

IV. Teil: Neue Perspektiven auf Wertungsentscheidungen der Steuerverwaltung

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

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

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

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

⁷⁸² BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 68.

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

⁷⁸⁴ Vgl. BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 107–109.

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

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

1. Grundlagen der funktional-strukturellen Systemtheorie

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

1.1 Abgrenzung zur autopoietischen Systemtheorie

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

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

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

⁷⁸⁸ Vgl. Literaturhinweise in Fn. 790.

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

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

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

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

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

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

1.2 Systemtheoretische Betrachtung der öffentlichen Verwaltung

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

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

⁷⁹⁵ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 102.

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

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

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

⁷⁹⁹ So LUKAS/TACKE, Editorische Notiz, 432.

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

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

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

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

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

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

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

⁸⁰³ KIESERLING/SCHMIDT, Nachwort, 223.

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

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

⁸⁰⁶ Editorische Notiz in LUHMANN, Grenzen, 214 f.

⁸⁰⁷ KIESERLING/SCHMIDT, Nachwort, 224 f.

⁸⁰⁸ Vgl. dazu § 8 Ziff. 2.1.

⁸⁰⁹ KIESERLING/SCHMIDT, Nachwort, 227 f.

⁸¹⁰ KIESERLING/SCHMIDT, Nachwort, 228.

⁸¹¹ Vgl. KIESERLING/SCHMIDT, Nachwort, 232.

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

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

1.3 Annahmen und Begriffe

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

⁸¹² Vgl. KIESERLING/SCHMIDT, Nachwort, 248.

⁸¹³ Vgl. MÜLLER, Rezension, Abschn. 5.

⁸¹⁴ Vgl. § 9 Ziff. 1.1.

⁸¹⁵ Vgl. § 9, insb. § 9 Ziff. 1.1.

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

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

⁸¹⁸ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. a.

⁸¹⁹ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. b.

⁸²⁰ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. c.

⁸²¹ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. g.

⁸²² Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. d.

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

a. Reduktion von Komplexität durch Systembildung

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

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

b. Soziales System

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

⁸²³ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. e.

⁸²⁴ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. f.

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

⁸²⁶ LUHMANN, Politische Planung, 282.

⁸²⁷ RÖHL, Rechtssoziologie, 392.

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

⁸²⁹ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 24.

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

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

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

c. Funktion und funktionale Äquivalenz

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

⁸³¹ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 24.

⁸³² RÖHL, Rechtssoziologie, 391.

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

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

⁸³⁵ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 59.

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

⁸³⁷ Ausführlich dazu § 4 Ziff. 2.

⁸³⁸ WILKE, Systemtheorie, 44.

⁸³⁹ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 65.

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

⁸⁴¹ SCHMID, Funktional-strukturelle Systemtheorie, 188.

⁸⁴² LUHMANN, Grenzen, 77 f.

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

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

d. Erwartungen und Systemstruktur

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

⁸⁴³ Vgl. ausführlich dazu § 9 Ziff. 2.1.

⁸⁴⁴ Vgl. differenzierter § 9 Ziff. 2.3.

⁸⁴⁵ LUHMANN, Grenzen, 77 f.

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

⁸⁴⁷ LUHMANN, Grenzen, 68.

⁸⁴⁸ LUHMANN, Grenzen, 68.

⁸⁴⁹ LUHMANN, Grenzen, 73.

⁸⁵⁰ LUHMANN, Grenzen, 73.

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

e. Selbsterhaltung und Systemrationalität

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

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

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

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

⁸⁵⁴ Vgl. zur Struktur § 9 Ziff. 1.3 Bst. d.

⁸⁵⁵ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 27 f.

⁸⁵⁶ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 38.

⁸⁵⁷ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 60.

⁸⁵⁸ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 65.

⁸⁵⁹ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 91–102.

tät absorbiert wird und die internen Probleme gelöst werden, die durch diese Absorption entstehen.⁸⁶⁰

f. Differenzierung gegen innen

Um die Umweltkomplexität zu reduzieren, kann sich ein soziales System zusätzlich gegen innen differenzieren.⁸⁶¹ Dabei wird das System intern in weitere Untersysteme⁸⁶² aufgeteilt.⁸⁶³ Unter Untersystem ist ein soziales System innerhalb eines sozialen Systems zu verstehen. Bei der Steuerverwaltung handelt es sich beispielsweise um ein Untersystem der öffentlichen Verwaltung. Es bestehen zwei Möglichkeiten der Differenzierung: eine funktionale oder eine segmentäre Differenzierung.⁸⁶⁴ Bei der funktionalen Differenzierung bilden sich die Untersysteme nach ihren Funktionen.⁸⁶⁵ Die segmentäre Differenzierung führt zur Bildung weiterer Systeme, die mit dem ursprünglichen System identisch sind.⁸⁶⁶ Sowohl die funktionale als auch die segmentäre Differenzierung leistet damit einen Beitrag zur Stabilität.⁸⁶⁷ Bei der segmentären Differenzierung können die verschiedenen Untersysteme im Grunde unabhängig voneinander bestehen.⁸⁶⁸ Eine funktionale Differenzierung zeigt sich beispielsweise darin, dass die Mehrwertsteuer von der ESTV und die direkten Steuern von den kantonalen Steuerverwaltungen veranlagt werden.⁸⁶⁹ Segmentär differenziert ist hingegen die Veranlagung der direkten Steuern unter den Kantonen, indem die jeweiligen Steuerverwaltungen je für die Festsetzung der Steuerschuld der steuerpflichtigen Personen in ihrem Kanton zuständig sind.

⁸⁶⁰ LUHMANN, Politische Planung, 283.

⁸⁶¹ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 76. Vgl. RÖHL, Rechtssoziologie, 391.

⁸⁶² KLAUS F. RÖHL nennt diese Untersysteme Subsysteme (siehe RÖHL, Rechtssoziologie, 393).

⁸⁶³ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 76.

⁸⁶⁴ Vgl. RÖHL, Rechtssoziologie, 393. Siehe LUHMANN, Funktionen und Folgen, 77.

⁸⁶⁵ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 84 f. Siehe RÖHL, Rechtssoziologie, 393.

⁸⁶⁶ RÖHL, Rechtssoziologie, 393.

⁸⁶⁷ RÖHL, Rechtssoziologie, 393. Siehe LUHMANN, Funktionen und Folgen, 79.

⁸⁶⁸ RÖHL, Rechtssoziologie, 393.

⁸⁶⁹ Vgl. dazu Art. 65 Abs. 1 MWSTG sowie § 4 Ziff. 2.1.

g. Mitgliedschaft in einem sozialen System

Der Mensch an sich kommt in LUHMANN'S Theorie nur am Rande vor. Grundsätzlich gilt nämlich, dass sich soziale Systeme nicht aus Menschen zusammensetzen, sondern aus den einzelnen Handlungen.⁸⁷⁰ Menschen erfüllen innerhalb eines Systems vielmehr Rollen.⁸⁷¹ Unter Rollen sind «Komplexe erwarteter Handlungen»⁸⁷² innerhalb von mehreren sozialen Systemen zu verstehen.⁸⁷³ Einem Menschen kommen demnach innerhalb von sozialen Systemen verschiedene Rollen zu. Der Eintritt in ein System erfolgt über die Mitgliedsrolle. Diese setzt voraus, dass alle Motive ausser das Mitgliedschaftsbekenntnis aufgegeben werden.⁸⁷⁴ Die formalen Verhaltenserwartungen, die im Rahmen eines sozialen Systems gestellt werden, müssen also akzeptiert werden.⁸⁷⁵

Ein Mensch erfüllt zugleich Rollen in einem System und in seiner Umwelt.⁸⁷⁶ Er muss daher unterscheiden zwischen «persönlich» und «dienstlich» und den verschiedenen Verhaltenserwartungen, die an ihn gestellt werden.⁸⁷⁷ Gemeint ist damit, dass Mitarbeitende der Verwaltung in dieser Rolle unpersönlich auftreten müssen. Beispielsweise dürfen sie Freunde oder Verwandte nicht bevorzugt

⁸⁷⁰ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 25.

⁸⁷¹ Vgl. LUHMANN, Funktionen und Folgen, 39.

⁸⁷² So SCHMID, Funktional-strukturelle Systemtheorie, 190.

⁸⁷³ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 25. Vgl. SCHMID, Funktional-strukturelle Systemtheorie, 190.

⁸⁷⁴ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 41 f. Der Begriff der Rolle wird in der Literatur teilweise kritisiert als realitätsfremd, da eine solche Trennung der Rollen offensichtlich nicht möglich sei und «private» und «dienstliche» Motive stets zusammenspielen würden. Für die vorliegende Arbeit dient der Begriff dazu, die verschiedenen Faktoren, welche die Entscheidung beeinflussen, zu benennen und damit sichtbar zu machen (SCHMID, Funktional-strukturelle Systemtheorie, 208). LUHMANN selbst scheint einen Einfluss oder eine Vermischung der verschiedenen Rollen nicht auszuschliessen: «Die zuteilenden Entscheidungen eines Richters oder eines Verwaltungsbeamten gelten als rechtlich motiviert, mögen sie Zustimmung oder Ablehnung finden; sie können nicht – zumindest nicht öffentlich – durch Motive eigenmächtiger Bevorzugung oder Benachteiligung erklärt werden. Solche Effekte treten zwar ein, aber sie bleiben im Schatten der prominenten Situationsdefinition und werden nicht weiter ausgeleuchtet, expliziert oder gar institutionalisiert. Der Begünstigte schuldet keinen Dank; der Benachteiligte darf sich nicht rächen» (LUHMANN, Funktionen und Folgen, 51).

⁸⁷⁵ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 39.

⁸⁷⁶ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 25.

⁸⁷⁷ LUHMANN, Funktionen und Folgen, 42.

behandeln.⁸⁷⁸ Ist eine Frau bei der Steuerverwaltung als Steuerkommissärin angestellt und in ihrer Freizeit als Trainerin eines Volleyballteams tätig, darf sie in ihrer amtlichen Tätigkeit für die Steuerverwaltung nicht als Trainerin des Volleyballteams auftreten. Sie muss stets die Rolle der Steuerkommissärin einnehmen.

1.4 Zwischenergebnis

Zusammengefasst lässt sich festhalten: Die funktional-strukturelle Systemtheorie – hier auch als System-Umwelt-Theorie bezeichnet –⁸⁷⁹ ermöglicht es, im Zusammenspiel mit LUHMANNs weiteren Texten zur Verwaltung, die Wertungen der Steuerverwaltung zu untersuchen. Die funktional-strukturelle Systemtheorie basiert auf der Annahme, dass die Welt komplex ist und sich Systeme bilden, um diese Komplexität zu reduzieren.⁸⁸⁰ LUHMANN zufolge existieren soziale, organische und mechanische Systeme, wobei die Steuerverwaltung ein soziales System bildet. Ein solches soziales System besteht aus einem Sinnzusammenhang von sozialen Handlungen und grenzt sich dadurch von seiner Umwelt ab.⁸⁸¹ Soziale Systeme haben jeweils eine Funktion, die dem Sinn eines Systems entspricht. Diese Funktion kann ein System mit verschiedenen Leistungsmöglichkeiten erfüllen, sogenannten funktionalen Äquivalenten.⁸⁸² Dadurch kann sich ein System an sich verändernde Umwelteinflüsse anpassen. Die Systemstruktur wird durch generalisierte Verhaltenserwartungen gebildet und bildet die Basis für die sozialen Handlungen.⁸⁸³ Systeme können sich zur weiteren Reduktion von Komplexität gegen innen differenzieren.⁸⁸⁴ Gleichzeitig sind sie stets bestrebt, ihren eigenen Bestand zu erhalten. Sie handeln und entscheiden entsprechend nach der Systemrationalität.⁸⁸⁵ Was Systemrationalität bedeutet, variiert von System zu System. Menschen erfüllen innerhalb dieser Systeme bestimmte Rollen. Dies setzt voraus, dass sie eine Mitgliedschaftsrolle innehaben, was wiederum die Anerkennung von bestimmten Mitgliedschaftsbedingungen voraussetzt.⁸⁸⁶

⁸⁷⁸ Siehe KAUBE, Entscheider, Abschn. 9.

⁸⁷⁹ Vgl. dazu Fn. 782.

⁸⁸⁰ § 9 Ziff. 1.3 Bst. a.

⁸⁸¹ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. b.

⁸⁸² Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. c.

⁸⁸³ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. d.

⁸⁸⁴ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. f.

⁸⁸⁵ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. e.

⁸⁸⁶ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. g.

2. Die Steuerverwaltung als soziales System

Ausgehend von den genannten Begriffen und den Grundlagen der funktional-strukturellen Systemtheorie stellt sich die Frage, wie sie sich auf die Wertungen der Steuerverwaltung anwenden lassen. Dies setzt in einem ersten Schritt voraus, dass die Steuerverwaltung als soziales System erfasst werden kann. Dies ist der Fall, wenn ein gemeinsamer Sinnzusammenhang, eine Funktion, vorliegt.

2.1 Verbindliche Festsetzung der Steuerschuld als Funktion

Zu untersuchen ist also, welche Funktion der Steuerverwaltung zukommt. Nach LUHMANN besteht die Funktion des sozialen Systems «öffentliche Verwaltung»⁸⁸⁷ darin, bindende Entscheidungen herzustellen.⁸⁸⁸ Als bindend gelten Entscheidungen, «wenn sie in der gesellschaftlichen Umwelt des Verwaltungssystems im großen und ganzen [sic!] als verbindlich akzeptiert werden».⁸⁸⁹ Die Entscheidungen der öffentlichen Verwaltung binden entsprechend ihre Umwelt und sie selbst.⁸⁹⁰

Davon ausgehend stellt sich die Frage, ob die Steuerverwaltung als Teil der öffentlichen Verwaltung im Sinne der funktional-strukturellen Systemtheorie zu verstehen ist. Die Steuerverwaltung hat die Aufgabe, die Steuerschuld der Steuerpflichtigen verbindlich festzulegen.⁸⁹¹ Dafür erlässt sie Entscheide in der Form von Veranlagungsverfügungen, die definitionsgemäss für die Empfängerinnen der Verfügung verbindlich sind.⁸⁹² Diese Entscheidungen betreffen Personen ausserhalb der Verwaltung. Die Steuerverwaltung lässt sich aufgrund ihrer Funktion

⁸⁸⁷ Der Begriff der öffentlichen Verwaltung, wie er hier verwendet wird, geht weniger weit, als er gemeinhin verstanden wird. Gemeint ist jener Teil der Verwaltung, der rechtliche Entscheidungen fällt, die Personen ausserhalb der Verwaltung betreffen (LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 71; LUHMANN, Grenzen, 123–125, insb. 123). Beispielsweise Dienstleistungen wie die Postbeförderung oder die Schule gehören diesem sozialen System nicht an (LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 71; LUHMANN, Grenzen, 123).

⁸⁸⁸ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 71. Vgl. SCHMID, Funktional-strukturelle Systemtheorie, 192.

⁸⁸⁹ LUHMANN, Politische Planung, 271.

⁸⁹⁰ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 70.

⁸⁹¹ Vgl. § 4 Ziff. 2.

⁸⁹² Vgl. zur Veranlagungsverfügung § 4 Ziff. 2.2 Bst. c., § 5 Ziff. 3.

somit als Teil der öffentlichen Verwaltung im Sinne der funktional-strukturellen Systemtheorie betrachten.

2.2 Verstetigung der Macht durch die Politik i. e. S.

Offen bleibt, was die Umwelt der Verwaltung dazu bringt, sich an die Entscheidungen zu halten, also woraus sich die Verbindlichkeiten der Verwaltungsentscheidungen ergeben. Nach LUHMANN gewährleistet dies die «Politik i. e. S.», im Folgenden nur noch Politik genannt.⁸⁹³ Ihr kommt die «Verstetigung der Macht» zu.⁸⁹⁴ Diese Funktion erfüllt die Politik, indem sie Anliegen der Öffentlichkeit aufnimmt und mit konsensfähigen politischen Zielen generalisiert. Dabei stellt die Politik sicher, dass ihre Forderungen genügend unterstützt werden. Zudem sorgt sie für die notwendige demokratische Legitimation.⁸⁹⁵ Damit gewährleistet die Politik, dass Entscheidungen der öffentlichen Verwaltung als bindend akzeptiert werden.⁸⁹⁶

Für die Steuerverwaltung bedeutet dies: Ihre Veranlagungsverfügungen werden akzeptiert, da die Politik zuvor die Anliegen der Bevölkerung aufgenommen hat. Damit erhalten Entscheidungen der Steuerverwaltung eine demokratisch legitimierte Grundlage. Dies gilt im Steuerrecht einerseits für rechtliche Bestimmungen, beispielsweise Bundesverfassung oder Steuergesetze. Andererseits besteht bei den Steuern die Besonderheit, dass damit der allgemeine Staatshaushalt gedeckt wird.⁸⁹⁷ Die Akzeptanz von Entscheidungen der Steuerverwaltung hängt also auch davon ab, wie die Steuereinnahmen ausgegeben werden.⁸⁹⁸

2.3 Formen verbindlicher Entscheidungen

Die Funktion der Steuerverwaltung ist also, verbindliche Entscheidungen herzustellen.⁸⁹⁹ Die Politik i. e. S. stellt sicher, dass diese Entscheidungen bei ihren

⁸⁹³ Vgl. zum Begriff der Politik i. e. S. § 9 Ziff. 3.2.

⁸⁹⁴ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 73. Vgl. eingehend zum Verhältnis von Politik und Verwaltung § 9 Ziff. 3.2.

⁸⁹⁵ LUHMANN, Grenzen, 151.

⁸⁹⁶ LUHMANN, Politische Planung, 271.

⁸⁹⁷ Vgl. zur Definition von Steuern bspw. REICH, Steuerrecht, § 2 Rz. 1.

⁸⁹⁸ In diese Richtung bspw. auch HOFMANN, Steuerhinterziehung, 45.

⁸⁹⁹ Vgl. § 9 Ziff. 2.1.

Empfängern als verbindlich akzeptiert werden.⁹⁰⁰ In einem nächsten Schritt sind auf dieser Basis die Entscheidungen der Steuerverwaltung näher zu betrachten.

a. Programmierende und programmierte Entscheidungen

Gemäss LUHMANN lässt sich bei Entscheidungen der öffentlichen Verwaltung grundsätzlich unterscheiden zwischen programmierendem und programmiertem Entscheiden. Programmierendes Entscheiden setzt die Entscheidungsprämissen in allgemeiner Weise, während programmiertes Entscheiden sich nach bereits gesetzten Entscheidungsprämissen richtet.⁹⁰¹ Ein für die Steuerverwaltung relevantes Entscheidungsprogramm ist beispielsweise ein Steuergesetz oder eine Rechtsverordnung. Entscheidungsprogramme sind nach diesem Verständnis Befehle einer hierarchisch übergeordneten an eine untergeordnete Stelle.⁹⁰² Damit absorbieren die Programme Ungewissheit und reduzieren die Entscheidungsmöglichkeiten.⁹⁰³

Die tägliche Arbeit der öffentlichen Verwaltung besteht weitgehend aus programmiertem Entscheiden. Dies ergibt sich daraus, dass eine Verwaltung beispielsweise mehr Verfügungen als Rechts- oder Verwaltungsverordnungen erlässt. Die Entscheidungsprogramme bieten für die Entscheidungen in den Worten LUHMANNs lediglich «eine Vorsortierung derjenigen Relevanzgesichtspunkte [...], bei deren Beachtung eine Entscheidung Aussicht hat, abgenommen zu werden».⁹⁰⁴ Auf diese Weise wird nachvollziehbar, dass auch programmierte Entscheidungen nicht vollständig vorbestimmt sind.

Für die Festsetzung der Steuerschuld werden Entscheidungen üblicherweise auf drei Ebenen gefällt: als Entscheidungsprogramme in Form von Gesetzen und Rechtsverordnungen,⁹⁰⁵ konkretisierend als Verwaltungsverordnungen⁹⁰⁶ und als individuell-konkrete Veranlagungsverfügung, welche die Steuerpflichtigen direkt an Entscheidungen bindet.⁹⁰⁷

⁹⁰⁰ Vgl. § 9 Ziff. 2.2.

⁹⁰¹ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 177.

⁹⁰² LUHMANN, Politische Planung, 277. Vgl. LUHMANN, Lob der Routine, 118.

⁹⁰³ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 177.

⁹⁰⁴ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 177.

⁹⁰⁵ Vgl. § 5 Ziff. 1.

⁹⁰⁶ Vgl. § 5 Ziff. 2.

⁹⁰⁷ Vgl. § 5 Ziff. 3.

b. Programmierende Entscheidungen als Rechts- und Verwaltungsverordnungen

Zunächst treten Entscheidungsprogramme der Steuerverwaltung als Rechtssätze in Form von Steuergesetzen und Rechtsverordnungen auf. Steuergesetze werden von den Parlamenten erlassen,⁹⁰⁸ Rechtsverordnungen im Steuerrecht in der Regel von der Exekutive.⁹⁰⁹ Diese Entscheidungsprogramme werden bei Bedarf durch Verwaltungsverordnungen wie Kreisschreiben, Merkblätter oder Wegleitungen konkretisiert. Diese sind im Vergleich zu den Steuergesetzen als Entscheidungsprogramme detaillierter und weniger abstrakt. Verwaltungsverordnungen werden in der Regel von der Spitze der Verwaltung erlassen.⁹¹⁰ Dies lässt sich am Beispiel der Besteuerung von Stipendien veranschaulichen: Gemäss den Steuergesetzen sind Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln steuerfrei. Die Steuergesetze beschreiben indes nicht, was unter den Begriff «Unterstützungen» fällt. Deshalb hat die ESTV für die direkte Bundessteuer ein Kreisschreiben⁹¹¹ publiziert, das die Anforderungen für die Steuerfreiheit von Leistungen der öffentlichen Hand konkretisieren soll.⁹¹²

c. Programmiertes Entscheiden als Veranlagungsverfügung

Auf Basis der Entscheidungsprogramme fällt die Steuerverwaltung die individuell-konkreten Entscheidungen, das heisst, sie setzt die Steuerschuld einer individuellen Person in einer Veranlagungsverfügung konkret fest.⁹¹³ Grundsätzlich sind die Entscheidungsprämissen durch die Steuergesetze, die Rechts- und Verwaltungsverordnungen vorgegeben. Trotzdem bleiben Entscheidungsspielräume bei der individuell-konkreten Entscheidung bestehen. Illustrieren lässt sich dies abermals anhand des oben genannten Beispiels:⁹¹⁴ Aufgrund der Unbestimmtheit des Begriffs «Unterstützungen» im DBG hat die ESTV ein Kreisschreiben⁹¹⁵ publiziert. Gemäss diesem Kreisschreiben gelten Stipendien nur dann als steuerfreie Unterstützungen, wenn die Empfängerin erstens bedürftig ist, zweitens eine Unter-

⁹⁰⁸ Vgl. für das Bundesparlament Art. 163 Abs. 1 BV.

⁹⁰⁹ Vgl. § 5 Ziff. 1.

⁹¹⁰ Vgl. § 5 Ziff. 2.

⁹¹¹ KS Nr. 43.

⁹¹² Ausführlich zu diesem Beispiel § 5 Ziff. 2.

⁹¹³ Vgl. § 5 Ziff. 3.

⁹¹⁴ Vgl. § 9 Ziff. 2.3 Bst. b. Ausführlich zu diesem Beispiel § 5 Ziff. 2.

⁹¹⁵ KS Nr. 43.

stützungsabsicht vorliegt und die Leistung drittens unentgeltlich erfolgt. Das erste und das zweite Kriterium sind klar umschrieben. Bedürftig ist demnach jemand, der unter dem Existenzminimum lebt, das für die Ergänzungsleistungen relevant ist. Die Unterstützungsabsicht liegt nach Ansicht der ESTV vor, «wenn die private oder öffentliche Institution die Unterstützung ausrichtet, um einer bedürftigen Person dabei zu helfen, ihren (minimalen) Lebensunterhalt zu bestreiten». Beim dritten Punkt fehlt es dem Kreisschreiben aber an Klarheit. Unentgeltlich ist eine Unterstützung demnach, «wenn die empfangende Person dafür keine Gegenleistung erbringen muss». Wann eine Gegenleistung vorliegt, ist im Einzelfall zu prüfen. So führt die ESTV selbst aus, dass beispielsweise eine Forschungsarbeit «fallweise» eine Gegenleistung sein kann.⁹¹⁶

d. Entscheidungsspielräume trotz Konditionalprogrammen

Beim programmierenden Entscheiden ist weiter zu unterscheiden zwischen Konditional- und Zweckprogrammen.⁹¹⁷ Konditionalprogramme geben ein klares «Immer-wenn-dann-Programm» vor.⁹¹⁸ Sie werden entsprechend in vielen Fällen als Rechtsnormen ausgestaltet.⁹¹⁹ Mithilfe von Zweckprogrammen sollen hingegen festgelegte Ziel unter bestimmten Regeln oder Beschränkungen erreicht werden.⁹²⁰ Ein Beispiel für ein Zweckprogramm ist der Bau einer Schule⁹²¹ oder eines Autobahnabschnitts.⁹²² Trotz dieser scheinbar eindeutigen Differenzierung lässt sich die Grenze zwischen Konditional- und Zweckprogrammen nicht immer scharf ziehen.⁹²³ Bemerkenswert ist des Weiteren LUHMANN'S Qualifikation von unbestimmten Rechtsbegriffen und Ermessensnormen: Während er unbestimmte

⁹¹⁶ Zum Ganzen KS Nr. 43, Ziff. 3.

⁹¹⁷ LUHMANN, Lob der Routine, 118; LUHMANN, Politische Planung, 292. Vgl. MAYNTZ, Verwaltung, 56; BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 226. Von LUHMANN werden die Konditionalprogramme zunächst Routineprogramme genannt (LUHMANN, Lob der Routine, 118).

⁹¹⁸ LUHMANN, Lob der Routine, 119; LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 189. Vgl. BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 226.

⁹¹⁹ Siehe MAYNTZ, Verwaltung, 57.

⁹²⁰ LUHMANN, Lob der Routine, 118 f.; LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 191. Vgl. MAYNTZ, Verwaltung, 56.

⁹²¹ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 191.

⁹²² MAYNTZ, Verwaltung, 56.

⁹²³ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 192. Vgl. MAYNTZ, Verwaltung, 56.

Rechtsbegriffe den Konditionalprogrammen zuordnet, betrachtet er Ermessensnormen als Teil von Zweckprogrammen.⁹²⁴

Sowohl bei den Steuergesetzen⁹²⁵ als auch bei den konkretisierenden Rechts- und Verwaltungsverordnungen handelt es sich um Konditionalprogramme, das heisst: Sie sind in einer «Wenn-dann»-Form gefasst. Trotz dieser scheinbar eindeutigen Formulierung bestehen im konkreten Fall bisweilen Unklarheiten beim Tatbestand oder bei der Rechtsfolge. Dies liegt etwa an unbestimmten Rechtsbegriffen oder Ermessensklauseln, die verschiedene Entscheidungsmöglichkeiten zulassen.⁹²⁶

Diese Einschätzung deckt sich mit den Beobachtungen von NIKLAS LUHMANN. Ihm zufolge geben Konditionalprogramme die Entscheidung nur scheinbar klar und eindeutig vor.⁹²⁷ Oft sei es aber so, dass die Konditionalprogramme «mehr oder weniger große Auslegungsspielräume» beim «wenn» oder «dann» liessen,⁹²⁸ also bei Tatbestand und Rechtsfolge. In diesen Fällen stehe der Verwaltung ein eigener Entscheidungsspielraum zu.⁹²⁹

2.4 Umweltdifferenzierung

Anschliessend an die Darlegung der Funktion der Steuerverwaltung als soziales System wird der Blick nun auf deren Umwelt gerichtet. Angedeutet wurde bereits, dass ein System stets in Beziehung zu seiner Umwelt steht. Gleichzeitig wird die Umwelt der sozialen Systeme geprägt durch andere soziale Systeme.⁹³⁰ Die Beziehung eines sozialen Systems zu seiner Umwelt ist zwar kausal, «systeminterne Selektionsvorgänge» führen jedoch dazu, dass Systeme zu einem gewissen Grad autonom sind und nicht nur durch ihre Umwelt gesteuert werden.⁹³¹ Soziale Systeme haben also die Möglichkeit, Reize aus der Umwelt aufzunehmen und zu verarbeiten, ohne dem Reiz direkt zu entsprechen.

⁹²⁴ LUHMANN, *Recht und Automation*, 39. Vgl. zu den unbestimmten Rechtsbegriffen und den Ermessensnormen § 6 Ziff. 2.

⁹²⁵ So für deutsche Steuergesetze MAYNTZ, *Verwaltung*, 57.

⁹²⁶ Vgl. § 6.

⁹²⁷ LUHMANN, *Opportunismus und Programmatik*, 189.

⁹²⁸ LUHMANN, *Opportunismus und Programmatik*, 189. Vgl. dazu auch BOGUMIL/JANN, *Verwaltung*, 226 f.

⁹²⁹ LUHMANN, *Opportunismus und Programmatik*, 189.

⁹³⁰ Vgl. dazu § 9 Ziff. 2.4.

⁹³¹ LUHMANN, *Theorie der Verwaltungswissenschaft*, 65.

Die Umwelt eines sozialen Systems ist hochgradig komplex und nicht «rational geordnet, beständig, harmonisch und widerspruchsfrei».⁹³² Entsprechend ist ein soziales System mit einer sich stetig verändernden, rücksichtslosen und widersprüchlichen Umwelt konfrontiert.⁹³³ Aus dieser Sicht kann eine Handlung somit eine positive oder eine negative Anpassung an die Umwelt darstellen.⁹³⁴ Damit ein System umweltangepasst ist, muss es also in der Lage sein, auf die verschiedenen Erwartungen in generalisierter Form zu reagieren und sich gleichzeitig «mit einer relativ invarianten Struktur identisch und bestandsfähig zu erhalten».⁹³⁵

a. Umweltdifferenzierung für Bestandeseerhalt und Autonomie

Die Verwaltung als System wird von ihrer Umwelt mit zahlreichen Verhaltenserwartungen konfrontiert.⁹³⁶ Von der Steuerverwaltung wird beispielsweise erwartet, dass sie gleichzeitig politische Anliegen aufnimmt, Steuerpflichtige veranlagt und ihren Arbeitnehmerinnen Lohn auszahlt. Bei den einzelnen Entscheidungen bestehen ebenfalls verschiedene Verhaltenserwartungen. Um ihren Bestand zu erhalten, muss die Verwaltung einen Weg finden, mit diesen Verhaltenserwartungen umzugehen und sich ihrer Umwelt bestmöglich anzupassen.⁹³⁷ Dies gelingt ihr, indem sie ihre Umwelt in verschiedene Umweltsysteme einteilt und sich intern entsprechend differenziert.⁹³⁸ Dabei beziehen sich die interne Differenzierung und die Differenzierung der Umwelt in verschiedene Umweltsysteme gegenseitig aufeinander. Diese beiden Differenzierungen führen dazu, dass das System auf verschiedene Umwelten anders reagieren kann, beispielsweise mit Bitten oder mit Drohen.⁹³⁹ Da die Umwelt sowohl gegen aussen als auch gegen innen differenziert ist und diese Differenzierung akzeptiert wird, werden die unterschiedlichen Verhaltensweisen der Verwaltung gegenüber den verschiedenen Umweltsystemen nicht als widersprüchlich wahrgenommen.⁹⁴⁰ So ist beispiels-

⁹³² LUHMANN, Grenzen, 105.

⁹³³ LUHMANN, Grenzen, 105 f.

⁹³⁴ LUHMANN, Grenzen, 105 f.

⁹³⁵ LUHMANN, Grenzen, 106.

⁹³⁶ LUHMANN, Grenzen, 106.

⁹³⁷ LUHMANN, Grenzen, 106.

⁹³⁸ LUHMANN, Grenzen, 106 f. Zur internen Differenzierung vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. f.

⁹³⁹ LUHMANN, Grenzen, 108.

⁹⁴⁰ LUHMANN, Grenzen, 108–110. Damit dieses «Prinzip der Systemerhaltung durch Umweltdifferenzierung» funktioniert, sind nach Ansicht LUHMANNs bestimmte Mindestbedingungen der Bürokratisierung erforderlich, bspw. dass Einzelpersonen zwischen

weise unumstritten, dass die Steuerverwaltung gegenüber den Steuerpflichtigen verbindliche Entscheidungen fällt und gleichzeitig einvernehmliche Arbeitsverträge mit dem Personal abschliesst.

b. Publikum, Politik und Personal als wichtigste Umweltsysteme

Die öffentliche Verwaltung steht an ihren Grenzen in Kontakt mit zahlreichen Umweltsystemen. Die wichtigsten Systeme umfassen das Publikum, die Politik und das Personal.⁹⁴¹ Übertragen auf die Steuerverwaltung zeigen sich diese drei Umweltsysteme folgendermassen: Das Publikum der Steuerverwaltung besteht aus allen potenziellen Adressatinnen von Entscheidungen der Steuerverwaltung,⁹⁴² mithin den Steuerpflichtigen. Demgegenüber gehört zur Politik alles, was mit der Ausübung und Erhaltung von Macht und Sicherung des Einflusses verbunden ist. Bezogen auf den Funktionsbereich der Steuerverwaltung umfasst dies alle Prozesse, die mit Blick auf die Wählerinnen und Stimmbürger darauf hinarbeiten, die Steuerschuld so zu verteilen, dass der eigene Einfluss erhalten bleibt und Entscheidungen weiterhin akzeptiert werden.⁹⁴³ Von Bedeutung sind hierbei der Wille der Wählerinnen, der gesellschaftliche Konsens sowie die spezifischen Interessen einflussreicher Vertreter aus der Gesellschaft. Zu den politischen Prozessen gehören beispielsweise Verhandlungen im Parlament oder im Bundesrat sowie Vernehmlassungen im Vorfeld zu einem Gesetzgebungsvorhaben. Das Personal der Steuerverwaltung repräsentiert schliesslich die Verwaltung gegen aussen und fällt verbindliche Entscheidungen. Dies kann ausgehend vom Begriff der öffentlichen Verwaltung im Sinne der funktional-strukturellen Systemtheorie von den Mitgliedern des Parlaments bis zu den Sachbearbeitern zahlreiche Personen betreffen.⁹⁴⁴ Im Hinblick auf die vorliegende Untersuchung fallen darunter alle Personen, die der Steuerverwaltung im verwaltungsrechtlichen Sinn angehören.

verschiedenen Rollen unterscheiden können, die sie in verschiedenen Systemen einnehmen (mit weiteren Ausführungen LUHMANN, Grenzen, 110–114). Mit der Kritik am Rollenbegriff im Hinterkopf (siehe Fn. 873) werden diese Voraussetzungen für die Gesellschaft in der Schweiz als erfüllt betrachtet.

⁹⁴¹ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 76. Vgl. dazu eingehend § 9 Ziff. 3. Selbstverständlich sind diese sozialen Systeme stark differenziert, wobei LUHMANN Ausführungen zu dieser weiteren Differenzierung konkreten Einzeluntersuchungen überlässt (LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 76 f., Fn. 131).

⁹⁴² Vgl. § 9 Ziff. 3.1.

⁹⁴³ Vgl. § 9 Ziff. 3.2 Bst. a.

⁹⁴⁴ Vgl. § 9 Ziff. 3.3.

Üblicherweise werden die Beziehungen zu den verschiedenen Umweltsystemen innerhalb der Verwaltung separat geführt.⁹⁴⁵ Das heisst nicht nur, dass die Verwaltung unterschiedlich auf die Umweltsysteme einwirkt, sondern auch, dass ein Umweltsystem nicht ohne Weiteres auf das Verwaltungssystem einwirken kann. Beispielsweise verhindern «Dienstethos, kollegiale Kontrolle, Darstellungsregeln und Rechtsvorschriften», dass das Personal Entscheidungen nur nach subjektiven Entscheidungsmassstäben fällt.⁹⁴⁶ Die angrenzenden Umweltsysteme werden jeweils separat behandelt und können damit die Beziehung zu anderen Umweltsystemen nicht direkt beeinflussen.⁹⁴⁷ Dies verhindert eine Beherrschung des Verwaltungssystems von einer Umwelt-System-Grenze aus.⁹⁴⁸ Die Autonomie der Verwaltung als System ist also nur möglich wegen der «Differenzierung von Umwelten durch Separatbehandlung von Grenzen».⁹⁴⁹

c. Gleichwertigkeit der Grenzbeziehungen

In Bezug auf die Umwelt ist die öffentliche Verwaltung demnach «ein Handlungssystem, das sich in einer nach Politik, Publikum und Personal differenzierten Umwelt erhalten muß, und zwar durch Herstellung von Entscheidungen durch das Personal für das Publikum aufgrund von Informationen aus allen Umwelten mit einer besonderen Empfindlichkeit für politische Informationen».⁹⁵⁰ Die bindenden Entscheidungen der öffentlichen Verwaltung werden folglich nicht nur durch politische Informationen wie Gesetze beeinflusst, sondern auch durch die anderen Umwelten, also durch die Steuerpflichtigen und das Personal. Die Beziehungen zu den verschiedenen Umweltsystemen sind zunächst gleichberechtigt, wobei es eine Frage der Macht ist, welches Umweltsystem seine Erwartungen «im System [...] normieren» kann.⁹⁵¹

⁹⁴⁵ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 77.

⁹⁴⁶ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 77.

⁹⁴⁷ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 78.

⁹⁴⁸ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 78.

⁹⁴⁹ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 78.

⁹⁵⁰ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 84.

⁹⁵¹ LUHMANN, Theorie der Verwaltungswissenschaft, 81.

2.5 Opportunismus als Systemrationalität

Unklar bleibt nach diesen Ausführungen, wie die Steuerverwaltung unter dem Einfluss der Umweltsysteme entscheidet. Grundsätzlich folgen soziale Systeme nach LUHMANN der Systemrationalität; sie entscheiden stets so, dass ihr eigener Bestand erhalten wird.⁹⁵² Dies kann für jedes System etwas anderes bedeuten. Die Systemrationalität der öffentlichen Verwaltung konkretisiert LUHMANN als Opportunismus.⁹⁵³ Opportunistisch sind die Entscheidungen, weil sich die Verwaltung bei der Abwägung nicht an einer starren Hierarchie der Werte orientiert, sondern situationsbezogen handelt.⁹⁵⁴ Dies illustriert LUHMANN am stark vereinfachten Vergleich der öffentlichen Verwaltung mit einem wirtschaftlich orientierten Unternehmen.⁹⁵⁵ Letzterem geht es in erster Linie um den Gewinn, weshalb der Wert der Gewinnmaximierung an erster Stelle steht.⁹⁵⁶ Die öffentliche Verwaltung hingegen muss bei Entscheidungen die Werte ihrer Umwelten mitberücksichtigen, obschon diese verschiedene Werte vertreten.⁹⁵⁷ Die öffentliche Verwaltung muss folglich zahlreiche Werte bei einer Entscheidung berücksichtigen, wobei keine feste Werthierarchie besteht.⁹⁵⁸ Sie greift deshalb auf opportunistische Entscheidungsstrategien zurück.⁹⁵⁹ Diesen Opportunismus definiert LUHMANN folgendermassen: «Opportunismus ist eine sehr voraussetzungsvolle Form von Rationalität, eine Art von Systemrationalität, die alle Vereinfachungen bloßer Zweckrationalität oder der Wertrationalität hinter sich läßt.»⁹⁶⁰

⁹⁵² Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. e.

⁹⁵³ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 181.

⁹⁵⁴ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 179.

⁹⁵⁵ Vgl. LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 179 f.

⁹⁵⁶ Vgl. LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 179 f.

⁹⁵⁷ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 180.

⁹⁵⁸ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 180.

⁹⁵⁹ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 180. Zu den Autoren, die eine solche opportunistische Entscheidungsstrategie «aufwerten», zählt LUHMANN u. a. CHARLES E. LINDBLOM. LINDBLOM ist bekannt für die Begründung des Inkrementalismus, wonach sich die öffentliche Verwaltung bei Entscheidungen stets am Status quo orientiert. Eine modifizierte Form des Inkrementalismus besagt, dass sich die öffentliche Verwaltung zwar am Status quo orientiert, bei hohem Druck von aussen jedoch davon abweicht. Diese modifizierte Form des Inkrementalismus gilt heute als eine treffende Beschreibung der tatsächlichen Entscheidungsmethode der öffentlichen Verwaltung. Zum Ganzen BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 205–212.

⁹⁶⁰ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 181.

Der Entscheidungsspielraum und damit der Raum für Opportunismus wird nach Ansicht LUHMANNS jedoch durch bestimmte Faktoren eingeschränkt, beispielsweise das Gleichheitsprinzip, das die entscheidende Person an «einmal gewählte Auslegungen» bindet.⁹⁶¹ Wie viel Opportunismus möglich ist, hängt daher von den Entscheidungsprogrammen der Verwaltung sowie von deren Selbstbindung an diese Entscheidungsprogramme ab.⁹⁶² Zur Erinnerung: Entscheidungsprogramme der Verwaltung sind beispielsweise Gesetze oder Verordnungen.⁹⁶³ Da die Verwaltung in ihrer Entscheidungsfreiheit durch die Entscheidungsprogramme eingeschränkt wird, spricht LUHMANN von einem «politisch gehemmten Opportunismus».⁹⁶⁴

Davon ausgehend, dass Opportunismus auch die Systemrationalität der Steuerverwaltung ausmacht, ist ihre Entscheidungsrationalität wie folgt zu beschreiben: Zunächst ist die Steuerverwaltung in ihren Entscheidungen durch die Entscheidungsprogramme in Form von rechtlichen Grundlagen eingeschränkt. Dazu zählen insbesondere die Bundesverfassung und die Steuergesetze.⁹⁶⁵ Wo diese rechtlichen Grundlagen ihr einen Entscheidungsspielraum lassen, entscheidet sich die Steuerverwaltung hingegen opportunistisch. Dies bedeutet, dass sie bei Entscheidungen innerhalb des Entscheidungsspielraums – in dieser Arbeit als Wertungen bezeichnet – keinen eindeutigen Regeln folgt. Vielmehr orientiert sie sich an den Werten ihrer Umwelt. Diese besteht aus den Steuerpflichtigen, der Politik und dem eigenen Personal.⁹⁶⁶ Die Werte aus der Umwelt werden im Einzelfall auf eine Art abgewogen, dass das Weiterbestehen der Steuerverwaltung gesichert ist. Die Steuerverwaltung wird beispielsweise darauf bedacht sein, weder die Steuerpflichtigen noch die Politik mit ihren Entscheidungen zu verärgern. Ferner ist sie darauf angewiesen, dass auch das Personal die Entscheidungen vertreten kann.

⁹⁶¹ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 190. Zur Bedeutung des Gleichheitsgebots für die Schweizer Steuerverwaltung vgl. § 4 Ziff. 1.3.

⁹⁶² LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 190, 192.

⁹⁶³ Vgl. § 9 Ziff. 2.3.

⁹⁶⁴ LUHMANN, Opportunismus und Programmatik, 186.

⁹⁶⁵ Vgl. zu den rechtlichen Grundlagen der Steuerverwaltung § 4 Ziff. 1.1 Bst. c.

⁹⁶⁶ Vgl. § 9 Ziff. 2.4 Bst. b. Eingehend zu den Einflüssen aus der Umwelt im Folgenden unter § 9 Ziff. 3.

2.6 Wertungsentscheidungen als informale Handlungsstrukturen

Angeichts dieser konstanten Notwendigkeit einer Evaluation und eines Ausgleichs der Umwelteinflüsse stellt sich die Frage, wie sich Wertungen einordnen lassen. Wie sind die Wertungen, mit welchen die Steuerverwaltung ihren Entscheidungsspielraum bei der Rechtsanwendung ausfüllt, anhand des vorliegenden theoretischen Rahmens zu beschreiben?

Aus der Perspektive der funktionalen-strukturellen Systemtheorie⁹⁶⁷ geht es bei der Qualifikation von beobachteten Handlungen um die Frage, welches Problem diese lösen. Für Wertungen ergibt sich daraus folgende Ausgangslage: In den vorhergehenden Kapiteln wurde dargestellt, inwieweit die rechtlichen Grundlagen und die juristische Methodenlehre der Steuerverwaltung bei der Rechtsanwendung normative Vorgaben machen.⁹⁶⁸ Dabei hat sich gezeigt, dass trotz normativer Vorgaben ein Entscheidungsspielraum bestehen bleibt.⁹⁶⁹ Mangels formaler Entscheidungsstrukturen werden deshalb Wertungen notwendig. Diese erfolgen nach informalen Entscheidungsstrukturen, die es der Verwaltung ermöglichen, ihre Funktion zu erfüllen, nämlich bindende Entscheidungen herzustellen. Weiter erweisen sich Entscheidungsspielräume der Verwaltung als hilfreich, um verschiedene Erwartungen aus der Umwelt auszugleichen. Indem sie eine Abwägung der Interessen der verschiedenen Umweltsysteme im Einzelfall zulassen, können diese Interessen auf eine für die Verwaltung bessere Weise in Entscheidungen berücksichtigt werden.

2.7 Zwischenergebnis

Nach dieser Gesamtschau über die Steuerverwaltung als soziales System lässt sich zunächst festhalten, dass ihre Funktion darin liegt, verbindlich über die Steuerschuld der Steuerpflichtigen zu entscheiden.⁹⁷⁰ Die Politik stellt sicher, dass die Verbindlichkeit der Entscheidungen von den Empfängerinnen akzeptiert wird.⁹⁷¹ Die Entscheidungen der Steuerverwaltung können die Form von Entscheidungs-

⁹⁶⁷ Vgl. zur funktionalen Methode § 9 Ziff. 1.3 Bst. c.

⁹⁶⁸ Vgl. § 4–§ 7.

⁹⁶⁹ Vgl. § 4 Ziff. 1.6, § 6 Ziff. 5, § 7 Ziff. 2.6.

⁹⁷⁰ Vgl. § 9 Ziff. 2.1.

⁹⁷¹ Vgl. § 9 Ziff. 2.2.

programmen oder von konkreten Entscheidungen haben.⁹⁷² Entscheidungsprogramme sind beispielsweise Steuergesetze oder Verwaltungsverordnungen. Mit den Entscheidungsprogrammen werden die Entscheidungsmöglichkeiten für die konkreten Entscheidungen eingeschränkt.⁹⁷³ Demgegenüber werden konkrete Entscheidungen als Veranlagungsverfügungen gefällt.⁹⁷⁴ In beiden Fällen unterliegt die Steuerverwaltung den Einflüssen ihrer Umwelt.⁹⁷⁵ Welche Einflüsse den stärksten Effekt auf die Entscheidung haben, bleibt aus dieser theoretischen Perspektive jedoch offen, zumal die Einflüsse im Einzelfall auch variieren. Die Abwägung der verschiedenen Einflüsse lässt sich jedoch mit der Systemrationalität beschreiben. Diese besteht im Fall der Verwaltung aus Opportunismus.⁹⁷⁶ Für die Frage der Beschreibung von Wertungen lassen sich aus der Theorie LUHMANNs zwei Punkte ableiten: Erstens handelt es sich bei Wertungen um informale Handlungsstrukturen, die aufgrund fehlender formaler Vorgaben notwendig werden, damit die Funktion erfüllt werden kann, bindende Entscheidungen herzustellen. Zweitens bietet der Entscheidungsspielraum der Steuerverwaltung die Möglichkeiten, Erwartungen der verschiedenen Umweltsysteme flexibel aufzunehmen und bei den Entscheidungen zu berücksichtigen.⁹⁷⁷

3. Formale und informale Strukturen der Einflussnahme

Die bisherigen Erläuterungen haben verdeutlicht, dass alle drei Umweltsysteme auf die Entscheidungsfindung der öffentlichen Verwaltung oder spezifisch auf die Steuerverwaltung einwirken können. Offen bleibt, wie diese Einwirkung konkret ausgestaltet ist. Um zu verstehen, wie Entscheidungen gefällt werden und welche rechtlichen und ausserrechtlichen Faktoren diese Entscheidungen beeinflussen, ist der Blick auf die Beziehung zwischen der Steuerverwaltung und ihren Umweltsystemen zu richten.

⁹⁷² Vgl. § 9 Ziff. 2.3 Bst. a.

⁹⁷³ Vgl. § 9 Ziff. 2.3 Bst. b.

⁹⁷⁴ Vgl. § 9 Ziff. 2.3 Bst. c.

⁹⁷⁵ Vgl. § 9 Ziff. 2.4.

⁹⁷⁶ Vgl. § 9 Ziff. 2.5.

⁹⁷⁷ Vgl. § 9 Ziff. 2.6.

3.1 Steuerpflichtige

Die Beziehung zwischen Verwaltung und Publikum ist nach LUHMANNs Ansatz grundsätzlich dadurch gekennzeichnet, dass die Verwaltung dem Publikum «dienen» soll.⁹⁷⁸ Dafür fällt die Verwaltung verbindliche Entscheidungen aufgrund von Informationen, die ihr das Publikum liefert.⁹⁷⁹ Die Verwaltung ist hochgradig differenziert und die einzelnen Verwaltungseinheiten sind spezialisiert auf bestimmte Publikumsgruppen, die von ihren Entscheidungen betroffen sind.⁹⁸⁰ So entscheidet die Steuerverwaltung nur über die Steuerschuld von Steuerpflichtigen und das Migrationsamt über den Aufenthaltsstatus von Ausländerinnen. Diese Umweltdifferenzierung «strukturiert und vereinfacht die Entscheidungssituationen und ermöglicht so eine rationalere Durcharbeitung der Einzelentscheidungen».⁹⁸¹ Die Aufgabenumwelt des Entscheidenden ist damit begrenzt.⁹⁸² Dies führt dazu, dass es einfacher ist, einen Konsens mit den verschiedenen Umweltsystemen zu finden.⁹⁸³ Im Rahmen dieser grundlegenden Strukturierung der Beziehung von öffentlicher Verwaltung und Publikum ist ihr Verhältnis durch formale und informelle Einflussnahmen geprägt.

a. Distanzierung durch die Kompetenz zum verbindlichen Entscheiden

Die Beziehung zwischen Verwaltung und Publikum ist laut LUHMANN distanziert.⁹⁸⁴ Das heisst, die Verwaltung ist nicht auf die Kooperation des Publikums angewiesen,⁹⁸⁵ da die Verwaltung auch Entscheidungen fällen kann, welchen die Entscheidungsempfängerin nicht zustimmt.⁹⁸⁶ Der Kontakt mit dem Publikum ist bei Verwaltungen oft auf den Austausch von Informationen beschränkt.⁹⁸⁷ Diese Informationen gelangen meist formalisiert als Akteneingaben zur Verwaltung.⁹⁸⁸

⁹⁷⁸ Vgl. LUHMANN, Grenzen, 122.

⁹⁷⁹ Vgl. LUHMANN, Grenzen, 125, 127.

⁹⁸⁰ LUHMANN, Grenzen, 122.

⁹⁸¹ LUHMANN, Grenzen, 123.

⁹⁸² LUHMANN, Grenzen, 123.

⁹⁸³ LUHMANN, Grenzen, 123.

⁹⁸⁴ LUHMANN, Grenzen, 127 f.

⁹⁸⁵ LUHMANN, Grenzen, 127 f.

⁹⁸⁶ LUHMANN, Grenzen, 127.

⁹⁸⁷ LUHMANN, Grenzen, 125 f.

⁹⁸⁸ LUHMANN, Grenzen, 126.

In den meisten Fällen kommt es zu keinem persönlichen Kontakt.⁹⁸⁹ Oft tritt die Verwaltung somit erst selbst in Erscheinung, wenn sie ihre Entscheidung kommuniziert. In LUHMANN'S Worten findet sich die «Selbstdarstellung der Verwaltung [...] erst in ihren Entscheidungen».⁹⁹⁰ Die Verwaltung hat hierbei das Privileg, «verbindlich entscheiden zu können»,⁹⁹¹ wodurch sie nicht zusätzlich Informationen zur Akzeptanz der Entscheidung bei den Entscheidungsempfängern sammeln muss.⁹⁹² Weiter kommt ihr durch diese Kompetenz bereits eine Autorität zu, die nicht durch einen höheren Rang der Verwaltungsmitglieder hergestellt werden muss.⁹⁹³

Diese Beschreibung trifft teilweise auch auf die Beziehung der Steuerverwaltung zu den Steuerpflichtigen zu. Die Steuerpflichtigen sind die Empfängerinnen der Entscheidungen der Steuerverwaltung. Mit diesen Entscheidungen setzt die Steuerverwaltung die Steuerschuld der Steuerpflichtigen verbindlich fest.⁹⁹⁴ Die Festsetzung der Steuerschuld eines Steuerpflichtigen durch die Steuerverwaltung erfordert jedoch kein Einverständnis des Steuerpflichtigen.⁹⁹⁵ Die Kompetenz der Steuerverwaltung, verbindlich zu entscheiden, führt also dazu, dass sie grundsätzlich keine «Informationen zur Akzeptanz der Entscheidung» bei den Steuerpflichtigen einholen muss. Sie muss weiter die Akzeptanz der Entscheidung nicht durch einen höheren Rang der entscheidenden Personen sicherstellen. In diesem Sinne ist die Beziehung zwischen der Steuerverwaltung und den Steuerpflichtigen einseitig. Die Steuerverwaltung entscheidet und die Steuerpflichtigen sind an diese Entscheidung gebunden – selbst wenn sie damit nicht einverstanden sind.⁹⁹⁶ Im Gegensatz zu LUHMANN'S Theorieansatz sieht das Schweizer Steuerverfahrensrecht jedoch eine Kooperation zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen

⁹⁸⁹ LUHMANN, Grenzen, 126.

⁹⁹⁰ LUHMANN, Grenzen, 127.

⁹⁹¹ LUHMANN, Grenzen, 127. Vgl. zur Funktion der Verwaltung § 9 Ziff. 2.1.

⁹⁹² LUHMANN, Grenzen, 128.

⁹⁹³ LUHMANN, Grenzen, 128.

⁹⁹⁴ Vgl. § 4 Ziff. 2.2 Bst. c., § 5 Ziff. 3.

⁹⁹⁵ Vgl. § 4 Ziff. 2.2 Bst. c.

⁹⁹⁶ Rechtsmittel sind hier bereits mitgedacht. Rechtsmittel können in erster Instanz an die Verwaltungsstelle und in zweiter Instanz an eine richterliche Behörde gerichtet werden, meist eine Steuerrekurskommission oder ein Steuerrekursgericht. Gemäss der weiten Definition der «Verwaltung» nach LUHMANN gehören diese Instanzen ebenfalls zur Verwaltung. Vgl. zum Ganzen § 9 Ziff. 3.1 Bst. a.

explizit vor.⁹⁹⁷ Somit stellt sich die Frage, inwiefern sich dies auf den Theorieansatz LUHMANNS auswirkt.

b. Notwendigkeit der Kooperation von Steuerpflichtigen bei der Festsetzung der Steuerschuld

Um die Kooperation zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen ins Verhältnis zu LUHMANN'S Theorie zu setzen, muss in einem ersten Schritt festgestellt werden, worauf sich diese Kooperation bezieht. Wie dargelegt, geht es bei der Kooperation zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen darum, den Sachverhalt festzustellen.⁹⁹⁸ Die formalen Strukturen im Steuerrecht setzen zunächst voraus, dass die Steuerpflichtigen jene Informationen kooperativ bereitstellen, die notwendig sind, um ihre Steuerschuld zu bestimmen. Obschon Unterschiede zur Situation in Deutschland bestehen, erwähnt auch LUHMANN diese Möglichkeit: So führt er aus, dass teilweise Informationen aus dem Publikum notwendig sind, damit die Verwaltung Entscheidungen treffen kann.⁹⁹⁹ Ihm ist also bewusst, dass die Verwaltung auf die Mitarbeit des Publikums angewiesen ist. Dies trifft auch auf die Veranlagungsentscheidung der Steuerverwaltung zu. So ist das Veranlagungsverfahren grundsätzlich gekennzeichnet durch ein Informationsgefälle zugunsten der Steuerpflichtigen. Der Grund für dieses Informationsgefälle liegt darin, dass die Steuerpflichtigen umfassender über ihre Einkommensverhältnisse informiert sind als die Steuerverwaltung. Um die notwendigen Informationen für die Veranlagung zu erhalten, müssen die Steuerpflichtigen also grundsätzlich mit der Steuerverwaltung kooperieren.¹⁰⁰⁰

Allerdings lässt sich die Frage aufwerfen, ob die Steuerverwaltung auf die Kooperation der Steuerpflichtigen tatsächlich angewiesen ist. Falls die Steuerpflichtigen das Steuererklärungsformular nicht richtig oder nicht wahrheitsgemäß ausfüllen oder gar nicht einreichen, hat die Steuerverwaltung verschiedene Möglichkeiten. Zunächst sind die Steuerpflichtigen dazu verpflichtet, die Informationen bereitzustellen.¹⁰⁰¹ Weiter stehen der Steuerverwaltung diverse Untersuchungsmittel zur Verfügung oder sie kann eine Ermessensveranlagung vor-

⁹⁹⁷ Siehe Art. 123 Abs. 1 DBG. Vgl. zum Kooperationsgrundsatz § 4 Ziff. 2.3 Bst. c.

⁹⁹⁸ Vgl. § 4 Ziff. 2.3 Bst. c.

⁹⁹⁹ LUHMANN, Grenzen, 125.

¹⁰⁰⁰ Vgl. zum Kooperationsgrundsatz und zum Informationsgefälle im Steuerrecht § 4 Ziff. 2.3 Bst. b. f.

¹⁰⁰¹ Vgl. § 4 Ziff. 2.2 Bst. a.

nehmen. Ermessensveranlagungen dürfen nicht zugunsten der Steuerpflichtigen ausfallen.¹⁰⁰² Die Steuerverwaltung verfügt entsprechend über Möglichkeiten, die eine Entscheidung zulassen, auch wenn die Steuerpflichtigen ihrer Kooperationspflicht nicht nachkommen. Sie sitzt sozusagen «am längeren Hebel».

Gleichwohl ist die Steuerverwaltung aufgrund der Natur des Steuerverfahrens als Verfahren der Massenverwaltung auf die Kooperation der Steuerpflichtigen und deren Information angewiesen.¹⁰⁰³ Würden sämtliche Steuerpflichtige sich verweigern und der Steuerverwaltung keine Informationen mehr liefern, so wäre die Steuerveranlagung in dieser Form nicht durchführbar. Zu beachten ist zudem, dass die Steuerverwaltung durch den Untersuchungsgrundsatz dazu verpflichtet ist, den Sachverhalt wahrheitsgemäss zu ermitteln.¹⁰⁰⁴ Dies ist aufgrund ihrer begrenzten Untersuchungsmittel ohne die Kooperation der Steuerpflichtigen nicht möglich.

Vor diesem Hintergrund ist die Distanzierung zwischen der Steuerverwaltung und den Steuerpflichtigen in der Schweiz wohl weniger gross, als dies aus LUHMANN'S Theorieansatz hervorgeht. Um die Steuerschuld verbindlich festzusetzen, bedarf es in der Schweiz einer Mitwirkung der Steuerpflichtigen. Ungeachtet dessen bleibt das Verhältnis von Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen distanziert, da die Steuerverwaltung die Kompetenz hat, die Steuerschuld festzusetzen, auch wenn die Steuerpflichtigen nicht damit einverstanden sind.

c. Einfluss des Rangs der Steuerpflichtigen

Die Beziehung von Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen ist auch durch informale Strukturen geprägt. Eine davon betrifft nach LUHMANN den Rang¹⁰⁰⁵ der Steuerpflichtigen. Obwohl der Rang für die Entscheidungen der Verwaltung unbeachtlich ist, wenn man die formalen Strukturen betrachtet, so kann er nach LUHMANN im Bereich der informalen Strukturen eine Rolle spielen. Dies ist ihm zufolge beispielsweise der Fall, wenn eine hochrangige Person mit der Verwaltung in Kontakt tritt.¹⁰⁰⁶ Dann ist die Verwaltung gezwungen, die Rangunterschiede zu

¹⁰⁰² Vgl. § 4 Ziff. 2.2 Bst. b.

¹⁰⁰³ Vgl. § 4 Ziff. 2.3 Bst. b. f.

¹⁰⁰⁴ Vgl. § 4 Ziff. 2.3 Bst. b.

¹⁰⁰⁵ Mit Rang umschreibt LUHMANN den Vorrang eines Menschen in einer Begegnung basierend auf der Selbstdarstellung und Situationsauffassung (LUHMANN, Funktionen und Formen, 157). Gemeint ist also die von beiden Menschen empfundene Vorrangstellung einer der beiden Personen.

¹⁰⁰⁶ LUHMANN, Grenzen, 133.

beachten, wenn sie auch Machtunterschiede beinhalten.¹⁰⁰⁷ Dies kann dadurch geschehen, dass je nach Rang des Antragstellers auch die Entscheidungsinstanz in der Verwaltung in einer hohen Hierarchiestufe ist.¹⁰⁰⁸ Ausserdem kann sich der Rang des Antragstellers zeigen in der «Dauer und der Struktur einer Unterredung [...], in der Beschleunigung des Entscheidungsvorgangs oder an der Erteilung freundlicher Zwischenbescheid[e] [...] und nicht zuletzt am Entgegenkommen in der Sache selbst».¹⁰⁰⁹ Diese Ungleichbehandlung und das dadurch ausgedrückte Entgegenkommen können aber nicht «offen zum Ausdruck gebracht werden», da dies nicht mit den formalen Strukturen übereinstimmt.¹⁰¹⁰

Unklar ist, ob die von LUHMANN beschriebenen informalen Strukturen bezogen auf den Rang auch im Verhältnis zur Steuerverwaltung bestehen. Konkret würde dies bedeuten, dass bestimmte Steuerpflichtige privilegiert behandelt würden, sei es durch eine Beschleunigung des Verfahrens oder durch eine vorteilhafte Entscheidung. Aufgrund der informalen Natur der vorteilhaften Behandlung lässt sich dies anhand der bestehenden offiziellen Regeln nicht beurteilen. Formal entscheidet in jedem Fall stets eine Steuerkommissärin. Die Beschleunigung eines Verfahrens oder dergleichen ist ebenfalls nicht vorgesehen. Inwiefern in bestimmten Konstellationen höherrangige Verwaltungsmitglieder miteinbezogen oder Vorteile gewährt werden, müsste in einer empirischen Studie untersucht werden.¹⁰¹¹ Nicht auszuschliessen ist, dass es auch umgekehrte Tendenzen gibt. Denkbar ist beispielsweise, dass ranghohe Steuerpflichtige komplizierter zu veranlagern sind und das Verfahren deshalb länger dauert.

d. Gegenstrukturelle Einrichtungen

Weitere informale Strukturen sieht LUHMANN bei den sogenannten gegenstrukturellen Einrichtungen. Generell zeichnet sich der Kontakt von Verwaltung und Publikum laut LUHMANN dadurch aus, dass er «rein sachlich, unpersönlich» und «an allgemeinen Gesichtspunkten orientiert» ist.¹⁰¹² Andere «motivierende Komponenten des natürlichen Zusammenlebens» haben keinen Platz.¹⁰¹³ Diese

¹⁰⁰⁷ LUHMANN, Grenzen, 133.

¹⁰⁰⁸ LUHMANN, Grenzen, 133.

¹⁰⁰⁹ LUHMANN, Grenzen, 133.

¹⁰¹⁰ LUHMANN, Grenzen, 133.

¹⁰¹¹ Ein erster solcher Ansatz findet sich in § 10.

¹⁰¹² LUHMANN, Grenzen, 133.

¹⁰¹³ LUHMANN, Grenzen, 133.

Distanzierung und die sachliche, unpersönliche Kommunikation dürften auch auf das Verhältnis zwischen der Steuerverwaltung und den Steuerpflichtigen zu treffen. Beispielsweise ist davon auszugehen, dass die Steuerkommissarin zu Beginn eines Telefonats den Steuerpflichtigen nicht fragt, wie es ihm geht.

Diese unpersönliche Form des Kontakts ist nach LUHMANN «unnatürlich» und verletzt «die normalen Formen elementarer zwischenmenschlicher Kontaktführung».¹⁰¹⁴ Das führt dazu, dass andere Ventile als der direkte, formale Kontakt einen «Ausgleich und Entspannung» erzielen müssen.¹⁰¹⁵ LUHMANN nennt diese Ventile «gegenstrukturelle Einrichtungen».¹⁰¹⁶ Diese tragen dazu bei, Spannungen abzubauen und Proteste frühzeitig zu absorbieren.¹⁰¹⁷ Sie bieten ausserdem «tolerierete Gelegenheiten zu kleinen Illegalitäten», die zu strenge formale Regeln abmildern sollen.¹⁰¹⁸ Deutlich wird in jedem Fall, dass gegenstrukturelle Einrichtungen vielfältige Gestalten annehmen können, wobei LUHMANN speziell auf die negativen Allgemeinurteile über die Verwaltung sowie die alternativen Kontaktsysteme eingeht.

(1) Negative Allgemeinurteile

Negative Allgemeinurteile beschreiben das negative Bild der Verwaltung beim Publikum. Als Beispiel für ein negatives Allgemeinurteil über die Verwaltung nennt LUHMANN die Vorstellung, dass diese sich leicht politisch vereinnahmen lässt.¹⁰¹⁹ Ob diese Einschätzung tatsächlich zutrifft, ist vorliegend nicht relevant. Vielmehr erfüllt das negative Bild der Verwaltung nach LUHMANN eine Funktion: Es führt dazu, dass das Publikum keine allzu hohen Erwartungen in Verwaltungsentscheidungen hat und somit auch nicht oder weniger enttäuscht ist, wenn die Entscheidung nicht wie erhofft ausfällt.¹⁰²⁰ Weiter kann das negative Bild Proteste absorbieren, indem es Aggressivität absorbiert.¹⁰²¹ Inwieweit diese Beobachtungen LUHMANNs auch auf die Schweiz zutreffen, also die Steuerpflichtigen ein negatives Bild der Steuerverwaltung haben, lässt sich an dieser Stelle nicht feststellen.¹⁰²²

¹⁰¹⁴ LUHMANN, Grenzen, 133.

¹⁰¹⁵ LUHMANN, Grenzen, 133.

¹⁰¹⁶ LUHMANN, Grenzen, 133.

¹⁰¹⁷ LUHMANN, Grenzen, 133.

¹⁰¹⁸ LUHMANN, Grenzen, 133.

¹⁰¹⁹ LUHMANN, Grenzen, 137.

¹⁰²⁰ LUHMANN, Grenzen, 135.

¹⁰²¹ LUHMANN, Grenzen, 135.

¹⁰²² Hierzu bedarf es weiterer Forschung. Für einen ersten empirischen Ansatz siehe § 10.

(2) **Alternative Kontaktsysteme**

Das zweite Beispiel für gegenstrukturelle Einrichtungen nach LUHMANN sind «alternative Kontaktsysteme» von Verwaltung und Publikum. Üblicherweise treffen sich einzelne Mitglieder der Verwaltung und des Publikums nur einmal.¹⁰²³ Dies führt dazu, dass jede Person versucht, alles maximal zu ihren Gunsten zu regeln. Rücksicht wird keine genommen, vielmehr werden die «Rechtschancen und Einflußmöglichkeiten» maximal ausgeschöpft.¹⁰²⁴ Anders sieht es aus, wenn die Partner davon ausgehen müssen, dass sie einander «unter noch unbekannten Bedingungen» und in «nicht genau vorhersehbarer Konstellation» wieder gegenüberstehen werden. In diesem Fall gehen sie generell rücksichtsvoller vor.¹⁰²⁵

Betrachtet man die Beziehung von Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen, so zeigt sich, dass die Strukturierung des formalen Kontakts zwischen Steuerkommissären und Steuerpflichtigen stark nach Kanton variiert. In einigen Kantonen ist es üblich, dass eine Steuerkommissarin über mehrere Jahre dieselben Steuerpflichtigen veranlagt. In anderen Kantonen hingegen entscheidet das Zufallsverfahren jedes Jahr neu über die Zuteilung im Veranlagungsverfahren.¹⁰²⁶ Aber auch wenn dieselbe Steuerkommissarin einen Steuerpflichtigen über mehrere Jahre veranlagt, ist der Kontakt üblicherweise nur sporadisch und stark formalisiert; ein persönlicher Kontakt ist nicht notwendig.

Besteht nur ein sporadischer Kontakt zwischen Verwaltung und Publikum, so begünstigt dies nach LUHMANN alternative Kontaktsysteme. Ein solches liegt beispielsweise vor, wenn einzelne Mitglieder der Verwaltung und des Publikums Bekanntschaften pflegen und sie eine «wechselseitige Verpflichtung verbindet».¹⁰²⁷ Sie werden in diesem Fall versuchen, einen Nutzen aus dieser Beziehung zu ziehen, wobei die Basis dafür nicht in einer stabilen Beziehung liegt, sondern in einem «guten persönlichen Einvernehmen».¹⁰²⁸ Damit bilden sie ein eigenes soziales System, das die «Grenzen zwischen Verwaltung und Publikum zu verwischen droht».¹⁰²⁹

¹⁰²³ LUHMANN, Grenzen, 137.

¹⁰²⁴ LUHMANN, Grenzen, 138.

¹⁰²⁵ LUHMANN, Grenzen, 138.

¹⁰²⁶ Vgl. zur Fallzuteilung § 10 Ziff. 3.1 Bst. b.

¹⁰²⁷ LUHMANN, Grenzen, 139.

¹⁰²⁸ LUHMANN, Grenzen, 140.

¹⁰²⁹ LUHMANN, Grenzen, 140.

Üblicherweise ist es laut LUHMANN für einzelne Publikumsmitglieder jedoch schwierig, eine derartige Beziehung zu Verwaltungsangehörigen aufzubauen.¹⁰³⁰ Deshalb schliessen sie sich zu Interessenverbänden zusammen und lassen sich im informalen Verhältnis zur Verwaltung durch Vertreter repräsentieren.¹⁰³¹ Diese Interessenverbände haben die Funktion, «Kontaktsysteme zu ermöglichen oder gar zu erzwingen, indem sie die Verwaltung mit Situationen konfrontieren, in welchen sie mit dem Wiedererscheinen desselben Kunden in anderen Fällen zu rechnen hat, und zwar eines Kunden, der die vorangegangenen Fälle in seinem Gedächtnis wieder mitbringt und sich, je nach den Umständen offen oder versteckt, daran ausrichtet».¹⁰³² Demnach ergibt sich der Mehrwert von Interessenverbänden daraus, dass sie einen beständigeren und näheren Kontakt mit der Verwaltung ermöglichen. Die Interessenverbände haben ausserdem einen Vorteil, wenn die Vertreter aufgrund ihrer organisationsinternen Funktion direkt mit einer hierarchisch höheren Stelle in der Verwaltung in Kontakt treten können.¹⁰³³ Die Interessenverbände gewinnen dadurch an Gewicht.¹⁰³⁴

Neben diesen Vorteilen bergen solche Kontaktsysteme nach LUHMANN auch Risiken. Eines davon ist, dass die Verwaltung ihre Distanz zum Publikum verliert.¹⁰³⁵ Ausserdem werden spezifische Verwaltungsmitglieder, die Teil eines Kontaktsystems sind, besonders wichtig, teilweise unentbehrlich und werden dadurch mächtig.¹⁰³⁶ Auf der anderen Seite hat ein zu enges Kontaktsystem auch negative Konsequenzen für das Publikum.¹⁰³⁷ So können Mitglieder des Kontaktsystems im formalen Kontakt mit der Verwaltung nicht mehr gleich durchsetzungsstark auftreten.¹⁰³⁸ So wird beispielsweise ein Rechtsmittel nicht ergriffen, weil befürchtet wird, dies verschlechtere die Beziehung zur Verwaltung.¹⁰³⁹

Solche informalen Strukturen bewertet LUHMANN explizit nicht negativ.¹⁰⁴⁰ Vielmehr bezeichnet er sie – gleich wie die formalen Vorschriften – als sozial be-

¹⁰³⁰ LUHMANN, Grenzen, 140.

¹⁰³¹ LUHMANN, Grenzen, 140.

¹⁰³² LUHMANN, Grenzen, 141.

¹⁰³³ LUHMANN, Grenzen, 141.

¹⁰³⁴ LUHMANN, Grenzen, 142.

¹⁰³⁵ LUHMANN, Grenzen, 142.

¹⁰³⁶ LUHMANN, Grenzen, 142.

¹⁰³⁷ LUHMANN, Grenzen, 142 f.

¹⁰³⁸ LUHMANN, Grenzen, 142 f.

¹⁰³⁹ LUHMANN, Grenzen, 143.

¹⁰⁴⁰ LUHMANN, Grenzen, 143.

dingt.¹⁰⁴¹ Demnach handelt es sich um «implizit zugewiesene Rollen», die eine Funktion erfüllen, die durch die offiziellen Verhaltensanweisungen nicht erfüllt wird.¹⁰⁴² Die Verwaltung sucht den Kontakt zum Publikum, weil sie auf ein gutes Verhältnis zum Publikum angewiesen ist.¹⁰⁴³ Der Grund dafür ist die Rechenschaftspflicht, welche die Verwaltung gegenüber der Politik hat.¹⁰⁴⁴

(3) *Alternative Kontaktsysteme zwischen Mitgliedern der Steuerverwaltung und Steuervertretern*

Wie von LUHMANN beschrieben, ist es für einzelne Publikumsmitglieder schwierig, in ein Kontaktsystem mit Mitgliedern der Verwaltung zu gelangen.¹⁰⁴⁵ Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb dies nicht auch für die Steuerverwaltung und die Steuerpflichtigen der Schweiz zutrifft. Als Alternative für eine direkte Beteiligung an einem solchen Kontaktsystem besteht die Möglichkeit, dass Steuervertreterinnen implizit die Steuerpflichtigen in solchen Kontaktsystemen vertreten. Zu den Steuervertreterinnen zählen nach diesem Verständnis beispielsweise Steuerberaterinnen oder Steueranwältinnen. Im Gegensatz zu offiziellen Vertretern, die beispielsweise im Rahmen von Interessenverbänden agieren,¹⁰⁴⁶ repräsentieren Steuervertreterinnen viele verschiedene Steuerpflichtige einzeln. Gleichwohl ist davon auszugehen, dass es Steuervertreterinnen leichterfällt, direkten Kontakt zu Mitgliedern der Steuerverwaltung aufzubauen, weil sie bereits aufgrund ihrer Tätigkeit vermehrt in Kontakt mit der Steuerverwaltung und deren Mitgliedern stehen.¹⁰⁴⁷

Informale Kontakte zwischen Mitgliedern der Steuerverwaltung und Vertreterinnen von Steuerpflichtigen sind in der Schweiz an verschiedenen Stellen und in verschiedenen Formen zu beobachten. So zählen unter anderem Verbände im Bereich der Steuern sowohl Personen aus der Steuerverwaltung als auch Steuervertreterinnen zu ihren Mitgliedern. Auch im Rahmen von Aus- und Weiterbildungsanlässen setzen sich die Dozierenden oft aus Mitgliedern der Steuerver-

¹⁰⁴¹ LUHMANN, Grenzen, 144.

¹⁰⁴² LUHMANN, Grenzen, 144.

¹⁰⁴³ LUHMANN, Grenzen, 145.

¹⁰⁴⁴ LUHMANN, Grenzen, 144.

¹⁰⁴⁵ LUHMANN, Grenzen, 140.

¹⁰⁴⁶ Vgl. dazu gleich im Folgenden § 9 Ziff. 3.1 Bst. d. Ziff. (4).

¹⁰⁴⁷ Einschränkend ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass Steuervertreter in Kontaktsystemen mit der Steuerverwaltung nicht uneingeschränkt die Interessen der Steuerpflichtigen vertreten, sondern allenfalls auch Eigeninteressen.

waltung sowie Steuervertretern zusammen. Mitglieder der Steuerverwaltung und Steuervertreterinnen publizieren zudem teilweise zusammen wissenschaftliche Aufsätze oder Kommentare.¹⁰⁴⁸ Die genannten Formate dienen in erster Linie dazu, gegen aussen sichtbar Wissen auszutauschen und zu vermitteln.

Solche alternativen Kontaktsysteme erfüllen eine Funktion, die durch die formale Struktur des Kontakts von Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen nicht abgedeckt wird.¹⁰⁴⁹ Sowohl die Steuerverwaltung als auch die Steuerpflichtigen können von solchen Kontaktsystemen profitieren. Die Steuerpflichtigen profitieren, indem sie ihre Anliegen über die Steuervertreter gebündelt bei der Steuerverwaltung platzieren können. Die Steuerverwaltung profitiert, da sie ihre Position erklären kann, sich mit den Steuerpflichtigen gut stellt und dadurch von der Politik weniger Druck zu befürchten hat. Für beide Seiten bietet der Austausch ausserdem einen Einblick in die Perspektive des anderen. Negativ wirken sich solche Kontaktsysteme LUHMANN zufolge aus, wenn der Kontakt zu eng ist.¹⁰⁵⁰ Bei Steuervertretern könnte dies dazu führen, dass sie die rechtlichen Möglichkeiten nicht mehr ausschöpfen und darauf verzichten, ein Rechtsmittel zu ergreifen. Bei Mitgliedern der Steuerverwaltung besteht die Gefahr, dass sie aufgrund der spezifischen Kontakte, die sie pflegen, für das Verwaltungssystem wichtig und potenziell nicht leicht zu ersetzen sind.

(4) *Alternative Kontaktsysteme durch Interessengruppen von Steuerpflichtigen*

Im Gegensatz zur individuellen Vertretung durch Steuervertreterinnen scheint es in der Schweiz keinen allgemeinen Interessenverband der Steuerpflichtigen zu geben.¹⁰⁵¹ Dies liegt möglicherweise daran, dass Steuerpflichtige verschiedene

¹⁰⁴⁸ An dieser Stelle wird auf die Nennung einzelner Formate oder Publikationen verzichtet, um nicht einzelne Organisationen oder Personen hervorzuheben.

¹⁰⁴⁹ LUHMANN, Grenzen, 144.

¹⁰⁵⁰ LUHMANN, Grenzen, 142 f.

¹⁰⁵¹ In Deutschland beispielsweise beansprucht der «Bund Deutscher Steuerzahler» für sich, die Steuerpflichtigen zu vertreten. Der BdSt hat zum Zweck, die «Ausgaben des Staates [im] Blick» zu halten und «auf eine effiziente Verwendung des Steuergelds und eine solide Staatsfinanzierung» zu achten (steuerzahler.de > Über uns > Der BdSt stellt sich vor, abrufbar auch unter perma.cc/25FS-QFLM). Um dieses Ziel zu erreichen, stellt er den Steuerpflichtigen beispielsweise Musterklagen zur Verfügung und unterstützt sie bei Verfahren, die ein Präjudiz zugunsten der Steuerpflichtigen herbeiführen sollen (abrufbar unter perma.cc/C9TH-VWF).

Interessen haben,¹⁰⁵² die von spezifischen Interessenverbänden vertreten werden. Beispielsweise setzt sich der Hauseigentümerverband dafür ein, dass die Steuern möglichst tief ausfallen, die aufgrund von Immobilieneigentum geschuldet sind.¹⁰⁵³ Soweit öffentlich ersichtlich tut er dies jedoch vor allem über die Politik und weniger durch direkten Kontakt mit der Steuerverwaltung.

(5) *Steuervorbescheid als gegenstrukturelle Einrichtung*

Ergänzend sind Steuervorbescheide («Rulings») als eine gegenstrukturelle Massnahme zu erwähnen, die für das Verhältnis der Steuerverwaltung und der Steuerpflichtigen in der Schweiz besonders ist.¹⁰⁵⁴ Diese Rulings befinden sich an der Grenze zwischen formalem und informalem Handeln der Steuerverwaltung und beziehen sich auf eine bestimmte steuerrechtliche Qualifikation eines Sachverhalts.¹⁰⁵⁵ Sie sind aber keine Entscheidung in formaler Hinsicht, also keine Veranlagungsverfügung, sondern eine Zusicherung einer entsprechenden zukünftigen Entscheidung. In den Steuergesetzen sind Steuervorbescheide allerdings nicht vorgesehen,¹⁰⁵⁶ das heisst: Die formalen Verhaltensanweisungen sehen keine Steuervorbescheide vor, weshalb sich diese als gegenstrukturelle Einrichtungen betrachten lassen. Sie kompensieren die fehlende Vorhersehbarkeit von Entscheidungen der Steuerverwaltung. Damit erhalten die Steuerpflichtigen die Möglichkeit, ihr Verhalten anzupassen, wenn sie mit den Steuerfolgen einer bestimmten Sachverhaltsgestaltung nicht einverstanden sind. Steuervorbescheide dienen also vor einer verbindlichen Entscheidung dazu, Spannungen im Verhältnis von Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen auszugleichen. Gleichzeitig nehmen sie eine spätere formale Entscheidung vorweg.¹⁰⁵⁷

¹⁰⁵² Andere Ursachen für den fehlenden Interessenverband sind an dieser Stelle aber nicht auszuschliessen.

¹⁰⁵³ Siehe bspw. hev-schweiz.ch > Eigentum > Steuern und Abgaben > Eigenmietwertbesteuerung, abrufbar auch unter perma.cc/SQM7-MEAW.

¹⁰⁵⁴ Vgl. ausführlich zu den Steuervorbescheiden § 5 Ziff. 4.

¹⁰⁵⁵ Vgl. § 5 Ziff. 4.

¹⁰⁵⁶ Vgl. § 5 Ziff. 4.

¹⁰⁵⁷ Eine zusätzliche komplexitätsreduzierende Wirkung attestiert den Steuervorbescheiden IMSTEPF, Konfliktvermeidung und Komplexitätsreduktion, 328–330.

e. Zwischenergebnis

Die formalen und informalen Strukturen, welche die öffentliche Verwaltung und das Publikum verbinden, sind vielfältig. Formal betrachtet sind sie geprägt durch den sachlichen, unpersönlichen Kontakt sowie die Möglichkeit der Verwaltung, ohne Zustimmung des Publikums über dieses zu entscheiden. Um dieses Ungleichgewicht zugunsten der öffentlichen Verwaltung auszugleichen und Platz zu schaffen für weitere zwischenmenschliche Kommunikationsformen, bilden sich verschiedene informale Strukturen heraus. So kann laut LUHMANN der Rang eine Rolle spielen. Vor allem aber geschieht ein Ausgleich über gegenstrukturelle Einrichtungen, zum Beispiel negative Allgemeinurteile und alternative Kontaktsysteme.

Mit Blick auf die Steuerverwaltung fallen verschiedene Punkte auf. Erstens räumen die formalen Strukturen des Steuerverfahrensrechts der Information der Steuerpflichtigen bzw. ihrer Kooperation einen hohen Stellenwert ein. Dies bewirkt, dass die Steuerverwaltung ohne die Zustimmung der Steuerpflichtigen entscheiden kann, gleichzeitig aber auf deren Kooperation angewiesen ist. Dies liegt nicht zuletzt am Untersuchungsgrundsatz, der die Steuerverwaltung dazu verpflichtet, den Sachverhalt wahrheitsgemäss festzustellen. Aufgrund des Informationsungleichgewichts ist dazu jedoch eine Mitwirkung der Steuerpflichtigen nötig. Zweitens fällt auf, dass sich Fragen zu den informalen Strukturen ohne weitere empirische Untersuchungen nicht beantworten lassen. Informale Strukturen haben es an sich, dass sie für Aussenstehende teilweise nicht sichtbar sind. Drittens sind im Verhältnis zwischen Steuerverwaltung und Steuervertretern alternative Kontaktsysteme erkennbar. Ein weiteres Beispiel für gegenstrukturelle Einrichtungen findet sich in Steuervorbescheiden. Sie sollen die mangelnde Voraussehbarkeit rechtlicher Entscheidungen der Steuerverwaltung ausgleichen.

3.2 Politik

Nachdem nun das Umweltsystem des Publikums dargestellt wurde, ist in einem zweiten Schritt der Blick auf das Umweltsystem der Politik zu richten. Die Grenze zwischen Politik und Verwaltung ist dabei weniger scharf als die Grenze zwischen Verwaltung und Publikum. Das Verhältnis von Politik und Verwaltung ist vielschichtig und besteht nicht nur aus Befehl¹⁰⁵⁸ und Gehorsam oder aus Zweck-

¹⁰⁵⁸ Wie bereits weiter oben geschrieben, finden Befehle eher in einer hierarchischen Überordnung Anwendung, wenn eine hierarchisch übergeordnete Verwaltungsstelle involviert ist (vgl. § 9 Ziff. 2.3).

setzung und Mittel zur Durchführung.¹⁰⁵⁹ Zwecksetzung und Befehl können zwar Teil der Kommunikation sein, das Verhältnis von Politik und Verwaltung ist jedoch gekennzeichnet durch Informationen.¹⁰⁶⁰ Möchte eine Politikerin mit ihrem Anliegen Erfolg haben, so muss sie sich danach richten, wie das Verwaltungssystem diese Informationen verarbeitet.¹⁰⁶¹

a. Grenze zwischen Politik und Verwaltung

Wo die politische Grenze konkret verläuft, lässt sich im Rahmen von LUHMANN'S Theorie nicht allgemein darlegen. Vielmehr hängt sie von der Art der Kommunikation ab.¹⁰⁶² Unter Politik fällt in diesem Zusammenhang alles, was passiert, bevor verbindliche Entscheidungen gefällt werden. LUHMANN erwähnt beispielsweise die «Festlegung der Parteilinie vor der Abstimmung im Parlament oder wenn der Minister seinen Staatssekretär kommen lässt, um mit ihm zu beraten, ob er an jener heiklen Verbandstagung teilnehmen soll oder besser nicht».¹⁰⁶³ Die Grenze verläuft somit nicht zwischen «Parlament und Regierung oder zwischen Minister und Staatssekretär».¹⁰⁶⁴

Deutlich wird dadurch, dass unter den Politikbegriff nicht die politischen Institutionen fallen, die aus der Staatslehre oder der Gewaltenteilungslehre bekannt sind. So sind Parlament und Regierung ebenfalls Teil des Verwaltungssystems, sofern sie verbindliche Entscheidungen fällen,¹⁰⁶⁵ also beispielsweise Gesetze erlassen. Dies ist auch Ausdruck von LUHMANN'S Ansicht, dass Gesetze, Verordnungen und Verwaltungsakte alle verbindliche Entscheidungen sind und damit «unleugbare Ähnlichkeiten» haben.¹⁰⁶⁶

Die politischen Prozesse hingegen betreffen die «Generalisierung des öffentlichen Einflusses durch die Formulierung konsensfähiger politischer Ziele, die Beschaffung politischer Unterstützung und demokratischer Legitimation».¹⁰⁶⁷ Das

¹⁰⁵⁹ LUHMANN, Grenzen, 146, 149.

¹⁰⁶⁰ LUHMANN, Grenzen, 151.

¹⁰⁶¹ LUHMANN, Grenzen, 150.

¹⁰⁶² LUHMANN, Grenzen, 152.

¹⁰⁶³ LUHMANN, Grenzen, 153.

¹⁰⁶⁴ LUHMANN, Grenzen, 152.

¹⁰⁶⁵ LUHMANN, Grenzen, 153. LUHMANN bezieht sich hier explizit auf die Innenpolitik, da Entscheide in der Aussenpolitik für die Empfänger nicht verbindlich seien (Fn. 61).

¹⁰⁶⁶ LUHMANN, Grenzen, 153 Fn. 62.

¹⁰⁶⁷ LUHMANN, Grenzen, 151.

heisst, die politischen Prozesse sind den verbindlichen Entscheidungen vorgelagert und haben die Funktion, Akzeptanz für deren Verbindlichkeit durch politisches Vertrauen zu schaffen.¹⁰⁶⁸ Die verbindlichen Entscheidungen von Verwaltungsstellen im herkömmlichen Sinne, beispielsweise der Steuerverwaltung, unterscheiden sich hierbei von jenen der Parlamente durch ihren Abstraktionsgrad: Bei vom Parlament entschiedenen Rechtssätzen handelt es sich um sogenannte programmierende Entscheidungen, wobei Entscheidungsprämissen gesetzt werden; Entscheidungen von Verwaltungsstellen beziehen sich hingegen auf Einzelfälle, betreffen das Publikum also unmittelbar.¹⁰⁶⁹

b. Zugang zur politischen Grenze der Steuerverwaltung

Wie erfolgreich die Politik dabei ist, ihre Ziele in der Verwaltung durchzusetzen, hängt LUHMANN zufolge davon ab, wie und an welche Stelle ein Absender von Kommunikation politische Informationen richtet.¹⁰⁷⁰ Die politische Information hat in LUHMANN'S Theorie keine legale Bedeutung, führt also nicht unmittelbar zu einer verbindlichen Entscheidung.¹⁰⁷¹ Die Sicherung des Zugangs zur Grenze zur Verwaltung bzw. «zu den Stellen, in denen diese Informationen für die Verwaltung formuliert werden», ist das Ziel der politischen Parteien.¹⁰⁷² Konkret kann die Information, womit die Politik die Verwaltung beeinflusst, verschiedene Formen annehmen. Die zwei «Schlüsselinformationen» sind Menschen und Empfehlungen von Entscheidungen oder Entscheidungsprogrammen.

(1) Einfluss auf Personalentscheidungen

Die erste Möglichkeit ist die Information in der Form von Menschen, das heisst: Bestimmte Verwaltungsposten mit Entscheidungskompetenz werden mit bestimmten Menschen besetzt.¹⁰⁷³ Diese Menschen zeichnen sich durch ihre Persönlichkeit sowie ein bestimmtes, fest verankertes Vorzugsprogramm von Werten aus. Sie sind also für politische Information besonders zugänglich.¹⁰⁷⁴ Aus der Perspektive der Politik ergibt dies Sinn, da so eingesetzte Personen – ob aus

¹⁰⁶⁸ LUHMANN, Grenzen, 151.

¹⁰⁶⁹ Vgl. § 9 Ziff. 2.3.

¹⁰⁷⁰ LUHMANN, Grenzen, 152.

¹⁰⁷¹ LUHMANN, Grenzen, 156.

¹⁰⁷² LUHMANN, Grenzen, 152.

¹⁰⁷³ LUHMANN, Grenzen, 151 f.

¹⁰⁷⁴ LUHMANN, Grenzen, 151 f.

«Dankbarkeit oder Erwartung, Überzeugung oder Kalkül» – «politisch informierbar bleiben».¹⁰⁷⁵ Kennzeichnend für diese Form der politischen Grenze bzw. der politischen Information ist, dass nicht nur die leitenden Verwaltungsstellen dafür empfänglich sind, sondern auch «Untergebene».¹⁰⁷⁶ Solche Stellen können Positionen mit Regierungsverantwortung, aber auch leitende oder ausführende Verwaltungsstellen sein.

Auf die Steuerverwaltung angewendet bedeutet dies beispielsweise: In einem kantonalen Regierungsrat wird das Finanzdepartement einer Person zugewiesen, die einen bestimmten Führungsstil hat oder bestimmte politische Ansichten vertritt. Denkbar ist aber auch, dass eine Regierungsrätin weitere, ihr hierarchisch unterstellte Positionen mit bestimmten Personen besetzt. So erhält die Politik einen einfacheren Zugang zur Verwaltung und kann ihre politischen Informationen besser platzieren. Damit erhöht sich die Wahrscheinlichkeit, dass diese in verbindliche Entscheidungen umgesetzt werden.

(2) Einfluss durch Empfehlung von Entscheidungsprogrammen

Die Empfehlung von Entscheidungsprogrammen ist die zweite Möglichkeit, mit der die Politik über politische Informationen einen Einfluss auf die Verwaltung nehmen kann.¹⁰⁷⁷ Die Empfehlung von Entscheidungsprogrammen betrifft zum einen die parlamentarische Ebene, das heisst den Gesetzgebungsprozess, an dessen Ende ein neues Entscheidungsprogramm bzw. ein neues Gesetz steht. Der Erfolg solcher Empfehlungen hängt unter anderem davon ab, dass bestimmte Mitglieder der Verwaltung dafür empfänglich sind. Zum anderen kann die Empfehlung von Entscheidungsprogrammen auf der Ebene von Rechts- oder Verwaltungsverordnungen angesiedelt sein.

(3) Einfluss durch Empfehlung von Entscheidungen

Weiter sieht LUHMANN eine dritte Möglichkeit politischer Information: die Empfehlung von Entscheidungen, also den Versuch, konkrete Entscheidungen zu beeinflussen.¹⁰⁷⁸ Für die Steuerverwaltung sind hierbei insbesondere die individuell-konkreten Entscheidungen in Form der Veranlagungsverfügungen zu verstehen. Die Empfehlung von konkreten Entscheidungen lässt sich einerseits betrachten als

¹⁰⁷⁵ LUHMANN, Grenzen, 156.

¹⁰⁷⁶ LUHMANN, Grenzen, 156.

¹⁰⁷⁷ LUHMANN, Grenzen, 152.

¹⁰⁷⁸ LUHMANN, Grenzen, 152.

«unrechtmässige» Einflussnahme auf die Entscheidungsfindung. Davon ist auszugehen, wenn in einem bestimmten Fall abweichend von den bestehenden Entscheidungsprogrammen, also beispielsweise von Gesetzen, entschieden werden soll. Eine Entscheidungsempfehlung kann andererseits auch verstanden werden als Einflussnahme in einem Bereich, in dem tatsächlich ein Entscheidungsspielraum besteht. In beiden Fällen steht die politische Information neben den Informationen der Steuerpflichtigen und des Personals, welche die Entscheidungsfindung ebenfalls beeinflussen.

c. Möglichkeiten der Verwaltung zur Einflussnahme auf die Politik

Nicht nur die Politik versucht, mit politischen Informationen Einfluss auf die Verwaltung zu nehmen. Andersrum beeinflusst auch die Verwaltung die Politik. Der Einfluss der Verwaltung auf die Politik ergibt sich vor allem aus ihren Kontaktsystemen¹⁰⁷⁹ sowie deren immanenter Nähe zu den Umweltsystemen des Publikums und des Personals. Durch ihren engen Kontakt zum Publikum und zum Personal weiss die Verwaltung, wie bestimmte Massnahmen bei diesen zwei Umweltsystemen aufgefasst würden. So kann sie einschätzen, ob beispielsweise ein Gesetzesentwurf politisch gut oder schlecht ankommen würde und welche Massnahmen die Angestellten mit mehr oder weniger Elan umsetzen würden.¹⁰⁸⁰ Die Verwaltung kann aus diesem Grund in beratender Funktion Einfluss auf die Politik nehmen.

Aus dieser Perspektive wird davon ausgegangen, dass die Steuerverwaltung besser als die Politik einschätzen kann, welche Schwierigkeiten bei Gesetzgebungsvorhaben auftreten könnten, beispielsweise welche Aspekte der Einkommenssteuer bei den Steuerpflichtigen auf Unverständnis stossen. Dies ist eine Konsequenz aus dem direkten Kontakt zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen. Aufgrund des täglichen Austauschs mit den Steuerpflichtigen verfügt die Steuerverwaltung jedenfalls über Informationen, die auf der politischen Ebene nur unter grossen Anstrengungen erlangt werden können.

¹⁰⁷⁹ Vgl. § 9 Ziff. 3.1 Bst. d. Ziff. (3) f.

¹⁰⁸⁰ Dazu LUHMANN, Grenzen, 192.

d. Möglichkeiten der Kommunikation zwischen Politik und Publikum

Der Blick auf das Verhältnis von Verwaltung und Politik ist nun durch die Perspektive des Publikums zu ergänzen. Das Publikum hat im Vergleich zur Politik andere Erwartungen an die Verwaltung. Als «Systemleistung» der Verwaltung ist damit die Aufgabe verknüpft, die divergierenden Anforderungen dieser zwei Grenzen auszugleichen.¹⁰⁸¹ Diese verschiedenen Interdependenzen sind folgend näher zu betrachten.

(1) Informationsmöglichkeiten von Politik und Publikum

Zunächst unterscheiden sich die Informations- bzw. Einflussmöglichkeiten von Politik und Publikum auf die Verwaltung. Das Publikum hat direkten, uneingeschränkten Zugang zur Verwaltung und kann ihr die eigenen Interessen direkt mitteilen.¹⁰⁸² LUHMANN erwähnt in diesem Zusammenhang als Beispiel, dass die Steuerpflichtigen als Publikum sich dafür einsetzen können, dass ihre abzugsfähigen Ausgaben auch wirklich steuerlich berücksichtigt werden.¹⁰⁸³ Eine steuerpflichtige Person kann etwa fordern, dass ihre Fahrtkosten für den Arbeitsweg vollständig abgezogen werden. Entsprechend geht es darum, die eigenen Interessen im konkreten Fall zu vertreten. Gleichzeitig muss das Publikum die verbindlichen Entscheidungen der Verwaltung akzeptieren, «sofern sie den Voraussetzungen der Verbindlichkeit» genügen, also weder fehlerhaft noch rechtswidrig sind.¹⁰⁸⁴ Das Publikum kann somit einerseits für die eigenen Interessen eintreten, ist andererseits in gewissem Sinne gegenüber der Verwaltung aber machtlos.¹⁰⁸⁵ Im Gegensatz dazu muss die Politik ihre Interessen pauschalisieren und generalisieren. Dadurch werden sie unpersönlich.¹⁰⁸⁶ Im genannten Beispiel wäre die allgemeine Erhöhung des Fahrtkostenabzugs eine politische Forderung. Diese Generalisierung ermöglicht es der Politik zugleich, die Interessen mit mehr Nachdruck an die Verwaltung bringen.¹⁰⁸⁷ Die beiden Einflussmöglichkeiten von Politik und

¹⁰⁸¹ LUHMANN, Grenzen, 157.

¹⁰⁸² LUHMANN, Grenzen, 158.

¹⁰⁸³ LUHMANN, Grenzen, 158.

¹⁰⁸⁴ LUHMANN, Grenzen, 158.

¹⁰⁸⁵ LUHMANN, Grenzen, 159.

¹⁰⁸⁶ LUHMANN, Grenzen, 158.

¹⁰⁸⁷ LUHMANN, Grenzen, 158.

Publikum ergänzen sich auf diese Weise gegenseitig in ihrer Unvollkommenheit und kompensieren einander gewissermassen.¹⁰⁸⁸

(2) Einfluss des Publikums über die Politik durch Wahlen

Das Publikum kann die Verwaltung auch indirekt beeinflussen, wobei LUHMANN auch hier voraussetzt, dass die Verwaltung weiterhin ohne Zustimmung des Publikums entscheiden kann.¹⁰⁸⁹ Um diese «Machtlosigkeit» des Publikums zu kompensieren, kann es über den Umweg der Politik auf die Verwaltung Einfluss nehmen,¹⁰⁹⁰ beispielsweise über Wahlen, Abstimmungen und Lobbying.¹⁰⁹¹ Diese Kompensationsmöglichkeit steht in LUHMANN'S Theorie neben den bereits ausgeführten gegenstrukturellen Massnahmen und den Interessenverbänden.¹⁰⁹² Wie stark der jeweilige Einfluss von Publikum auf die Politik, von der Politik auf die Verwaltung und von der Verwaltung auf das Publikum ist, bleibt variabel.¹⁰⁹³

Angewendet auf die Steuerverwaltung ist somit von einer indirekten Einflussnahme der Steuerpflichtigen über die Politik auf die Steuerverwaltung auszugehen. Gleichzeitig ist zu berücksichtigen, dass die Interessen einzelner Steuerpflichtiger nicht direkt als politische Informationen an die Verwaltung gerichtet werden. Sie müssen zuvor abstrahiert werden, damit die Politik sie anschliessend als politische Information an die Verwaltung weiterleiten kann. Zusätzlich ist in der Schweiz aufgrund der direktdemokratischen Instrumente über Abstimmungen eine Einflussnahme möglich, indem beispielsweise auf Bundesebene gegen eine Änderung des DBG ein Referendum ergriffen wird.¹⁰⁹⁴ Diese Möglichkeit ist jedoch begrenzt: Nicht alle Steuerpflichtigen dürfen an Wahlen und Abstimmungen teilnehmen, da dies – zumindest auf Bundesebene – an die Staatsbürgerschaft geknüpft ist.¹⁰⁹⁵ Immerhin sind nicht alle formalen demokratischen Instrumente vom Wahl- und Stimmrecht abhängig; das Petitionsrecht ist beispielsweise unabhängig

¹⁰⁸⁸ LUHMANN, Grenzen, 159.

¹⁰⁸⁹ LUHMANN, Grenzen, 159 f. Vgl. dazu § 9 Ziff. 3.1 Bst. a.

¹⁰⁹⁰ LUHMANN, Grenzen, 160.

¹⁰⁹¹ Vgl. LUHMANN, Grenzen 161.

¹⁰⁹² LUHMANN, Grenzen, 160. Vgl. § 9 Ziff. 3.1 Bst. d.

¹⁰⁹³ LUHMANN, Grenzen, 161.

¹⁰⁹⁴ Zur Bedeutung des fakultativen Referendums für die Mitsprache vgl. EHRENZELLER/NOBES, SGK BV, Art. 141 Rz. 8–10.

¹⁰⁹⁵ Dazu HONGLER, SGK BV, Art. 127 Rz. 11.

von der Staatsbürgerschaft.¹⁰⁹⁶ Darüber hinaus bringen sich Interessenverbände oft bei Vernehmlassungen zu Gesetzesänderungen mit einer Stellungnahme ein.¹⁰⁹⁷

e. Zwischenergebnis

Die Grenzen der öffentlichen Verwaltung zum Publikum und zur Politik sind nicht allein durch formale Strukturen geprägt. Die Politik wirkt auch über Empfehlungen von Personalentscheiden, Entscheidungsprogrammen und Entscheidungen auf die Verwaltung ein. Die Verwaltung hat gegenüber der Politik jedoch einen Informationsvorsprung bezüglich der Interessen des Publikums und des Personals. Das heisst, die Verwaltung kann mit diesen Informationen die Politik beeinflussen. Das Publikum kann wiederum seine schwache Stellung gegenüber der Verwaltung verbessern, indem es die Verwaltung über die Politik beeinflusst.

Für die Steuerverwaltung ist ebenfalls davon auszugehen, dass die formalen Strukturen vorliegen, das heisst: Die Politik verfügt über Wege, um die Verwaltung zu beeinflussen. Für die vorliegende Untersuchung ist der Einfluss der Politik auf Entscheidungsprogramme im Sinne von Rechts- und Verwaltungsverordnungen sowie auf individuell-konkrete Entscheidungen besonders relevant. Dies ergibt sich daraus, dass die Politik dadurch die Wertungen der Steuerverwaltung beeinflussen kann. Bemerkenswert ist weiter, dass die Steuerpflichtigen über die direktdemokratischen Instrumente die Möglichkeit haben, den politischen Prozess stärker zu beeinflussen, als dies in LUHMANN'S Theorie mit Bezug auf die deutsche Verwaltung der Fall ist. Insbesondere dem Publikum bzw. den Steuerpflichtigen stehen somit Wege offen, direkt auf die Verwaltung einzuwirken.

3.3 Personal

Nach dem Publikum und der Politik rückt nun das Personal in den Fokus. Das Personal meint jene Personen, die in der Verwaltung arbeiten.¹⁰⁹⁸ Diese Menschen haben eine Persönlichkeit, womit sie gegen aussen auftreten und wahr-

¹⁰⁹⁶ Art. 33 BV.

¹⁰⁹⁷ Art. 147 BV. Siehe LÜTHI/BRUNNER, SGK BV, Art. 147 Rz. 11. Vgl. für eine Untersuchung des Einflusses von Interessenverbänden auf die Gesetzgebung durch Stellungnahmen im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens in Finnland FINÉR, Loopholes, insb. 20–23.

¹⁰⁹⁸ Vgl. § 9 Ziff. 2.4 Bst. b.

genommen werden.¹⁰⁹⁹ Sie selbst sind geprägt von Gefühlen, Vorzugsneigungen und Werthaltungen.¹¹⁰⁰ Damit eine Organisation ihre Funktion erfüllen kann, müssen diese persönlichen Aspekte indes in den Hintergrund treten. An ihre Stelle tritt eine «künstlich homogenisierte, den Organisationsinteressen entsprechende Motivationsstruktur».¹¹⁰¹ Damit dies gelingt, muss ein Mensch bestimmte Bedingungen akzeptieren, um Mitglied einer Organisation zu sein¹¹⁰² bzw. eine Rolle im System zu erfüllen.¹¹⁰³ Im Gegenzug erhält er von der Organisation Vorteile.¹¹⁰⁴ Die persönlichen Aspekte bleiben aber auch mit der Annahme einer Mitgliedschaftsrolle bestehen und bilden daher eine konstante Umwelt der Verwaltung.¹¹⁰⁵

a. Vorteile der Mitgliedsrolle

Die Vorteile einer Mitgliedschaft in der Verwaltung bestehen nach LUHMANN vor allem aus Geld und Prestige.¹¹⁰⁶ Die Mitarbeitenden der Steuerverwaltung erzielen aus ihrer Tätigkeit etwa einen Lohn. Die Rahmenbedingungen für die Arbeit, beispielsweise flexible Arbeitszeiten oder Homeoffice, lassen sich ebenfalls als Vorteile sehen.¹¹⁰⁷ Neben diesen objektiven Vorteilen kommen auch subjektive in Betracht: Beispielsweise können Verwaltungsangestellte eine persönliche Befriedigung aus ihrer Arbeit ziehen, weil sie diese gerne verrichten oder sie ihren Interessen entspricht.

b. Bedingungen für die Mitgliedsrolle

Um von den Vorteilen einer Mitgliedschaft zu profitieren, müssen die Mitglieder nach LUHMANN bestimmte Bedingungen erfüllen. Die Mitgliedsrolle in der Verwaltung ist an formale Erwartungen geknüpft.¹¹⁰⁸ Diese stellen jedoch nur einen

¹⁰⁹⁹ LUHMANN, Grenzen, 164.

¹¹⁰⁰ LUHMANN, Grenzen, 164.

¹¹⁰¹ LUHMANN, Grenzen, 164.

¹¹⁰² LUHMANN, Grenzen, 165.

¹¹⁰³ LUHMANN, Grenzen, 166.

¹¹⁰⁴ LUHMANN, Grenzen, 165.

¹¹⁰⁵ LUHMANN, Grenzen, 165.

¹¹⁰⁶ LUHMANN, Grenzen, 171.

¹¹⁰⁷ Diese werden u. a. bei Stellenausschreibungen des kantonalen Steueramts Zürich regelmässig hervorgehoben.

¹¹⁰⁸ LUHMANN, Grenzen, 166.

Teil der sozialen Erwartungen dar, die insgesamt an eine Person gerichtet sind.¹¹⁰⁹ Für eine Organisation im Allgemeinen, insbesondere für die öffentliche Verwaltung, ist zentral, dass diese externen Erwartungen an eine Person keine Geltung haben.¹¹¹⁰ Stellt man sich also zwei befreundete Personen vor, wovon eine in der Steuerverwaltung arbeitet, so kann die andere Person nicht davon ausgehen, dass ihre Freundin sie vorteilhaft behandelt – obschon sie dies in ihrer Rolle als Freundin in der Freizeit tun würde.

Im Vergleich mit Produktionsbetrieben ist das Handeln von Verwaltungsmitgliedern durch ein stärkeres Mass an Selbstbeteiligung geprägt, da es vor allem aus Kommunikation besteht.¹¹¹¹ Die Kommunikation muss zwar formal erscheinen, also «sachlich und unpersönlich» sein, enthält jedoch stets «gewichtige Komponenten persönlicher Selbstdarstellung».¹¹¹² Dies kann sich in der «bevorzugten Kontaktform (formal oder informal), der Kommunikationstechnik (schriftlich, telephonisch, mündlich) und der Kontaktgelegenheit, in der Ausdrucksweise, in den mehr angedeuteten und zugewinkten Nebenmitteilungen, in dem zur Schau gestellten Informationsbesitz, in der Kühnheit der eigenen Schlußfolgerungen, in der Neuheit von Ansichten oder in der Richtung ihres Konformismus und nicht zuletzt in der Möglichkeit zu Initiativen» manifestieren.¹¹¹³ Dieses Verhältnis von formalen Anforderungen und persönlicher Selbstdarstellung ist «die charakteristische Problematik des Verwaltungssystems an seiner Personalgrenze».¹¹¹⁴ Die Mitarbeitenden der Verwaltung verfügen folglich über besonders viele Möglichkeiten, sich selbst in ihrer Kommunikation mit dem Publikum darzustellen.

Für die Mitglieder der Steuerverwaltung – vorliegend die Steuerkommissärinnen – bedeutet dies: Sie müssen sich an die rechtsstaatlichen Grundlagen für die Verwaltungstätigkeit halten, folglich das Gleichbehandlungsgebot respektieren, sich an Treu und Glauben halten und dürfen nicht willkürlich entscheiden.¹¹¹⁵ Vor allem aber müssen sie sich an die Entscheidungsprogramme der vorgesetzten Stellen halten, also an die Steuergesetze oder Verordnungen.¹¹¹⁶ In Einzelfällen können diese Anforderungen mit der persönlichen Sphäre der Verwaltungsmitglieder kol-

¹¹⁰⁹ LUHMANN, Grenzen, 166 f.

¹¹¹⁰ LUHMANN, Grenzen, 169.

¹¹¹¹ LUHMANN, Grenzen, 172 f.

¹¹¹² LUHMANN, Grenzen, 173.

¹¹¹³ LUHMANN, Grenzen, 174.

¹¹¹⁴ LUHMANN, Grenzen, 174.

¹¹¹⁵ Vgl. zu den verfassungsmässigen Anforderungen allgemein § 4 Ziff. 1.

¹¹¹⁶ Vgl. zum Legalitätsprinzip § 4 Ziff. 1.1.

lidieren: Empfindet eine Steuerkommissärin als Privatperson den Kinderdrittbetreuungsabzug etwa als zu niedrig,¹¹¹⁷ darf sie den Abzug dennoch nur im gesetzlichen Rahmen gewähren.

c. Verflechtung dienstlicher Kommunikation mit dem Selbstdarstellungsinteresse

Die persönliche Sphäre der Verwaltungsmitglieder besteht nach LUHMANN'S Theorie aus ihren Gefühlen, eigenen Werteinstellungen und Persönlichkeiten.¹¹¹⁸ Zu einer Kollision dieser persönlichen Sphäre und der formalen Anforderungen der Organisation kommt es beispielsweise, wenn die persönlichen Wertpräferenzen einer entscheidenden Person zu einer anderen Entscheidung führen würden als die rechtlichen Grundlagen. Dieser Widerspruch zwischen den formalen Anforderungen an die Mitglieder eines sozialen Systems und deren persönlicher Sphäre führt zu einem Rollenkonflikt. Dieser Rollenkonflikt zeichnet sich durch verschiedene Aspekte aus, denen im Folgenden nachzugehen ist.

(1) Trennung von formalem und informalem Verhalten

Von Bedeutung ist zunächst die «Trennung von formalem und informalem Verhalten».¹¹¹⁹ Diese wird notwendig, wenn ein System mehrere Umwelten aufweist.¹¹²⁰ Bezogen auf die Verwaltung wird das Verhalten der Mitglieder nicht nur durch das Personal gesteuert, also die persönliche Sphäre der entscheidenden Personen. Vielmehr liegen zusätzlich Verhaltenserwartungen des Publikums und der Politik vor.¹¹²¹ Das Zusammenspiel von formalem und informalem Verhalten ermöglicht es der Verwaltung, auf eine Art zu handeln, die den Erwartungen aus den Umweltsystemen genügt.¹¹²² Für die Steuerverwaltung bedeutet dies: Eine Steuerkommissärin darf Veranlagungsentscheidungen nicht nach persönlichen Präferenzen und Werteinstellungen fällen, sondern muss sich an formalen Regeln wie Gesetzen und Verwaltungsverordnungen orientieren. Ferner darf sie für Wertungen ebenfalls nicht ausschliesslich nach eigenen Präferenzen entscheiden,

¹¹¹⁷ Vgl. zur Diskussion CAJACOB, Kinderbetreuung, Rz. 24–37.

¹¹¹⁸ LUHMANN, Grenzen, 164.

¹¹¹⁹ LUHMANN, Grenzen, 175.

¹¹²⁰ LUHMANN, Grenzen, 175.

¹¹²¹ LUHMANN, Grenzen, 175.

¹¹²² LUHMANN, Grenzen, 177.

sondern muss Erwartungen der anderen beiden Umweltsysteme, also der Steuerpflichtigen und der Politik, miteinbeziehen.

(2) *Persönliche Selbstdarstellungsstrategien*

Hinzu treten zahlreiche persönliche Selbstdarstellungsstrategien.¹¹²³ Zentral ist insbesondere, wie ein Mitglied entscheidet und wie es sich verhält, wenn die Organisationsstruktur ihm eine Wahlmöglichkeit lässt.¹¹²⁴ Tritt ein Mensch in die Verwaltung ein, entscheidet er eigenständig darüber, wie er diese neue Rolle als Mitglied ausfüllen möchte.¹¹²⁵ Er kann sich seiner Persönlichkeitsstruktur entsprechend verhalten – oder grundlegend davon abweichen. Die Entscheidung darüber steht ihm offen.

Für die Steuerverwaltung kann diese Entscheidung beispielsweise in der Kommunikation mit Steuerpflichtigen bedeutsam sein. So kann eine Steuerkommissarin im Austausch mit Steuerpflichtigen eher distanziert auftreten oder sich nahbar geben. Sie kann in Zweifelsfällen eher zugunsten oder zuungunsten der Steuerpflichtigen entscheiden. Persönliche Selbstdarstellungsstrategien können zudem auch im internen, kollegialen Verhältnis von Bedeutung sein. Eine Steuerkommissarin kann beispielsweise hilfsbereit sein oder egoistisch handeln, mithin auf das eigene Fortkommen bedacht sein.

(3) *Persönliche Bedingtheit von Verhalten*

Allgemein beobachtet LUHMANN eine «Überschätzung der persönlichen Verhaltensbedingungen im täglichen Zusammenleben».¹¹²⁶ Damit umschreibt er den Umstand, dass problematisches, nicht regelkonformes Verhalten anderer Personen als persönlich bedingt ausgelegt wird.¹¹²⁷ Grundsätzlich ist es demnach so, dass Verhalten als unproblematisch betrachtet wird, solange es sich im Rahmen einer «sozial vorgezeichneten» Rolle bewegt.¹¹²⁸ Alles abweichende Verhalten wird als grundsätzlich problematisch gesehen.¹¹²⁹ Dies täuscht darüber hinweg, dass persönliche Faktoren in das Verhalten hineinspielen, selbst wenn eine Person

¹¹²³ LUHMANN, Grenzen, 178.

¹¹²⁴ LUHMANN, Grenzen, 179.

¹¹²⁵ LUHMANN, Grenzen, 180.

¹¹²⁶ LUHMANN, Grenzen, 180.

¹¹²⁷ LUHMANN, Grenzen, 175.

¹¹²⁸ LUHMANN, Grenzen, 183.

¹¹²⁹ LUHMANN, Grenzen, 184.

rollenkonform handelt.¹¹³⁰ Verhält sich eine Person jedoch nicht rollenkonform, so muss dies nicht unbedingt aufgrund persönlicher Faktoren sein. Oft liegen die Ursachen des abweichenden Verhaltens, so LUHMANN, in systeminternen Problemen.¹¹³¹ Das abweichende Verhalten trägt dann dazu bei, dieses interne Problem zu lösen.¹¹³²

Im Zusammenhang mit dieser Beobachtung ist das «Überwälzen organisatorisch ungelöster Probleme auf die Einzelperson» zu sehen.¹¹³³ Umschrieben werden hierbei die teilweise divergierenden Anforderungen an einzelne Personen. Diese stehen dann vor der Schwierigkeit, ein Problem zu lösen, ohne dabei «allzusehr [sic!] anzuecken».¹¹³⁴

Nur weil eine Steuerkommissärin sich nicht rollenkonform verhält, ist dies aus der Perspektive der Theorie somit nicht zwingend auf persönliche Gründe zurückzuführen. Vielmehr kann es sein, dass mit dem abweichenden Verhalten systeminterne Probleme gelöst werden. Tritt eine entscheidende Person ungeduldig auf, kann dies an deren Persönlichkeit liegen. Es kann jedoch auch systembedingt notwendig sein, Druck auf die Steuerpflichtigen auszuüben und diese damit zu einem bestimmten Verhalten zu bringen.

d. Zwischenergebnis

Die Mitgliedschaft in einem sozialen System wie der öffentlichen Verwaltung ist an bestimmte Bedingungen gebunden, die voraussetzungslos erfüllt werden müssen.¹¹³⁵ Im Gegenzug dafür erhalten die Mitglieder bestimmte Vorteile. Dazu zählt etwa ein Lohn oder die Möglichkeit, im Homeoffice zu arbeiten.¹¹³⁶ Die Bedeutung dieser Vorteile unterscheidet sich je nach Persönlichkeit. Diese Persönlichkeit der Mitglieder zeigt sich allgemein an der Grenze zwischen Verwaltung und Personal. Daraus ergibt sich die Schwierigkeit, dass die Verwaltungsangestellten ihre Persönlichkeit auch dann nicht vollständig ignorieren können, wenn sie eine bestimmte Rolle einnehmen. Diese Schwierigkeit tritt an

¹¹³⁰ LUHMANN, Grenzen, 183.

¹¹³¹ LUHMANN, Grenzen, 184 f.

¹¹³² LUHMANN, Grenzen, 184 f.

¹¹³³ LUHMANN, Grenzen, 186.

¹¹³⁴ LUHMANN, Grenzen, 187.

¹¹³⁵ Vgl. § 9 Ziff. 3.3 Bst. b.

¹¹³⁶ Vgl. § 9 Ziff. 3.3 Bst. a.

verschiedenen Stellen zutage, vor allem im direkten Kontakt mit dem Publikum oder Kollegen.¹¹³⁷

In der Steuerverwaltung scheint die persönliche Sphäre der Steuerkommissärinnen auf Ebene der Kommunikation durch. Sie beeinflusst, wie sie gegenüber den Steuerpflichtigen und gegenüber Kollegen auftreten.¹¹³⁸ Jedoch lässt sich nicht ausschliessen, dass die persönliche Sphäre auch bei Entscheidungsprogrammen oder individuell-konkreten Entscheidungen einfließt.¹¹³⁹ Das bedeutet: Neben Einflüssen aus der Politik, von den Steuerpflichtigen und den Steuervertretern sind auch persönliche Einflüsse auf Entscheidungen möglich.

4. Einordnung der Auslegung von Rechtssätzen

Während die Theorie die formale Programmierung von Entscheidungen untersucht, geht sie nicht darauf ein, wie die Entscheidungsprogramme verstanden werden. Damit bleibt ein Aspekt unbeleuchtet, der für diese Arbeit wichtig ist, nämlich die Frage, wie die Auslegung eines Rechtssatzes zu qualifizieren ist. Grundsätzlich kommen diesbezüglich zwei Möglichkeiten in Betracht:

Erstens kann die Auslegung den politischen Prozessen zugeordnet werden. Begründen lässt sich dies mit dem Argument, die Auslegung in der Theorie stehe vor dem verbindlichen Entscheiden.¹¹⁴⁰ Für diese Annahme spricht, dass die Auslegung allein noch keine verbindliche Entscheidung begründet. Die Auslegung geht zwar von einem Entscheidungsprogramm aus, ist davon jedoch nicht vollständig bestimmt. Was bei der Auslegung passiert, ist vergleichbar mit dem, was die Politik macht: Verschiedene Interessen werden betrachtet, es wird abgewogen und die Auslegung mit der grössten Akzeptanz wird gewählt.¹¹⁴¹

Zweitens lässt sich die Auslegung als ein verwaltungsinterner Prozess zur Konsolidierung der Informationen aus den verschiedenen Umwelten verstehen. Bei der Auslegung spielen Informationen aus der politischen Sphäre eine Rolle, beispiels-

¹¹³⁷ Vgl. § 9 Ziff. 3.3 Bst. c.

¹¹³⁸ Vgl. § 9 Ziff. 3.3 Bst. c. Ziff. (2).

¹¹³⁹ Vgl. § 9 Ziff. 3.3 Bst. c. Ziff. (1).

¹¹⁴⁰ Vgl. § 9 Ziff. 2.2.

¹¹⁴¹ Akzeptanz muss nicht unbedingt «moralisch» konnotiert sein, sondern kann bspw. auch Akzeptanz durch Gerichte aufgrund der Beachtung des Legalitätsprinzips bedeuten.

weise die Diskussionen im Parlament vor der Abstimmung über eine Vorlage. Weiter sind Informationen aus dem Publikum zentral. Die Auslegung findet zudem im Rahmen der Subsumtion statt. Dabei wandert das Auge stets vom Rechtsatz zum tatsächlichen Sachverhalt und wieder zurück.¹¹⁴² Der Sachverhalt beruht bei der Festsetzung der Steuerschuld weitgehend auf Informationen der Steuerpflichtigen. Nicht zuletzt ist ausgehend von LUHMANNs Theorie anzunehmen, dass Persönlichkeit sowie persönliche Motive oder Einstellung der Sachbearbeiterin das Auslegungsergebnis beeinflussen. Dieser Einordnung folgend ist die Auslegung ein zentraler Prozess bei der Konsolidierung der Informationen aus der Umwelt.

5. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

Zunächst hat sich gezeigt, dass die Steuerverwaltung ein soziales System ist mit der Funktion, verbindlich über die Steuerschuld der Steuerpflichtigen zu entscheiden.¹¹⁴³ Hierfür hat sich die Verwaltung funktional und segmentär differenziert. Da dadurch die Zuständigkeiten innerhalb der Verwaltung aufgeteilt werden, schränkt dies die Entscheidungsmöglichkeiten der Steuerverwaltung im Einzelfall ein.¹¹⁴⁴

Die Steuerverwaltung fällt Entscheidungen mit Entscheidungsprogrammen oder konkreten Entscheidungen.¹¹⁴⁵ Bei ersteren handelt es sich beispielsweise um Steuergesetze oder Verwaltungsverordnungen. Diese Entscheidungsprogramme schränken die Möglichkeiten von konkreten Entscheidungen ein,¹¹⁴⁶ bilden somit die Entscheidungsprämissen für die konkreten Entscheidungen. Entscheidungen der Steuerverwaltung erfolgen sodann als Veranlagungsverfügungen.¹¹⁴⁷

Sowohl bei der Entscheidung über Entscheidungsprogramme als auch bei konkreten Entscheidungen unterliegt die Steuerverwaltung den Einflüssen der Umwelt. Diese Umwelt besteht aus verschiedenen Umweltsystemen. Die wichtigsten Umweltsysteme sind die Steuerpflichtigen, die Politik und das Personal der Steuerverwaltung.¹¹⁴⁸ Dieses Verhältnis konstituiert sich durch formale und infor-

¹¹⁴² Vgl. § 7 Ziff. 1.

¹¹⁴³ Vgl. § 9 Ziff. 2.1.

¹¹⁴⁴ Vgl. § 9 Ziff. 1.3 Bst. f.

¹¹⁴⁵ Vgl. § 9 Ziff. 2.3 Bst. a.

¹¹⁴⁶ Vgl. § 9 Ziff. 2.3 Bst. b.

¹¹⁴⁷ Vgl. § 9 Ziff. 2.3 Bst. c.

¹¹⁴⁸ Vgl. § 9 Ziff. 2.4 Bst. b.

male Strukturen, welche wiederum die Einflüsse bestimmen, welche die Umweltsysteme auf die Entscheidungen der Steuerverwaltung haben.¹¹⁴⁹

Die Theorie von LUHMANN ermöglicht es, diese Einflüsse zu systematisieren. Wie stark der Einfluss der Umweltsysteme auf Entscheidungen der Steuerverwaltung im Einzelfall tatsächlich ausfällt, ist aber situationsbezogen festzustellen. Darüber hinaus ergibt sich bei der Anwendung der Theorie auf die Steuerverwaltung die Schwierigkeit, dass nicht alle Handlungs- und Entscheidungsstrukturen von aussen erkennbar sind. Ausgehend von der Theorie lässt sich grundsätzlich annehmen, dass Strukturen vorhanden sind. Jedoch kann nicht abschliessend beurteilt werden, wie diese konkret ausgestaltet sind.

Die bisherigen Ausführungen haben von aussen erkennbare Handlungsstrukturen der Steuerverwaltung identifiziert und anhand der Theorie beschrieben und systematisiert. Die formalen Handlungsstrukturen zeigen sich hauptsächlich in den rechtlichen Rahmenbedingungen gemäss Kapitel 4. Die informalen Handlungsstrukturen umfassen nicht formalisierte Abläufe, etwa den nicht rein unpersönlichen Kontakt zwischen Steuerpflichtigen und Mitarbeitenden der Steuerverwaltung.¹¹⁵⁰ Einige dieser Strukturen wurden in den vorstehenden Ausführungen – ausgehend von LUHMANNs Ansätzen zur öffentlichen Verwaltung – für die Steuerverwaltung in der Schweiz beschrieben. Ergänzt wurde dies beispielhaft durch informale Strukturen, die spezifisch in der Steuerverwaltung zu finden sind, unter anderem Steuervorbescheide¹¹⁵¹ sowie Kontaktsysteme zwischen Steuervertretern und Mitarbeitenden der Steuerverwaltung.¹¹⁵²

Die Theorie eignet sich somit für eine Systematisierung der Einflussfaktoren auf die Entscheidungen der Steuerverwaltung. Sie ermöglicht es, zu beschreiben, wann, wie und unter welchen Bedingungen die Steuerverwaltung bei der Rechtsanwendung Wertungen vornimmt. Dabei zeigte sich, dass diese Wertungen durch die Politik, die Steuerpflichtigen und das Personal der Steuerverwaltung selbst beeinflusst werden. Gleichzeitig machte dies die Limitationen einer theoretischen Annäherung sichtbar, da vor allem bestimmte informale Strukturen verdeckt bleiben. Um die formalen und informalen Handlungsstrukturen der Steuerverwaltung ganzheitlich zu erfassen, bietet sich daher eine empirische Untersuchung an. Dies ist der Schwerpunkt des folgenden, abschliessenden Kapitels.

¹¹⁴⁹ Vgl. § 9 Ziff. 3.

¹¹⁵⁰ Vgl. § 9 Ziff. 3.3 Bst. c.

¹¹⁵¹ Vgl. § 9 Ziff. 3.1 Bst. d. Ziff. (5).

¹¹⁵² Vgl. § 9 Ziff. 3.1 Bst. d. Ziff. (3).

§ 10 Erkenntnisse aus der Praxis der Steuerverwaltung

NIKLAS LUHMANN unterscheidet in seiner funktional-strukturellen Systemtheorie zwischen formalen und informalen Strukturen. Während sich formale Strukturen etwa in Rechtssätzen finden lassen und daher von aussen erkennbar sind, ist die Identifikation informaler Strukturen eine Herausforderung. Aufgrund ihres informalen Charakters sind sie von aussen nicht ohne Weiteres erkennbar. Zwar lässt sich unter Anwendung von LUHMANN'S Theorie ihre Existenz vermuten, um sie jedoch nachweisen zu können, bedarf es empirischer Untersuchungen.

1. Entscheidungsfindung in der Rechtsanwendung als Gegenstand empirischer Forschung

In der Schweiz und den übrigen deutschsprachigen Ländern fehlen, soweit ersichtlich, empirische Untersuchungen zur Entscheidungsfindung bei der Rechtsanwendung in der Steuerverwaltung.¹¹⁵³ Gleichzeitig existieren jedoch empirische Ansätze, welche die Entscheidungsfindung in der Rechtsanwendung im Allgemeinen – das heisst ausserhalb der Steuerverwaltung – in den Blickpunkt rücken. Diese Studien lassen sich wie folgt unterteilen. In einem ersten Teil der Studien wird die Entscheidungsfindung in Gerichten und von Richterinnen untersucht.¹¹⁵⁴ Ein zweiter Teil der Studien konzentriert sich auf die Entscheidungsfindung in

¹¹⁵³ Vgl. aber bspw. mit einer Studie zum Umgang von Mitarbeitenden der niederländischen Steuerverwaltung mit Unsicherheiten RAAPHORST, *Uncertainty experiences*, insb. 498–499. Zum Einfluss stereotypischer Annahmen auf die Entscheidungen von Mitarbeitenden der niederländischen Steuerverwaltung RAAPHORST/GROENEVELD/VAN DE WALLE, *Double Standards*, insb. 141–147. Siehe für Deutschland indes Fn. 1154.

¹¹⁵⁴ Für Deutschland u.a. die folgenden qualitativen Studien: LAUTMANN, *Richterliche Strategien*, insb. 47 f.; LAUTMANN, *Justiz*, insb. 181–224; KRANENPOHL, *Schleier*, zusammenfassend 495–505; STEGMAIER, *Wissen*, 391–409. Bemerkenswert ist eine aktuelle quantitative Untersuchung zur richterlichen Entscheidungsfindung in der Schweiz im Zusammenhang mit der Strafzumessung von RANZONI, *Gerechte Strafen*, insb. Rz. 412–563. Vgl. mit einer Untersuchung des Lobbyings gegenüber Richterinnen BINDER, *Unabhängige Justiz*, 167–354. Vgl. auch m.w.H. LAUTMANN, *Justiz*, 14–17; KRAMER/ARNET, *Juristische Methodenlehre*, 54, Fn. 35 f. Vgl. mit einer theoretischen Untersuchung richterlicher Entscheidungsfindung aus konstruktivistischer Perspektive LEE, *Struktur*, 198–201, 284–287, 427–429.

der Verwaltung.¹¹⁵⁵ Sodann existieren drittens Untersuchungen der schriftlichen Urteilsbegründung.¹¹⁵⁶ Im Folgenden werden zwei für die vorliegende Arbeit besonders aufschlussreiche Studien zu richterlichen Entscheidungen und zu Verwaltungsentscheidungen dargestellt.

1.1 Richterliche Entscheidungen basierend auf formellen und informellen Sachprogrammen

RÜDIGER LAUTMANN untersuchte mithilfe einer teilnehmenden Beobachtung, wie richterliche Entscheidungen gefällt werden. Er stellte fest, dass ein formelles Programm für die Darstellung von Entscheidungen sowie ein formelles Sachprogramm vorliegen, also inhaltliche Vorgaben für Entscheidungen.¹¹⁵⁷ Neben dem formellen Sachprogramm existiert ihm zufolge auch ein informelles Sachprogramm, das er in den Wertvorstellungen der Richterinnen verortet.¹¹⁵⁸ Der Autor kommt in seiner Studie zum Schluss, dass für Entscheidungen sowohl das formelle als auch das informelle Sachprogramm ausschlaggebend sind. Gleichzeitig hält er fest, dass im Zweifel die «Argumente des informellen Programms häufiger siegen».¹¹⁵⁹ Das formelle Programm sei hingegen für die Darstellung einer Entscheidung von Bedeutung.¹¹⁶⁰ In seiner Studie lässt LAUTMANN offen, woraus sich das informelle Programm zusammensetzt und welche Wertvorstellungen der Richterinnen von besonderer Bedeutung sind.

Die Relevanz dieser Studie für die vorliegende Untersuchung ergibt sich daraus, dass der Autor – wie oben LUHMANN – zwischen einem formellen (bzw. formalen) und einem informellen (bzw. informalen) Programm bzw. einer formellen (formalen) und informellen (informalen) Struktur unterscheidet.¹¹⁶¹ Im Einklang

¹¹⁵⁵ Bspw. mit Fokus auf die Deliberation in Interaktionen zwischen Mitarbeitenden der Verwaltung (u. a. auch des Finanzamts) und Bürgerinnen in Deutschland SCHMIDTKE, Deliberation, zusammenfassend 324–349.

¹¹⁵⁶ Bspw. mit einer quantitativen Untersuchung der Argumentationsstruktur in Urteilen des EGMR ALTWICKER/GEERING/GERBER/TAUSHANOV, Winning Arguments, insb. 215–226.

¹¹⁵⁷ LAUTMANN, Richterliche Strategien, 47 f. Vgl. zur Studie auch BAER, Rechtssoziologie, § 8 Rz. 15–18.

¹¹⁵⁸ LAUTMANN, Richterliche Strategien, 48. Vgl. ausführlicher LAUTMANN, Justiz.

¹¹⁵⁹ LAUTMANN, Richterliche Strategien, 48.

¹¹⁶⁰ LAUTMANN, Richterliche Strategien, 48.

¹¹⁶¹ Vgl. zu LUHMANN'S Ansatz § 9.

mit den Erkenntnissen zur Steuerverwaltung kommt er zum Schluss, dass bei der Rechtsanwendung neben den formellen Entscheidungsgrundlagen informelle für die Entscheidungsfindung eine Rolle spielen.

1.2 Verwaltungsentscheidungen als Resultat deliberativer Interaktionen

OLIVER SCHMIDTKE analysierte die Entscheidungsfindung der öffentlichen Verwaltung. Ausgehend vom Konzept der deliberativen Demokratie untersuchte er, wie Deliberation¹¹⁶² in Interaktionen zwischen Mitarbeitenden der öffentlichen Verwaltung und Bürgern stattfindet. Dafür wertete er leitfadengestützte Interviews mit Mitarbeitenden der öffentlichen Verwaltung und mit Bürgern sowie aufgezeichnete Face-to-Face-Interaktionen aus.¹¹⁶³ Diese Datenauswertung erfolgte anhand einer Konversationsanalyse.¹¹⁶⁴ SCHMIDTKE kommt zum Schluss, dass in Interaktionen zwischen Mitarbeitenden der öffentlichen Verwaltung, unter anderem des Finanzamts, Deliberation stattfindet, das heisst: Kleine Aushandlungsprozesse finden statt, auch wenn statusbedingte Machtasymmetrien bestehen bleiben.¹¹⁶⁵ Nichtsdestotrotz kommt er zum Schluss, dass die Mitarbeitenden des Finanzamts in keinem untersuchten Fall von ihrer «praktischen Entscheidung» abwichen.¹¹⁶⁶ Raum für Deliberation sieht er insbesondere bei administrativen Ermessensspielräumen sowie «offene[n] Fragen der korrekten Zuordnung der festgelegten Regelungen zu lebensweltlichen Realitäten», also beispielsweise bei der Frage, ob die «Ausgaben für die schulische Nachhilfe» steuerlich abzugsfähig sind.¹¹⁶⁷ SCHMIDTKE beobachtete eine Orientierung der interagierenden Personen an bereits getroffenen Entscheidungen. Weiter sieht er die Rolle der Mitarbeitenden der Verwaltung darin, den Betroffenen aufzuzeigen, welche Möglichkeiten gesetzeskonformen Handelns bestehen.¹¹⁶⁸

¹¹⁶² «Deliberation» definiert SCHMIDTKE hierbei als «eine Phase der Abwägung von Handlungsoptionen vor dem Vollzug einer Entscheidung [...], die sich vielfach auch auf Ämtern wiederfindet» (SCHMIDTKE, Deliberation, 16).

¹¹⁶³ SCHMIDTKE, Deliberation, 153 f.

¹¹⁶⁴ SCHMIDTKE, Deliberation, 155.

¹¹⁶⁵ SCHMIDTKE, Deliberation, 335. Vgl. auch Buchbesprechung in JUNGMAN, Sammelbesprechung, 430 f.

¹¹⁶⁶ SCHMIDTKE, Deliberation, 339.

¹¹⁶⁷ SCHMIDTKE, Deliberation, 334.

¹¹⁶⁸ SCHMIDTKE, Deliberation, 336.

SCHMIDTKES Untersuchung ist für die vorliegende Arbeit aufschlussreich, da sie mit den «Aushandlungsprozessen» ebenfalls «informelle» Handlungen der Verwaltung untersucht. Sie unterscheidet sich vom vorliegend gewählten Ansatz indes, indem sich der Autor auf den Einfluss im Rahmen von Gesprächen zwischen den Mitarbeitenden der Verwaltung und den Bürgern beschränkt. Von Bedeutung ist jedoch die Erkenntnis SCHMIDTKES, dass ein Spielraum für Aushandlungen zu existieren scheint.¹¹⁶⁹

Die Studien von LAUTMANN und von SCHMIDTKE zeigen Möglichkeiten auf, wie die Entscheidungsfindung in der Rechtsanwendung untersucht werden kann. Ihre Herangehensweise und die Ergebnisse machen deutlich, dass empirische Untersuchungen vermeintlich «versteckte» informale Handlungsstrukturen an die Oberfläche holen können. Ausgehend von diesem Befund gilt es in einem nächsten Schritt, eine geeignete empirische Methode für die Untersuchung der Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung zu finden.

2. Methodische Grundlagen der Untersuchung

Grundsätzlich gelten für die Verwaltungswissenschaft wie für die anderen empirisch-analytischen Sozialwissenschaften die Grundsätze des kritischen Rationalismus.¹¹⁷⁰ Wissenschaftliche Aussagen müssen also intersubjektiv überprüfbar und werturteilsfrei sein. Weiter müssen sich die Erklärungen aus den Handlungen von Individuen ableiten lassen.¹¹⁷¹ Von Bedeutung ist zudem, dass der Zweck einer Studie klar ist sowie der Forschungsgegenstand und die angewendete Methode kohärent sind.¹¹⁷² Diesen Vorgaben soll im Folgenden Rechnung getragen werden.

2.1 Forschungsgegenstand

Zunächst ist der Forschungsgegenstand darzulegen. Die Betrachtung der Entscheidungsfindung bzw. der Ausfüllung des Entscheidungsspielraums durch die Steuerverwaltung aus einer System-Umwelt-Perspektive legt nahe, dass die Entscheidungen der Steuerverwaltung auf der Basis von formalen und informalen

¹¹⁶⁹ Vgl. § 9 Ziff. 3.1.

¹¹⁷⁰ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 41.

¹¹⁷¹ «Methodologischer Individualismus». Dazu BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 42.

¹¹⁷² LEWIS/MACNAUGHTON NICHOLLS, Design Issues, 48.

Strukturen gefällt werden.¹¹⁷³ Da sich diese jedoch wie gezeigt theoretisch nur bedingt nachvollziehen lassen,¹¹⁷⁴ bedarf es einer weitergehenden empirischen Untersuchung. Untersucht werden demnach formale und informale Einflüsse auf Wertungen der Steuerverwaltung, die bisher verdeckt blieben.

Dieser Einblick kann erstens dabei helfen, die Plausibilität der Anwendung der System-Umwelt-Theorie auf die Steuerverwaltung aufzuzeigen. Damit soll ein erster Abgleich der Resultate mit der Anwendung der Theorie auf die Steuerverwaltung ermöglicht werden. Zweitens besteht die Möglichkeit, weitere formale und informale Strukturen herauszuarbeiten, welche die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung beeinflussen. Nicht zuletzt soll ein direkter Bezug zur Praxis der Steuerverwaltung hergestellt werden. Die Interviews sollen demnach dazu dienen, Probleme in der Praxis zu identifizieren.

Auf Basis des umrissenen Forschungsgegenstandes wurden die Interviews ausgehend von den folgenden Fragen strukturiert:

1. Wie gehen Steuerkommissäre bei der Entscheidungsfindung vor?
2. Worauf basieren die Entscheidungen von Steuerkommissären?
3. Wie beurteilen Steuerkommissäre ihre Rolle im Verhältnis zur Politik und zu den Steuerpflichtigen?

2.2 Forschungsmethode

Bei sozialwissenschaftlichen empirischen Untersuchungen lassen sich qualitative und quantitative Methoden unterscheiden.¹¹⁷⁵ Quantitative Methoden erheben Daten als Zahlen¹¹⁷⁶ und sind somit stark standardisiert.¹¹⁷⁷ Ihre Resultate werden anhand ihrer Repräsentativität gemessen.¹¹⁷⁸ Im Gegensatz dazu sind qualitative Daten vielfältiger.¹¹⁷⁹ Dazu zählen etwa Texte, Audioaufzeichnungen oder Videos.¹¹⁸⁰ Quantitative und qualitative Methoden unterscheiden sich ferner im Vor-

¹¹⁷³ Vgl. § 9.

¹¹⁷⁴ Vgl. § 9 Ziff. 5.

¹¹⁷⁵ Statt vieler BAER, Rechtssoziologie, 10 Rz. 14.

¹¹⁷⁶ KUCKARTZ/RÄDIKER, Qualitative Inhaltsanalyse, 16; BAER, Rechtssoziologie, 10 Rz. 14.

¹¹⁷⁷ Vgl. FLICK, Qualitative Sozialforschung, 53, m. w. H.

¹¹⁷⁸ Vgl. zu den unterschiedlichen Forschungsbewertungen und zur Verallgemeinerung FLICK, Qualitative Sozialforschung, 50.

¹¹⁷⁹ KUCKARTZ/RÄDIKER, Qualitative Inhaltsanalyse, 16.

¹¹⁸⁰ KUCKARTZ/RÄDIKER, Qualitative Inhaltsanalyse, 16.

gang der Datenerhebung und -auswertung. Generell eignen sich quantitative Methoden besser, um stark formalisierbare und standardisierbare Fragestellungen zu untersuchen.¹¹⁸¹ Qualitative Methoden sind besser geeignet, um komplexe Lebenssachverhalte zu erforschen.¹¹⁸² Die Resultate qualitativer Forschung sind nie repräsentativ.¹¹⁸³ Teilweise wird die Meinung vertreten, dass quantitative Methoden tendenziell dazu dienen, Theorien zu überprüfen, qualitative Methoden hingegen dazu eingesetzt werden, Theorien zu finden, zu bilden oder zu erweitern.¹¹⁸⁴ Die Beschränkung auf dieses Unterscheidungskriterium würde jedoch zu kurz greifen. So lassen sich auch mit qualitativen Methoden Theorien testen.¹¹⁸⁵ Eine klare Trennung ist demnach nicht möglich und es hängt im Einzelfall von Forschungsgegenstand und Forschungsziel ab, welche Methode sinnvoller ist.

Der vorliegende Ansatz folgt einem dualen Vorgehen: Einerseits wird untersucht, ob die Anwendung der System-Umwelt-Theorie auf die Steuerverwaltung zu plausiblen Erkenntnissen führt. Hierbei sollen weitere formale und informale Strukturen innerhalb der Steuerverwaltung identifiziert werden. Andererseits soll Raum geschaffen werden, um weitere Aspekte nachvollziehen zu können, die ausserhalb des Rahmens formaler und informaler Einflussfaktoren stehen. Neben der Plausibilisierung der Theorie enthält das Vorgehen demnach explorative Elemente. Deshalb erweist sich vorliegend ein qualitativer Ansatz als zielführend.¹¹⁸⁶ Vor allem die explorativen Elemente des Forschungsgegenstands können nicht mit standardisierten Fragen erhoben werden, sondern erfordern Flexibilität. Dies deckt sich mit dem dynamischen Charakter des qualitativen Vorgehens, das es ermöglicht, neue Informationen aus den erhobenen Daten in das Forschungsdesign und die Theorie aufzunehmen.¹¹⁸⁷

¹¹⁸¹ Vgl. FLICK, Qualitative Sozialforschung, 53, m. w. H. Vgl. mit einer Übersicht über neuere rechtswissenschaftliche Forschung mit quantitativen Methoden HAMANN, Taxonomie, 44–61.

¹¹⁸² REH, Soziologische Erkenntnisse, 110.

¹¹⁸³ Vgl. zu den Einschränkungen qualitativer Methoden REH, Soziologische Erkenntnisse, 110 f.

¹¹⁸⁴ SEDLMEIER/RENKEWITZ, Forschungsmethoden, 992.

¹¹⁸⁵ LEWIS/MACNAUGHTON NICHOLLS, Design Issues, 52, m. w. H.

¹¹⁸⁶ Ebenso in Bezug auf die Implementationsforschung allgemein HUCKE/WOLLMANN, Methodenprobleme, 222.

¹¹⁸⁷ LEWIS/MACNAUGHTON NICHOLLS, Design Issues, 52, m. w. H.

2.3 Durchführung semi-strukturierter Interviews

In der qualitativen Forschung lassen sich verschiedene qualitative Daten nutzen. Zur Auswertung stehen ebenfalls mehrere Möglichkeiten zur Verfügung.¹¹⁸⁸ Das vorliegende methodische Vorgehen mit semi-strukturierten Interviews wird nachfolgend näher beschrieben.

a. Datenerhebung

Betreffend die Datenerhebung ist zunächst festzustellen, dass für die vorliegende Untersuchung geeignete Daten fehlen. Abgesehen von den normativen Vorgaben des Rechts liegen keine schriftlichen Quellen vor, welche die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung bzw. die Einflussfaktoren darstellen. Auch weitere schriftliche Erzeugnisse der Steuerverwaltung sind nicht öffentlich zugänglich. Selbst wenn Veranlagungsverfügungen oder Einspracheentscheide öffentlich zugänglich wären, würde die Entscheidungsfindung daraus nicht vollständig hervorgehen.¹¹⁸⁹ Um diese Daten zu erheben, bietet es sich somit an, die entscheidenden Personen direkt zu befragen.

Eine solche Befragung geschieht im Rahmen von Interviews. Diese lassen sich anhand ihres Strukturierungsgrads unterscheiden. Während offene Interviews minimal strukturiert sind, also beispielsweise nur eine Einstiegsfrage vorsehen, bestehen standardisierte Interviews aus einem strikten Fragenkatalog. Neben offenen und standardisierten Interviews finden semi-strukturierte Interviews Anwendung. Hierbei orientiert sich die fragende Person an einem Leitfaden, der nur allgemeine Themenbereiche vordefiniert. In diesem Rahmen bieten semi-strukturierte Interviews jedoch Raum für flexibles Nachfragen.¹¹⁹⁰

Um die Entscheidungsfindung in der Steuerverwaltung zu untersuchen, sind semi-strukturierte Interviews besonders geeignet. Sie ermöglichen eine offene Gestaltung der Gesprächssituation, in der aber dennoch eine spezifische Praxis beleuchtet werden kann.¹¹⁹¹ Ein Leitfaden dient im Rahmen dieser Interviews dazu, das Gespräch zu strukturieren.¹¹⁹² Hierbei ist darauf zu achten, dass die Inter-

¹¹⁸⁸ Vgl. KUCKARTZ/RÄDIKER, Qualitative Inhaltsanalyse, 17.

¹¹⁸⁹ Vgl. zur Problematik der Herstellung und Darstellung von Entscheidungen § 7 Ziff. 3.

¹¹⁹⁰ Zum Ganzen bspw. PRZYBORSKI/WOHLRAB-SAHR, Qualitative Sozialforschung, 106–118, 164–193.

¹¹⁹¹ PRZYBORSKI/WOHLRAB-SAHR, Qualitative Sozialforschung, 165.

¹¹⁹² Vgl. PRZYBORSKI/WOHLRAB-SAHR, Qualitative Sozialforschung, 171.

viewerin offene Fragen stellt und der interviewten Person Raum für unerwartete Aussagen lässt.¹¹⁹³

b. Leitfaden

Ein Leitfaden ist ein Dokument, das die zentralen Themen und Unterpunkte für Interviews zusammenfasst.¹¹⁹⁴ Üblicherweise teilt er das Gespräch in thematische Blöcke auf. Bei der Erstellung des Leitfadens ist essenziell, die zu besprechenden Themen zu bündeln. Zudem sollten nicht zu viele Themen angesprochen werden, damit sich ausgewählte Fragen vertiefen lassen.¹¹⁹⁵ Ein guter Leitfaden ist somit übersichtlich und ermöglicht eine flexible Gestaltung des Gesprächs.¹¹⁹⁶

Der vorliegend erstellte Leitfaden wurde zunächst in fünf Blöcke unterteilt. Den Einstieg bildeten Fragen zum persönlichen Hintergrund der Interviewten. Diese betrafen einerseits sozioökonomische Angaben, also Alter, Geschlecht und Ausbildung. Andererseits wurde nach dem beruflichen Werdegang gefragt. Die Wahl des Einstiegs sollte zugleich eine entspannte Atmosphäre schaffen, welche die interviewten Personen zum Erzählen animiert. Der weitere Gesprächsverlauf war wie folgt unterteilt: Ein erster Block umfasste Fragen zu Arbeitsabläufen, ein zweiter Block Fragen zu den Details der Fallbearbeitung. Der dritte Frageblock thematisierte die Steuerumgehung und der vierte die Einflüsse aus den Umwelten der Steuerverwaltung. Der erste Block startete mit niederschwelligen Fragen, um herauszufinden, wie die alltägliche Fallbearbeitung strukturiert ist. Mithilfe des zweiten Blocks sollte herausgefunden werden, welchen Entscheidungsstrategien die befragte Person folgt und wie sie ihre Entscheidungsfindung selbst beschreibt. Der dritte Block mit Fragen zur Steuerumgehung sollte einerseits dazu dienen, festzustellen, inwiefern das Konzept der Steuerumgehung noch eine Rolle spielt. Andererseits sollten sich anhand der Antworten konkrete Entscheidungsstrategien nachvollziehen lassen. Im vierten Block wurde sodann nach Einflussversuchen durch die Umwelt gefragt. Die Interviewten wurden also gefragt, wie eng der Kontakt zu Politikerinnen, zu Regierungsräten, zu Lobbyvertretern oder vielleicht zu Anwältinnen ist. Ausgehend von diesem Rahmenkonzept wurde der Leitfaden nach jedem Interview kritisch geprüft. Allgemein lässt sich jedoch sagen, dass

¹¹⁹³ Vgl. PRZYBORSKI/WOHLRAB-SAHR, Qualitative Sozialforschung, 168 f.

¹¹⁹⁴ ARTHUR/MITCHELL/LEWIS/MCNAUGHTON NICHOLLS, Designing Fieldwork, 149.

¹¹⁹⁵ ARTHUR/MITCHELL/LEWIS/MCNAUGHTON NICHOLLS, Designing Fieldwork, 149.

¹¹⁹⁶ SCHÄFER, Interviews, 3. Vgl. ARTHUR/MITCHELL/LEWIS/MCNAUGHTON NICHOLLS, Designing Fieldwork, 149.

sich im Verlaufe der Befragungen daran keine substanziellen Änderungen ergeben haben.

c. Stichprobe

Neben der Auswahl von Methode und Interviewform ist die Stichprobe für die Qualität der Daten besonders relevant. In qualitativen Untersuchungen gilt es grundsätzlich, auf eine grösstmögliche Heterogenität bzw. Diversität der Stichprobe zu achten.¹¹⁹⁷ Dies ermöglicht erstens eine breite Perspektive auf das Thema.¹¹⁹⁸ Zweitens lassen sich so Interdependenzen identifizieren und betrachten.¹¹⁹⁹ Ferner ist eine angemessene Stichprobengrösse zu wählen.¹²⁰⁰ Diese fällt bei qualitativen Untersuchungen naturgemäss kleiner aus als bei quantitativen Untersuchungen.¹²⁰¹ Welche Anzahl im konkreten Fall sinnvoll ist, hängt von verschiedenen Faktoren ab: der Heterogenität der potenziellen Interviewpartner, der Anzahl der relevanten Selektionskriterien sowie von finanziellen und personellen Mitteln, die für das Forschungsprojekt zur Verfügung stehen.¹²⁰² Bei individuellen Interviews liegt die Stichprobe üblicherweise unter 50 Personen.¹²⁰³ Bei einer kleineren Stichprobe ist entsprechend eine sorgfältige Auswahl der Interviewpartnerinnen erforderlich. Allgemein ist die Stichprobe so zu ziehen, dass sich die relevantesten und umfassendsten Informationen für den Forschungsgegenstand damit erheben lassen.¹²⁰⁴

Mit Blick auf den explorativen Charakter sowie die begrenzten Ressourcen dieser Arbeit wurde eine Stichprobe mit sechs Personen gebildet, um ein möglichst breites Bild aus verschiedenen Perspektiven zu erhalten. Hierbei wurde darauf geachtet, die Interviews mit Steuerkommissärinnen aus kleinen, mittleren und grossen Kantonen der Schweiz zu führen. Diese Auswahl erfolgte unter der Annahme, dass die Grösse der Organisation einen Einfluss auf die einzelne entscheidungsfindende Person hat. Um trotz dieser bestehenden Unterschiede in der

¹¹⁹⁷ RITCHIE/LEWIS/ELAM/TENNANT/RAHIM, Designing and Selecting Samples, 116.

¹¹⁹⁸ RITCHIE/LEWIS/ELAM/TENNANT/RAHIM, Designing and Selecting Samples, 116.

¹¹⁹⁹ RITCHIE/LEWIS/ELAM/TENNANT/RAHIM, Designing and Selecting Samples, 116 f.

¹²⁰⁰ RITCHIE/LEWIS/ELAM/TENNANT/RAHIM, Designing and Selecting Samples, 117.

¹²⁰¹ RITCHIE/LEWIS/ELAM/TENNANT/RAHIM, Designing and Selecting Samples, 117.

¹²⁰² RITCHIE/LEWIS/ELAM/TENNANT/RAHIM, Designing and Selecting Samples, 117 f.

¹²⁰³ RITCHIE/LEWIS/ELAM/TENNANT/RAHIM, Designing and Selecting Samples, 118.

¹²⁰⁴ LEWIS/MACNAUGHTON NICHOLLS, Design Issues, 64 f., m. w. H. Ausführlich zu den verschiedenen Formen der Stichprobenauswahl RITCHIE/LEWIS/ELAM/TENNANT/RAHIM, Designing and Selecting Samples, 112–116.

Grösse und Organisation eine Vergleichbarkeit sicherzustellen bzw. anzustreben, wurden jeweils zwei Personen pro Kanton befragt. Die Auswahl der Kantone ist auf die Deutschschweiz beschränkt. Ausschlaggebend für den Fokus auf Deutschschweizer Kantone sind zwei Punkte: Erstens ist die Sprache bei semi-strukturierten Interviews zentral. Solche Interviews können nur von Personen durchgeführt werden, welche die gesprochene Sprache wie eine Erstsprache beherrschen.¹²⁰⁵ Zweitens gebietet der geringe Umfang der Stichprobe einen engeren Fokus der Untersuchung.

Diesen Vorgaben entsprechend wurden die Steuerverwaltungen eines kleinen, eines mittleren und eines grossen Kantons zunächst telefonisch kontaktiert. Danach wurden den am Telefon genannten Ansprechpersonen in einer E-Mail weitere Informationen zur Verfügung gestellt. Diese E-Mail enthielt eine kurze Vorstellung der untersuchenden Person («Doktorandin im Steuerrecht an der Universität Basel») sowie eine grobe Beschreibung des Dissertationsprojekts («Rechtsanwendung und Entscheidungsmethode im Steuerrecht mit Fokus Steuerverwaltung»). Darüber hinaus wurde in der E-Mail skizziert, in welche Richtung die Fragen im Interview gehen würden («tägliche Arbeit der befragten Personen, Abläufe bei der Entscheidungsfindung und ihre Perspektive darauf»).

Diese E-Mail sollte das Interesse der angefragten Personen wecken. Zudem wurde darauf geachtet – im Sinne des erforderlichen *informed consent* –, eine ausreichende Entscheidungsgrundlage zur Teilnahme an der Untersuchung zur Verfügung zu stellen. Zu guter Letzt wurde den angefragten Personen die Möglichkeit eingeräumt, Rückfragen zu stellen. Die Steuerverwaltungen der drei angefragten Kantone reagierten positiv.

Auf der Basis der Informationen aus der E-Mail suchten sie intern nach Freiwilligen. Dem Aufruf folgten je zwei Personen pro Kanton. Vergleicht man dieses Vorgehen mit den dargelegten Vorgaben an Stichproben, so wurden die Interviewpartner mit Bezug auf den Kanton gezielt, hinsichtlich der weiteren Faktoren wie Geschlecht oder Ausbildung jedoch zufällig ausgewählt. Zu berücksichtigen ist, dass alle interviewten Personen sich freiwillig gemeldet haben. Denkbar ist, dass die Bereitschaft zur Teilnahme mit bestimmten Persönlichkeitsmerkmalen einhergeht. Die persönlichen Angaben der Interviewten lassen sich in einer Matrix¹²⁰⁶ wie folgt darstellen:

¹²⁰⁵ Vgl. dazu ENZENHOFER/RESCH, Übersetzungsprozesse, insb. Rz. 6.

¹²⁰⁶ Ausführlich zu einer solchen Matrix RITCHIE/LEWIS/ELAM/TENNANT/RAHIM, *Designing and Selecting Samples*, 142 f.

Tabelle: Matrix interviewte Personen

Geschlecht	<i>Weiblich</i>		<i>Männlich</i>		<i>Divers</i>
	2		4		0
Alter*	<i>20–30 Jahre</i>	<i>31–40 Jahre</i>	<i>41–50 Jahre</i>	<i>51–60 Jahre</i>	<i>61–65 Jahre</i>
	–	3	–	1	–
Ausbildung	<i>Kaufmännische Ausbildung</i>		<i>Betriebswirtschaftliches Studium</i>		<i>Andere</i>
	2		2**		2
Berufslaufbahn	<i>Ausschliesslich Verwaltung</i>		<i>Zeitweise Steuerberatung</i>		<i>Andere</i>
	2		3		1
Jahre bei der Steuerverwaltung	<i>0–3 Jahre</i>	<i>3–10 Jahre</i>	<i>11–20 Jahre</i>	<i>>20 Jahre</i>	
	0	3	1	2	

* Das Alter von zwei interviewten Personen ist unbekannt.

** Eine Person absolvierte vor dem betriebswirtschaftlichen Studium eine kaufmännische Ausbildung.

d. Durchführen der Interviews

Nach dem Erstellen des Leitfadens,¹²⁰⁷ der Kontaktaufnahme mit den Steuerverwaltungen der ausgewählten Kantone¹²⁰⁸ und der Terminfindung mit den einzelnen Personen wurde das Interview vorbereitet. Dies beinhaltete eine persönliche Erinnerung an den Termin wenige Tage vor dem Treffen per E-Mail. Diese umfasste zudem eine Einverständniserklärung, die gemäss dem gängigen Standard¹²⁰⁹ erstellt wurde. Sie umfasste unter anderem das Einverständnis in die Aufnahme des Gesprächs.¹²¹⁰

Lag diese Einverständniserklärung vor, konnten die Interviews durchgeführt werden. Sie fanden in den Büroräumlichkeiten der betreffenden Kantone statt. Die

¹²⁰⁷ Vgl. § 10 Ziff. 2.3 Bst. b.

¹²⁰⁸ Vgl. § 10 Ziff. 2.3 Bst. c.

¹²⁰⁹ Siehe GEBEL/GRENZER/KREUSCH/LIEBIG/SCHUSTER/TSCHERWINKA/WATTELER/WITZEL, Datenschutz in qualitativen Interviews, Ziff. 2.2.

¹²¹⁰ Eine interviewte Person lehnte die Aufnahme kurzfristig ab. Das Interview wurde dennoch durchgeführt, jedoch unter Zuhilfenahme eines nicht wortgetreuen Protokolls. In der Auswertung wurde dieses Interview aufgrund der beschränkten Aussagekraft nur punktuell berücksichtigt.

Aufnahme erfolgte mit Laptop und Smartphone. Um die Interviews analysieren zu können, wurden die Aufnahmen transkribiert.¹²¹¹ Da die Interviews auf Schweizerdeutsch stattfanden, war eine KI-gestützte Transkription nicht möglich. Zusätzlich wurden Interviewprotokolle angefertigt, in denen Gedanken und Eindrücke direkt nach dem Interview festgehalten wurden.

e. Datenauswertung

Für die Auswertung und Analyse von Daten kommen verschiedene qualitative Analysemethoden infrage.¹²¹² Die Interviews in der vorliegenden Studie wurden nach der inhaltlich-strukturierenden Inhaltsanalyse von UDO KUCKARTZ und STEFAN RÄDIKER analysiert.¹²¹³ Diese Auswertungsmethode folgt einem besonders klar strukturierten, codierenden Verfahren, bei dem Textstellen verschiedenen Kategorien zugeordnet werden. Diese Kategorien lassen sich deduktiv bilden, also von einer Theorie ausgehend, oder induktiv, also von den Daten und Beobachtungen ausgehend.¹²¹⁴ In der Regel wird eine Kombination von deduktiv und induktiv hergeleiteten Kategorien verwendet.¹²¹⁵ Den bestehenden Kategorien werden beim Codieren bestimmte Textausschnitte zugeordnet oder die Textausschnitte können dazu dienen, neue Kategorien zu bilden.¹²¹⁶ Die Codierung erfolgt in zwei Schritten. In einem ersten Schritt werden die Fälle grob codiert. In einem zweiten Schritt werden die nach den Hauptkategorien codierten Materialien nach neuen Unterkategorien codiert.¹²¹⁷

Für diese Analyse wurden die Codes deduktiv-induktiv gebildet. Zu Beginn wurden demnach ausgehend von den theoretischen Erkenntnissen Kategorien gebildet. Diese Kategorien wurden anschliessend durch neue Erkenntnisse ergänzt. Die eigentliche inhaltlich-strukturierende Inhaltsanalyse erfolgte mithilfe der dafür verbreiteten Software MAXQDA.¹²¹⁸

¹²¹¹ Die Transkription erfolgte nach den Transkriptionsregeln aus der Vorlesung «Einführung in die qualitativen Methoden» im Herbstsemester 2022 von ROBERT SCHÄFER. Sie werden, soweit erforderlich, direkt erläutert.

¹²¹² Vgl. mit vielen Beispielen RÄDIKER/KUCKARTZ, MAXQDA, 6 f.

¹²¹³ KUCKARTZ/RÄDIKER, Qualitative Inhaltsanalyse, passim.

¹²¹⁴ KUCKARTZ/RÄDIKER, Qualitative Inhaltsanalyse, 39.

¹²¹⁵ KUCKARTZ/RÄDIKER, Qualitative Inhaltsanalyse, 39.

¹²¹⁶ KUCKARTZ/RÄDIKER, Qualitative Inhaltsanalyse, 67.

¹²¹⁷ KUCKARTZ/RÄDIKER, Qualitative Inhaltsanalyse, 129 f.

¹²¹⁸ Unter Zuhilfenahme von RÄDIKER/KUCKARTZ, MAXQDA, passim.

3. Auswertung der Interviews

Auf der Grundlage der methodischen Ausführungen werden die Resultate der Interviewauswertung nachfolgend dargestellt und kontextualisiert. Die Struktur folgt den Kategorien aus dem Codierungsprozess. Illustriert werden die Resultate der Auswertung mithilfe von direkten Zitaten aus den Interviews. Zur besseren Leserlichkeit werden bei diesen Zitaten Bemerkungen der interviewenden Person mit [...] ausgeschnitten, sofern es sich lediglich um Bekundungen der Aufmerksamkeit, wie beispielsweise «mhm» oder «ja» handelt. Bilden die Zitate einen Wortwechsel zwischen der Fragestellerin und der befragten Person ab, so ist die Fragestellerin mit «I» und die befragte Person mit «B» gekennzeichnet. Die Zitate wurden zur besseren Lesbarkeit auf Rechtschreibung überprüft und sprachlich leicht geglättet, ohne dabei aber mundartnahe Formulierungen oder Redewendungen in die Standardsprache zu übersetzen.

Als allgemeine Beobachtung lässt sich vorab festhalten: Trotz des Leitfadens sind alle Gespräche unterschiedlich und mit verschiedenen Schwerpunkten verlaufen. Dies deutet darauf hin, dass es gelungen ist, durch die Personenauswahl und die offene Gesprächsführung ein möglichst heterogenes Bild zu erhalten und auf die einzelnen Interviewpartnerinnen und Interviewpartner einzugehen. Gleichzeitig hat der Leitfaden eine Struktur für die Gespräche sichergestellt und dafür gesorgt, dass die relevanten Fragen besprochen werden konnten.

3.1 Rahmenbedingungen der Veranlagung

Nach der Feststellung der persönlichen Angaben wurde das Gespräch auf allgemeine Fragen zur Arbeitsweise und zu den Verfahren gelenkt. Besprochen wurden also die Aufgaben,¹²¹⁹ die Zuteilung der Fälle¹²²⁰ sowie die Anzahl und Dauer der bearbeiteten Fälle.¹²²¹ Abschliessend wurden die individuellen Arbeitsschritte¹²²² beschrieben.

¹²¹⁹ Vgl. § 10 Ziff. 3.1 Bst. a.

¹²²⁰ Vgl. § 10 Ziff. 3.1 Bst. b.

¹²²¹ Vgl. § 10 Ziff. 3.1 Bst. c.

¹²²² Vgl. § 10 Ziff. 3.1 Bst. d.

a. Aufgaben

Die Aufgaben der interviewten Personen gleichen sich in allen Fällen: Sie veranlassen primär die steuerpflichtigen Personen. Diese Aufgabe umfasst die Feststellung des Sachverhalts sowie dessen rechtliche Qualifikation. Darüber hinaus behandeln die Befragten auch Einsprachen. Eine interviewte Person erwähnte zudem, dass sie oft E-Mails und Telefonate beantworten muss. Die alltägliche Bearbeitung von Fällen wird somit teilweise durch administrative Tätigkeiten ergänzt.

b. Zuteilung der Fälle

Die Bearbeitung der Fälle setzt voraus, dass sie den einzelnen Sachbearbeiterinnen individuell zugeteilt werden. Aus den Interviews ergibt sich, dass bei dieser Zuteilung in allen untersuchten Kantonen zwischen unselbstständig und selbstständig Erwerbenden sowie juristischen Personen unterschieden wird. Weiter findet eine Unterteilung selbstständig Erwerbender in solche mit tieferem und mit höherem Umsatz statt.

Wie die Fälle den einzelnen Sachbearbeiterinnen zugeteilt werden, unterscheidet sich zwischen den befragten Kantonen indes. In einem Teil der befragten Kantone werden die Fälle nach Gemeinden zugeteilt. Die Sachbearbeiter sind also für spezifische Gemeinden zuständig. In anderen Kantonen erfolgt die Fallzuteilung zufällig. Daraus ergibt sich, dass Mitarbeitende der Steuerverwaltung jedes Jahr dieselben Steuerpflichtigen veranlassen oder aber immer andere. Allen Kantonen ist demgegenüber gemein, dass die Gemeinden einen Teil der Veranlagungen übernehmen. Bei selbstständig Erwerbenden und juristischen Personen findet teilweise eine Zuteilung anhand der Branche statt.

c. Anzahl Fälle und Dauer der Fallbearbeitung

Die Anzahl der Fälle, die eine Person pro Jahr bearbeiten muss, unterscheidet sich von Kanton zu Kanton. Sie hängt weiter davon ab, ob es sich um die Veranlagung von unselbstständig oder selbstständig Erwerbenden oder juristischen Personen handelt. Aus den Interviews ergibt sich, dass die Arbeitslast im Rahmen der Arbeitszeit bewältigt werden kann. Allerdings ist die Zahl so hoch angesetzt, dass eine kontinuierliche Arbeitstätigkeit erforderlich ist. Um das Jahresziel zu erreichen, sind gemäss den Befragten auch Fälle wichtig, die innert weniger Minuten abgeschlossen werden können.

Beschrieben wurden der Umfang und die Dauer der Fallbearbeitung von einer interviewten Person wie folgt:

*«Ich glaube, das Ding ist einfach, du musst immer etwas dranbleiben. Du hast immer die Produktion im Hinterkopf.»*¹²²³

Eine andere Person meinte:

*«Es ist meines Erachtens aber machbar, oder, und es hat natürlich auch sehr viel Fälle drin, wo nicht gross, also-»*¹²²⁴

[...]

*die schnell gehen, die dementsprechend kurz abgehandelt werden, oder. Und dann haben wir auch entsprechend Zeit für andere Fälle, für grössere Fälle. Und das muss jeder Steuerkommissär, die Erfahrung wird jeder mit der Zeit mitbringen, was man anschauen muss und was nicht. Und deshalb ist es ganz individuell, wie lange ein Fall gehen kann. Und eine grosse Masse wird einfach schnell gehen.»*¹²²⁵

Eine dritte Person ergänzte:

*«Aber wenn man dann noch sagt, zwischendurch habe ich noch eine Besprechung oder eben so eine Rulinganfrage, oder eben ich muss einen Einspracheentscheid schreiben oder eine Stellungnahme vor dem Steuerrekursgericht, bis dorthin sind wir voll dabei, reduziert sich das weiter. Also, ich brauche Fälle, bei denen ich sehr schnell entscheiden kann und vorwärtsmachen, sonst lande ich im Elend, wie wir so schön sagen, oder.»*¹²²⁶

Die Bearbeitungsdauer pro Fall variiert demnach stark. Einige lassen sich innert weniger Minuten abschliessen, andere beanspruchen einen ganzen Arbeitstag. Die Dauer der Fallbearbeitung hängt gemäss den Interviews massgeblich davon ab, ob es sich um einen unselbstständig oder selbstständig Erwerbenden handelt. Dies folgt daraus, dass bereits die Erfassung eines Falles länger dauert und sich mehr Fragen stellen. Bei unselbstständig Erwerbenden ist der Bereich Abzüge bei Liegenschaften zeitintensiv:

*«Aber sobald einer, also bei Liegenschaftsunterhaltskosten, da kann es je nachdem um viel Geld gehen. Neue Heizung reingemacht oder Küche oder Energiesparmassnahmen. Wenn man jetzt die Fassade neu macht oder das Dach, eine PV-Anlage drauf macht, das muss er einfach nachweisen. Aber das geht schon länger für uns, das anzuschauen.»*¹²²⁷

¹²²³ A, Pos. 143–150.

¹²²⁴ Der Bindestrich signalisiert, dass ein Satz/Wort abgebrochen wurde.

¹²²⁵ B, Pos. 19–21.

¹²²⁶ C, Pos. 84.

¹²²⁷ D, Pos. 101–107.

Daraus lässt sich ableiten, dass komplexere Fälle mehr Bearbeitungszeit erfordern.

d. Arbeitsschritte

Neben von aussen vorgegebenen Strukturen und Einflüssen ähnelt sich bei den Befragten auch das individuelle Vorgehen bei der Fallbearbeitung. Den Ausgangspunkt bildet der Vermögensvorschlag, das heisst der Unterschied zwischen dem aktuellen Vermögen und jenem des Vorjahrs:

«Ja, der erste, es ist eigentlich der erste Blick, wenn man [...] sieht, dass der [...] Vermögensvorschlag nicht sein kann, oder. Dort würde man, das sieht man ja noch schnell, ob man da etwas vertieft anschauen muss.»¹²²⁸

Sodann werden Notizen aus dem Vorjahr angeschaut und geprüft, ob diese einen Hinweis auf Positionen geben, die in diesem Jahr einer genaueren Begutachtung unterzogen werden müssen. Ergeben sich hieraus keine Auffälligkeiten, werden die verschiedenen Positionen abgearbeitet. Dies beinhaltet insbesondere einen Vergleich zu den Beträgen in den Vorjahren. Je nach Kanton übernimmt eine Software einen Teil dieser Aufgabe. Die Software weist je nach Fall die Sachbearbeiterin an, eine Position genauer zu prüfen. Kommt es bei dieser Prüfung zu Unklarheiten, hat die Steuerkommissärin verschiedene Möglichkeiten: Sie kann Auflagen erteilen, einen Veranlagungsvorschlag versenden oder direkt eine Veranlagungsverfügung erstellen. Diese Ausführungen der Befragten lassen den Schluss zu, dass die Auswahl des passenden Instruments der Steuerkommissärin zusteht. Hervorgehoben wurde ausserdem von mehreren befragten Personen, dass sie über die Veranlagung eigenständig entscheiden können.

Den Interviews ist ferner zu entnehmen, dass die Reihenfolge der Fallbearbeitung nicht vorgegeben ist. Gebietet es der Fall, kann die Bearbeitung pausiert und zu einem späteren Zeitpunkt wieder aufgenommen werden. Dies kann beispielsweise bei einer «unterjährige[n] Akontorechnung über Liegenschaftsunterhalt»¹²²⁹ geboten sein. Eine befragte Person achtet zudem darauf, an einem Tag komplexe und einfache Fälle zu behandeln. An manchen Tagen, so eine weitere Person, sei sie entscheidungsfreudiger. An anderen fälle es ihr schwer. Sie versuche dann, andere Dinge zu erledigen, etwa relevante Gerichtsurteile zu lesen.

¹²²⁸ B, Pos. 23.

¹²²⁹ E, Pos. 44.

e. Einordnung der Erkenntnisse

Eine Auswertung der Antworten zu den Rahmenbedingungen der Veranlagung macht deutlich, dass sowohl formale als auch informale Handlungsstrukturen die Fallbearbeitung prägen. Zu Ersterem lässt sich beispielhaft auf die Zuteilung der Fälle verweisen, die nach standardisierten Regeln abläuft. Innerhalb der formalen Strukturen öffnen sich Räume, in denen das konkrete Vorgehen der Steuerkommissäre nicht eindeutig vorgegeben ist. Beispielsweise entscheiden sie selbstständig, welchen Fall sie als Nächstes bearbeiten oder wie sie bei der individuellen Fallbearbeitung vorgehen. Entscheidungsspielräume lassen sich auch bei der Auswahl der Instrumente zur Sachverhaltsfeststellung erkennen, wie das folgende Kapitel verdeutlicht.

3.2 Sachverhaltsfeststellung als Schwerpunkt des persönlichen Entscheidungsspielraums

Die Aussagen der befragten Personen zeigen, dass ihnen bei der Feststellung des Sachverhalts im Rahmen der Veranlagung ein umfassender Entscheidungsspielraum zukommt. Im Wesentlichen betrifft dies die Frage, inwiefern den Angaben der Steuerpflichtigen gefolgt wird, in welchen Fällen eine Nachfrage erfolgt oder wann direkt abweichend von der Steuererklärung verfügt wird.

a. Guter Glaube, Plausibilisierung und Effizienz

Der Kern der Feststellung des Sachverhalts liegt darin, zu wissen, in welchen Fällen eine tiefere Betrachtung oder eine Nachfrage erforderlich ist:

«Und in diesem Sinne ist Entscheidungsfindung auch, man muss wissen, wo muss man die richtigen Fragen stellen.»¹²³⁰

Die interviewten Personen glauben grundsätzlich den Angaben der Steuerpflichtigen:

«Man sucht nicht das Problem, sondern, was ich gesagt habe, man glaubt an das Gute.»¹²³¹

Ob dieser gute Glaube immer gerechtfertigt ist, wird in den Interviews unterschiedlich beurteilt. So erklärte eine befragte Person, dass sie früher oft Auflagen

¹²³⁰ C, Pos. 138.

¹²³¹ C, Pos. 108.

erteilt habe. Diese hätten sich im Nachhinein jedoch in vielen Fällen als überflüssig erwiesen, da die betreffenden Angaben korrekt gewesen seien. Diesem Befund kann die Aussage einer anderen Person gegenübergestellt werden, die darauf hinwies, dass vor allem bei selbstständig Erwerbenden oft kleinere oder grössere Ungenauigkeiten zu finden seien, sobald man ihre Angaben genauer in den Blick nehme.

Eine tragende Rolle bei der Feststellung des Sachverhalts spielt die Plausibilisierung der Angaben der Steuerpflichtigen. Dies bedeutet, dass die Steuerkommissärin in der Lage sein muss, die geltend gemachten Positionen nachzuvollziehen.¹²³²

Ergänzt wird diese «Plausibilitätsprüfung» durch Effizienzerwägungen bzw. Kosten-Nutzen-Überlegungen. So führte eine befragte Person aus, dass sie wegen freiwilliger Zuwendungen von 200 oder 140 Franken niemandem «nachspringt»¹²³³ und «Belege verlange»¹²³⁴, da dies nicht effizient sei. Wenn es hingegen um mehrere Tausend Franken gehe, sei mehr Aufmerksamkeit erforderlich.

b. Zentrale Rolle von Auflagen

Fehlen Belege für geltend gemachte Umstände, kann die Steuerkommissärin Auflagen erteilen. Bei der Sachverhaltsfeststellung kommt diesen Auflagen gemäss den Interviews eine bedeutende Rolle zu. Ob eine Auflage erteilt wird, liegt in vielen Fällen in der alleinigen Entscheidungskompetenz des Steuerkommissärs. Neben der Frage des «Ob» liegt eine zentrale Herausforderung im «Wie». So betonten einige der befragten Personen, dass es wichtig sei, die Auflagen adressatengerecht auszuformulieren:

«Man lernt das. Ich habe auch, als ich angefangen habe, oder; habe ich einmal eine Auflage im Bereich Liegenschaftsunterhalt ungeschickt geschrieben

[...]

und dann habe ich so vier oder fünf Bundesordner gekriegt. Und dann habe ich zuerst gedacht, was ist das für ein frecher Steuervertreter; der mich verscheissern möchte. Und dann habe mein Schreiben noch einmal angeschaut und dann musste ich sagen, oh, das habe ich nicht schlau gemacht, das wollte ich nicht so schreiben, aber wenn ich das jetzt lese, dann muss ich sagen, könnte man auf die Idee kommen, fünf Ordner zu

¹²³² Vgl. ausführlich zur Plausibilisierung § 10 Ziff. 3.2 Bst. c. Ziff. (1).

¹²³³ D, Pos. 71–85.

¹²³⁴ D, Pos. 71–85.

*schicken. Und dann musste ich natürlich sagen, Pech gehabt, machst du es das nächste Mal etwas schlauer; oder. Und ja, das ist halt schon so, man lernt draus.»*¹²³⁵

*«[...] und die Auflage so stellen, dass der Steuerpflichtige auch das liefert, was du brauchst. Das ist am Anfang noch schwierig, wenn du anfängst mit dieser Tätigkeit, dass du vielleicht mal eher noch eine Auflage zu viel verschickst und dann so merkst, eigentlich war das voll unnötig.»*¹²³⁶

Anhand der Auflagen lässt sich folglich darstellen, welche Entscheidungsspielräume der Steuerkommissarin zukommen und welche Bedeutung die Kommunikation¹²³⁷ bei Auflagen und im Verhältnis zu den Steuerpflichtigen hat.

c. Grundlagen für die Entscheidung

Wie bereits ausgeführt, liegt es unter Berücksichtigung des Untersuchungsgrundsatzes¹²³⁸ in der eigenen Verantwortung der Steuerkommissäre, ob eine Nachfrage erfolgt oder nicht.

Die Beschreibungen der Befragten zu den Entscheidungsgrundlagen lassen sich zweiteilen: Einerseits werden die Entscheidungen aufgrund von Erfahrung und des erlangten Wissens getroffen. Andererseits entscheiden einige der interviewten Personen aufgrund eines «Bauchgefühls». Dieses ist ebenfalls teilweise auf die Erfahrung zurückzuführen:

«I: Wie haben Sie das gelernt, wo man genauer hinschauen muss?

*B: Dreissig Jahre Erfahrung, da kennt man die Pappenheimer dann, oder.»*¹²³⁹

(1) Erfahrung als Wissen

Eine zentrale Rolle bei der Frage, wann nachgefragt bzw. eine Auflage erteilt wird, spielt zunächst das angesammelte Wissen dazu, wie hoch die Zahlen normalerweise sind. Damit bestehen eine Vergleichsmöglichkeit und eine Grundlage für die Plausibilisierung:

«Zum Beispiel beim Liegenschaftunterhalt ist interessant, wann musst du Auflagen machen und wann nicht. Das ist auch ein bisschen ein, ich sage, viele Sachen sind Erfahrungswerte irgendwann. Wenn du schon ein paar Tausend Fälle angeschaut hast,

¹²³⁵ C, Pos. 148–150.

¹²³⁶ A, Pos. 130–142.

¹²³⁷ Zur Rolle der Kommunikation im Allgemeinen § 10 Ziff. 3.4 Bst. a.

¹²³⁸ Vgl. dazu § 4 Ziff. 2.3 Bst. b.

¹²³⁹ D, Pos. 93.

hast du wie ein Gespür dafür, wo brauchst du jetzt wirklich etwas, wo glaube ich es bzw. wo macht es Sinn und wo, ich glaube eigentlich, im Grundsatz sind die Steuerpflichtigen [...] sehr ehrlich.»¹²⁴⁰

Dieses Wissen beschrieb eine Person als das «StK-Auge»¹²⁴¹:

«Ich glaube, das StK-Auge ist auch ein bisschen, du weisst zum Beispiel, ah, der arbeitet da, das sind etwa 3 Zonen öV. Ich glaube, das sind 500 Franken. Ich weiss es nicht, aber du weisst so plus minus, stimmt das von den öV-Kosten? Er braucht nicht alle Zonen, dann hat er sicher nicht 3000 öV. Er hat vielleicht eine Zone, dann weisst du auch, es kann gar nicht sein. Und so, das ist das StK-Auge, irgendwann weisst du auch ein bisschen, was was kostet, auffällige Positionen sicher anschauen, ähm, ja, so ein bisschen das.»¹²⁴²

Beim Abgleich der Angaben der Steuerpflichtigen mit dem vorhandenen Wissen erfolgt eine Plausibilisierung. Entsprechen die Angaben den Erfahrungswerten, so werden sie als wahrscheinlich zutreffend betrachtet. Die Plausibilisierung wird von einigen Befragten explizit als Strategie genannt. Eine Person kritisierte diese Strategie des Plausibilisierens im Interview. Sie hinterfragte, warum Zahlen beispielsweise im Bereich der Einkäufe in die berufliche Vorsorge oft vorschnell hingenommen werden, wenn der Betrag sich innerhalb eines bestimmten Rahmens bewegt.

Vorsicht lassen die interviewten Personen walten, wenn der Vermögensvorschlag auffällig ist, grössere Unterschiede in den Aufwandpositionen oder eine Bruttogewinnmarge vorliegt, die nicht branchenüblich ist. Dieses Wissen um die Bruttogewinnmarge ergibt sich offenbar aus dem Erfahrungsschatz:

«Wenn man feststellt, dass eine Bruttogewinnmarge, mit der Zeit hat man die Branchen ja auch im Griff, sieht, die weicht jetzt doch stark ab oder weicht sogar gegenüber dem Vorjahr wesentlich ab, dass man in diesem Zusammenhang eine Prüfung vornimmt. Ja, das sind so ein bisschen, das ist auch ein Gespür, das man entwickeln muss, ja.»¹²⁴³

Dieser Erfahrungsschatz kann sich nicht nur auf den Sachverhalt beziehen, sondern auch auf die Steuervertreter. So erwähnte eine befragte Person, dass sie bei bestimmten Steuervertretern genauer hinschaut:

¹²⁴⁰ A, Pos. 130–142.

¹²⁴¹ Kurz für Steuerkommissären-Auge.

¹²⁴² A, Pos. 250.

¹²⁴³ B, Pos. 23.

«Je nachdem auch Treuhänder, bei denen man mit der Zeit weiss, das ist gut, da kann man häkeln, der ist wirklich seriös. Oder einer, bei dem man, bei dem, der hat schon viel Quatsch ausgefüllt, zugunsten oder zuungunsten vom Pflichtigen.»¹²⁴⁴

(2) Erfahrung als Bauchgefühl

Die Erfahrung findet jedoch nicht nur als kognitives Wissen Eingang in die Entscheidungen, sondern auch über das angesprochene «Bauchgefühl», das sich an keinen expliziten Merkmalen der Steuererklärung festmachen lässt:

«Wenn du schon ein paar Tausend Fälle angeschaut hast, hast du wie ein Gespür dafür.»¹²⁴⁵

Auf die Frage, ob das Bauchgefühl bei Entscheidungen eine Rolle spiele, antwortete eine der befragten Personen:

«I: Würden Sie sagen, dass das nur intellektuelles Wissen ist oder auch eine Art Bauchgefühl oder auch etwas anderes?»

B: Extrem viel Bauchgefühl auch. Weil- also vor allem auch bei den natürlichen Personen und den juristischen Personen, bei denen die Jahresrechnung immer so ein bisschen standardmässig daherkommt, ist es wirklich nur ein Grundgefühl, mache ich jetzt- der kann völlig gut aussehen, und ich sage einfach beim einen, ich mache etwas.

[...]

B: Weil irgendetwas stört mich, ich kann nicht einmal genau sagen, was. Oder es gibt so ein bisschen, und das ist so eine Ableitung, bei der man manchmal einfach sagt, jetzt habe ich diese Firma hier, seit 10 Jahren hat diese nie etwas von uns gehört, ausser bitte schicke uns die Steuererklärung und dann die Steuerrechnung, bitte zahle. Das kann ja nicht sein, bei einem Umsatz von 10 oder 20 Millionen und einem Gewinn von 2 Millionen, also, das gibt es ja nicht, also, der muss ja mal etwas von uns hören, dass es uns wirklich gibt. Und dann macht man nicht einmal zwingend eine Auflage, weil man etwas rausfinden möchte, sondern einfach mal, um zu zeigen, es gibt uns noch und wir schauen das an. Ähm, und denkt eigentlich, es kommt alles super. Und manchmal ist es dann tatsächlich so, dass man genau das Jahr tüpft, in dem sie einen Seich gemacht haben.

[...]

B: Oder, wo etwas falsch verbucht war oder was auch immer, und ähm, wirklich vieles ist Bauchgefühl, oder, [...] ich habe eigentlich immer das Grundding, ich lasse es auf mich wirken und dann ist es tatsächlich- darum sagen wir bei Auszubildenden und auch bei neuen Leuten, du bist so- wenn du so drei vier Jahre in dem Bereich warst,

¹²⁴⁴ D, Pos. 255.

¹²⁴⁵ A, Pos. 134.

dann bist du wirklich gut. Also, wirst gut im Sinn von, dann tüpfst du die meisten Fälle, die komisch sind, dort machst du etwas.»¹²⁴⁶

Eine andere Person beschrieb das Bauchgefühl ähnlich:

«Ja, also, auf der einen Seite ist es sehr individuell. Jeder Steuerkommissär entwickelt das anders und je nachdem woher er kommt, entwickelt er das Bauchgefühl etwas anders. Das ist wirklich schwierig, auch zu greifen. Teilweise muss man ein Dossier die erste Seite aufmachen und man weiss von Anfang an, da ist nichts gut. Und teilweise kann man von vorne bis hinten durchblättern und von Anfang an das Gefühl haben, ja stimmt alles, ist alles ok, ist alles richtig.»¹²⁴⁷

Das Bauchgefühl hat entsprechend neben dem kognitiven Wissen einen entscheidenden Einfluss, ob und wie Nachfragen erfolgen. Bauchgefühl und Wissen entstehen mutmasslich durch Arbeitserfahrung.

(3) Spezifische Gründe

Neben der Erfahrung in der Form von Wissen und Bauchgefühl spielt die Aufmachung der Steuererklärung eine wichtige Rolle. Wie sich aus einigen Interviews ergibt, ist es von Bedeutung, ob die Steuererklärung den formalen Erwartungen der veranlagenden Person entspricht:

«Aber, eben, wegen, das wie infrage stellen, stimmt es, was er deklariert, ja, ich glaube, solche Sachen, kann man mal, auch dort kommt es halt darauf an, wie kommt die Steuererklärung daher. Wenn sie megaschön daherkommt, also megaschön, versteh mich nicht falsch, es ist mehr, gewisse machen sich eine extreme Mühe und machen alles so richtig und so sauber, dass du so etwas eher weniger anzweifelst. Ich glaube, der hat sich etwas überlegt dabei.

[...]

Und dann kannst du vielleicht einmal weniger Auflagen machen, ähm, ja, es ist so wirklich, ein Finden, ein Spüren.»¹²⁴⁸

Ähnlich führte eine andere Person aus, dass die Art, wie die Steuererklärung ausgefüllt ist, einen Hinweis darauf geben kann, ob nachgefragt werden muss. Konkret machte sie dies am Beispiel fest, dass bestimmte Beträge bereits in der Steuererklärung auf- oder abgerundet werden:

«B: [...] und dann haben wir eigentlich tatsächlich einen extrem schnellen Blick, dann schauen wir nur mal so drauf und schauen, fällt uns irgendetwas auf. Ist irgendetwas atypisch? [räuspert sich]

¹²⁴⁶ C, Pos. 159–164.

¹²⁴⁷ E, Pos. 102.

¹²⁴⁸ A, Pos. 130–142.

I: Wie merken Sie denn, dass etwas atypisch ist?

B: Atypisch ist es mal im Sinn, die, die ganz komisch ausfüllen, im Sinn von sie runden. Es gibt so Spezialisten, da abrunden und da aufrunden.»¹²⁴⁹

d. Einordnung der Erkenntnisse

Die bisherigen Erläuterungen zu den Interviews haben aufgezeigt, dass die Sachverhaltsfeststellung kaum von formalen Regeln geprägt ist. Vielmehr spielen informale Entscheidungsstrukturen eine prägende Rolle.¹²⁵⁰ Hierzu zählt das Erfahrungswissen ebenso wie ein nur schwer fassbares Bauchgefühl. Dieses ist jedoch ebenfalls auf die Arbeitserfahrung zurückzuführen. Zu guter Letzt ist nicht zu unterschätzen, welche Bedeutung der formalen Struktur der Steuererklärung zukommt. Bezogen auf die Frage des Entscheidungsspielraums und der Wertungen der Steuerkommissäre zeigt sich hierbei anschaulich, wie das Fehlen formaler Entscheidungsstrukturen dazu führt, dass sich informale Strukturen bilden, nach denen die zuständigen Personen entscheiden.

3.3 Konkretisierung des rechtlichen Entscheidungsspielraums

Neben der Feststellung des Sachverhalts ist es die Aufgabe der Steuerkommissärinnen, diesen rechtlich zu qualifizieren. In den Gesprächen zeigten sich verschiedene Leitlinien, an welchen sich diese bei der rechtlichen Einordnung des Sachverhalts orientieren.

a. Zentrale Rolle von internen Weisungen

Eine zentrale Rolle spielen bei der rechtlichen Qualifikation interne Weisungen, das heisst Kreisschreiben oder Merkblätter. In den Interviews wurde zudem die grosse Bedeutung interner Sitzungsprotokolle und interner Konferenzen betont. Bei diesen Zusammenkünften werden aktuelle Fälle und deren Handhabung besprochen. Diese Protokolle dienen den Steuerkommissärinnen dann bei der täglichen Arbeit:

¹²⁴⁹ C, Pos. 86–88.

¹²⁵⁰ Vgl. zur Rolle des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung bei der Sachverhaltsfeststellung IMSTEPF, Beweiswürdigung, insb. 334–338, 343–347.

«Wir haben Teamsitzungen und das wird dann beschlossen und das kommt dann in das Protokoll. Da steht dann, das und das war, wir haben beschlossen, dass wir diese Lösung machen.

[...]

Das ist für uns ein Nachschlagewerk.

[...]

Man kann natürlich Stichworte suchen, weil es ein PDF ist, kann man nach Stichworten, und dann weiss ich auch, das hatten wir doch dann, das war etwa vor zwei Jahren, ja.»¹²⁵¹

Die internen Weisungen werden demnach von den vorgesetzten Stellen aufgestellt, insbesondere von Teamleitern oder Vorstehern. Erwähnt wurde hierbei auch eine Zusammenarbeit mit der Rechtsabteilung.

Trotz der grossen Bedeutung von internen Weisungen relativierte eine befragte Person deren Wirkung. Sie erwähnte als Beispiel den Liegenschaftenunterhalt, bei welchem zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Einkünften unterschieden wird:

«Es kann helfen, aber es ist auch, ich finde, es ist manchmal etwas Einzelfallbetrachtung, also, was bringt es, wenn du siehst, er hat jetzt das Bad saniert und am Ende muss es ja wie dem heutigen Standard entsprechen. Wenn er es jetzt nicht brutal modernisiert hat, sondern einfach alle sanitären Anlagen eins zu eins ersetzt hat, dann ist es eins zu eins Unterhalt.»¹²⁵²

Diese Aussage lässt darauf schliessen, dass die internen Weisungen nicht absolut gelten. Im Einzelfall kann davon abgewichen werden.

b. Gesetze, Gerichtsurteile und rechtswissenschaftliche Literatur

Weiter nannten fast alle befragten Personen Gerichtsurteile als entscheidenden Faktor bei der rechtlichen Qualifikation eines Sachverhalts. Die Steuerkommissäre konsultieren die Gerichtsurteile direkt oder sehen deren Einfluss auf die Ausgestaltung der internen Weisungen. Weiter erwähnte eine befragte Person, bei Unklarheiten juristische Kommentare zurate zu ziehen. Nur eine Person sagte, dass sie teilweise die Gesetze interpretieren muss, besonders wenn es sich um Sonderfälle handle. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass sich diese Person auf eine Branche bezog, in der nicht nur Steuergesetze relevant sind. Eine weitere Person

¹²⁵¹ D, Pos. 161–165.

¹²⁵² A, Pos. 214.

zieht in bestimmten Fällen für eine Auslegung neuer Gesetze die Rechtsabteilung hinzu, die bei der Praxisfestlegung mitwirkt. Demnach zeigt sich, dass die direkte Konsultation von Gesetzen und Gerichtsurteilen im Alltag der Steuerkommissäre nicht von übergeordneter Bedeutung ist.

c. **Rechts- oder Bauchgefühl sowie Gerechtigkeitsüberlegungen**

Inwiefern bei der rechtlichen Qualifikation des Sachverhalts ein Rechts- oder Bauchgefühl eine Rolle spielt, lässt sich den Interviews nicht ohne Weiteres entnehmen, wie der folgende Wortwechsel beispielhaft illustriert:

«I: [...] aber es gibt auch eine Theorie des Rechtsgefühls, dass man wie, das haben viele Personen, die in der Rechtsanwendung sind, dass sie wie mit der Zeit, das ist ja, was Sie beschrieben haben, ein Gefühl dafür entwickeln, wie etwas zu behandeln ist, das auch auf der Rechts- dem Gesetz beruht, weil das hat man ja gelernt, dass man es wie langsam ins Gefühl kriegt. Das ist wie so Intuition vielleicht.

B: Also ob etwas dem Gesetz entspricht?

I: Ja genau, also wie etwas zu behandeln ist, ohne dass man jetzt-

B: nachschauen geht

I: sich von Anfang überlegt, ah, das ist jetzt das, das, das.

B: Ja also, wir haben schon gewisse Schemata, in die man Sachen einordnen kann, das auf jeden Fall.

I: Was für Schemata?

B: Ja, wenn (...) ¹²⁵³ ja, also, (...) nicht dass ich Sie jetzt falsch verstehe, einfach dass (...) also, einfach gesagt, was ist eine (...) oder, geht etwas, Beispiel indirekte Teilliquidation, dass man, äh, dass man im Kopf, dass man die Konstellationen im Hinterkopf hat und dass man weiss, was kann eine auslösen und was nicht.» ¹²⁵⁴

Um beim Gefühl, «was richtig ist», eine abschliessende Entscheidung zu treffen, nimmt die befragte Person mithin Rückgriff auf explizites Wissen, das sie in ihrer Berufslaufbahn gesammelt hat. Dieses Wissen umfasst die Kenntnis sowohl zur Gesetzeslage als auch zur Verwaltungs- und Gerichtspraxis.

Den Einfluss von Gerechtigkeitsüberlegungen verneinen die Personen, in deren Interviews dieses Thema zur Sprache kam. Zentral sei stets die Gesetzmässigkeit:

¹²⁵³ Eine runde Klammer mit einem Punkt bedeutet, dass die Person etwa eine Sekunde geschwiegen hat. Sind es zwei Punkte, hat die Person zwei Sekunden geschwiegen.

¹²⁵⁴ B, Pos. 130–137.

«Also, da bin ich relativ emotionslos, äh, ich meine in meinem Stellenbeschrieb steht, dass ich eine gesetzeskonforme Veranlagung machen muss, und dementsprechend veranlege ich das, oder:

[...]

Und (...) solange etwas gesetzesmässig ist, oder, ja, dann ist es so, also, es gibt dann wie nicht, ähm, ich kann ja nicht willkürlich nach Gefühl korrigieren, [lacht], weil wir, äh, ja, da wird man sicher auch, so, ja, so, es ist einfach so, wie es im Gesetz ist und so macht man es [...].»¹²⁵⁵

Wie folgend gezeigt wird, bringen die befragten Personen dennoch ein eigenes Gefühl dafür mit, was ihrer Auffassung nach gerecht ist und was nicht. Gleichzeitig betonen sie, dass sich dieses Gefühl nicht auf ihre Veranlagungstätigkeit auswirkt.

d. Rolle des Teams und der Vorgesetzten

Während die Entscheidung über die Veranlagung grundsätzlich eigenständig getroffen wird, halten die befragten Personen gleichzeitig in bestimmten Fällen Rücksprache mit Kollegen oder Vorgesetzten. Die Rücksprache mit weiteren Personen ist eher die Ausnahme:

«Aber im Grossen und Ganzen gehen die meisten Veranlagungen ohne Rücksprache raus. Ist ja auch eine Massenveranlagung.»¹²⁵⁶

Wird Rücksprache gehalten, lassen sich drei Konstellationen unterscheiden: (1) Die Kollegen werden im informalen Rahmen direkt gefragt; (2) die Steuerkommissäre wenden sich an die Teamleiterin oder die Abteilungsleiterin; (3) der Rechtsdienst oder Fachspezialisten der ESTV werden involviert. Vorgesetzte Stellen werden beispielsweise bei Sonderfällen miteinbezogen:

«Wenn es dann noch so ein Sonderfall ist, dann ist es nicht nur an mir als Steuerkommissär, zu sagen, das ist jetzt der Weg und so sehe ich es und so mache ich es. Sondern da geht man dann auch mal in der Kaffeepause, um mit den anderen zu diskutieren, kann man da die Fakten hinlegen und wird das auch mal diskutiert in einem losen Gespräch im Kaffee und allenfalls wird dann noch einmal mit der Abteilungsleitung zusammen ein Weg entschieden und vielleicht holt man auch noch irgendwo ein Feedback vom Rechtsdienst rein, damit man dann den Fall soweit bereit hat, um sagen zu können, auch wenn eine Einsprache kommen würde, im Haus drin haben wir dieselbe Meinung, vor allem bei solchen Themen, die noch nie geklärt worden sind.»¹²⁵⁷

¹²⁵⁵ B, Pos. 125–127.

¹²⁵⁶ B, Pos. 13.

¹²⁵⁷ E, Pos. 74.

Sind sich verschiedene Stellen oder Personen über die rechtliche Qualifikation eines Sachverhalts uneinig, so zeigt sich das folgende Bild:

«Aber irgendwann muss man auch sehen, dass die eigene Argumentation irgendwo nicht hundert Prozent verhebt. Und das ist ja meistens in einem Bereich, in welchem es eben nicht klar im Gesetz geschrieben ist, wie man es machen muss. Dann ist es halt ein Ermessensspielraum und dann nützt es nichts, das eigene Ermessen durchzusetzen, wenn die Abteilungsleiterin es anders sieht, der Rechtsdienst sieht es anders und der Treuhänder sieht es anders, dann ist es dann schwierig.»¹²⁵⁸

Daraus lässt sich schliessen, dass verschiedene Ansichten darüber bestehen, was rechtlich geboten ist. In diesem Fall steht demnach der Steuerkommissär vor der Herausforderung, dennoch eine Entscheidung treffen zu müssen.

Einige interviewte Personen wiesen zudem darauf hin, dass innerhalb der Steuerverwaltung der Austausch mit Branchen- oder Fachspezialisten hilfreich sein kann. Hierbei handelt es sich um Personen, die sich in einem bestimmten Bereich durch besonderes Fachwissen auszeichnen. Diese können zurate gezogen werden, wenn in einem Fall Unsicherheiten bezüglich der rechtlichen Qualifikation auftreten.

Neben dieser Konsultation bei inhaltlichen Fragen werden vorgesetzte Stellen oder der Rechtsdienst im Rechtsmittelverfahren nach der Einsprache involviert. Eine interviewte Person erwähnte, dass im Einspracheverfahren bzw. beim Verfassen eines Einspracheentscheids «Muster» vorhanden sind, die sich aus bereits entschiedenen Fällen ergeben. Stellen sich neue Rechtsfragen, so können diese wiederum mit dem Rechtsdienst besprochen werden:

«Das kann ja bei uns ein Fehler sein, aber bei dem Einspracheentscheid muss man wirklich der Sache auf den Grund gehen, meistens hat man Muster, und wenn etwas wirklich einmal neu ist, ja dann machen wir einen Einspracheentscheid und können uns dann immer noch absichern beim Rechtsdienst von uns, was meint ihr; kann ich. Aber meistens sind es schon Fälle, die ähnlich schon einmal gewesen sind, da haben wir eine Mustersammlung.

[...]

Ah, der hat das und das, dann entscheiden wir wieder gleich. Da haben wir das vor Gericht gehabt und Recht gekriegt, also können wir das wieder so- es muss immer das Ziel sein, ja, vor Gericht will man ja nicht.»¹²⁵⁹

Dieser Ausschnitt zeigt zunächst die Bedeutung einer Schematisierung in der Entscheidungsfindung. Ferner verdeutlicht er die Rolle interner Muster. Stellen sich

¹²⁵⁸ E, Pos. 80.

¹²⁵⁹ D, Pos. 123–125.

neue Rechtsfragen und fehlen entsprechende interne Vorgaben, wird der Rechtsdienst hinzugezogen.

e. Untergeordnete Rolle der Steuerumgehung in der Steuerpraxis

Ausgehend von den Aussagen in den Interviews kommt der Steuerumgehung in der täglichen Praxis der befragten Personen keine grosse Rolle zu. Eine Person wies darauf hin, dass sie Konstellationen, die zu einer Steuerumgehung führen könnten, primär bei Anfragen bezüglich Steuervorbescheiden sehe.

f. Einordnung der Erkenntnisse

Anhand der vorstehenden Ausführungen wird zweierlei deutlich: Einerseits zeigt sich die herausragende Bedeutung interner Weisungen für die rechtliche Qualifikation der Sachverhalte. Diese internen Weisungen dienen dazu, den Entscheidungsspielraum der Steuerkommissärinnen einzuschränken und damit den Raum für eigene Wertungen zu verkleinern. Entsprechend umfassend sind die formalen Entscheidungsstrukturen, welchen diese bei der rechtlichen Einordnung folgen müssen. Andererseits zeigt sich, dass Rücksprachen mit Kollegen und Vorgesetzten in bestimmten Fällen dazugehören. Diese sind den informalen Strukturen zuzuordnen. Ferner spielt ein Bauch- oder Rechtsgefühl – anders als bei der Feststellung des Sachverhalts¹²⁶⁰ – nach Ansicht der Befragten keine Rolle.

3.4 Persönliche Rolle der Steuerkommissärinnen

Neben dem institutionellen Rahmen und dessen Auswirkungen spielt die Persönlichkeit der Steuerkommissärinnen in die alltägliche Arbeit hinein. Angesprochen wurden in den Interviews auf dieser Ebene ihr Auftreten und ihre Kommunikation,¹²⁶¹ der Umgang mit Kolleginnen¹²⁶² und erlebten inneren Widersprüchen¹²⁶³ sowie Emotionen.¹²⁶⁴

¹²⁶⁰ Vgl. § 10 Ziff. 3.2.

¹²⁶¹ Vgl. § 10 Ziff. 3.4 Bst. a.

¹²⁶² Vgl. § 10 Ziff. 3.4 Bst. b.

¹²⁶³ Vgl. § 10 Ziff. 3.4 Bst. c.

¹²⁶⁴ Vgl. § 10 Ziff. 3.4 Bst. d.

a. Auftreten und Kommunikation

Zunächst unterstrichen mehrere der befragten Personen, wie wichtig das Auftreten und die Kommunikation gegenüber den Steuerpflichtigen sind. Sie wiesen darauf hin, dass es von Vorteil ist, freundlich zu sein. Die Sprache sei ausserdem so zu wählen, dass die Steuerpflichtigen den Inhalt nachvollziehen können. So führte eine befragte Person aus:

*«Kurzübersetzung ist eigentlich eine ganz einfache: Wie hat man es gerne selber, dass mit einem umgegangen wird? Und wenn man das etwas lebt, den normalen Umgang, dann hat man es eigentlich auch mit den Steuervertretern extrem gut. Also, man kann mit den Steuervertretern völlig nicht einig sein, aber wenn man eine klare Linie fährt, hat man nie ein Problem.»*¹²⁶⁵

Eine andere Person ergänzte, dass man nichts befürchten müsse und auch keinem Druck ausgesetzt sei, sofern man sich gegenüber den Steuerpflichtigen und den Steuervertretern korrekt verhalte.

Eine weitere Komponente guter Kommunikation liegt den interviewten Personen zufolge in der Art der Kommunikation. Diese sollte so gewählt werden, dass die Steuerpflichtigen sie verstehen. Mehrere befragte Personen achten somit darauf, eine einfache Sprache zu wählen. Genannt wurde in diesem Zusammenhang das Beispiel von Abweichungsnutzen bei einer Veranlagung, die von der Steuererklärung abweicht:

*«[...] weil wir ja auch Abweichungsnutzen machen, bei den Pflichtigen, möglichst so, dass er auch weiss, worum es geht. Und nicht einen Haufen Fachbegriffe, mit welchen er nichts anfangen kann.»*¹²⁶⁶

Diese Person ergänzte, dass eine sorgfältig gewählte Kommunikation nicht nur für die Steuerpflichtigen wichtig ist, sondern der veranlagenden Person auch Arbeit ersparen kann:

*«Ja, das gibt es recht viel, vor allem jetzt, da die Leute am Ausfüllen sind. Da kriegt man schon viele Telefone. Oder aufgrund der Verfügung. Deshalb ist es ja wichtig, die Abweichungsnutzen, wenn die schon klar sind, dann kann man sich viel sparen. Und [wenn] man da nichts reinschreibt oder die unklar sind, dann rufen sie an.»*¹²⁶⁷

Spezifisch zu grösseren juristischen Personen führte eine interviewte Person aus, dass diese jeweils über mehrere Jahre hinweg von einer Person bearbeitet werden. Dies liege unter anderem daran, dass sich oft «Spezialprobleme» wie «Um-

¹²⁶⁵ C, Pos. 204–208.

¹²⁶⁶ D, Pos. 193.

¹²⁶⁷ D, Pos. 313.

strukturierungsfragen» stellten. Einen weiteren Vorteil sieht diese Person im persönlichen Kontakt zwischen der Steuerkommissärin und der Steuerpflichtigen:

«Und wenn man eine Abmachung macht, das hilft einem wirklich extrem gut, auch mit Steuervertreter[n] oder Steuerpflichtigen, wenn man sich mal in die Augen geschaut hat und etwas abgemacht hat. In einem halben Jahr kommt der nicht und erzählt eine andere Geschichte, weil er weiss ja, das ist der, mit dem ich etwas abgemacht habe. Hingegen wenn [er] einen neuen krieget, oder eine neue Steuerkommissärin, dann probieren es manchmal gewisse Leute.»¹²⁶⁸

Eine gute Kommunikation ist folglich wichtig für die Steuerpflichtigen, um das Handeln und Entscheiden der Steuerverwaltung besser zu verstehen. Darüber hinaus enthält die Kommunikation Elemente, die das Einhalten von Vereinbarungen begünstigen, sofern sie zwischen den gleichen Akteuren stattfindet.

b. Teamarbeit

Die Persönlichkeit der Steuerkommissärinnen zeigt sich des Weiteren darin, ob sie sich gerne mit Teamkollegen austauscht oder nicht. Laut einer befragten Person fokussieren sich einige Kollegen lieber auf die eigene Arbeit, während andere, inklusive ihrer selbst, bestimmte Fälle gerne mit Kolleginnen besprechen.

c. Innere Widersprüche

Eine Person erwähnte auch innere Konflikte, wenn die eigene Einstellung oder Wertvorstellung den gesetzlichen Vorgaben oder der Rechtsprechung widersprächen; oder wenn die Rechtslage nicht im Einklang mit der eigenen Interessenverfolgung steht. Beispielhaft beschrieb diese Person einen Fall, in dem das Ergebnis aus ihrer Perspektive nicht zufriedenstellend sei:

«Nein, also schwerfallen, nein, weil wenn es mir schwerfallen würde, also, es gibt schon gewisse Punkte bzw. ich sage jetzt Klientelen, bei denen man sagen kann, das ist jetzt schon blöd, dass wir das jetzt so machen müssen, aber wir können das nicht ändern, am Schluss ist es halt so, wie er sich in die Situation reingebracht hat. Wir können am Schluss nicht so viel machen. Es tut dann natürlich schon weh, wenn man sieht, wie ein achtzigjähriger Rentner, der noch irgendwo immer noch weitergenuschet hat und eigentlich nichts auf der Seite hat und dann kommen noch wir und müssen ihm noch ganz viel Geld abknüpfen, weil man irgendwann verpasst hat, das sauber zu lösen. Es tut dann schon weh, es ist auch blöd in dieser Situation, weil das böse Telefon kriegen dann wir; oder. Und dann muss man halt, neben dem, dass man der Steuerkommissär ist, der es fachlich richtig macht, muss man dann auch das Verständ-

¹²⁶⁸ C, Pos. 54.

nis irgendwo aufbringen und so gut wie möglich dann auch die fachliche sich dann erklären. Aber ja, da kommen wir nicht drum rum.

[...]

Das ist immer so, ich sage jetzt das Interessante an unserem Job. Wir sehen, wo sich die Leute hinmanövrieren, wissen teilweise auch, wie man es besser machen könnte und wo andere Möglichkeiten wären. Aber am Schluss muss man sich dann doch immer abgrenzen können. Wir sind nicht der Steuerberater, sondern der Steuerpflichtige hat sich irgendwann entschieden zu diesem Steuerberater, zu diesem Treuhänder zu gehen. Und dann muss er halt damit leben, dann muss er die Konsequenzen von seinen Entscheidungen am Schluss auch tragen und da können wir nicht so viel machen.»¹²⁶⁹

Obschon diese Person das konkrete Ergebnis also nicht überzeugt, sieht sie die Verantwortung für die Steuerplanung in diesem konkreten Fall bei den individuellen Steuerpflichtigen.

Mehrere der befragten Personen wiesen zudem auf ihre «doppelte Rolle» als Steuerkommissäre und Steuerpflichtige hin. Dies wirkt sich ihren Angaben zufolge auf die Tätigkeit aus. So kann es zum Beispiel den Umgang mit den Steuerpflichtigen beeinflussen:

«Wenn ich den Beleg sehe, dann mache ich einen Entscheid, bei dem ich das einfüge. Und das hat für mich mehr mit Fairness zu tun.

[...]

Ja, oder. Und ähm, das sehen Gewisse jeweils nicht so. Aber denen teilen wir das dann mit. He, hättest du das gerne, wenn man das bei dir machen würde?

[...]

Das ist übrigens auch noch etwas wegen [dem] Entscheid vielleicht. Das ist wirklich noch gäbig, weil der Vorteil ist eigentlich: Jeder Steuerkommissär ist eigentlich auch noch Steuerpflichtiger.

[...]

Da merkt man dann enorm, also da auch. Wir haben immer das Gefühl, also die Steuerpflichtigen, die tun jetzt so heikel, wenn wir jetzt hier mit dem [...] etwas verschicken, und ich möchte jetzt von ihnen etwas wissen und [sie] sind etwas pikiert, bis sie selber mal so eine Auflage kriegen. Und dann kommen sie, oh, das ist ja unglaublich. Und das finde ich schon noch gut, wenn ähm, man erlebt das selber.»¹²⁷⁰

Da die Steuerkommissäre zugleich auch Steuerpflichtige sind, kann dies zudem das Verständnis für inhaltliche Anliegen steigern. Eine Person erwähnte zum Beispiel, dass sich ihre Herangehensweise an bestimmte Fälle und Fragen verändert hat, seit sie selbst Hauseigentümerin ist:

¹²⁶⁹ E, Pos. 112–114.

¹²⁷⁰ C, Pos. 214–220.

«Und vom Entscheiden her vielleicht auch noch ein Aspekt, das persönliche Erleben oder was man schon erlebt hat, hat schon einen rechten Einfluss auf das Einschätzen. Also, mir haben viele Leute gesagt, also ehemalige Chefs auch, die dann später auch in die Beratung sind, ich habe da bei diesem Thema hier, Liegenschaftsunterhaltskosten, habe man bei mir einen ziemlichen Wechsel bemerkt, vom Leben als Mieter zum Leben als Eigentümer.»¹²⁷¹

In eine ähnliche Richtung geht die Aussage einer weiteren interviewten Person. Sie weist darauf hin, dass sie selbst von der Abschaffung des Eigenmietwerts profitieren würde:

«Das war ein politischer Entscheid [...] was soll das? Die Liegenschaft hat man? Den Eigenmietwert, da diskutieren sie auch immer in Bern, ob sie den abschaffen. Ich würde noch profitieren. [...]»¹²⁷²

Obschon die befragten Personen nach eigenen Angaben sachbezogen und den gesetzlichen Vorgaben entsprechend entscheiden, ist ihnen bewusst, dass ihre persönliche Haltung und Situation einen Bezug zu ihrer Tätigkeit hat.

d. Emotionen im Kontakt zu den Steuerpflichtigen

Die Persönlichkeit der befragten Personen tritt darüber hinaus in Erscheinung, wenn Emotionen bei Veranlagungsverfahren zur Sprache kommen. Konkret erzählte eine Person, dass sie in bestimmten Situationen genervt sei:

«[...] das schlimmste Beispiel: Einer, der sieben Jahre lang immer das Gleiche falsch macht. Das fängt mich dann an zu nerven, oder. Ich habe es ihm jetzt doch schon siebenmal gesagt, er soll es jetzt endlich umsetzen. Und das sind eigentlich, ich sage jetzt die mühsameren Fälle.»¹²⁷³

Gleichzeitig betonte diese Person aber, dass es wichtig sei, sich selbst als Vermittlerin zu verstehen:

«Wenn man einfach irgendwann sagt, da sind wir uns nicht einig, aber er setzt es dann trotzdem um, dann eigentlich das Vermittlerverhältnis eigentlich schön, dann sind wir Vermittler, wie muss man es richtig machen, damit man kein Problem hat am Schluss. Und eigentlich ist das eine schöne Rollenbeschreibung. Wir müssen zwar schauen, dass es richtig ist, gleichzeitig können wir aber auch schauen, dass es richtig ist.»¹²⁷⁴

¹²⁷¹ C, Pos. 222.

¹²⁷² D, Pos. 343.

¹²⁷³ E, Pos. 137.

¹²⁷⁴ E, Pos. 137.

Eine andere Person erwähnte Wut als Emotion im Kontakt mit Steuerpflichtigen. In einigen Fällen beschrieben die befragten Personen aber auch die Emotionen der Steuerpflichtigen und äusserten Mitgefühl:

«Es ist wie einfach, ich probiere dann immer, du hast auch Leute, die am Telefon weinen, das hatte ich auch schon. Und das tut mir dann auch leid, also es ist wie – also leid in Anführungs- und Schlusszeichen. Es ist halt – es gibt gewisse Sachen im Steuerrecht, die man sicher politisch infrage stellen kann. Wir sind alle – ich bin auch eine Bürgerin.

[...]

Da gibt es vielleicht Sachen, da denkt man voll, das könnte man jetzt politisch auch anders lösen. Ähm, aber das sind halt politische Entscheide. Und da sind wir genauso – da können wir nichts machen.»¹²⁷⁵

Festhalten lässt sich somit, dass Emotionen bei der Veranlagungstätigkeit vorhanden sind. Obschon diese keinen direkten Einfluss auf die Entscheidung haben, sind sie als Element in der Kommunikation mit den Steuerpflichtigen von nicht zu unterschätzender Bedeutung.

e. Einordnung der Erkenntnisse

Die Steuerkommissäre bleiben laut den Interviews bei der Veranlagungstätigkeit nicht immer in der distanzierten, also unpersönlichen und sachlichen Rolle eines Verwaltungsmitglieds wie von LUHMANN beschrieben. Vielmehr zeigt sich die persönliche Sphäre bei der Tätigkeit der Steuerkommissäre – sowohl in der Kommunikation mit den Steuerpflichtigen und den Teamkollegen als auch in der Reflexion über die eigene Tätigkeit. Bei Letzterer spielen etwa eigene Wertvorstellungen und Interessen eine besondere Rolle. Nicht zuletzt bedeuten Emotionen im Rahmen der Tätigkeit eine Abweichung von der unpersönlichen Rolle. Gesamthaft zeigt sich somit, dass die Grenze zwischen der Steuerverwaltung und dem Personal durchaus von informalen Strukturen geprägt ist, dass also auch die persönliche Sphäre der Menschen, die in der Steuerverwaltung arbeiten, ihre Arbeit beeinflusst.

¹²⁷⁵ A, Pos. 300–302.

3.5 Wahrgenommene Einflussversuche von Politik und Steuerpflichtigen

In wenigen Fällen prägen Einflussversuche durch die Steuerpflichtigen oder die Politik die Arbeit der Steuerkommissäre.

a. Einflussversuche durch die Steuerpflichtigen

Den Interviews ist zu entnehmen, dass einige Steuerpflichtige versuchen, auf die Steuerkommissäre einzuwirken, um ein bestimmtes Resultat zu erhalten. Der daraus resultierende Druck variiert von Fall zu Fall, wobei die interviewten Personen diesen Druck subjektiv nicht als relevant empfinden. Konkrete Einflussversuche durch Steuerpflichtige wurden dennoch mehrfach erwähnt und beispielsweise wie folgt beschrieben:

«[...] ist auch bei uns so, da ist man halt, gehts relativ zügig, wenn [...] sich nicht gerecht behandelt fühlt, dass das in einer Partei die Runde macht und dann halt irgendwo gewisse semipolitische Wege einnimmt, dass man vielleicht über die Regierungsrätin geht, weil sie in der gleichen Partei ist oder dann geht es über den Dienststellenleiter und dann, ja, das gibt es, solche Situationen.»¹²⁷⁶

Die Person ergänzte, dass in diesem Fall das Gespräch gesucht wird, um den Konflikt zu lösen:

«Sobald eine gewisse Lobby vorhanden ist, wird immer probiert werden, über diese Lobby auch Einfluss zu nehmen. Und am Schluss sind wir jetzt relativ gut aufgestellt und haben gute Rückendeckung. Zwar kommt es über den politischen Weg, sagen wir die Finanzdirektorin, rein, aber ähm, es geht dann auch wirklich zum Abteilungsleiter, zum Dienststellenleiter, und die sagen dann, versucht selber, das zu lösen. Und nicht, dass von Anfang an gesagt wird, ihr müsst das jetzt so und so machen. Das passiert eigentlich nicht. Dementsprechend ist der Druck zwar im ersten Moment da, er wird aber auch gleich aufgelöst, dass mhm, ja es gibt das nur sehr selten, dass ein Steuerkommissär abgezogen wird von einem Fall, weil der Steuerpflichtige das unbedingt will.»¹²⁷⁷

Trotz der Einflussversuche betonten diese Person und andere Interviewpartner ein Gefühl der Unabhängigkeit. Laut einer Person hängt dies im Wesentlichen von der politischen Führung ab.

Hervorgehoben wurde zudem die Bedeutung des Wohnorts. So sei es von Vorteil, nicht im selben Kanton zu wohnen und zu arbeiten. Vor allem in kleineren Kan-

¹²⁷⁶ E, Pos. 126.

¹²⁷⁷ E, Pos. 126.

tonen könne dies zu Problemen führen – besonders im Verhältnis zwischen den Mitarbeitenden der Steuerverwaltung und den Steuerpflichtigen:

*«Jetzt ein Arbeitskollege von mir ist im Kanton D und sagt, ich würde nie in D arbeiten, weil über Sportclub, politisch, man kennt sich einfach zu fest oder in der Freizeit oder so. Man hat nur Ärger.»*¹²⁷⁸

Eine befragte Person erwähnte zudem Steuerpflichtige, die eine Kooperation verweigern. Diese Verweigerung der Kooperation und das Ergreifen von Rechtsmitteln bänden vor allem die Ressourcen der Steuerkommissäre:

*«Die sind wirklich schwierig, weil man kann sie fast nicht lösen und man kann sie nicht einmal lösen manchmal, wenn man einfach sagt, hey, deine Steuererklärung ist total Seich ausgefüllt, oder aber ähm, bei dem steuerbaren Einkommen von 17'500 und dem Vermögen von 50'000 mache ich nichts, dann macht der noch Einsprache, weil er irgendwie noch findet, aber hier habt ihr noch etwas falsch oder so. Und dann kann man die nicht überzeugen, man kann sie nicht überzeugen. Und dann gibt es meistens, landen wir noch, müssen wir noch einen Einspracheentscheid schreiben, gibt es noch einen Steuerrekursgerichtsfall, bei dem man eigentlich nichts, also eben, intellektuell völlig nicht spannend, sondern nur mühsam und auf der emotionalen Schiene sehr schwierig, weil die einem die grössten Vorwürfe, von eben, sie schreiben seitenweise, wir seien Teile von einer Banditengruppe, oder weiss nicht was. Das sind die wirklich Mühsamen.»*¹²⁷⁹

b. Einflussversuche durch die Politik

Von direkten Einflussversuchen aus der Politik berichtete keine der befragten Personen. Einzig Gesetzesänderungen würden sich auf ihre alltägliche Arbeit auswirken.

c. Einordnung der Erkenntnisse

Die konkreten Einflussversuche, von denen die befragten Personen berichteten, deuten darauf hin, dass die Steuerpflichtigen sich informale Handlungsstrukturen an der Grenze zur Politik und zur Steuerverwaltung zunutze machen wollen. Versucht wird demnach, über die Politik indirekt auf die Steuerverwaltung einzuwirken. Hierbei greifen Steuerpflichtige auf persönliche Kontakte zu Politikern zurück. Da die befragten Personen sich nicht unter Druck gesetzt fühlen, ist davon auszugehen, dass die informalen Handlungsstrukturen zwischen Politik und

¹²⁷⁸ C, Pos. 248.

¹²⁷⁹ C, Pos. 194.

Steuerverwaltung nicht in einer Art und Weise ausgestaltet sind, die eine individuelle Einflussnahme der Politik aufgrund von Anliegen einzelner Steuerpflichtiger begünstigen.

3.6 Ausgewählte Einzelfragen

Bei der Auswertung der Interviews kamen zudem verschiedene Einzelfragen zur Sprache. Auf diese ist abschliessend einzugehen.

a. Unterstützung in der Entscheidungsfindung durch IT-Systeme

Zunächst wurde die Bedeutung von IT-Systemen für die Arbeit und die Entscheidungsfindung in einigen Interviews besonders hervorgehoben. Diese unterstützen die Steuerkommissärinnen bei der Feststellung des Sachverhalts. Beispielsweise weisen die Systeme darauf hin, wenn Belege fehlen oder bei einer Position relevante Änderungen zum Vorjahr vorliegen. Die Systeme sind den Steuerkommissären weiter bei der rechtlichen Qualifikation behilflich. Sie melden beispielsweise, wann es bei einer Kapitaleistung aus beruflicher Vorsorge zu einer Sperrfristverletzung gekommen ist.

b. Einarbeitung von neuen Mitarbeitenden

In einem der vorstehenden Unterkapitel wurde die Bedeutung des kollegialen Austauschs herausgearbeitet. Dies ist bereits bei der Einarbeitung neuer Mitarbeitender von Belang. Im Einarbeitungsprozess lernen die neuen Mitarbeitenden die Abläufe und auch ihre Kompetenzen kennen. Dies erfolgt durch ein «Göttisystem»: Dienstältere Kollegen oder Vorgesetzte führen die Berufsanfänger an die Praxis heran. Beschrieben wurde dies von zwei Interviewpartnern:

«Ja, du kannst, ganz am Anfang hast du, ähm, also es gibt ein paar Dinge, zum Beispiel Fallbesprechung, wenn du neu anfängst, dann besprichst du oft Fälle mit den Vorgesetzten, ähm, (...) das hast du sicher. Das hatte ich am Anfang auch noch. Und am Anfang ist das noch viel mehr und irgendwann ist es wie, je länger du dabei bist, desto weniger brauchst du das.»¹²⁸⁰

«Und dann durch die Fallbearbeitung, bei der ihnen jeweils jemand zugeteilt wird und dann jeweils in einer Anfangsphase diese Fälle anschaut und je nachdem, wie weit jemand ist, kürzer oder länger.»¹²⁸¹

¹²⁸⁰ A, Pos. 184.

¹²⁸¹ B, Pos. 99.

Neben dieser Einarbeitung durch Kolleginnen sind zu absolvierende Kurse, zum Beispiel Kurse der Schweizerischen Steuerkonferenz, besonders wichtig bei der Einarbeitung von Berufseinsteigern.

c. Wahrnehmung der Steuervertreter

Erwähnenswert ist des Weiteren, dass die interviewten Personen wiederholt das Verhältnis zu den Steuervertreterinnen ansprachen. So betonten sie, dass es wichtig sei, einen guten Kontakt zu diesen zu pflegen. Man kenne sich mit der Zeit und wisse somit, bei welchen Steuervertretern man genauer hinschauen müsse und welche korrekt arbeiteten. Laut einer befragten Person liegt es jedoch nicht im Aufgabenbereich der Steuerkommissäre, die Steuerpflichtigen auf unsauber arbeitende Steuervertreterinnen aufmerksam zu machen. Vielmehr liege es in der eigenen Verantwortung, wen man mit der Steuerberatung beauftrage.

In diesem Zusammenhang wies eine Interviewpartnerin darauf hin, dass Fälle oft herausfordernder sind, wenn Steuervertreter hinzugezogen werden:

«Ja, ein schwieriger Fall für mich ist auf der einen Seite dort, wo auch die flüssigen Mittel vorhanden sind, um gewisse Steuerberatung in Anspruch zu nehmen. Sobald Steuerberater dabei sind, die irgendwo gewisse Möglichkeiten aufzeigen, ist es für uns auch immer interessant, zu schauen, haben sie da auch richtig beraten.»¹²⁸²

Steuervertreter sind demnach im Arbeitsalltag eine relevante Gruppe für die Steuerkommissärinnen, die deren Arbeit in verschiedener Weise prägt.

d. Einordnung der Erkenntnisse

Der Einfluss von IT-Systemen auf die Feststellung des Sachverhalts sowie dessen rechtliche Qualifikation ist gemäss den Interviews aktuell noch auf Unterstützungsfunktionen begrenzt. Algorithmische Systeme, also sogenannte KI-Systeme, haben in den Steuerverwaltungen der untersuchten Kantone noch keine Bedeutung. Jedoch ist anzunehmen, dass sich dies in absehbarer Zeit ändern wird. In der aktuellen Ausgestaltung kommt den IT-Systemen ein formalisierender Effekt zu,¹²⁸³ indem sie standardisiert bei gewissen Werten anschlagen und die Steuerkommissärin zu einem bestimmten Handeln auffordern. Der Wechsel zu selbstlernenden Systemen könnte jedoch dazu führen, dass diese Systeme in-

¹²⁸² E, Pos. 96–98.

¹²⁸³ Vgl. bereits zu einer auf vorgegebenen Konditionalprogrammen basierenden Unterstützung der Verwaltung durch IT-Systeme LUHMANN, Recht und Automation, 49–74.

formalen Handlungsstrukturen folgen und diese (mit)gestalten. Dies wird die Entscheidungsfindung in der Steuerverwaltung fundamental verändern.¹²⁸⁴

Einen Kontrast zu dieser zunehmenden Automatisierung der Steuerveranlagung bildet die Einarbeitung von neuen Mitarbeitenden durch Kollegen. Dies ist nach wie vor relevant, da die neuen Mitarbeitenden hierbei in die formalen und informalen Handlungsstrukturen innerhalb der Verwaltung eingeführt werden. Besonders bei den informalen Handlungsstrukturen ist davon auszugehen, dass Berufseinsteigerinnen diese vor allem im Kontakt mit Kollegen erlernen.

Nicht zuletzt ist es nicht überraschend, dass Steuervertreterinnen in den Interviews immer wieder zur Sprache kamen. Bemerkenswert ist indes, wie einzelne Steuerkommissäre darauf hinwiesen, dass sie Steuervertreterinnen teilweise kennen und wissen, wie diese arbeiten. Dies deutet darauf hin, dass sich Kontaktsysteme zwischen Steuerkommissären und Steuervertreterinnen bilden. Im beschriebenen Fall sind sich Steuervertreterinnen und Steuerkommissäre wiederholt begegnet.

4. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

In den einzelnen Unterkapiteln erfolgte bereits eine Systematisierung und Einordnung der Aussagen in Bezug auf den Forschungsgegenstand. Dies wird im Folgenden in ausgewählten Themenbereichen vertieft.

Zunächst ist festzustellen, dass formale und informale Handlungsstrukturen tatsächlich beobachtet werden können.¹²⁸⁵ Weiter gelingt die Identifikation verschiedener Beziehungen zu den Umweltsystemen der Steuerpflichtigen, der Politik sowie des Personals. Das Zusammenspiel der formalen und informalen Handlungsstrukturen ist somit nachvollziehbar, wobei die Einflüsse aus den verschiedenen Umweltsystemen nicht ohne Weiteres erkennbar sind, wie folgendes Beispiel verdeutlicht: Bei der Feststellung des Sachverhalts lassen sich informale Strukturen wie Entscheidungen basierend auf dem Bauchgefühl nachvollziehen.¹²⁸⁶ Nicht aufzeigen lässt sich jedoch, wovon dieses Bauchgefühl tatsächlich beeinflusst wird.

¹²⁸⁴ Vgl. zur Bedeutung der Automatisierung des Verfahrens bezüglich Untersuchungsgrundsatz BRAUN BINDER, Untersuchungsgrundsatz, insb. Rz. 29–38; BRAUN BINDER/OBRECHT, Steuererklärung, Rz. 18–24; CAVELTI, Künstliche Intelligenz, passim.

¹²⁸⁵ Vgl. dazu § 9.

¹²⁸⁶ Vgl. § 10 Ziff. 3.2 Bst. c. Ziff. (2).

Die Unterscheidung zwischen formalen und informalen Handlungsstrukturen ist aus den Resultaten dieser empirischen Untersuchung indes möglich:

Erstens besteht der Grossteil der Arbeit der Steuerkommissärinnen gemäss den Interviews darin, den Sachverhalt festzustellen. Für diesen Prüfungsschritt existieren wenige rechtliche Regeln, wie die Angaben der Steuerpflichtigen konkret überprüft werden müssen.¹²⁸⁷ Den Steuerkommissärinnen kommt hierbei demnach ein grosser Entscheidungsspielraum zu. In den Worten der funktional-strukturellen Systemtheorie ist die Feststellung des Sachverhalts somit wenig formal strukturiert. Deshalb entwickeln die Steuerkommissärinnen eigene Strategien und verlassen sich beispielsweise auf ihr Bauchgefühl.

Zweitens sind interne Weisungen für die rechtliche Qualifikation des Sachverhalts zentral.¹²⁸⁸ Daraus lässt sich ableiten, dass die rechtliche Qualifikation des Sachverhalts stärker formalisiert ist. Dies deckt sich mit den übrigen Resultaten der Auswertung, die keinen Einfluss von nicht formalisierten Wertungen und Entscheidungsstrukturen bei der rechtlichen Qualifikation zeigen. Einzig die Bemerkung einer befragten Person, im Einzelfall entscheide sie auch abweichend von den internen Weisungen, deutet darauf hin, dass die rechtliche Qualifikation nicht durchgehend formalisiert ist.

Zusammengefasst lässt sich sagen: Bei Entscheidungen, die auf formalen Handlungsstrukturen basieren, existieren laut den Aussagen der Befragten keine Einflüsse aus den anderen Umweltsystemen. Sie verneinen diesbezüglich also einen direkten Einfluss der Steuerpflichtigen, der Politik oder des Personals. Bei der Feststellung des Sachverhalts jedoch, wo der Entscheidungsspielraum der Steuerkommissärinnen besonders gross ist, stellt sich die Frage, ob die Erfahrung – als Wissen oder als Bauchgefühl – von den Umweltsystemen beeinflusst wird.¹²⁸⁹ Nicht von der Hand zu weisen ist zumindest, dass die persönliche Sphäre der Steuerkommissärinnen bei der Tätigkeit für die Steuerverwaltung durchscheint. Wie gross dieser Einfluss im Einzelfall ausfällt, ist in weiteren Untersuchungen zu prüfen. Zum Verhältnis von Politik und Steuerverwaltung äusserten sich die befragten Personen nur am Rande. Zwar wird von Einflussversuchen der Steuerpflichtigen berichtet, vor allem über die Politik, jedoch scheinen diese nicht erfolgreich zu sein.¹²⁹⁰

¹²⁸⁷ Vgl. § 4 Ziff. 2.2 Bst. b.

¹²⁸⁸ Vgl. § 10 Ziff. 3.3 Bst. a.

¹²⁸⁹ Vgl. § 10 Ziff. 3.5.

¹²⁹⁰ Vgl. § 10 Ziff. 3.5 Bst. b.

Vergleicht man diese Erkenntnisse mit den Ansätzen von NIKLAS LUHMANN, decken sich einige Beschreibungen. Zum einen sind die Einflüsse an den Grenzen der Verwaltung durch Steuerpflichtige, Personal und Politik vorhanden. Zum anderen zeigt sich, dass es die Unterteilung in formale und informale Strukturen ermöglicht, neben rechtlichen Vorgaben andere Entscheidungsstrukturen zu identifizieren.

Für eine tiefere Untersuchung der Entscheidungsfindung in der Steuerverwaltung sind weitere empirische Studien wünschenswert. Dabei sollte ein Schwerpunkt auf der Befragung von Personen in höheren Positionen und Personen aus dem Rechtsdienst liegen. Dies lässt sich damit begründen, dass diese Personen noch umfassender in die Erstellung interner Weisungen involviert sind und in anderer Art und Weise mit den Umweltsystemen in Beziehung stehen. Zudem bietet sich an, Personen zu befragen, die im direkten Kontakt mit der Steuerverwaltung stehen, etwa Steuerpflichtige oder Steuervertreter.