

**Martin Byland**Rechtsanwalt, TBO
Treuhand AG, Zürich

Die Verwaltung als Dienstleistungsunternehmen – Anspruch und Wirklichkeit

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat gemäss ihrem Leitbild¹ den Anspruch, mit den Steuerpflichtigen und ihren Vertretern fair und partnerschaftlich zusammenzuarbeiten. Wie die nachstehenden Beispiele aus der Praxis zeigen, bleibt noch einiges zu tun.

Die moderne Verwaltung unterliegt einem erheblichen Druck. Sie soll dauernd mehr leisten und gleichzeitig weniger kosten. Nicht einfacher wird es dadurch, dass die Bevölkerung immer informierter, selbstständiger und kritischer wird. Um die anvisierte Verbesserung der Effizienz trotzdem erzielen zu können, genügt es nicht mehr, die laufenden Veränderungsprozesse allein aus der Optik der Verwaltung zu optimieren, sondern die Verwaltung und auch der Gesetzgeber müssen sich vermehrt in die Situation des Bürgers versetzen und sich auf dessen Bedürfnisse einstellen. Dies verlangt auch ein Abschiednehmen von jahrzehntealten Gewohnheiten: Die Verwaltung muss sich als Dienstleistungsunternehmung verstehen und den Bürger als gleichwertigen Partner ernst nehmen. Dies impliziert, dass die Verwal-

tung ihre Verhaltensweisen und Regeln daraufhin überprüft, wie sich diese Regelungen auf den Steuerpflichtigen auswirken (Praktikabilität, Verhältnis Aufwand/Ertrag in finanzieller und personeller Hinsicht, Verständlichkeit für den Laien, Fehleranfälligkeit der Regelung).

Wie man in den Wald ruft ...

Bei der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) anvisierten partnerschaftlichen Zusammenarbeit zwischen Behörden und Steuerzahlern ist schon viel erreicht, wenn alle Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Verwaltung diese Zielsetzung täglich vor Augen haben. Sie müssen sich in die Position des Steuerpflichtigen versetzen können und dürfen

nicht nur den gesetzlichen Auftrag vor Augen haben. So müssen Steuerkommissäre von der nach wie vor verbreiteten Vorstellung Abschied nehmen, Steuerpflichtige wollten sie a priori täuschen². Sicher gibt es einen erheblichen Anteil von Steuerpflichtigen, denen alle Mittel recht sind, um Steuern zu sparen. Dies rechtfertigt jedoch nicht, alle Steuerpflichtigen unter Generalverdacht zu setzen und das ganze System auf diese Minderheit auszurichten, da auf diese Weise der Kooperationswille der Mehrheit geschwächt wird. Die partnerschaftliche Optik gilt in besonderem Masse auch für diejenigen Mitarbeiter, welche Gesetzgebungsprojekte betreuen.

Nebst dem eingangs erwähnten Leitbild hat die ESTV ein Diskussionspapier für einen Verhaltenskodex für Steuerbehörden, Steuerzahler

und Steuerberater veröffentlicht³. Auch dieser Kodex soll eine faire und partnerschaftliche Zusammenarbeit aller Beteiligten (Steuerzahler, Vertreter sowie Verwaltungen von Bund und Kantonen) fördern und einen Beitrag zur Verbesserung der Beziehungen liefern. Er basiert auf der Erkenntnis, dass Steuerzahler, Steuerberater und Behörden – trotz zum Teil unterschiedlicher Interessen – durch bestimmte Verhaltensregeln die sachgerechte Anwendung des Steuerrechts fördern können. Unter anderem enthält der Kodex Regeln zu folgenden Stichworten:

- Gegenseitige Fairness, Respekt und Vertrauen entgegenbringen und voraussetzen
- Partner nicht unter ungebührlichen Druck setzen
- Vorhandene Spielräume nutzen
- Transparenz der Verwaltungspraxis sicherstellen

Unbestreitbar ist, dass ein effizientes und spannungsfreies Verhältnis zwischen Steuerverwaltung und Steuerzahlern und deren Beratern eine stetige Anstrengung aller Beteiligten verlangt. In diesem Sinne kann ein Verhaltenskodex für den Alltag nur hilfreich sein. Die Verbesserung der Zusammenarbeit genügt jedoch nicht, sondern auch die Gesetzgebung und die Verwaltungspraxis müssen vermehrt auf ihre Alltagstauglichkeit überprüft werden.

Praxisfremde Verwaltung

Ein glänzendes Beispiel von (bisher) fehlender Dienstleistungsqualität ist die Mehrwertsteuer, deren bürokratische Handhabung durch die Verwaltung weit verbreiteten Unmut ausgelöst hat. Die Mehrwertsteuerverordnung und die darauf basierenden Broschüren sind sehr stark von einer «Absicherungsmentalität» (nach dem Motto lieber einmal zu viel besteuern als einmal zu wenig) geprägt, mit der Folge, dass der bürokratische Aufwand für alle Beteiligten enorm ist. Exemplarisches Beispiel für eine auf sich selbst bezogene Haltung der MWST-Behörden ist die per 1. Juli 2006 abgeschaffte Regelung mit Strafcharakter, wonach die Behörde wegen Formmängeln Aufrechnungen machen durfte, obwohl nachweislich kein Steuerausfall entstanden war. Dies betraf häufig unpräzise Adressbezeichnungen von Leistungserbringern oder Leistungsempfängern (z.B. Rechnungsstellung an Globus statt an Magazine zum Globus).

Bundesrat und Verwaltung haben die Situation erkannt und verschiedene Sofortmassnahmen eingeleitet. So wurden elf Praxisänderungen auf den 1. Januar 2005, elf Massnahmen auf den 1. Juli 2005 und weitere fünf auf den 1. Juli 2006 in Kraft gesetzt. Zudem wurde ein

MWST-Konsultativgremium geschaffen, welches sich aus Personen aus der Wissenschaft, der Wirtschaft, der Steuerpraxis und der Bundesverwaltung zusammensetzt⁴. Dieses Gremium hat den Auftrag, aktuelle Themen aufzunehmen und zu den erforderlichen Verwaltungsverordnungen (Wegleitung, Broschüren und Merkblätter) Stellung zu nehmen und Empfehlungen abzugeben. Dies ist ein bedeutender Schritt in die richtige Richtung, und es ist wichtig, dass dieses Gremium seine Arbeit weiterführt, auch wenn gleichzeitig eine Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes eingeleitet wird. Dies deshalb, weil auch die mit der Revision angestrebte Angleichung der Steuersätze die zahlreichen bürokratischen Hindernisse nicht beseitigen kann. Gerade bei dem von der Mehrwertsteuer praktizierten Selbstveranlagungsverfahren ist es jedoch sehr wichtig, dass für die Steuerpflichtigen praktikable und wirtschaftsnahe Regelungen bestehen und zudem für die verschiedensten alltäglichen Problemstellungen verlässliche und aktuelle Auskünfte verfügbar sind. Dies bedingt, dass mit der Aktualisierung der zahlreichen Reglemente und Weisungen nicht länger zugewartet wird. So datieren die meisten Broschüren der MWST aus dem Jahre 2001. Vom Steuerpflichtigen wird jedoch trotzdem verlangt, dass er über die in der Zwischenzeit ergangenen Praxisänderungen Bescheid weiss. Ein anderes Ärgernis ist der bei der MWST erhobene Verzugszins von unrealistischen 5%, was bei Aufrechnungen, die mehrere Jahre rückwirkend erhoben werden, exorbitante Beträge ausmachen kann.

Verbesserte Informationspraxis?

Die Informationspraxis der Behörden hat sich in den letzten Jahren massiv verbessert. Die Verwaltungsbehörden und Gerichte informieren von sich aus über neue Erlasse und Gerichtsentscheide, was die Informationsbeschaffung enorm erleichtert. Der bisherige Wissensvorsprung der Verwaltung wird dadurch reduziert. Sehr zahlreich sind die Urteile, Weisungen, Arbeitspapiere, welche von den kantonalen und eidgenössischen Behörden und Gerichten im Internet publiziert werden.

Die Steuererklärungsformulare wie auch die Wegleitungen sind benutzerfreundlicher geworden. Zudem sind die Veranlagungsentscheide dank erklärender Textbausteine in der Regel auch für den Laien leichter nachvollziehbar. Ausnahmen bilden komplexere Sachverhalte, wie z.B. die Interkantonalen Steuerausscheidungen, welche meist wenig Hinweise auf die Berechnung enthalten. Ein echtes Informationsmanko ist hingegen bei sehr vielen

Rechtsmittelbelehrungen festzustellen. Bei diesen wird nur in Ausnahmefällen auf den Fristenstillstand hingewiesen, was angesichts der je nach Rechtsgebiet sehr unterschiedlichen Regelungen einen echten Mangel darstellt. Auch für den Fachmann ist die Übersicht sehr schwierig, da jeder Kanton seine eigenen Bestimmungen hat und der Bund – mit Ausnahme des Verfahrens vor Bundesgericht und bei Anwendung des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren – keine Gerichtsferien kennt. Auch bezüglich der übrigen Fristen wird teilweise unvollständig informiert. So wird z.B. im Kanton Zürich bei mangelhafter Erfüllung der Verfahrenspflichten eine zehntägige Frist angesetzt. Angesichts der sehr kurzen Frist würde man erwarten, dass der Steuerpflichtige wenigstens darauf hingewiesen wird, dass diese Frist – im Unterschied zu anderen Fristen – nicht erstreckbar ist. Dies wird jedoch weder ausdrücklich getan, noch lässt sich in den angefügten gesetzlichen Bestimmungen ein entsprechender Hinweis finden.

Unverbindliche Praxisfestlegung?

Die Praxisfestlegung geschieht durch Verwaltungsverordnungen. Diese – meist als Weisungen, Branchenbroschüren, Rundschreiben, Kreisschreiben, Wegleitungen usw. bezeichneten – Hilfsmittel sollen der Sicherstellung einer einheitlichen Verwaltungspraxis dienen. Auch wenn heute viel mehr über die Verwaltungspraxis informiert wird, ist die Verbindlichkeit der Verwaltungsverordnungen der Behörde unklar. Diese stellen gemäss Bundesgericht lediglich eine Meinungsäusserung der Verwaltung dar und würden nicht einmal die Lehre richtigerweise fest, dass die Verwaltungsverordnungen grundsätzlich behördenverbindlich sind und nur von den Gerichten überprüft werden können.

Um mit den Verwaltungsverordnungen die gewünschte Rechtssicherheit zu bewirken, müssen sie die zentralen Sachverhalte klar umschreiben und dürfen sich nicht nur auf die eindeutigen Konstellationen beschränken. Diese Anforderungen erfüllt z.B. das Kreisschreiben Nr. 8 der ESTV vom 21. Juni 2005 zum gewerbmässigen Liegenschaftenhändler nicht⁵. Dort wird der kapitalgewinnsteuerfreie Bereich derart zurückhaltend umschrieben, dass keine Klarheit geschaffen wird. Der Ermessensbereich der Steuerbehörden bleibt damit unverändert gross. Dies entspricht einem überholten Obrigkeitsdenken, wonach sich eine risikoscheue Behörde vorbehält, Jahre später in aller Ruhe unter Kenntnis sämtlicher Fakten zu entscheiden, ob ein Sachver-

halt zur Besteuerung gelangt oder nicht. Gerade solche Konstellationen sind geeignet, den Steuerwiderstand der Steuerpflichtigen zu fördern, da bei diesen unpräzisen Regelungen der Ermessensspielraum des einzelnen Steuerkommissärs besonders gross ist und zudem die Gefahr besteht, dass noch weitere nicht sachbezogene Gründe für den Entscheid ausschlaggebend sind. Die Analyse der Rechtsprechung zum Wertschriftenhandel spricht diesbezüglich Bände⁶.

Rechtsprechung gegen die Steuerpflichtigen

Das Bundesgericht hat am 18. April 2005 eine seit Jahrzehnten fällige Anpassung seiner Rechtsprechung zur Doppelbesteuerung bei Liegenschaften im Privatvermögen vorgenommen⁷. Schon bisher galt, dass ein im Liegenschaftskanton angefallener Verlust vom Wohnsitzkanton zu Lasten des dortigen steuerbaren Einkommens zu übernehmen war. Entstand umgekehrt beim Wohnsitzkanton oder bei einem anderen Liegenschaftskanton ein Verlust, waren die übrigen Liegenschaftskantone nicht verpflichtet, diesen zu übernehmen. Mit dieser Rechtsprechung nahm das Bundesgericht bisher bewusst in Kauf, dass nicht sämtliche Verluste zur Verrechnung gebracht werden konnten (so genannte Ausscheidungsverluste), sodass eine Doppelbesteuerung resultierte. Die bisherige Praxis schützte somit die kantonale Steuerhoheit zulasten des Steuerpflichtigen und nahm auf diese Weise einen Verstoß gegen das verfassungsmässige Schlechterstellungsverbot bewusst in Kauf. Am 8. Mai 2006 hat das Bundesgericht diese Praxisänderung auch auf juristische Personen mit Kapitalanlageliegenschaften ausgedehnt⁸. Auch wenn diese Entwicklung der Rechtsprechung positiv zu bewerten ist, so ist doch bedenklich, dass es dazu stets eines Bundesgerichtsentscheides bedurfte, besteht doch mit der Schweizerischen Steuerkonferenz ein interkantonales Gremium, welches solche Fragen behandeln könnte.

Zu strenge Verfahrensregeln

Die Steuergesetze (wie auch andere Gesetze) gehen vom Idealbild des Steuerpflichtigen aus, welcher fähig und stets informiert ist und darüber hinaus genügend Zeit hat, seine Pflichten rechtzeitig und in vollem Umfange wahrzunehmen. Nicht berücksichtigt wird dabei, dass es zahlreiche Personen gibt, die in belastenden Situationen stehen, überfordert sind und mit Passivität reagieren (infolge von finanziellen

Schwierigkeiten, Scheidungen, Geburten, Suchtverhalten, beruflicher Überlastung usw.). Es ist wünschbar, dass die Steuerbehörden vermehrt zugunsten dieser Personen vereinfachte Modelle entwickeln, die eine korrekte steuerliche Erfassung ermöglichen (z.B. Meldung des Lohnes durch den Arbeitgeber an die Steuerbehörden). Auf diese Weise könnten zahlreiche Ermessenstaxationen verhindert werden.

Werden die steuerlichen Pflichten nicht erfüllt, kommt normalerweise das Verfahren mit Ermessenstaxation zur Anwendung, häufig mit sehr teurem Ausgang. Dies weil die langjährige Rechtsprechung sehr streng ist und auf die persönliche Situation des Pflichtigen keinerlei Rücksicht nimmt. An sich ist es richtig, dass ein Pflichtiger, der trotz Mahnung seinen Pflichten nicht nachkommt, ermessensweise eingeschätzt wird. Diesen Nachteil der Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige jedoch nur heilen und damit den Unrichtigkeitsbeweis erbringen, indem er nicht nur die unterlassene Handlung formell korrekt nachholt, sondern auch eine substantiierte Sachdarstellung und ein Beweisangebot liefert. Fehlt es an diesen Voraussetzungen, muss der Steuerkommissär nichts abklären, und es wird auf das Begehren nicht eingetreten. Soeben hat das Zürcher Verwaltungsgericht die bundesgerichtliche Praxis ein weiteres Mal bestätigt, indem es festhielt, dass die Steuerbehörde auf eine Einsprache nicht eintreten muss, wenn eine juristische Person in einem Einspracheverfahren eine nicht unterzeichnete Steuererklärung samt nicht unterzeichneter Jahresrechnung einreicht⁹. Obwohl die Unterzeichnung der Jahresrechnung eine blosse Ordnungsvorschrift darstellt, stellt dieser Mangel bei Ermessenstaxationen einen Nichteintretensgrund dar. In der Praxis führt dies dazu, dass der Steuerpflichtige seine Pflichten über erfüllen muss, um eine richtige Veranlagung zu erwirken, da er ja nicht weiss, wie der Steuerkommissär die Formerfordernisse bewerten wird.

Eine solch strenge Praxis – die den Steuerbehörden entgegenkommt, da sie sich meist materiell nicht auf die Veranlagung einlassen müssen – ist auf Stufe Rekurs- und Beschwerdeverfahren nachvollziehbar. Dass bereits auf Stufe Steuerkommissär (im Einspracheverfahren) das Nachholen der unterlassenen Handlung nicht mehr genügt, um eine Ermessenstaxation aufzuheben (und die Untersuchungspflicht des Steuerkommissärs wieder aufleben zu lassen), ist Ausdruck einer überholten Haltung mit Strafcharakter (auch wenn immer wieder gesagt wird, die Ermessenseinschätzung stelle keine Bestrafung dar) und hat nichts mit effizienter Dienstleistung zu

tu. Es ist daher auch leicht zu verstehen, weshalb Rechtsmittelverfahren aufgrund von Ermessenstaxationen sehr häufig sind, da sich der Steuerpflichtige regelmässig für einen Fehler zu stark bestraft fühlt. Nur schon deshalb ist eine Überprüfung der Praxis angezeigt.

Fazit

Es bleibt zu wünschen, dass Steuerverwaltung, Steuergesetzgeber und nicht zuletzt auch Steuerrichter bei ihren Entscheiden im Sinne eines Fairplays das Steuerrecht noch mehr aus der Optik des vernünftigen und nicht immer fehlerfreien Steuerpflichtigen beurteilen. Mit der Schaffung des Verhaltenskodexes und des MWST-Konsultativgremiums ist ein wichtiger Schritt getan. Wünschbar ist auch die Schaffung eines Konsultativgremiums für die Direkten Steuern. Auf diese Weise könnten Steuerbehörden und Steuerberater gemeinsam mit den Vertretern aus der Wissenschaft die Praxis-tauglichkeit des Steuerrechtes verbessern. Eine für den Steuerpflichtigen einleuchtende und nachvollziehbare Steuerpraxis ist die beste Garantie dafür, dass die Vorschriften eingehalten werden. Dann wird von den Steuerpflichtigen auch eher akzeptiert, wenn die Steuerbehörden auf die Einhaltung der Regeln bestehen. ■

→ Ihre Erfahrungen

Der Autor und die Redaktion des TREX sind interessiert an Beispielen aus der Leserschaft. Zuschriften sind zu richten an info@stv-zh.ch oder TREX – der Treuhandexperte, Steinstrasse 21, Postfach, 8036 Zürich

¹ www.estv.admin.ch/ siehe unter: über uns/Leitbild
² Entlarvende Bemerkung eines Steuerkommissärs, nachdem er irrtümlicherweise einem Steuerpflichtigen ein nicht deklariertes Ferienhaus «unterschoben» hat: «Sie wären nicht der Erste!»
³ www.estv.admin.ch/ siehe unter: über uns/Verhaltenskodex
⁴ www.estv.admin.ch/ siehe unter: Mehrwertsteuer/Konsultativgremium
⁵ www.estv.admin.ch/ siehe unter: Direkte Bundessteuer/Drucksachen/Kreissschreiben
⁶ Gemäss einer von der KPMG verfassten Analyse von zahlreichen Gerichtsentscheiden sind die bundesgerichtlichen Kriterien eher theoretischer Natur. Das einzig relevante Kriterium sei der Kapitalgewinn, welcher für die Steuerbehörde bei einer «Schmerzgrenze» zwischen Fr. 500 000 und Fr. 1 Mio. liege. Ein Kapitalgewinn unter Fr. 500 000 bei geordneten Verhältnissen (durchschnittliches Einkommen und Vermögen) führe eher nicht zu einer Besteuerung, wogegen Steuerpflichtige in aussergewöhnlichen Verhältnissen (z. B. kein Erwerbseinkommen) bei Kapitalgewinnen über Fr. 1 Mio. mit einer Besteuerung rechnen müssten (siehe TREX Nr. 2005, S. 340 ff.)
⁷ 2P.141/2004, Urteil vom 18. April 2005
⁸ 2P.139/2005, Urteil vom 8. Mai 2006
⁹ Verwaltungsgericht, 25. Mai 2005, SB.2005.00010 in ZSTP 2005, 256; vgl. auch BGE 123 II 552