

Schlussbemerkungen

§ 11 Zusammenführung

Ausgangspunkt der vorliegenden Untersuchung war eine Darstellung der normativen Grundlagen für die Rechtsanwendung durch die Steuerverwaltung.¹²⁹¹ Diese wurde durch die normativen Regeln der juristischen Methodenlehre vervollständigt¹²⁹² und einem deskriptiven Bild der öffentlichen Verwaltung gegenübergestellt.¹²⁹³ Darauf aufbauend wurde mithilfe der funktional-strukturellen Systemtheorie ein Analyserahmen für die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung entwickelt¹²⁹⁴ und durch eine empirische Untersuchung ergänzt.¹²⁹⁵ Dieses dreistufige Vorgehen und die zentralen Erkenntnisse daraus werden nachfolgend zusammengeführt und zusammengefasst.

1. Zusammenfassung

In einem ersten Schritt (Kapitel 4–6) wurden die Grundlagen der Steuerverwaltung in der Schweizer Rechtsordnung dargestellt. Zunächst wurde dafür der rechtliche Rahmen für die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung aufgezeigt. Dieser setzt sich zusammen aus Bestimmungen der Bundesverfassung und aus verfahrensrechtlichen Bestimmungen, welche die Umsetzung der materiellen Vorgaben sicherstellen. Die Bundesverfassung enthält Grundsätze, die das Handeln der Verwaltung steuern und einschränken. Die Untersuchung dieser Grundsätze mitsamt ihrer Bedeutung für die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung zeigt, dass es für die konkrete Entscheidung an konkreten Vorgaben fehlt. Dies lässt sich insbesondere darauf zurückführen, dass die Grundsätze unbestimmt sind. Ferner widersprechen sie sich bei der konkreten Entscheidungsfindung oft und bedürfen daher einer Abwägung.¹²⁹⁶

Für die Umsetzung der Verfassungsgrundsätze zum Verwaltungshandeln bietet das Verfahrensrecht die Grundlage. Bezogen auf das Steuerrecht regelt das Verfahrensrecht, wie die Festsetzung der Steuerschuld abläuft, und verteilt die Ver-

¹²⁹¹ Vgl. § 4, § 5, § 6.

¹²⁹² Vgl. § 7.

¹²⁹³ Vgl. § 8.

¹²⁹⁴ Vgl. § 9.

¹²⁹⁵ Vgl. § 10.

¹²⁹⁶ Vgl. § 4 Ziff. 1.6.

antwortlichkeiten für die einzelnen Verfahrensschritte. Zentral bei der Festsetzung der Steuerschuld ist es, den Sachverhalt festzustellen. Dies ist die Voraussetzung für die Rechtsanwendung. Die Feststellung des Sachverhalts ist geprägt vom Untersuchungs- und vom Kooperationsgrundsatz.¹²⁹⁷ Aus diesen geht hervor, dass für die Steuerveranlagung eine Zusammenarbeit der Steuerverwaltung und der Steuerpflichtigen notwendig ist. Diese Zusammenarbeit ermöglicht erst die abschliessende rechtliche Qualifikation und damit die definitive Festsetzung der Steuerschuld.¹²⁹⁸

Um ihre Aufgabe – die Festsetzung der Steuerschuld – zu erfüllen, stehen der Steuerverwaltung verschiedene Handlungsformen zur Verfügung. Einerseits zu erwähnen ist der Erlass generell-abstrakter Normen in Form von Rechts- und Verwaltungsverordnungen.¹²⁹⁹ Andererseits setzt die Steuerverwaltung die individuell-konkrete Steuerschuld mit einer Veranlagungsverfügung fest.¹³⁰⁰ Die verschiedenen Handlungsformen zeigen, dass der Weg vom Steuergesetz hin zur individuell-konkreten Entscheidung nicht direkt erfolgen muss, sondern ein Zwischenschritt mit einer Rechts- oder Verwaltungsverordnung möglich ist. Entsprechend wird auch der Entscheidungsspielraum schrittweise ausgefüllt.¹³⁰¹

Nicht zuletzt gehört das Verwaltungsermessen zu den Grundlagen der Steuerverwaltung in der Schweiz. Dieses entsteht aufgrund von offenen Normen, die sich wiederum in unbestimmte Rechtsbegriffe und Ermessensnormen einteilen lassen.¹³⁰² Das Steuerrecht in der Schweiz enthält zahlreiche offene Normen, was zu einem beachtlichen Entscheidungsspielraum in der Rechtsanwendung führt.¹³⁰³

In einem zweiten Schritt (Kapitel 7 und 8) wurde in dieser Arbeit die Rechtsanwendung der Steuerverwaltung aus rechtsmethodischer und deskriptiver Perspektive betrachtet. In rechtsmethodischer Hinsicht zeigte sich, dass die juristische Methodenlehre für die Rechtsanwendung konkrete Regeln vorsieht. Den Ausgangspunkt dafür bildet der Justizsyllogismus.¹³⁰⁴ Weiter bestehen Regeln für die

¹²⁹⁷ Vgl. § 4 Ziff. 2.3 Bst. b. f.

¹²⁹⁸ Vgl. § 4 Ziff. 2.4.

¹²⁹⁹ Vgl. § 5 Ziff. 1 f.

¹³⁰⁰ Vgl. § 5 Ziff. 3.

¹³⁰¹ Vgl. § 5 Ziff. 5.

¹³⁰² Vgl. § 6 Ziff. 2.

¹³⁰³ Vgl. § 6 Ziff. 4 f.

¹³⁰⁴ Vgl. § 7 Ziff. 1.

Auslegung, Lückenfüllung und Gesetzeskorrektur.¹³⁰⁵ Eine Analyse dieser Regeln führte zum Schluss, dass auch unter Anwendung der juristischen Methodenlehre im Einzelfall Entscheidungsspielräume in der Rechtsanwendung bestehen bleiben und in diesen Fällen eine Wertung der rechtsanwendenden Personen notwendig wird.¹³⁰⁶

Der Wechsel in eine deskriptive Perspektive – vorliegend eine sozialwissenschaftliche Perspektive auf die Verwaltung – ergänzte den rechtlichen Blick. Dabei zeigte sich, dass mithilfe von sozialwissenschaftlichen Theorien zur Verwaltung eine konkrete Betrachtung der Wertungen möglich wird. Da es indes an einer allgemein gefassten Theorie der Verwaltung fehlt, musste für eine Untersuchung des spezifischen Forschungsgegenstands eine geeignete Theorie ausgewählt werden.¹³⁰⁷

In einem dritten Schritt wurde daher in den Kapiteln 9 und 10 die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung vor einem theoretischen Hintergrund aufgeschlüsselt und empirisch untersucht. In theoretischer Hinsicht stellte sich die funktional-strukturelle Systemtheorie von NIKLAS LUHMANN – ergänzt durch seine Überlegungen zur öffentlichen Verwaltung – als zielführend heraus, um den Entscheidungsspielraum der Verwaltung sowie deren Wertungen zu untersuchen.¹³⁰⁸ Dabei zeigte sich, dass innerhalb der Verwaltung formale und informale Strukturen existieren, die sicherstellen, dass sie ihre Funktion, bindende Entscheidungen herzustellen, erfüllen kann. Die Steuerverwaltung ist dieser Theorie zufolge von drei Umweltsystemen umgeben: den Steuerpflichtigen, der Politik und dem Personal.¹³⁰⁹ Diese Umweltsysteme beeinflussen die Entscheidungen der Steuerverwaltung.¹³¹⁰ Dies gilt insbesondere für ihre Entscheidungsspielräume, in denen eine Wertung der rechtsanwendenden Person notwendig wird.¹³¹¹

In der empirischen Untersuchung wurden Interviews mit Steuerkommissären aus drei verschiedenen Kantonen der Schweiz geführt und analysiert.¹³¹² Die Resultate lassen einige Ansätze der Theorie NIKLAS LUHMANNs erkennen und bieten Raum für weitergehende Erkenntnisse. So zeigte sich, dass den Steuerkommissärinnen

¹³⁰⁵ Vgl. § 7 Ziff. 2.

¹³⁰⁶ Vgl. § 7 Ziff. 2.6.

¹³⁰⁷ Vgl. § 8 Ziff. 3.

¹³⁰⁸ Vgl. § 9 Ziff. 1.

¹³⁰⁹ Vgl. § 9 Ziff. 2.

¹³¹⁰ Vgl. § 9 Ziff. 3.

¹³¹¹ Vgl. § 9 Ziff. 5.

¹³¹² Vgl. § 10 Ziff. 2.3.

der grösste Entscheidungsspielraum bei der Sachverhaltsfeststellung zufällt. Dabei entscheiden sie nach eigenen Angaben nach Erfahrung, das heisst nach generiertem Wissen und Bauchgefühl.¹³¹³ Bei der rechtlichen Qualifikation orientieren sie sich hingegen vor allem an internen Weisungen.¹³¹⁴ Betreffend den Kontakt zu den Umweltsystemen deuten die Resultate aus den Interviews darauf hin, dass Einflussversuche der Steuerpflichtigen zwar erfolgen, aufgrund der Strukturierung der Politik jedoch nicht erfolgreich sind – zumindest in den vorliegend untersuchten Fällen.¹³¹⁵

2. Perspektiven

Abschliessend ist nun noch zu erörtern, was die Erkenntnisse für den Untersuchungsgegenstand und das eingangs erwähnte Beispiel bedeuten: Lässt sich nun nachvollziehen, was zwischen dem Einreichen der Steuererklärung und dem Erlass der Veranlagungsverfügung passiert und wie Wertungen von der Steuerverwaltung vorgenommen werden?

Deutlich wird zunächst, dass die Steuerverwaltung in ihrem Handeln einen bedeutenden Entscheidungsspielraum hat. Ihr stehen verschiedene Entscheidungsmöglichkeiten zur Verfügung, um offene Normen zu konkretisieren. Dies gilt für die Verwaltungsspitze und die Steuerkommissärinnen. Folglich lässt sich festhalten, dass zwar normative Vorgaben existieren, diese jedoch nicht abschliessend sind.

Mit dieser Lücke befasst sich diese Arbeit, indem sie einen alternativen Analyserahmen bietet, um die Wertungen der Steuerverwaltung zu erfassen. Auf einer theoretischen Ebene erfolgt dies auf Grundlage von NIKLAS LUHMANNs frühen Werken, namentlich der funktional-strukturellen Systemtheorie und seinen Ansätzen für eine Verwaltungstheorie. Die Anwendung dieser Ansätze auf die Wertungen der Steuerverwaltung ermöglicht es, die Wertungen und Entscheidungen der Steuerverwaltung aus einer theoretischen Perspektive allgemein zu beschreiben und einzuordnen. Betreffend die Wertungen wird deutlich, dass diese auf der Basis von informalen Handlungsstrukturen gefällt werden, weil formale Regel fehlen. Demnach sind die Wertungen massgeblich durch die Umwelt beeinflusst, namentlich durch die Steuerpflichtigen, die Politik und das Personal der Steuerverwaltung.

¹³¹³ Vgl. § 10 Ziff. 3.2 Bst. c.

¹³¹⁴ Vgl. § 10 Ziff. 3.3 Bst. a.

¹³¹⁵ Vgl. § 10 Ziff. 3.4 f.

Diese Beobachtung deckt sich mit den empirischen Erkenntnissen aus der vorliegenden Arbeit. Die Auswertung der Interviews mit Steuerkommissären aus verschiedenen Kantonen der Schweiz stützt die These, dass formale und informale Handlungsstrukturen innerhalb der Steuerverwaltung existieren. Gesetze sowie konkretisierende Rechts- und Verwaltungsverordnungen schaffen formale Strukturen für die Entscheidungsfindung. Ergänzt werden diese durch informale Strukturen. Diese betreffen beispielsweise die Art und Weise, wie die Steuerkommissäre bei ihrer Arbeit vorgehen oder wie stark ihr Handeln durch ihre Persönlichkeit geprägt ist. Dieser Entscheidungsspielraum der Steuerkommissäre spielt insbesondere bei der Feststellung des Sachverhalts eine massgebende Rolle. Ausgehend vom Grundsatz, dass den Angaben der Steuerpflichtigen Vertrauen geschenkt wird, liegt es an der einzelnen Steuerkommissärin, davon abzuweichen und dennoch mit einer Auflage weitere Belege anzufordern oder direkt abweichend von den Angaben des Steuerpflichtigen zu entscheiden. Dieses Vorgehen erfolgt innerhalb eines wenig formalisierten Rahmens. Die Steuerkommissäre handeln hier grösstenteils nach ihrer Erfahrung, die sich als Wissen oder in einem Bauchgefühl manifestiert. Um den Sachverhalt festzustellen, sind somit informale Strukturen prägend. Sowohl bei der Feststellung des Sachverhalts als auch bei der anschliessenden rechtlichen Qualifikation ist sodann der Kontakt zu Umweltsystemen beobachtbar. Am stärksten zeigen sich die Berührungspunkte zum Personal. In den Interviews wurde wiederholt die Bedeutung der persönlichen Sphäre deutlich, d. h. der eigenen Werte, der Persönlichkeit sowie der eigenen Situation. Inwiefern diese Einflüsse aus den Umweltsystemen die Entscheidungsfindung tatsächlich prägen, lässt sich indes nicht sagen.

Überraschend bei der empirischen Untersuchung war, dass der Entscheidungsspielraum der Steuerkommissärinnen bei der Feststellung des Sachverhalts relativ gross ist. In diesem Zusammenhang bieten sich daher weitere Untersuchungen an. Des Weiteren stellt sich die in dieser Arbeit ausgeklammerte Frage, wie das Zusammenspiel von Gerichten und der Verwaltung bei der Ausfüllung von Entscheidungsspielräumen in der Rechtsanwendung aussieht. Die Interviews mit den Steuerkommissärinnen deuten zumindest darauf hin, dass die Rechtsprechung der Gerichte grossen Einfluss auf die Auslegung von Rechtsbegriffen und damit auf die Entscheidungen der Verwaltung hat.

Abschliessend lässt sich somit festhalten: Es bedarf weiterer theoretischer und empirischer Untersuchungen. Die vorliegende Arbeit leistet einen ersten Beitrag und schafft idealerweise eine anregende Grundlage für verwaltungsorientierte Ansätze in der Steuerrechtswissenschaft der Schweiz.

Die Steuerverwaltung trifft täglich zahlreiche (Veranlagungs-)Entscheidungen. Von aussen betrachtet lassen diese sich nicht immer nachvollziehen, da neben Rechtsnormen auch ausserrechtliche Faktoren darauf einwirken. Das vorliegende Werk untersucht diese Faktoren, indem es in einem ersten Schritt die Entscheidungsspielräume herausarbeitet und in einem zweiten Schritt ein Modell für die Erfassung ausserrechtlicher Einflüsse entwickelt. Dafür stellt die Autorin der rechtsdogmatischen Perspektive einen rechtssoziologischen Ansatz gegenüber. Sie zeichnet so das Bild einer Steuerverwaltung, die um den steten Ausgleich der Interessen von Politik, Steuerpflichtigen und Personal bemüht ist. Der Ansatz ermöglicht nicht nur einen gewinnbringenden Einblick in die tägliche Arbeit der Steuerverwaltung, sondern zeigt auch den Mehrwert interdisziplinärer Arbeiten für die Rechtswissenschaft auf.

Dike Verlag, Zürich/St. Gallen

ISBN 978-3-03891-901-8



Nomos Verlag, Baden-Baden

ISBN 978-3-7560-2682-1

