklich schwierig, auch zu greifen. Teilweise muss man ein Dossier die erste Seite aufmachen und man weiss von Anfang an, da ist nichts gut. Und teilweise kann man von vorne bis hinten durchblättern und von Anfang an das Gefühl haben, ja stimmt alles, ist alles ok, ist alles richtig.»¹²⁴⁷

Das Bauchgefühl hat entsprechend neben dem kognitiven Wissen einen entscheidenden Einfluss, ob und wie Nachfragen erfolgen. Bauchgefühl und Wissen entstehen mutmasslich durch Arbeitserfahrung.

(3) Spezifische Gründe

Neben der Erfahrung in der Form von Wissen und Bauchgefühl spielt die Aufmachung der Steuererklärung eine wichtige Rolle. Wie sich aus einigen Interviews ergibt, ist es von Bedeutung, ob die Steuererklärung den formalen Erwartungen der veranlagenden Person entspricht:

«Aber, eben, wegen, das wie infrage stellen, stimmt es, was er deklariert, ja, ich glaube, solche Sachen, kann man mal, auch dort kommt es halt darauf an, wie kommt die Steuererklärung daher. Wenn sie megaschön daherkommt, also megaschön, versteh mich nicht falsch, es ist mehr, gewisse machen sich eine extreme Mühe und machen alles so richtig und so sauber, dass du so etwas eher weniger anzweifelst. Ich glaube, der hat sich etwas überlegt dabei.

[...]

Und dann kannst du vielleicht einmal weniger Auflagen machen, ähm, ja, es ist so wirklich, ein Finden, ein Spüren.»¹²⁴⁸

Ähnlich führte eine andere Person aus, dass die Art, wie die Steuererklärung ausgefüllt ist, einen Hinweis darauf geben kann, ob nachgefragt werden muss. Konkret machte sie dies am Beispiel fest, dass bestimmte Beträge bereits in der Steuererklärung auf- oder abgerundet werden:

«B: [...] und dann haben wir eigentlich tatsächlich einen extrem schnellen Blick, dann schauen wir nur mal so drauf und schauen, fällt uns irgendetwas auf. Ist irgendetwas atypisch? [räuspert sich]

¹²⁴⁶ C, Pos. 159–164.

¹²⁴⁷ E, Pos. 102.

¹²⁴⁸ A, Pos. 130–142.

I: Wie merken Sie denn, dass etwas atypisch ist?

B: Atypisch ist es mal im Sinn, die, die ganz komisch ausfüllen, im Sinn von sie runden. Es gibt so Spezialisten, da abrunden und da aufrunden.»¹²⁴⁹

d. Einordnung der Erkenntnisse

Die bisherigen Erläuterungen zu den Interviews haben aufgezeigt, dass die Sachverhaltsfeststellung kaum von formalen Regeln geprägt ist. Vielmehr spielen informale Entscheidungsstrukturen eine prägende Rolle.¹²⁵⁰ Hierzu zählt das Erfahrungswissen ebenso wie ein nur schwer fassbares Bauchgefühl. Dieses ist jedoch ebenfalls auf die Arbeitserfahrung zurückzuführen. Zu guter Letzt ist nicht zu unterschätzen, welche Bedeutung der formalen Struktur der Steuererklärung zukommt. Bezogen auf die Frage des Entscheidungsspielraums und der Wertungen der Steuerkommissäre zeigt sich hierbei anschaulich, wie das Fehlen formaler Entscheidungsstrukturen dazu führt, dass sich informale Strukturen bilden, nach denen die zuständigen Personen entscheiden.

3.3 Konkretisierung des rechtlichen Entscheidungsspielraums

Neben der Feststellung des Sachverhalts ist es die Aufgabe der Steuerkommissärinnen, diesen rechtlich zu qualifizieren. In den Gesprächen zeigten sich verschiedene Leitlinien, an welchen sich diese bei der rechtlichen Einordnung des Sachverhalts orientieren.

a. Zentrale Rolle von internen Weisungen

Eine zentrale Rolle spielen bei der rechtlichen Qualifikation interne Weisungen, das heisst Kreisschreiben oder Merkblätter. In den Interviews wurde zudem die grosse Bedeutung interner Sitzungsprotokolle und interner Konferenzen betont. Bei diesen Zusammenkünften werden aktuelle Fälle und deren Handhabung besprochen. Diese Protokolle dienen den Steuerkommissärinnen dann bei der täglichen Arbeit:

¹²⁴⁹ C, Pos. 86–88.

¹²⁵⁰ Vgl. zur Rolle des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung bei der Sachverhaltsfeststellung IMSTEPF, Beweiswürdigung, insb. 334–338, 343–347.

«Wir haben Teamsitzungen und das wird dann beschlossen und das kommt dann in das Protokoll. Da steht dann, das und das war, wir haben beschlossen, dass wir diese Lösung machen.

[...]

Das ist für uns ein Nachschlagewerk.

[...]

Man kann natürlich Stichworte suchen, weil es ein PDF ist, kann man nach Stichworten, und dann weiss ich auch, das hatten wir doch dann, das war etwa vor zwei Jahren, ja.»¹²⁵¹

Die internen Weisungen werden demnach von den vorgesetzten Stellen aufgestellt, insbesondere von Teamleitern oder Vorstehern. Erwähnt wurde hierbei auch eine Zusammenarbeit mit der Rechtsabteilung.

Trotz der grossen Bedeutung von internen Weisungen relativierte eine befragte Person deren Wirkung. Sie erwähnte als Beispiel den Liegenschaftenunterhalt, bei welchem zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Einkünften unterschieden wird:

«Es kann helfen, aber es ist auch, ich finde, es ist manchmal etwas Einzelfallbetrachtung, also, was bringt es, wenn du siehst, er hat jetzt das Bad saniert und am Ende muss es ja wie dem heutigen Standard entsprechen. Wenn er es jetzt nicht brutal modernisiert hat, sondern einfach alle sanitären Anlagen eins zu eins ersetzt hat, dann ist es eins zu eins Unterhalt.»¹²⁵²

Diese Aussage lässt darauf schliessen, dass die internen Weisungen nicht absolut gelten. Im Einzelfall kann davon abgewichen werden.

b. Gesetze, Gerichtsurteile und rechtswissenschaftliche Literatur

Weiter nannten fast alle befragten Personen Gerichtsurteile als entscheidenden Faktor bei der rechtlichen Qualifikation eines Sachverhalts. Die Steuerkommissäre konsultieren die Gerichtsurteile direkt oder sehen deren Einfluss auf die Ausgestaltung der internen Weisungen. Weiter erwähnte eine befragte Person, bei Unklarheiten juristische Kommentare zurate zu ziehen. Nur eine Person sagte, dass sie teilweise die Gesetze interpretieren muss, besonders wenn es sich um Sonderfälle handle. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass sich diese Person auf eine Branche bezog, in der nicht nur Steuergesetze relevant sind. Eine weitere Person

¹²⁵¹ D, Pos. 161–165.

¹²⁵² A, Pos. 214.

zieht in bestimmten Fällen für eine Auslegung neuer Gesetze die Rechtsabteilung hinzu, die bei der Praxisfestlegung mitwirkt. Demnach zeigt sich, dass die direkte Konsultation von Gesetzen und Gerichtsurteilen im Alltag der Steuerkommissäre nicht von übergeordneter Bedeutung ist.

c. **Rechts- oder Bauchgefühl sowie Gerechtigkeitsüberlegungen**

Inwiefern bei der rechtlichen Qualifikation des Sachverhalts ein Rechts- oder Bauchgefühl eine Rolle spielt, lässt sich den Interviews nicht ohne Weiteres entnehmen, wie der folgende Wortwechsel beispielhaft illustriert:

«I: [...] aber es gibt auch eine Theorie des Rechtsgefühls, dass man wie, das haben viele Personen, die in der Rechtsanwendung sind, dass sie wie mit der Zeit, das ist ja, was Sie beschrieben haben, ein Gefühl dafür entwickeln, wie etwas zu behandeln ist, das auch auf der Rechts- dem Gesetz beruht, weil das hat man ja gelernt, dass man es wie langsam ins Gefühl kriegt. Das ist wie so Intuition vielleicht.

B: Also ob etwas dem Gesetz entspricht?

I: Ja genau, also wie etwas zu behandeln ist, ohne dass man jetzt-

B: nachschauen geht

I: sich von Anfang überlegt, ah, das ist jetzt das, das, das.

B: Ja also, wir haben schon gewisse Schemata, in die man Sachen einordnen kann, das auf jeden Fall.

I: Was für Schemata?

B: Ja, wenn (...) ¹²⁵³ ja, also, (...) nicht dass ich Sie jetzt falsch verstehe, einfach dass (...) also, einfach gesagt, was ist eine (...) oder, geht etwas, Beispiel indirekte Teilliquidation, dass man, äh, dass man im Kopf, dass man die Konstellationen im Hinterkopf hat und dass man weiss, was kann eine auslösen und was nicht.» ¹²⁵⁴

Um beim Gefühl, «was richtig ist», eine abschliessende Entscheidung zu treffen, nimmt die befragte Person mithin Rückgriff auf explizites Wissen, das sie in ihrer Berufslaufbahn gesammelt hat. Dieses Wissen umfasst die Kenntnis sowohl zur Gesetzeslage als auch zur Verwaltungs- und Gerichtspraxis.

Den Einfluss von Gerechtigkeitsüberlegungen verneinen die Personen, in deren Interviews dieses Thema zur Sprache kam. Zentral sei stets die Gesetzmässigkeit:

¹²⁵³ Eine runde Klammer mit einem Punkt bedeutet, dass die Person etwa eine Sekunde geschwiegen hat. Sind es zwei Punkte, hat die Person zwei Sekunden geschwiegen.

¹²⁵⁴ B, Pos. 130–137.

«Also, da bin ich relativ emotionslos, äh, ich meine in meinem Stellenbeschrieb steht, dass ich eine gesetzeskonforme Veranlagung machen muss, und dementsprechend veranlege ich das, oder:

$$[\dots]$$

Und (...) solange etwas gesetzesmässig ist, oder ja, dann ist es so, also, es gibt dann wie nicht, ähm, ich kann ja nicht willkürlich nach Gefühl korrigieren, [lacht], weil wir, äh, ja, da wird man sicher auch, so, ja, so, es ist einfach so, wie es im Gesetz ist und so macht man es [...].»¹²⁵⁵

Wie folgend gezeigt wird, bringen die befragten Personen dennoch ein eigenes Gefühl dafür mit, was ihrer Auffassung nach gerecht ist und was nicht. Gleichzeitig betonen sie, dass sich dieses Gefühl nicht auf ihre Veranlagungstätigkeit auswirkt.

d. Rolle des Teams und der Vorgesetzten

Während die Entscheidung über die Veranlagung grundsätzlich eigenständig getroffen wird, halten die befragten Personen gleichzeitig in bestimmten Fällen Rücksprache mit Kollegen oder Vorgesetzten. Die Rücksprache mit weiteren Personen ist eher die Ausnahme:

*«Aber im Grossen und Ganzen gehen die meisten Veranlagungen ohne Rücksprache raus. Ist ja auch eine Massenveranlagung.»*¹²⁵⁶

Wird Rücksprache gehalten, lassen sich drei Konstellationen unterscheiden: (1) Die Kollegen werden im informalen Rahmen direkt gefragt; (2) die Steuerkommissäre wenden sich an die Teamleiterin oder die Abteilungsleiterin; (3) der Rechtsdienst oder Fachspezialisten der ESTV werden involviert. Vorgesetzte Stellen werden beispielsweise bei Sonderfällen miteinbezogen:

«Wenn es dann noch so ein Sonderfall ist, dann ist es nicht nur an mir als Steuerkommissär, zu sagen, das ist jetzt der Weg und so sehe ich es und so mache ich es. Sondern da geht man dann auch mal in der Kaffeepause, um mit den anderen zu diskutieren, kann man da die Fakten hinlegen und wird das auch mal diskutiert in einem losen Gespräch im Kaffee und allenfalls wird dann noch einmal mit der Abteilungsleitung zusammen ein Weg entschieden und vielleicht holt man auch noch irgendwo ein Feedback vom Rechtsdienst rein, damit man dann den Fall soweit bereit hat, um sagen zu können, auch wenn eine Einsprache kommen würde, im Haus drin haben wir dieselbe Meinung, vor allem bei solchen Themen, die noch nie geklärt worden sind.»¹²⁵⁷

¹²⁵⁵ B, Pos. 125–127.

1256 B. Pos. 13.

1257 E, Pos. 74.

Sind sich verschiedene Stellen oder Personen über die rechtliche Qualifikation eines Sachverhalts uneinig, so zeigt sich das folgende Bild:

«Aber irgendwann muss man auch sehen, dass die eigene Argumentation irgendwo nicht hundert Prozent verhebt. Und das ist ja meistens in einem Bereich, in welchem es eben nicht klar im Gesetz geschrieben ist, wie man es machen muss. Dann ist es halt ein Ermessensspielraum und dann nützt es nichts, das eigene Ermessen durchzusetzen, wenn die Abteilungsleiterin es anders sieht, der Rechtsdienst sieht es anders und der Treuhänder sieht es anders, dann ist es dann schwierig.»¹²⁵⁸

Daraus lässt sich schliessen, dass verschiedene Ansichten darüber bestehen, was rechtlich geboten ist. In diesem Fall steht demnach der Steuerkommissär vor der Herausforderung, dennoch eine Entscheidung treffen zu müssen.

Einige interviewte Personen wiesen zudem darauf hin, dass innerhalb der Steuerverwaltung der Austausch mit Branchen- oder Fachspezialisten hilfreich sein kann. Hierbei handelt es sich um Personen, die sich in einem bestimmten Bereich durch besonderes Fachwissen auszeichnen. Diese können zurate gezogen werden, wenn in einem Fall Unsicherheiten bezüglich der rechtlichen Qualifikation auftreten.

Neben dieser Konsultation bei inhaltlichen Fragen werden vorgesetzte Stellen oder der Rechtsdienst im Rechtsmittelverfahren nach der Einsprache involviert. Eine interviewte Person erwähnte, dass im Einspracheverfahren bzw. beim Verfassen eines Einspracheentscheids «Muster» vorhanden sind, die sich aus bereits entschiedenen Fällen ergeben. Stellen sich neue Rechtsfragen, so können diese wiederum mit dem Rechtsdienst besprochen werden:

«Das kann ja bei uns ein Fehler sein, aber bei dem Einspracheentscheid muss man wirklich der Sache auf den Grund gehen, meistens hat man Muster, und wenn etwas wirklich einmal neu ist, ja dann machen wir einen Einspracheentscheid und können uns dann immer noch absichern beim Rechtsdienst von uns, was meint ihr; kann ich. Aber meistens sind es schon Fälle, die ähnlich schon einmal gewesen sind, da haben wir eine Mustersammlung.

[...]

Ah, der hat das und das, dann entscheiden wir wieder gleich. Da haben wir das vor Gericht gehabt und Recht gekriegt, also können wir das wieder so- es muss immer das Ziel sein, ja, vor Gericht will man ja nicht.»¹²⁵⁹

Dieser Ausschnitt zeigt zunächst die Bedeutung einer Schematisierung in der Entscheidungsfindung. Ferner verdeutlicht er die Rolle interner Muster. Stellen sich

¹²⁵⁸ E, Pos. 80.

¹²⁵⁹ D, Pos. 123–125.

neue Rechtsfragen und fehlen entsprechende interne Vorgaben, wird der Rechtsdienst hinzugezogen.

e. Untergeordnete Rolle der Steuerumgehung in der Steuerpraxis

Ausgehend von den Aussagen in den Interviews kommt der Steuerumgehung in der täglichen Praxis der befragten Personen keine grosse Rolle zu. Eine Person wies darauf hin, dass sie Konstellationen, die zu einer Steuerumgehung führen könnten, primär bei Anfragen bezüglich Steuervorbescheiden sehe.

f. Einordnung der Erkenntnisse

Anhand der vorstehenden Ausführungen wird zweierlei deutlich: Einerseits zeigt sich die herausragende Bedeutung interner Weisungen für die rechtliche Qualifikation der Sachverhalte. Diese internen Weisungen dienen dazu, den Entscheidungsspielraum der Steuerkommissärinnen einzuschränken und damit den Raum für eigene Wertungen zu verkleinern. Entsprechend umfassend sind die formalen Entscheidungsstrukturen, welchen diese bei der rechtlichen Einordnung folgen müssen. Andererseits zeigt sich, dass Rücksprachen mit Kollegen und Vorgesetzten in bestimmten Fällen dazugehören. Diese sind den informalen Strukturen zuzuordnen. Ferner spielt ein Bauch- oder Rechtsgefühl – anders als bei der Feststellung des Sachverhalts¹²⁶⁰ – nach Ansicht der Befragten keine Rolle.

3.4 Persönliche Rolle der Steuerkommissärinnen

Neben dem institutionellen Rahmen und dessen Auswirkungen spielt die Persönlichkeit der Steuerkommissärinnen in die alltägliche Arbeit hinein. Angesprochen wurden in den Interviews auf dieser Ebene ihr Auftreten und ihre Kommunikation,¹²⁶¹ der Umgang mit Kolleginnen¹²⁶² und erlebten inneren Widersprüchen¹²⁶³ sowie Emotionen.¹²⁶⁴

¹²⁶⁰ Vgl. § 10 Ziff. 3.2.

¹²⁶¹ Vgl. § 10 Ziff. 3.4 Bst. a.

¹²⁶² Vgl. § 10 Ziff. 3.4 Bst. b.

¹²⁶³ Vgl. § 10 Ziff. 3.4 Bst. c.

¹²⁶⁴ Vgl. § 10 Ziff. 3.4 Bst. d.

a. Auftreten und Kommunikation

Zunächst unterstrichen mehrere der befragten Personen, wie wichtig das Auftreten und die Kommunikation gegenüber den Steuerpflichtigen sind. Sie wiesen darauf hin, dass es von Vorteil ist, freundlich zu sein. Die Sprache sei ausserdem so zu wählen, dass die Steuerpflichtigen den Inhalt nachvollziehen können. So führte eine befragte Person aus:

*«Kurzübersetzung ist eigentlich eine ganz einfache: Wie hat man es gerne selber, dass mit einem umgegangen wird? Und wenn man das etwas lebt, den normalen Umgang, dann hat man es eigentlich auch mit den Steuervertretern extrem gut. Also, man kann mit den Steuervertretern völlig nicht einig sein, aber wenn man eine klare Linie fährt, hat man nie ein Problem.»*¹²⁶⁵

Eine andere Person ergänzte, dass man nichts befürchten müsse und auch keinem Druck ausgesetzt sei, sofern man sich gegenüber den Steuerpflichtigen und den Steuervertretern korrekt verhalte.

Eine weitere Komponente guter Kommunikation liegt den interviewten Personen zufolge in der Art der Kommunikation. Diese sollte so gewählt werden, dass die Steuerpflichtigen sie verstehen. Mehrere befragte Personen achten somit darauf, eine einfache Sprache zu wählen. Genannt wurde in diesem Zusammenhang das Beispiel von Abweichungsnutzen bei einer Veranlagung, die von der Steuererklärung abweicht:

*«[...] weil wir ja auch Abweichungsnutzen machen, bei den Pflichtigen, möglichst so, dass er auch weiss, worum es geht. Und nicht einen Haufen Fachbegriffe, mit welchen er nichts anfangen kann.»*¹²⁶⁶

Diese Person ergänzte, dass eine sorgfältig gewählte Kommunikation nicht nur für die Steuerpflichtigen wichtig ist, sondern der veranlagenden Person auch Arbeit ersparen kann:

*«Ja, das gibt es recht viel, vor allem jetzt, da die Leute am Ausfüllen sind. Da kriegt man schon viele Telefone. Oder aufgrund der Verfügung. Deshalb ist es ja wichtig, die Abweichungsnutzen, wenn die schon klar sind, dann kann man sich viel sparen. Und [wenn] man da nichts reinschreibt oder die unklar sind, dann rufen sie an.»*¹²⁶⁷

Spezifisch zu grösseren juristischen Personen führte eine interviewte Person aus, dass diese jeweils über mehrere Jahre hinweg von einer Person bearbeitet werden. Dies liege unter anderem daran, dass sich oft «Spezialprobleme» wie «Um-

¹²⁶⁵ C, Pos. 204–208.

¹²⁶⁶ D, Pos. 193.

¹²⁶⁷ D, Pos. 313.

strukturierungsfragen» stellten. Einen weiteren Vorteil sieht diese Person im persönlichen Kontakt zwischen der Steuerkommissärin und der Steuerpflichtigen:

«Und wenn man eine Abmachung macht, das hilft einem wirklich extrem gut, auch mit Steuervertreter[n] oder Steuerpflichtigen, wenn man sich mal in die Augen geschaut hat und etwas abgemacht hat. In einem halben Jahr kommt der nicht und erzählt eine andere Geschichte, weil er weiss ja, das ist der, mit dem ich etwas abgemacht habe. Hingegen wenn [er] einen neuen kriegt, oder eine neue Steuerkommissärin, dann probieren es manchmal gewisse Leute.»¹²⁶⁸

Eine gute Kommunikation ist folglich wichtig für die Steuerpflichtigen, um das Handeln und Entscheiden der Steuerverwaltung besser zu verstehen. Darüber hinaus enthält die Kommunikation Elemente, die das Einhalten von Vereinbarungen begünstigen, sofern sie zwischen den gleichen Akteuren stattfindet.

b. Teamarbeit

Die Persönlichkeit der Steuerkommissärinnen zeigt sich des Weiteren darin, ob sie sich gerne mit Teamkollegen austauscht oder nicht. Laut einer befragten Person fokussieren sich einige Kollegen lieber auf die eigene Arbeit, während andere, inklusive ihrer selbst, bestimmte Fälle gerne mit Kolleginnen besprechen.

c. Innere Widersprüche

Eine Person erwähnte auch innere Konflikte, wenn die eigene Einstellung oder Wertvorstellung den gesetzlichen Vorgaben oder der Rechtsprechung widersprächen; oder wenn die Rechtslage nicht im Einklang mit der eigenen Interessenverfolgung steht. Beispielhaft beschrieb diese Person einen Fall, in dem das Ergebnis aus ihrer Perspektive nicht zufriedenstellend sei:

«Nein, also schwerfallen, nein, weil wenn es mir schwerfallen würde, also, es gibt schon gewisse Punkte bzw. ich sage jetzt Klientelen, bei denen man sagen kann, das ist jetzt schon blöd, dass wir das jetzt so machen müssen, aber wir können das nicht ändern, am Schluss ist es halt so, wie er sich in die Situation reingebracht hat. Wir können am Schluss nicht so viel machen. Es tut dann natürlich schon weh, wenn man sieht, wie ein achtzigjähriger Rentner, der noch irgendwo immer noch weitergenuschlet hat und eigentlich nichts auf der Seite hat und dann kommen noch wir und müssen ihm noch ganz viel Geld abknüpfen, weil man irgendwann verpasst hat, das sauber zu lösen. Es tut dann schon weh, es ist auch blöd in dieser Situation, weil das böse Telefon kriegen dann wir; oder. Und dann muss man halt, neben dem, dass man der Steuerkommissär ist, der es fachlich richtig macht, muss man dann auch das Verständ-

¹²⁶⁸ C, Pos. 54.

nis irgendwo aufbringen und so gut wie möglich dann auch die fachliche sich dann erklären. Aber ja, da kommen wir nicht drum rum.

[...]

Das ist immer so, ich sage jetzt das Interessante an unserem Job. Wir sehen, wo sich die Leute hinmanövrieren, wissen teilweise auch, wie man es besser machen könnte und wo andere Möglichkeiten wären. Aber am Schluss muss man sich dann doch immer abgrenzen können. Wir sind nicht der Steuerberater, sondern der Steuerpflichtige hat sich irgendwann entschieden zu diesem Steuerberater, zu diesem Treuhänder zu gehen. Und dann muss er halt damit leben, dann muss er die Konsequenzen von seinen Entscheidungen am Schluss auch tragen und da können wir nicht so viel machen.»¹²⁶⁹

Obschon diese Person das konkrete Ergebnis also nicht überzeugt, sieht sie die Verantwortung für die Steuerplanung in diesem konkreten Fall bei den individuellen Steuerpflichtigen.

Mehrere der befragten Personen wiesen zudem auf ihre «doppelte Rolle» als Steuerkommissäre und Steuerpflichtige hin. Dies wirkt sich ihren Angaben zufolge auf die Tätigkeit aus. So kann es zum Beispiel den Umgang mit den Steuerpflichtigen beeinflussen:

«Wenn ich den Beleg sehe, dann mache ich einen Entscheid, bei dem ich das einfüge. Und das hat für mich mehr mit Fairness zu tun.

[...]

Ja, oder. Und ähm, das sehen Gewisse jeweils nicht so. Aber denen teilen wir das dann mit. He, hättest du das gerne, wenn man das bei dir machen würde?

[...]

Das ist übrigens auch noch etwas wegen [dem] Entscheid vielleicht. Das ist wirklich noch gäbig, weil der Vorteil ist eigentlich: Jeder Steuerkommissär ist eigentlich auch noch Steuerpflichtiger.

[...]

Da merkt man dann enorm, also da auch. Wir haben immer das Gefühl, also die Steuerpflichtigen, die tun jetzt so heikel, wenn wir jetzt hier mit dem [...] etwas verschicken, und ich möchte jetzt von ihnen etwas wissen und [sie] sind etwas pikiert, bis sie selber mal so eine Auflage kriegen. Und dann kommen sie, oh, das ist ja unglaublich. Und das finde ich schon noch gut, wenn ähm, man erlebt das selber.»¹²⁷⁰

Da die Steuerkommissäre zugleich auch Steuerpflichtige sind, kann dies zudem das Verständnis für inhaltliche Anliegen steigern. Eine Person erwähnte zum Beispiel, dass sich ihre Herangehensweise an bestimmte Fälle und Fragen verändert hat, seit sie selbst Hauseigentümerin ist:

¹²⁶⁹ E, Pos. 112–114.

¹²⁷⁰ C, Pos. 214–220.

«Und vom Entscheiden her vielleicht auch noch ein Aspekt, das persönliche Erleben oder was man schon erlebt hat, hat schon einen rechten Einfluss auf das Einschätzen. Also, mir haben viele Leute gesagt, also ehemalige Chefs auch, die dann später auch in die Beratung sind, ich habe da bei diesem Thema hier, Liegenschaftsunterhaltskosten, habe man bei mir einen ziemlichen Wechsel bemerkt, vom Leben als Mieter zum Leben als Eigentümer.»¹²⁷¹

In eine ähnliche Richtung geht die Aussage einer weiteren interviewten Person. Sie weist darauf hin, dass sie selbst von der Abschaffung des Eigenmietwerts profitieren würde:

«Das war ein politischer Entscheid [...] was soll das? Die Liegenschaft hat man? Den Eigenmietwert, da diskutieren sie auch immer in Bern, ob sie den abschaffen. Ich würde noch profitieren. [...]»¹²⁷²

Obschon die befragten Personen nach eigenen Angaben sachbezogen und den gesetzlichen Vorgaben entsprechend entscheiden, ist ihnen bewusst, dass ihre persönliche Haltung und Situation einen Bezug zu ihrer Tätigkeit hat.

d. Emotionen im Kontakt zu den Steuerpflichtigen

Die Persönlichkeit der befragten Personen tritt darüber hinaus in Erscheinung, wenn Emotionen bei Veranlagungsverfahren zur Sprache kommen. Konkret erzählte eine Person, dass sie in bestimmten Situationen genervt sei:

«[...] das schlimmste Beispiel: Einer, der sieben Jahre lang immer das Gleiche falsch macht. Das fängt mich dann an zu nerven, oder. Ich habe es ihm jetzt doch schon siebenmal gesagt, er soll es jetzt endlich umsetzen. Und das sind eigentlich, ich sage jetzt die mühsameren Fälle.»¹²⁷³

Gleichzeitig betonte diese Person aber, dass es wichtig sei, sich selbst als Vermittlerin zu verstehen:

«Wenn man einfach irgendwann sagt, da sind wir uns nicht einig, aber er setzt es dann trotzdem um, dann eigentlich das Vermittlerverhältnis eigentlich schön, dann sind wir Vermittler, wie muss man es richtig machen, damit man kein Problem hat am Schluss. Und eigentlich ist das eine schöne Rollenbeschreibung. Wir müssen zwar schauen, dass es richtig ist, gleichzeitig können wir aber auch schauen, dass es richtig ist.»¹²⁷⁴

¹²⁷¹ C, Pos. 222.

¹²⁷² D, Pos. 343.

¹²⁷³ E, Pos. 137.

¹²⁷⁴ E, Pos. 137.

Eine andere Person erwähnte Wut als Emotion im Kontakt mit Steuerpflichtigen. In einigen Fällen beschrieben die befragten Personen aber auch die Emotionen der Steuerpflichtigen und äusserten Mitgefühl:

«Es ist wie einfach, ich probiere dann immer, du hast auch Leute, die am Telefon weinen, das hatte ich auch schon. Und das tut mir dann auch leid, also es ist wie – also leid in Anführungs- und Schlusszeichen. Es ist halt – es gibt gewisse Sachen im Steuerrecht, die man sicher politisch infrage stellen kann. Wir sind alle – ich bin auch eine Bürgerin.

[...]

Da gibt es vielleicht Sachen, da denkt man voll, das könnte man jetzt politisch auch anders lösen. Ähm, aber das sind halt politische Entscheide. Und da sind wir genauso – da können wir nichts machen.»¹²⁷⁵

Festhalten lässt sich somit, dass Emotionen bei der Veranlagungstätigkeit vorhanden sind. Obschon diese keinen direkten Einfluss auf die Entscheidung haben, sind sie als Element in der Kommunikation mit den Steuerpflichtigen von nicht zu unterschätzender Bedeutung.

e. Einordnung der Erkenntnisse

Die Steuerkommissäre bleiben laut den Interviews bei der Veranlagungstätigkeit nicht immer in der distanzierten, also unpersönlichen und sachlichen Rolle eines Verwaltungsmitglieds wie von LUHMANN beschrieben. Vielmehr zeigt sich die persönliche Sphäre bei der Tätigkeit der Steuerkommissäre – sowohl in der Kommunikation mit den Steuerpflichtigen und den Teamkollegen als auch in der Reflexion über die eigene Tätigkeit. Bei Letzterer spielen etwa eigene Wertvorstellungen und Interessen eine besondere Rolle. Nicht zuletzt bedeuten Emotionen im Rahmen der Tätigkeit eine Abweichung von der unpersönlichen Rolle. Gesamthaft zeigt sich somit, dass die Grenze zwischen der Steuerverwaltung und dem Personal durchaus von informalen Strukturen geprägt ist, dass also auch die persönliche Sphäre der Menschen, die in der Steuerverwaltung arbeiten, ihre Arbeit beeinflusst.

¹²⁷⁵ A, Pos. 300–302.

3.5 Wahrgenommene Einflussversuche von Politik und Steuerpflichtigen

In wenigen Fällen prägen Einflussversuche durch die Steuerpflichtigen oder die Politik die Arbeit der Steuerkommissäre.

a. Einflussversuche durch die Steuerpflichtigen

Den Interviews ist zu entnehmen, dass einige Steuerpflichtige versuchen, auf die Steuerkommissäre einzuwirken, um ein bestimmtes Resultat zu erhalten. Der daraus resultierende Druck variiert von Fall zu Fall, wobei die interviewten Personen diesen Druck subjektiv nicht als relevant empfinden. Konkrete Einflussversuche durch Steuerpflichtige wurden dennoch mehrfach erwähnt und beispielsweise wie folgt beschrieben:

«[...] ist auch bei uns so, da ist man halt, gehts relativ zügig, wenn [...] sich nicht gerecht behandelt fühlt, dass das in einer Partei die Runde macht und dann halt irgendwo gewisse semipolitische Wege einnimmt, dass man vielleicht über die Regierungsrätin geht, weil sie in der gleichen Partei ist oder dann geht es über den Dienststellenleiter und dann, ja, das gibt es, solche Situationen.»¹²⁷⁶

Die Person ergänzte, dass in diesem Fall das Gespräch gesucht wird, um den Konflikt zu lösen:

«Sobald eine gewisse Lobby vorhanden ist, wird immer probiert werden, über diese Lobby auch Einfluss zu nehmen. Und am Schluss sind wir jetzt relativ gut aufgestellt und haben gute Rückendeckung. Zwar kommt es über den politischen Weg, sagen wir die Finanzdirektorin, rein, aber ähm, es geht dann auch wirklich zum Abteilungsleiter, zum Dienststellenleiter, und die sagen dann, versucht selber, das zu lösen. Und nicht, dass von Anfang an gesagt wird, ihr müsst das jetzt so und so machen. Das passiert eigentlich nicht. Dementsprechend ist der Druck zwar im ersten Moment da, er wird aber auch gleich aufgelöst, dass mhm, ja es gibt das nur sehr selten, dass ein Steuerkommissär abgezogen wird von einem Fall, weil der Steuerpflichtige das unbedingt will.»¹²⁷⁷

Trotz der Einflussversuche betonten diese Person und andere Interviewpartner ein Gefühl der Unabhängigkeit. Laut einer Person hängt dies im Wesentlichen von der politischen Führung ab.

Hervorgehoben wurde zudem die Bedeutung des Wohnorts. So sei es von Vorteil, nicht im selben Kanton zu wohnen und zu arbeiten. Vor allem in kleineren Kan-

¹²⁷⁶ E, Pos. 126.

¹²⁷⁷ E, Pos. 126.

tonen könne dies zu Problemen führen – besonders im Verhältnis zwischen den Mitarbeitenden der Steuerverwaltung und den Steuerpflichtigen:

*«Jetzt ein Arbeitskollege von mir ist im Kanton D und sagt, ich würde nie in D arbeiten, weil über Sportclub, politisch, man kennt sich einfach zu fest oder in der Freizeit oder so. Man hat nur Ärger.»*¹²⁷⁸

Eine befragte Person erwähnte zudem Steuerpflichtige, die eine Kooperation verweigern. Diese Verweigerung der Kooperation und das Ergreifen von Rechtsmitteln bänden vor allem die Ressourcen der Steuerkommissäre:

*«Die sind wirklich schwierig, weil man kann sie fast nicht lösen und man kann sie nicht einmal lösen manchmal, wenn man einfach sagt, hey, deine Steuererklärung ist total Seich ausgefüllt, oder aber ähm, bei dem steuerbaren Einkommen von 17'500 und dem Vermögen von 50'000 mache ich nichts, dann macht der noch Einsprache, weil er irgendwie noch findet, aber hier habt ihr noch etwas falsch oder so. Und dann kann man die nicht überzeugen, man kann sie nicht überzeugen. Und dann gibt es meistens, landen wir noch, müssen wir noch einen Einspracheentscheid schreiben, gibt es noch einen Steuerrekursgerichtsfall, bei dem man eigentlich nichts, also eben, intellektuell völlig nicht spannend, sondern nur mühsam und auf der emotionalen Schiene sehr schwierig, weil die einem die grössten Vorwürfe, von eben, sie schreiben seitenweise, wir seien Teile von einer Banditengruppe, oder weiss nicht was. Das sind die wirklich Mühsamen.»*¹²⁷⁹

b. Einflussversuche durch die Politik

Von direkten Einflussversuchen aus der Politik berichtete keine der befragten Personen. Einzig Gesetzesänderungen würden sich auf ihre alltägliche Arbeit auswirken.

c. Einordnung der Erkenntnisse

Die konkreten Einflussversuche, von denen die befragten Personen berichteten, deuten darauf hin, dass die Steuerpflichtigen sich informale Handlungsstrukturen an der Grenze zur Politik und zur Steuerverwaltung zunutze machen wollen. Versucht wird demnach, über die Politik indirekt auf die Steuerverwaltung einzuwirken. Hierbei greifen Steuerpflichtige auf persönliche Kontakte zu Politikern zurück. Da die befragten Personen sich nicht unter Druck gesetzt fühlen, ist davon auszugehen, dass die informalen Handlungsstrukturen zwischen Politik und

¹²⁷⁸ C, Pos. 248.

¹²⁷⁹ C, Pos. 194.

Steuerverwaltung nicht in einer Art und Weise ausgestaltet sind, die eine individuelle Einflussnahme der Politik aufgrund von Anliegen einzelner Steuerpflichtiger begünstigen.

3.6 Ausgewählte Einzelfragen

Bei der Auswertung der Interviews kamen zudem verschiedene Einzelfragen zur Sprache. Auf diese ist abschliessend einzugehen.

a. Unterstützung in der Entscheidungsfindung durch IT-Systeme

Zunächst wurde die Bedeutung von IT-Systemen für die Arbeit und die Entscheidungsfindung in einigen Interviews besonders hervorgehoben. Diese unterstützen die Steuerkommissärinnen bei der Feststellung des Sachverhalts. Beispielsweise weisen die Systeme darauf hin, wenn Belege fehlen oder bei einer Position relevante Änderungen zum Vorjahr vorliegen. Die Systeme sind den Steuerkommissären weiter bei der rechtlichen Qualifikation behilflich. Sie melden beispielsweise, wann es bei einer Kapitaleistung aus beruflicher Vorsorge zu einer Sperrfristverletzung gekommen ist.

b. Einarbeitung von neuen Mitarbeitenden

In einem der vorstehenden Unterkapitel wurde die Bedeutung des kollegialen Austauschs herausgearbeitet. Dies ist bereits bei der Einarbeitung neuer Mitarbeitender von Belang. Im Einarbeitungsprozess lernen die neuen Mitarbeitenden die Abläufe und auch ihre Kompetenzen kennen. Dies erfolgt durch ein «Göttisystem»: Dienstältere Kollegen oder Vorgesetzte führen die Berufsanfänger an die Praxis heran. Beschrieben wurde dies von zwei Interviewpartnern:

«Ja, du kannst, ganz am Anfang hast du, ähm, also es gibt ein paar Dinge, zum Beispiel Fallbesprechung, wenn du neu anfängst, dann besprichst du oft Fälle mit den Vorgesetzten, ähm, (...) das hast du sicher. Das hatte ich am Anfang auch noch. Und am Anfang ist das noch viel mehr und irgendwann ist es wie, je länger du dabei bist, desto weniger brauchst du das.»¹²⁸⁰

«Und dann durch die Fallbearbeitung, bei der ihnen jeweils jemand zugeteilt wird und dann jeweils in einer Anfangsphase diese Fälle anschaut und je nachdem, wie weit jemand ist, kürzer oder länger.»¹²⁸¹

¹²⁸⁰ A, Pos. 184.

¹²⁸¹ B, Pos. 99.

Neben dieser Einarbeitung durch Kolleginnen sind zu absolvierende Kurse, zum Beispiel Kurse der Schweizerischen Steuerkonferenz, besonders wichtig bei der Einarbeitung von Berufseinsteigern.

c. Wahrnehmung der Steuervertreter

Erwähnenswert ist des Weiteren, dass die interviewten Personen wiederholt das Verhältnis zu den Steuervertreterinnen ansprachen. So betonten sie, dass es wichtig sei, einen guten Kontakt zu diesen zu pflegen. Man kenne sich mit der Zeit und wisse somit, bei welchen Steuervertretern man genauer hinschauen müsse und welche korrekt arbeiteten. Laut einer befragten Person liegt es jedoch nicht im Aufgabenbereich der Steuerkommissäre, die Steuerpflichtigen auf unsauber arbeitende Steuervertreterinnen aufmerksam zu machen. Vielmehr liege es in der eigenen Verantwortung, wen man mit der Steuerberatung beauftrage.

In diesem Zusammenhang wies eine Interviewpartnerin darauf hin, dass Fälle oft herausfordernder sind, wenn Steuervertreter hinzugezogen werden:

«Ja, ein schwieriger Fall für mich ist auf der einen Seite dort, wo auch die flüssigen Mittel vorhanden sind, um gewisse Steuerberatung in Anspruch zu nehmen. Sobald Steuerberater dabei sind, die irgendwo gewisse Möglichkeiten aufzeigen, ist es für uns auch immer interessant, zu schauen, haben sie da auch richtig beraten.»¹²⁸²

Steuervertreter sind demnach im Arbeitsalltag eine relevante Gruppe für die Steuerkommissärinnen, die deren Arbeit in verschiedener Weise prägt.

d. Einordnung der Erkenntnisse

Der Einfluss von IT-Systemen auf die Feststellung des Sachverhalts sowie dessen rechtliche Qualifikation ist gemäss den Interviews aktuell noch auf Unterstützungsfunktionen begrenzt. Algorithmische Systeme, also sogenannte KI-Systeme, haben in den Steuerverwaltungen der untersuchten Kantone noch keine Bedeutung. Jedoch ist anzunehmen, dass sich dies in absehbarer Zeit ändern wird. In der aktuellen Ausgestaltung kommt den IT-Systemen ein formalisierender Effekt zu,¹²⁸³ indem sie standardisiert bei gewissen Werten anschlagen und die Steuerkommissärin zu einem bestimmten Handeln auffordern. Der Wechsel zu selbstlernenden Systemen könnte jedoch dazu führen, dass diese Systeme in-

¹²⁸² E, Pos. 96–98.

¹²⁸³ Vgl. bereits zu einer auf vorgegebenen Konditionalprogrammen basierenden Unterstützung der Verwaltung durch IT-Systeme LUHMANN, Recht und Automation, 49–74.

formalen Handlungsstrukturen folgen und diese (mit)gestalten. Dies wird die Entscheidungsfindung in der Steuerverwaltung fundamental verändern.¹²⁸⁴

Einen Kontrast zu dieser zunehmenden Automatisierung der Steuerveranlagung bildet die Einarbeitung von neuen Mitarbeitenden durch Kollegen. Dies ist nach wie vor relevant, da die neuen Mitarbeitenden hierbei in die formalen und informalen Handlungsstrukturen innerhalb der Verwaltung eingeführt werden. Besonders bei den informalen Handlungsstrukturen ist davon auszugehen, dass Berufseinsteigerinnen diese vor allem im Kontakt mit Kollegen erlernen.

Nicht zuletzt ist es nicht überraschend, dass Steuervertreterinnen in den Interviews immer wieder zur Sprache kamen. Bemerkenswert ist indes, wie einzelne Steuerkommissäre darauf hinwiesen, dass sie Steuervertreterinnen teilweise kennen und wissen, wie diese arbeiten. Dies deutet darauf hin, dass sich Kontaktsysteme zwischen Steuerkommissären und Steuervertreterinnen bilden. Im beschriebenen Fall sind sich Steuervertreterinnen und Steuerkommissäre wiederholt begegnet.

4. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

In den einzelnen Unterkapiteln erfolgte bereits eine Systematisierung und Einordnung der Aussagen in Bezug auf den Forschungsgegenstand. Dies wird im Folgenden in ausgewählten Themenbereichen vertieft.

Zunächst ist festzustellen, dass formale und informale Handlungsstrukturen tatsächlich beobachtet werden können.¹²⁸⁵ Weiter gelingt die Identifikation verschiedener Beziehungen zu den Umweltsystemen der Steuerpflichtigen, der Politik sowie des Personals. Das Zusammenspiel der formalen und informalen Handlungsstrukturen ist somit nachvollziehbar, wobei die Einflüsse aus den verschiedenen Umweltsystemen nicht ohne Weiteres erkennbar sind, wie folgendes Beispiel verdeutlicht: Bei der Feststellung des Sachverhalts lassen sich informale Strukturen wie Entscheidungen basierend auf dem Bauchgefühl nachvollziehen.¹²⁸⁶ Nicht aufzeigen lässt sich jedoch, wovon dieses Bauchgefühl tatsächlich beeinflusst wird.

¹²⁸⁴ Vgl. zur Bedeutung der Automatisierung des Verfahrens bezüglich Untersuchungsgrundsatz BRAUN BINDER, Untersuchungsgrundsatz, insb. Rz. 29–38; BRAUN BINDER/OBRECHT, Steuererklärung, Rz. 18–24; CAVELTI, Künstliche Intelligenz, passim.

¹²⁸⁵ Vgl. dazu § 9.

¹²⁸⁶ Vgl. § 10 Ziff. 3.2 Bst. c. Ziff. (2).

Die Unterscheidung zwischen formalen und informalen Handlungsstrukturen ist aus den Resultaten dieser empirischen Untersuchung indes möglich:

Erstens besteht der Grossteil der Arbeit der Steuerkommissärinnen gemäss den Interviews darin, den Sachverhalt festzustellen. Für diesen Prüfungsschritt existieren wenige rechtliche Regeln, wie die Angaben der Steuerpflichtigen konkret überprüft werden müssen.¹²⁸⁷ Den Steuerkommissärinnen kommt hierbei demnach ein grosser Entscheidungsspielraum zu. In den Worten der funktional-strukturellen Systemtheorie ist die Feststellung des Sachverhalts somit wenig formal strukturiert. Deshalb entwickeln die Steuerkommissärinnen eigene Strategien und verlassen sich beispielsweise auf ihr Bauchgefühl.

Zweitens sind interne Weisungen für die rechtliche Qualifikation des Sachverhalts zentral.¹²⁸⁸ Daraus lässt sich ableiten, dass die rechtliche Qualifikation des Sachverhalts stärker formalisiert ist. Dies deckt sich mit den übrigen Resultaten der Auswertung, die keinen Einfluss von nicht formalisierten Wertungen und Entscheidungsstrukturen bei der rechtlichen Qualifikation zeigen. Einzig die Bemerkung einer befragten Person, im Einzelfall entscheide sie auch abweichend von den internen Weisungen, deutet darauf hin, dass die rechtliche Qualifikation nicht durchgehend formalisiert ist.

Zusammengefasst lässt sich sagen: Bei Entscheidungen, die auf formalen Handlungsstrukturen basieren, existieren laut den Aussagen der Befragten keine Einflüsse aus den anderen Umweltsystemen. Sie verneinen diesbezüglich also einen direkten Einfluss der Steuerpflichtigen, der Politik oder des Personals. Bei der Feststellung des Sachverhalts jedoch, wo der Entscheidungsspielraum der Steuerkommissärinnen besonders gross ist, stellt sich die Frage, ob die Erfahrung – als Wissen oder als Bauchgefühl – von den Umweltsystemen beeinflusst wird.¹²⁸⁹ Nicht von der Hand zu weisen ist zumindest, dass die persönliche Sphäre der Steuerkommissärinnen bei der Tätigkeit für die Steuerverwaltung durchscheint. Wie gross dieser Einfluss im Einzelfall ausfällt, ist in weiteren Untersuchungen zu prüfen. Zum Verhältnis von Politik und Steuerverwaltung äusserten sich die befragten Personen nur am Rande. Zwar wird von Einflussversuchen der Steuerpflichtigen berichtet, vor allem über die Politik, jedoch scheinen diese nicht erfolgreich zu sein.¹²⁹⁰

¹²⁸⁷ Vgl. § 4 Ziff. 2.2 Bst. b.

¹²⁸⁸ Vgl. § 10 Ziff. 3.3 Bst. a.

¹²⁸⁹ Vgl. § 10 Ziff. 3.5.

¹²⁹⁰ Vgl. § 10 Ziff. 3.5 Bst. b.

Vergleicht man diese Erkenntnisse mit den Ansätzen von NIKLAS LUHMANN, decken sich einige Beschreibungen. Zum einen sind die Einflüsse an den Grenzen der Verwaltung durch Steuerpflichtige, Personal und Politik vorhanden. Zum anderen zeigt sich, dass es die Unterteilung in formale und informale Strukturen ermöglicht, neben rechtlichen Vorgaben andere Entscheidungsstrukturen zu identifizieren.

Für eine tiefere Untersuchung der Entscheidungsfindung in der Steuerverwaltung sind weitere empirische Studien wünschenswert. Dabei sollte ein Schwerpunkt auf der Befragung von Personen in höheren Positionen und Personen aus dem Rechtsdienst liegen. Dies lässt sich damit begründen, dass diese Personen noch umfassender in die Erstellung interner Weisungen involviert sind und in anderer Art und Weise mit den Umweltsystemen in Beziehung stehen. Zudem bietet sich an, Personen zu befragen, die im direkten Kontakt mit der Steuerverwaltung stehen, etwa Steuerpflichtige oder Steuervertreter.

Schlussbemerkungen

§ 11 Zusammenführung

Ausgangspunkt der vorliegenden Untersuchung war eine Darstellung der normativen Grundlagen für die Rechtsanwendung durch die Steuerverwaltung.¹²⁹¹ Diese wurde durch die normativen Regeln der juristischen Methodenlehre vervollständigt¹²⁹² und einem deskriptiven Bild der öffentlichen Verwaltung gegenübergestellt.¹²⁹³ Darauf aufbauend wurde mithilfe der funktional-strukturellen Systemtheorie ein Analyserahmen für die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung entwickelt¹²⁹⁴ und durch eine empirische Untersuchung ergänzt.¹²⁹⁵ Dieses dreistufige Vorgehen und die zentralen Erkenntnisse daraus werden nachfolgend zusammengeführt und zusammengefasst.

1. Zusammenfassung

In einem ersten Schritt (Kapitel 4–6) wurden die Grundlagen der Steuerverwaltung in der Schweizer Rechtsordnung dargestellt. Zunächst wurde dafür der rechtliche Rahmen für die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung aufgezeigt. Dieser setzt sich zusammen aus Bestimmungen der Bundesverfassung und aus verfahrensrechtlichen Bestimmungen, welche die Umsetzung der materiellen Vorgaben sicherstellen. Die Bundesverfassung enthält Grundsätze, die das Handeln der Verwaltung steuern und einschränken. Die Untersuchung dieser Grundsätze mitsamt ihrer Bedeutung für die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung zeigt, dass es für die konkrete Entscheidung an konkreten Vorgaben fehlt. Dies lässt sich insbesondere darauf zurückführen, dass die Grundsätze unbestimmt sind. Ferner widersprechen sie sich bei der konkreten Entscheidungsfindung oft und bedürfen daher einer Abwägung.¹²⁹⁶

Für die Umsetzung der Verfassungsgrundsätze zum Verwaltungshandeln bietet das Verfahrensrecht die Grundlage. Bezogen auf das Steuerrecht regelt das Verfahrensrecht, wie die Festsetzung der Steuerschuld abläuft, und verteilt die Ver-

¹²⁹¹ Vgl. § 4, § 5, § 6.

¹²⁹² Vgl. § 7.

¹²⁹³ Vgl. § 8.

¹²⁹⁴ Vgl. § 9.

¹²⁹⁵ Vgl. § 10.

¹²⁹⁶ Vgl. § 4 Ziff. 1.6.

antwortlichkeiten für die einzelnen Verfahrensschritte. Zentral bei der Festsetzung der Steuerschuld ist es, den Sachverhalt festzustellen. Dies ist die Voraussetzung für die Rechtsanwendung. Die Feststellung des Sachverhalts ist geprägt vom Untersuchungs- und vom Kooperationsgrundsatz.¹²⁹⁷ Aus diesen geht hervor, dass für die Steuerveranlagung eine Zusammenarbeit der Steuerverwaltung und der Steuerpflichtigen notwendig ist. Diese Zusammenarbeit ermöglicht erst die abschliessende rechtliche Qualifikation und damit die definitive Festsetzung der Steuerschuld.¹²⁹⁸

Um ihre Aufgabe – die Festsetzung der Steuerschuld – zu erfüllen, stehen der Steuerverwaltung verschiedene Handlungsformen zur Verfügung. Einerseits zu erwähnen ist der Erlass generell-abstrakter Normen in Form von Rechts- und Verwaltungsverordnungen.¹²⁹⁹ Andererseits setzt die Steuerverwaltung die individuell-konkrete Steuerschuld mit einer Veranlagungsverfügung fest.¹³⁰⁰ Die verschiedenen Handlungsformen zeigen, dass der Weg vom Steuergesetz hin zur individuell-konkreten Entscheidung nicht direkt erfolgen muss, sondern ein Zwischenschritt mit einer Rechts- oder Verwaltungsverordnung möglich ist. Entsprechend wird auch der Entscheidungsspielraum schrittweise ausgefüllt.¹³⁰¹

Nicht zuletzt gehört das Verwaltungsermessen zu den Grundlagen der Steuerverwaltung in der Schweiz. Dieses entsteht aufgrund von offenen Normen, die sich wiederum in unbestimmte Rechtsbegriffe und Ermessensnormen einteilen lassen.¹³⁰² Das Steuerrecht in der Schweiz enthält zahlreiche offene Normen, was zu einem beachtlichen Entscheidungsspielraum in der Rechtsanwendung führt.¹³⁰³

In einem zweiten Schritt (Kapitel 7 und 8) wurde in dieser Arbeit die Rechtsanwendung der Steuerverwaltung aus rechtsmethodischer und deskriptiver Perspektive betrachtet. In rechtsmethodischer Hinsicht zeigte sich, dass die juristische Methodenlehre für die Rechtsanwendung konkrete Regeln vorsieht. Den Ausgangspunkt dafür bildet der Justizsyllogismus.¹³⁰⁴ Weiter bestehen Regeln für die

¹²⁹⁷ Vgl. § 4 Ziff. 2.3 Bst. b. f.

¹²⁹⁸ Vgl. § 4 Ziff. 2.4.

¹²⁹⁹ Vgl. § 5 Ziff. 1 f.

¹³⁰⁰ Vgl. § 5 Ziff. 3.

¹³⁰¹ Vgl. § 5 Ziff. 5.

¹³⁰² Vgl. § 6 Ziff. 2.

¹³⁰³ Vgl. § 6 Ziff. 4 f.

¹³⁰⁴ Vgl. § 7 Ziff. 1.

Auslegung, Lückenfüllung und Gesetzeskorrektur.¹³⁰⁵ Eine Analyse dieser Regeln führte zum Schluss, dass auch unter Anwendung der juristischen Methodenlehre im Einzelfall Entscheidungsspielräume in der Rechtsanwendung bestehen bleiben und in diesen Fällen eine Wertung der rechtsanwendenden Personen notwendig wird.¹³⁰⁶

Der Wechsel in eine deskriptive Perspektive – vorliegend eine sozialwissenschaftliche Perspektive auf die Verwaltung – ergänzte den rechtlichen Blick. Dabei zeigte sich, dass mithilfe von sozialwissenschaftlichen Theorien zur Verwaltung eine konkrete Betrachtung der Wertungen möglich wird. Da es indes an einer allgemein gefassten Theorie der Verwaltung fehlt, musste für eine Untersuchung des spezifischen Forschungsgegenstands eine geeignete Theorie ausgewählt werden.¹³⁰⁷

In einem dritten Schritt wurde daher in den Kapiteln 9 und 10 die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung vor einem theoretischen Hintergrund aufgeschlüsselt und empirisch untersucht. In theoretischer Hinsicht stellte sich die funktional-strukturelle Systemtheorie von NIKLAS LUHMANN – ergänzt durch seine Überlegungen zur öffentlichen Verwaltung – als zielführend heraus, um den Entscheidungsspielraum der Verwaltung sowie deren Wertungen zu untersuchen.¹³⁰⁸ Dabei zeigte sich, dass innerhalb der Verwaltung formale und informale Strukturen existieren, die sicherstellen, dass sie ihre Funktion, bindende Entscheidungen herzustellen, erfüllen kann. Die Steuerverwaltung ist dieser Theorie zufolge von drei Umweltsystemen umgeben: den Steuerpflichtigen, der Politik und dem Personal.¹³⁰⁹ Diese Umweltsysteme beeinflussen die Entscheidungen der Steuerverwaltung.¹³¹⁰ Dies gilt insbesondere für ihre Entscheidungsspielräume, in denen eine Wertung der rechtsanwendenden Person notwendig wird.¹³¹¹

In der empirischen Untersuchung wurden Interviews mit Steuerkommissären aus drei verschiedenen Kantonen der Schweiz geführt und analysiert.¹³¹² Die Resultate lassen einige Ansätze der Theorie NIKLAS LUHMANNs erkennen und bieten Raum für weitergehende Erkenntnisse. So zeigte sich, dass den Steuerkommissärinnen

¹³⁰⁵ Vgl. § 7 Ziff. 2.

¹³⁰⁶ Vgl. § 7 Ziff. 2.6.

¹³⁰⁷ Vgl. § 8 Ziff. 3.

¹³⁰⁸ Vgl. § 9 Ziff. 1.

¹³⁰⁹ Vgl. § 9 Ziff. 2.

¹³¹⁰ Vgl. § 9 Ziff. 3.

¹³¹¹ Vgl. § 9 Ziff. 5.

¹³¹² Vgl. § 10 Ziff. 2.3.

der grösste Entscheidungsspielraum bei der Sachverhaltsfeststellung zufällt. Dabei entscheiden sie nach eigenen Angaben nach Erfahrung, das heisst nach generiertem Wissen und Bauchgefühl.¹³¹³ Bei der rechtlichen Qualifikation orientieren sie sich hingegen vor allem an internen Weisungen.¹³¹⁴ Betreffend den Kontakt zu den Umweltsystemen deuten die Resultate aus den Interviews darauf hin, dass Einflussversuche der Steuerpflichtigen zwar erfolgen, aufgrund der Strukturierung der Politik jedoch nicht erfolgreich sind – zumindest in den vorliegend untersuchten Fällen.¹³¹⁵

2. Perspektiven

Abschliessend ist nun noch zu erörtern, was die Erkenntnisse für den Untersuchungsgegenstand und das eingangs erwähnte Beispiel bedeuten: Lässt sich nun nachvollziehen, was zwischen dem Einreichen der Steuererklärung und dem Erlass der Veranlagungsverfügung passiert und wie Wertungen von der Steuerverwaltung vorgenommen werden?

Deutlich wird zunächst, dass die Steuerverwaltung in ihrem Handeln einen bedeutenden Entscheidungsspielraum hat. Ihr stehen verschiedene Entscheidungsmöglichkeiten zur Verfügung, um offene Normen zu konkretisieren. Dies gilt für die Verwaltungsspitze und die Steuerkommissärinnen. Folglich lässt sich festhalten, dass zwar normative Vorgaben existieren, diese jedoch nicht abschliessend sind.

Mit dieser Lücke befasst sich diese Arbeit, indem sie einen alternativen Analyserahmen bietet, um die Wertungen der Steuerverwaltung zu erfassen. Auf einer theoretischen Ebene erfolgt dies auf Grundlage von NIKLAS LUHMANNs frühen Werken, namentlich der funktional-strukturellen Systemtheorie und seinen Ansätzen für eine Verwaltungstheorie. Die Anwendung dieser Ansätze auf die Wertungen der Steuerverwaltung ermöglicht es, die Wertungen und Entscheidungen der Steuerverwaltung aus einer theoretischen Perspektive allgemein zu beschreiben und einzuordnen. Betreffend die Wertungen wird deutlich, dass diese auf der Basis von informalen Handlungsstrukturen gefällt werden, weil formale Regel fehlen. Demnach sind die Wertungen massgeblich durch die Umwelt beeinflusst, namentlich durch die Steuerpflichtigen, die Politik und das Personal der Steuerverwaltung.

¹³¹³ Vgl. § 10 Ziff. 3.2 Bst. c.

¹³¹⁴ Vgl. § 10 Ziff. 3.3 Bst. a.

¹³¹⁵ Vgl. § 10 Ziff. 3.4 f.

Diese Beobachtung deckt sich mit den empirischen Erkenntnissen aus der vorliegenden Arbeit. Die Auswertung der Interviews mit Steuerkommissären aus verschiedenen Kantonen der Schweiz stützt die These, dass formale und informale Handlungsstrukturen innerhalb der Steuerverwaltung existieren. Gesetze sowie konkretisierende Rechts- und Verwaltungsverordnungen schaffen formale Strukturen für die Entscheidungsfindung. Ergänzt werden diese durch informale Strukturen. Diese betreffen beispielsweise die Art und Weise, wie die Steuerkommissäre bei ihrer Arbeit vorgehen oder wie stark ihr Handeln durch ihre Persönlichkeit geprägt ist. Dieser Entscheidungsspielraum der Steuerkommissäre spielt insbesondere bei der Feststellung des Sachverhalts eine massgebende Rolle. Ausgehend vom Grundsatz, dass den Angaben der Steuerpflichtigen Vertrauen geschenkt wird, liegt es an der einzelnen Steuerkommissärin, davon abzuweichen und dennoch mit einer Auflage weitere Belege anzufordern oder direkt abweichend von den Angaben des Steuerpflichtigen zu entscheiden. Dieses Vorgehen erfolgt innerhalb eines wenig formalisierten Rahmens. Die Steuerkommissäre handeln hier grösstenteils nach ihrer Erfahrung, die sich als Wissen oder in einem Bauchgefühl manifestiert. Um den Sachverhalt festzustellen, sind somit informale Strukturen prägend. Sowohl bei der Feststellung des Sachverhalts als auch bei der anschliessenden rechtlichen Qualifikation ist sodann der Kontakt zu Umweltsystemen beobachtbar. Am stärksten zeigen sich die Berührungspunkte zum Personal. In den Interviews wurde wiederholt die Bedeutung der persönlichen Sphäre deutlich, d. h. der eigenen Werte, der Persönlichkeit sowie der eigenen Situation. Inwiefern diese Einflüsse aus den Umweltsystemen die Entscheidungsfindung tatsächlich prägen, lässt sich indes nicht sagen.

Überraschend bei der empirischen Untersuchung war, dass der Entscheidungsspielraum der Steuerkommissärinnen bei der Feststellung des Sachverhalts relativ gross ist. In diesem Zusammenhang bieten sich daher weitere Untersuchungen an. Des Weiteren stellt sich die in dieser Arbeit ausgeklammerte Frage, wie das Zusammenspiel von Gerichten und der Verwaltung bei der Ausfüllung von Entscheidungsspielräumen in der Rechtsanwendung aussieht. Die Interviews mit den Steuerkommissärinnen deuten zumindest darauf hin, dass die Rechtsprechung der Gerichte grossen Einfluss auf die Auslegung von Rechtsbegriffen und damit auf die Entscheidungen der Verwaltung hat.

Abschliessend lässt sich somit festhalten: Es bedarf weiterer theoretischer und empirischer Untersuchungen. Die vorliegende Arbeit leistet einen ersten Beitrag und schafft idealerweise eine anregende Grundlage für verwaltungsorientierte Ansätze in der Steuerrechtswissenschaft der Schweiz.

Die Steuerverwaltung trifft täglich zahlreiche (Veranlagungs-)Entscheidungen. Von aussen betrachtet lassen diese sich nicht immer nachvollziehen, da neben Rechtsnormen auch ausserrechtliche Faktoren darauf einwirken. Das vorliegende Werk untersucht diese Faktoren, indem es in einem ersten Schritt die Entscheidungsspielräume herausarbeitet und in einem zweiten Schritt ein Modell für die Erfassung ausserrechtlicher Einflüsse entwickelt. Dafür stellt die Autorin der rechtsdogmatischen Perspektive einen rechtssoziologischen Ansatz gegenüber. Sie zeichnet so das Bild einer Steuerverwaltung, die um den steten Ausgleich der Interessen von Politik, Steuerpflichtigen und Personal bemüht ist. Der Ansatz ermöglicht nicht nur einen gewinnbringenden Einblick in die tägliche Arbeit der Steuerverwaltung, sondern zeigt auch den Mehrwert interdisziplinärer Arbeiten für die Rechtswissenschaft auf.

Dike Verlag, Zürich/St. Gallen

ISBN 978-3-03891-901-8



Nomos Verlag, Baden-Baden

ISBN 978-3-7560-2682-1

