

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 BGE 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.

b. Definition der Verhältnismässigkeit

Das Verhältnismässigkeitsprinzip hängt eng mit dem Grundsatz des öffentlichen Interesses zusammen. Es besagt, dass der Staat verhältnismässig vorgehen muss, wenn er öffentliche Interessen verwirklicht. Die Verhältnismässigkeit betrifft das angemessene Verhältnis zwischen Zweck und Mittel.¹⁰⁰ Zudem dürfen private Interessen¹⁰¹ oder andere öffentliche Interessen¹⁰² nicht verdrängt werden. Darüber hinaus hat der Verhältnismässigkeitsgrundsatz eine mässigende Wirkung auf das Legalitätsprinzip.¹⁰³ Während Letzteres eine möglichst strikte Bindung an generell-abstrakte Rechtsnormen vorsieht, verlangt Ersterer, dass die Umstände des Einzelfalls berücksichtigt werden und nicht zu viel verallgemeinert oder pauschalisiert wird.¹⁰⁴ Dies hat zur Folge, dass es zwischen dem Verhältnismässigkeitsprinzip und dem Legalitätsprinzip zu Spannungen oder Widersprüchen kommen kann.¹⁰⁵ Im Steuerrecht treten diese Spannungen vor allem im Verhältnis von Legalitätsprinzip und Leistungsfähigkeitsprinzip auf.¹⁰⁶ Gleichzeitig kommt dem Prinzip des öffentlichen Interesses und der Verhältnismässigkeit eine Hilfsfunktion in Bezug auf das Legalitätsprinzip zu: Es kann zur verfassungskonformen Auslegung hinzugezogen werden.¹⁰⁷ Dies gilt insbesondere bei der teleologischen und der historischen Auslegung.¹⁰⁸ Bei offenen Normen ergänzen die beiden Prinzipien wiederum das Legalitätsprinzip, indem sie Vorgaben für die Ausübung des Beurteilungsspielraums machen oder die Lücken füllen.¹⁰⁹ Eine besondere Rolle spielen der Grundsatz des öffentlichen Interesses und das Verhältnismässigkeitsprinzip, um die Zulässigkeit von Grundrechtseingriffen abzuwägen.¹¹⁰ Diese müssen über eine genügende gesetzliche Grundlage verfügen und durch ein öffentliches Interesse oder den Schutz von Grundrechten Dritter gerechtfertigt und verhältnismässig sein.¹¹¹

¹⁰⁰ SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 54; DUBEY, CR Cst., Art. 5 Rz. 91.

¹⁰¹ SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 54; DUBEY, CR Cst., Art. 5 Rz. 91.

¹⁰² DUBEY, CR Cst., Art. 5 Rz. 91.

¹⁰³ SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 55.

¹⁰⁴ RÜTSCHKE, Verhältnismässigkeitsprinzip, Rz. 18. Vgl. SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 55.

¹⁰⁵ SCHINDLER, SGK BV, Art. 5 Rz. 55; DUBEY, CR Cst., Rz. 92.

¹⁰⁶ Dazu ausführlich § 4 Ziff. 1.3 Bst. b.

¹⁰⁷ DUBEY, CR Cst., Art. 5 Rz. 89. Vgl. dazu § 7 Ziff. 2.2 Bst. a. Ziff. (4).

¹⁰⁸ DUBEY, CR Cst., Art. 5 Rz. 89. Vgl. zu diesen Auslegungsmethoden § 7 Ziff. 2.2 Bst. a. Ziff. (2) f.

¹⁰⁹ DUBEY, CR Cst., Art. 5 Rz. 90; DUBEY, CR Cst., Art. 5 Rz. 97.

¹¹⁰ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 447.

¹¹¹ Art. 36 Abs. 1–3 BV.

c. Bedeutung der Grundsätze des öffentlichen Interesses und der Verhältnismässigkeit für die Steuerverwaltung

Die Grundsätze des öffentlichen Interesses und der Verhältnismässigkeit geben dem Handeln der Steuerverwaltung eine klare Richtung vor: Erstens soll es keinen Partikularinteressen dienen und zweitens muss die Eingriffsintensität den konkreten Verhältnissen anpassen werden.¹¹² Zudem kommt den genannten Grundsätzen besonders dann viel Gewicht zu, wenn die gesetzlichen Grundlagen unbestimmt sind. Dies gilt etwa bei der Auslegung oder der Lückenfüllung.¹¹³ Darüber hinaus kann der Grundsatz der Verhältnismässigkeit im Veranlagungsverfahren bedeutend sein, beispielsweise bei den Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen. So dürfen für die Sachverhaltsfeststellung keine irrelevanten Tatsachen ermittelt werden und es sind jeweils die mildesten Mittel zu wählen.¹¹⁴

1.3 Gleichbehandlungsgebot und Besteuerungsprinzipien

Der dritte leitende Grundsatz des Verwaltungshandelns ist das Gleichbehandlungsgebot, das sich aus Art. 8 Abs. 1 BV ergibt und verschiedene Grundsätze enthält. Die Gleichheit vor dem Gesetz gilt als zentraler Pfeiler des Rechtsstaats.¹¹⁵ Im Steuerrecht spielt das Gleichbehandlungsgebot in zweierlei Hinsicht eine bedeutende Rolle: zum einen als eigenständiges Grundrecht, zum anderen als Grundlage für die Besteuerungsprinzipien aus Art. 127 Abs. 2 BV.¹¹⁶

¹¹² Vgl. dazu § 4 Ziff. 1.2.

¹¹³ Vgl. dazu § 7 Ziff. 2.2 f.

¹¹⁴ REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 93. So auch ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Steuerverfahrensrecht, § 5 Rz. 10.

¹¹⁵ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 503.

¹¹⁶ REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 38 f. In jüngster Zeit wurde vermehrt über die Nützlichkeit der Besteuerungsgrundsätze und des Leistungsfähigkeitsprinzips diskutiert. Unter anderem wurde dafür plädiert, diese Grundsätze – und insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip – aufzugeben und auch für die Ausgestaltung und Erhebung der Steuern primär auf das Rechtsgleichheitsgebot abzustellen. Siehe HONGLER, SGK BV, 20–29, m. w. H.

a. Gleichbehandlungsgebot in der Rechtsanwendung

Auf der Ebene der Rechtsanwendung besagt das Gebot der Gleichbehandlung, dass «alle einschlägigen generell-abstrakten Normen anzuwenden sind und dass [...] diese Bestimmungen auf alle gleich gelagerten Fälle auch in gleicher Weise zur Anwendung kommen».¹¹⁷ Die Frage der Gleichbehandlung in der Rechtsanwendung betrifft vor allem Fälle, in denen das Gesetz offene Normen vorsieht¹¹⁸ und die Rechtsanwendung von der gleichen Behörde ausgeht.¹¹⁹ Bei der Anwendung des Steuerrechts ist zudem hervorzuheben, dass eine unterschiedliche Verwaltungspraxis bei gleichlautenden Bestimmungen in anderen Kantonen nicht gegen das Gleichbehandlungsgebot verstösst.¹²⁰

b. Besteuerungsgrundsätze

Die Steuerverwaltung hat weiter die Besteuerungsgrundsätze zu beachten. Diese konkretisieren das Gleichbehandlungsgebot speziell für die Steuern. Sie sind in Art. 127 Abs. 2 BV festgehalten und werden teilweise auch als «Steuergerechtigkeitsprinzipien»¹²¹ bezeichnet. Sie konkretisieren nicht nur das Rechtsgleichheitsgebot,¹²² sondern auch das Willkürverbot.¹²³ Ferner sind die Besteuerungsgrundsätze eng mit der Eigentumsgarantie verknüpft.¹²⁴ Die Bundesverfassung nennt in Art. 127 Abs. 2 BV explizit die folgenden drei Prinzipien: Grundsatz der Allgemeinheit, Grundsatz der Gleichmässigkeit und Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.¹²⁵

Der Grundsatz der Allgemeinheit betrifft die subjektive Seite der Besteuerung.¹²⁶ Er besagt, dass keine Personen oder Personengruppen durch eine Steuer rechtlich

¹¹⁷ REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 42.

¹¹⁸ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 513; REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 42.

¹¹⁹ TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 514; REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 43 m. H. auf BGE 121 I 49 E. 3c; 115 Ia 81 E. 3c.

¹²⁰ REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 43.

¹²¹ So HONGLER, SGK BV, Art. 127 Rz. 18.

¹²² REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 119; GIRARDIN, CR Cst., Art. 127 Rz. 34; OBERSON, Droit fiscal, § 3 Rz. 18.

¹²³ REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 119.

¹²⁴ REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 119.

¹²⁵ Art. 127 Abs. 2 BV.

¹²⁶ REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 127.

oder faktisch privilegiert oder diskriminiert werden dürfen.¹²⁷ Der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung betrifft die objektive Seite der Besteuerung, also das Steuerobjekt.¹²⁸ Demnach muss die Steuerlast gleichmässig auf alle Steuersubjekte verteilt werden. Der bedeutendste der Besteuerungsgrundsätze ist das Leistungsfähigkeitsprinzip,¹²⁹ wonach jede Person «entsprechend der ihr zur Verfügung stehenden Mittel an die Finanzaufwendungen des Staates beitragen»¹³⁰ muss.

Grundsätzlich haben alle drei Gewalten – Legislative, Judikative und Exekutive – die Besteuerungsgrundsätze zu beachten.¹³¹ In erster Linie richten sie sich allerdings an den Gesetzgeber.¹³² Dies lässt sich vermutlich darauf zurückführen, dass das Parlament die wesentlichen Entscheidungen zur Ausgestaltung einer Steuer treffen muss.¹³³ Bei der Rechtsanwendung haben die Besteuerungsgrundsätze im Rahmen der verfassungskonformen Auslegung eine tragende Rolle.¹³⁴ Besonders bei unbestimmten Rechtsbegriffen oder anderen konkretisierungsbedürftigen Gesetzesbestimmungen sind sie als «verfassungsrechtliche Wertvorstellungen» in den Entscheidungsprozess einzubeziehen.¹³⁵

c. Anwendung des Steuerrechts zwischen Legalitätsprinzip und Besteuerungsgrundsätzen

Die Anwendung des Steuerrechts wird durch die genannten Grundsätze zugleich geleitet und beschränkt. In bestimmten Fragen können sie sich jedoch widersprechen. So kommt es bei der Anwendung des Steuerrechts regelmässig zu Konflikten zwischen den Besteuerungsgrundsätzen und dem Legalitätsprinzip. Ein solcher Konflikt entsteht beispielsweise, wenn die rechtlichen Grundlagen

¹²⁷ REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 129–134, m. w. H.; GIRARDIN, CR Cst., Art. 127 Rz. 40. Mit Beispielen von rechtlichen und faktischen Verstössen gegen den Allgemeinheitsgrundsatz CAVELTI/CAJACOB, Allgemeinheit der Besteuerung, 295–311.

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 Cst., Art. 127 Rz. 45.

¹³⁰ BGE 133 I 206 E. 7.1. Siehe REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 139; GIRARDIN, CR Cst., Art. 127 Rz. 46.

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

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

¹⁵⁴ DUBEY, 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 Glaube 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, Stuerruling, 307–314. Vgl. ausführlich zur Bedeutung des Vertrauensschutzes im Steuerrecht HINNY, Vertrauensschutz, 514–517.

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

¹⁷⁰ SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI, Stuerruling, 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 Steuererklärungsverfahren und das Veranlagungsverfahren i. e. S. unterteilen.²¹⁵

a. Information durch Steuerpflichtige im Steuererklärungsverfahren

Das Steuererklärungsverfahren wird eingeleitet, indem die Steuerpflichtigen öffentlich dazu aufgefordert werden, eine Steuererklärung einzureichen, bzw. indem sie die amtlichen Steuererklärungsformulare persönlich zugesendet bekommen.²¹⁶ Im Anschluss haben sie das Steuererklärungsformular 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 Bankkündengeheimnis bspw. MATTEOTTI, Bankkündengeheimnis, 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.

3. Lehre vom einheitlichen Verwaltungsermessen

Angesichts der Unterscheidung von unbestimmten Rechtsbegriffen und Ermessensnormen sprechen sich einige Autoren aus der Lehre dafür aus, den einheitlichen Begriff Verwaltungsermessen einzuführen,⁴¹⁶ denn die Unterscheidung sei teilweise sehr schwierig,⁴¹⁷ unnötig komplex⁴¹⁸ und in der Praxis nicht relevant.⁴¹⁹ Vielmehr handle es sich beim Beurteilungsspielraum im Rahmen der unbestimmten Rechtsbegriffe um ein Ermessen bezogen auf den Tatbestand.⁴²⁰ Im Zentrum stehe die Frage, ob und inwieweit die Rechtsanwendung bei einem solchen Entscheidungsspielraum durch ein Gericht überprüft werden könne. Nicht relevant sei, ob es sich um einen Ermessensspielraum oder einen unbestimmten Rechtsbegriff handle.⁴²¹ Anstelle der Unterscheidung von Ermessensnormen und unbestimmten Rechtsbegriffen werden die verschiedenen Ermessensarten nach ihrem Zweck unterteilt.⁴²²

4. Offene Normen im Steuerrecht

Das Steuerrecht umfasst zahlreiche offene und abstrakt formulierte Normen.⁴²³ Dies ist massgeblich auf die «Vielzahl der Gestaltungsmöglichkeiten» und die «Komplexität des Regelungsbereichs» zurückzuführen.⁴²⁴ Offene Formulierungen räumen für die Rechtsanwendung im Steuerrecht die notwendige Flexibilität ein, um die Vielzahl und die Wandelbarkeit von gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Sachverhalten zu erfassen.⁴²⁵ Auf Basis der genannten Lehrmeinungen zur

⁴¹⁶ Dazu gehören u.a. SCHINDLER, Verwaltungsermessen, Rz. 294; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 393; TANQUEREL, Droit administratif, 216 ff.

⁴¹⁷ TANQUEREL, Droit administratif, Rz. 509; FREI, Verwaltungsermessen, 137.

⁴¹⁸ SCHINDLER, Verwaltungsermessen, Rz. 294.

⁴¹⁹ TANQUEREL, Droit administratif, Rz. 509; FREI, Verwaltungsermessen, 137. Vgl. SCHINDLER, Verwaltungsermessen, Rz. 294.

⁴²⁰ SCHINDLER, Verwaltungsermessen, Rz. 294.

⁴²¹ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 426; TANQUEREL, Droit administratif, Rz. 511.

⁴²² Zu den verschiedenen Ermessensarten SCHINDLER, Verwaltungsermessen, Rz. 420, 423.

⁴²³ REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 1.

⁴²⁴ REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 1.

⁴²⁵ JOCHUM, Grundfragen, 68.

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; BRÜLSAUER/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.