

Organisation und Methoden des Steuereinschätzungs- und Steuervollstreckungs- verfahrens¹⁾

Von Dr. *Emil Meisterhans*, I. Steuersekretär der Stadt Zürich

Inhaltsübersicht

	Seite		Seite
I. Einleitung	487	V. Organisation und Methoden des Steuervollstreckungsver- fahrens	505
II. Die Systeme der kantonalen und kommunalen Besteuerung	489	1. Allgemeines, Begriff und Auf- gaben des Steuervollstreckungs- verfahrens	505
III. Allgemeine Grundsätze der Steuerverwaltung	491	2. Allgemeine Organisation des Steuervollstreckungsverfahrens	505
IV. Organisation und Methoden des Steuereinschätzungsver- fahrens	493	3. Der ordentliche Steuerbezug	506
1. Allgemeines, Begriff und Aufgaben des Einschätzungsverfahrens	493	4. Das Zwangsvollstreckungsver- fahren, die Betreibung insbesondere	508
2. Die Steuerveranlagung	494	5. Stundung, Erlass und Abschrei- bungen	508
a) Die Veranlagungsorgane.	494	6. Bureautechnische Organisation und Hilfsmittel des Steuervoll- streckungsverfahrens	510
b) Die einzelnen Verfahrenssta- dien und die Feststellungs- mittel der Steuerveranlagung	499	VI. Schlussbetrachtungen	511
3. Das Steuerjustizverfahren	502		
4. Das Nach- und Strafsteuer- verfahren	504		

I. Einleitung

In den folgenden Ausführungen über «Organisation und Methoden des Steuereinschätzungs- und Steuervollstreckungsverfahrens» soll in erster Linie eine Reihe praktischer Probleme des Steuerverfahrens zur Erörterung gelangen. Nicht sprechen möchten wir zum vornherein über Fragen des materiellen Steuerrechts. Um was es sich handelt, ist aber auch weniger eine Betrachtung des formellen Steuerrechts, des Steuerverfahrens, nach der theoretisch-juristischen Seite. Vielmehr soll das Steuereinschätzungs- und Steuer-

¹⁾ Vortrag, gehalten am III. Verwaltungskurs der «Schweiz. Vereinigung für rationelles Wirtschaften» in Solothurn vom 18.—22. April 1932.

vollstreckungsverfahren unter möglichst weitgehender Hervorhebung und Beleuchtung der spezifisch verwaltungswirtschaftlichen und ökonomisch-technischen Gesichtspunkte besprochen werden. Dieses Verfahren fassen wir in dem allgemeinen Begriffe Steuerverwaltung zusammen. Die Steuern werden verwaltet. Sie müssen durch das Einschätzungsverfahren festgesetzt und durch das Vollstreckungsverfahren — meist nur das Bezugsverfahren genannt, weil es den Hauptteil des Vollstreckungsverfahrens bildet — erhältlich gemacht, bezogen werden. Wir werfen nun im Verlaufe unserer Betrachtungen die Frage auf: nach welchen allgemeinen Grundsätzen hat die Steuerverwaltung vor sich zu gehen, welcher Organisation und Methoden zur Erreichung ihrer Ziele bedient sie sich? Und dabei ist zu beachten, dass diese Verwaltung nach dem ökonomischen Prinzip zu erfolgen hat, nach dem Grundsatz, dass mit einem möglichst kleinen Aufwand ein möglichst grosser Erfolg zu erzielen sei. Beschränken möchten wir uns dabei auf die Besprechung der Probleme, die aus der Verwaltung der direkten Steuern sich ergeben. Es sind dies insbesondere die Steuern, die Kantone und Gemeinden auf Vermögen und Einkommen, neben eventuellen bescheidenen Kopfsteuern, von ihren Steuerpflichtigen erheben. Keiner Erwähnung tun wir der Verwaltung sämtlicher indirekter Steuern, wie z. B. der Verkehrs- und Aufwandsteuern. Ihre Verwaltung ist von derjenigen der direkten Steuern eine verschiedene und geschieht auf Grund einer besondern Organisation und nach andern Methoden. Die Bedeutung der indirekten Steuern innerhalb der Kantons- und Gemeindefinanzhaushalte ist übrigens meist sekundär. Beim Bundesfinanzhaushalt spielen sie dagegen, so vor allem die Zölle, eine ausschlaggebende Rolle. Doch soll davon aus erwähnten Gründen nicht gesprochen werden.

Die bisherige literarische und publizistische Behandlung des Steuerverwaltungsproblems, soweit solches nicht nur einer juristischen, sondern auch einer ökonomisch-technischen Untersuchung bedarf, muss als sehr spärlich bezeichnet werden. Wohl werden meist in jedem steuerrechtlichen Lehrbuche neben dem materiellen Steuerrecht auch dem formellen Steuerrecht, dem Steuerverfahren längere Betrachtungen gewidmet. Doch bewegen sich diese fast regelmässig in rein juristischen Bahnen und lassen, entsprechend der diesen Darstellungen zugrunde liegenden juristischen Methoden, das ökonomische Verwaltungsproblem sozusagen immer ganz ausser Betracht. Wenn man sich aber der Hoffnung hingibt, dafür in der neuern finanzwissenschaftlich-nationalökonomischen Literatur eine Ergänzung zu finden, geht man fehl. Es ist direkt auffallend, wie dürftig in der modernen finanzwissenschaftlichen Lehrbuchliteratur die Einrichtungen der Steuerverwaltung, ihre Organisation, ihre Methoden und ihre Ökonomik zur Darstellung gebracht werden. Meist sogar sucht man vergebens irgendwelche Erörterungen über die Steuerverwaltung. Was das Einschätzungsverfahren betrifft, so sind es doch immerhin einige Steuerpraktiker, die in neuerer Zeit auf die Wichtigkeit eines rationellen Steuerverfahrens für eine wohlgeordnete Steuer- und Finanzwirtschaft hingewiesen haben ¹⁾. Allein ein straff organisiertes

¹⁾ So ist es vor allem Dr. W. Wettstein, der ehemalige Vorsteher des zürcherischen kantonalen Steueramtes, der in seinem 1915 erschienenen Buche «Die Steuerreform im Kanton Zürich» und in andern Publikationen mit Nachdruck für ein zweckentsprechendes Einschätzungs-

Einschätzungsverfahren und ein wohl ausgebauter, sachkundiger Einschätzungsapparat könne die vom Steuergesetz gewollte Steuerlastenverteilung verwirklichen. Und in der Tat: die gerechtesten materiellen Steuergesetzesvorschriften nützen wenig oder nichts, wenn für deren vollumfängliche praktische, gegenüber jedem Steuerpflichtigen gleiche Anwendung keine Gewähr besteht. Die Entwicklung der Dinge zeigt denn auch von Jahr zu Jahr immer mehr, auch in Kantonen, die glauben, eine gute Steuerverwaltung zu besitzen, dass Voraussetzung jeder gerechten Besteuerung eben ein rationelles Einschätzungsverfahren und ein sachkundiger Einschätzungsapparat ist.

Noch weniger hingewiesen wie auf das Einschätzungsverfahren wurde bis dahin auf das Steuervollstreckungsverfahren. Aber auch dieses ist verwaltungswirtschaftlich von grösster Wichtigkeit. Was nützt die Feststellung eines Steueranspruches im Einschätzungsverfahren, wenn er durch die mangelhafte Organisation und Funktion des Steuervollstreckungsverfahrens nicht realisiert werden kann. Und besonders bei diesem letztern Verfahren ist den Steuerbehörden die Aufgabe gestellt, verwaltungswirtschaftlich mit den kleinsten Mitteln den besten Erfolg zu erzielen, und zwar ohne dass der Steuerpflichtige eine ungerechte oder harte Behandlung erführe.

II. Die Systeme der kantonalen und kommunalen Besteuerung

Obschon wir uns im folgenden grundsätzlich nicht mit Fragen des materiellen Steuerrechts befassen wollen, erscheint es doch nötig, einige Worte zu verlieren über die Systeme der kantonalen und kommunalen Besteuerung. Es ist dies erforderlich zur Klarlegung unserer Ausführungen über die Verwaltung, die Einschätzung und Vollstreckung der kantonalen und kommunalen Steuern.

Ohne auf Einzelheiten einzugehen, ist zu erwähnen, dass bei den schweizerischen Kantonen zwei typische Systeme der Besteuerung von Vermögen und Einkommen bestehen. Das ältere, traditionelle, heute immer noch am meisten verbreitete System ist dasjenige der Vermögenssteuern mit Erwerbssteuern. Das Vermögen wird hier, sei es nach dem Verkehrswert, dem Ertragswert oder nach irgend einem andern Steuerwert der Besteuerung unterworfen. Daneben unterliegt das Einkommen, das nicht aus dem besteuerten Vermögen fliesst, also vor allem das Arbeitseinkommen, der Erwerbsbesteuerung, einer partiellen Einkommensbesteuerung. Indessen ist eine Reihe von Kantonen, zuerst Basel, später Zürich und andere Kantone zu einem grundsätzlich andern Steuersystem übergegangen, zum System der allgemeinen Einkommenssteuer mit Ergänzungssteuer. Das gesamte Einkommen, resultiere dieses nun aus Vermögen, aus Erwerbstätigkeit oder aus anderen Einnahmequellen, wird durch eine allgemeine Einkommenssteuer erfasst. Dann wird allerdings noch

verfahren eintrat. Vgl. auch E. Eggenschwyler, Richtlinien der Steuerpolitik, Zürich 1922, sowie Dr. E. Klaus, Grundsätze des Verfahrens bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, im Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung 1927, S. 273 ff. — Das Steuereinschätzungsproblem vom ökonomischen und steuerpolitischen Standpunkte aus behandelt sodann vor allem Dr. W. Guldenmann, Das Steuereinschätzungsverfahren und seine Bedeutung für die Staats- und Gemeindefinanzen, Zürich 1918.

eine ergänzende Vermögenssteuer erhoben, die das Einkommen ergänzend, kumulativ treffen will. Sie trägt dementsprechend den Namen Ergänzungssteuer und ist durchwegs in ihren Ansätzen weit mässiger als die eigentliche Vermögenssteuer. Ihr Zweck ist, eine kräftigere Belastung des fundierten, aus dem Vermögen stammenden Einkommens gegenüber dem unfundierten zu bewirken, indem nach der Steuertheorie und auch tatsächlich das fundierte Einkommen eine grössere wirtschaftliche und steuerliche Leistungsfähigkeit wie das unfundierte Arbeits-einkommen in sich schliesst. Mit Bezug auf das Steuersystem besitzt der Kanton Bern eine besondere Regelung. Als Vermögen besteuert er Grundeigentum und grundversicherte Kapitalien und Renten, als Einkommen alle die Einkünfte, die nicht bereits durch die Vermögenssteuer erfasst sind. Ein spezielles Besteuerungssystem besitzen eine grössere Zahl von Kantonen, vorab solche, die auf ein modernes, gerechtes Steuersystem Wert legen, für die Aktiengesellschaften und Erwerbsgenossenschaften. Die Besteuerung dieser Gesellschaften erfolgt hier nicht nach den Grundsätzen der natürlichen Personen. Sie haben an Stelle der Ergänzungssteuer der natürlichen Personen eine mässige, meist proportionale Kapitalsteuer auf dem Eigenkapital zu bezahlen, dafür aber ausserdem als Hauptsteuer eine Ertragssteuer, bemessen nach der Ertragsintensität, der steuerrechtlichen Rentabilität.

Nach diesen wenigen Bemerkungen über den Aufbau der Steuersysteme der Kantone interessiert uns die Frage des Systems der Besteuerung durch die Gemeinden. Vorauszuschicken ist, dass das Gemeindesteuerrecht auf einer Delegation der Steuerhoheit des Kantons an die Gemeinde beruht. Der Staat scheidet durch seine Gesetzgebung der Gemeinde eine gewisse Steuerhoheit zu. Diese Steuerautonomie kann je nach dem Grade ihrer positiven Ausgestaltung durch das kantonale Steuerrecht eine mehr oder weniger grosse sein. Sie kann durch das Gesetz sogar ziemlich weitgehend eingeschränkt werden. Je nach dem Umfange dieser der Gemeinde überlassenen Steuerautonomie können wir nun drei typische Gemeindesteuersysteme unterscheiden.

1. Das eine, erste System weist sozusagen keine Beschränkung der kommunalen Steuerautonomie auf. Die Bestimmung der Steuersubjekte, der Steuerobjekte, des Steuertarifs und des Veranlagungsverfahrens ist Sache der autonomen Regelung durch die Gemeinde. Dieses reine autonome Prinzip findet sich am besten verwirklicht im Kanton Graubünden. Es ist dies ohne Zweifel ein Ausfluss des alten föderalistischen staatsrechtlichen Aufbaus dieses kantonalen Gemeinwesens. Eine ziemlich grosse Gemeindesteuerautonomie besitzen z. B. ferner die Gemeinden des Kantons Solothurn. Die Steuerjustiz allerdings fällt auch in diesen Kantonen in den Kompetenzbereich der staatlichen Behörden.

2. Ein zweites System bestimmt Gemeindesteuer-subjekte, -objekte und -verfahren und zwar meist in der Weise, dass die veranlagten Steuerfaktoren für die staatlichen, sowohl als auch für die kommunalen Steuern Geltung haben. In der Fixierung des Steuertarifs aber sind die Gemeinden frei, wenn auch unter Umständen kantonalrechtlich gewisse Normativbestimmungen im Sinne einer Begrenzung des Tarifs nach oben aufgestellt werden.

3. Beim dritten Modus wird das Gemeindesteuersystem noch enger wie beim zweiten Typ an das Staatssteuersystem angepasst. Im Interesse einer rationellen Besteuerung und einer zweckmässigen Steuerverwaltung ist man zum sogenannten Zuschlagssystem gelangt. Die Gemeindesteuern werden auf Grund der Staatssteueranlage durch einen prozentualen Zuschlag zu dieser erhoben. Dieses System findet sich z. B. bei den westschweizerischen Kantonen, dann aber auch in den Kantonen Zürich, Thurgau, Schaffhausen usw. Wir haben es also hier mit der weitgehendsten Einschränkung der Gemeindesteuerautonomie zu tun, mit einer Einschränkung allerdings, die vom Standpunkte einer rationellen Steuerverwaltung aus sehr zu begrüßen ist. Dagegen kann gerade in diesen Kantonen die Gemeindesteuerautonomie durch das kantonale Recht eine Erweiterung erfahren in der Weise, dass neben den sogenannten ordentlichen Steuern, d. h. den analogen Steuern, Spezialsteuern, wie z. B. Liegenschaften-, Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuern, durch die Gemeinden erhoben werden können.

Wir möchten davon absehen, in längeren Ausführungen ein Werturteil über die verschiedenen Systeme der kantonalen und kommunalen Besteuerung abzugeben und zu begründen. Es soll genügen, zu erwähnen, dass im allgemeinen in Literatur und Praxis der allgemeinen Einkommenssteuer mit Ergänzungssteuer und für Kapitalgesellschaften der Ertragsintensitätssteuer mit Kapitalsteuer der Vorzug gegeben wird. Die allgemeine Einkommenssteuer ist denn auch, in Verbindung mit einer ergänzenden Vermögenssteuer, allein am besten in der Lage, die Besteuerung auf Grund der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu verwirklichen. Die verschiedenen Einkommen werden in ein einziges Steuereinkommen zusammengefasst, das mit seinem Total, entsprechend der steuerlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes, der Progression unterworfen wird. Für eine Spezialbesteuerung der Kapitalgesellschaften spricht der Umstand, dass ihre Leistungsfähigkeit nicht, wie bei den natürlichen Personen, in einem absoluten Einkommensbetrag liegt, sondern in den Rentabilitätsverhältnissen, der Rentabilität des in der Unternehmung verwerteten eigenen Kapitals. Was die Frage des Gemeindesteuersystems betrifft, so wird in der Regel das Zuschlagssystem mit eventuellen besondern Spezialsteuern der Gemeinden als das beste erachtet, und zwar seiner Einfachheit und seiner ökonomischen Vorteile im Steuerverfahren wegen.

III. Allgemeine Grundsätze der Steuerverwaltung

Nach diesen wenigen Bemerkungen materiell-rechtlichen Inhalts über die Steuersysteme bei Staat und Gemeinden kommen wir auf das eigentliche Steuerverwaltungsproblem zu sprechen. Wie schon erwähnt, wurde ihm stets und bis jetzt relativ wenig Beachtung geschenkt. Allgemeine Grundsätze der Steuerverwaltung wurden jedoch früher schon in der finanzwissenschaftlich-ökonomischen Literatur entwickelt. In die tiefern verwaltungswirtschaftlichen Probleme dringen sie aber nicht ein. Trotzdem ist der wahre Wert dieser allgemeinen Grundsätze der Steuerverwaltung für die Steuerpraxis nicht zu verkennen. Die Formulierung dieser Grundsätze geht zurück auf den Engländer Adam Smith, der in der zwei-

ten Hälfte des 18. Jahrhunderts die moderne nationalökonomische Wissenschaft begründete. In seinem Buche über den «Volkswohlstand» ¹⁾ stellt er vier Steuerregeln auf:

1. den Grundsatz der gerechten Steuerverteilung oder der Gleichmässigkeit der Besteuerung,
2. der Bestimmtheit der Besteuerung,
3. der Bequemlichkeit der Besteuerung,
4. der billigen Erhebungskosten.

Die drei letztern Grundsätze sind solche einer rationellen Steuerverwaltung. Der erste Grundsatz, der der gerechten Steuerverteilung, ist dagegen mehr ein Axiom der Steuergesetzgebung, der Gesetzesschaffung und weniger der Steuerverwaltung. Die genannten Steuerverwaltungsprinzipien, die Grundsätze der Bestimmtheit der Besteuerung, der Bequemlichkeit und der billigen Erhebungskosten wurden dann auch von der spätern finanz- und steuerwissenschaftlichen Literatur übernommen und massgebend für eine gute Steuerverwaltung erklärt. Namentlich war es zu Ende des letzten Jahrhunderts der bekannte deutsche Nationalökonom Adolf Wagner, der in seinem Werke über Finanzwissenschaft diese Grundsätze wieder neu formulierte ²⁾. Als die eigentliche Aufgabe der Steuerverwaltung betrachtet er, dass diese Einrichtungen zu schaffen habe, durch welche Steuerfestsetzung und Steuererhebung für die Verwaltung selbst wie für das steuerzahlende Publikum möglichst sicher und bestimmt, möglichst bequem und mit den möglichst geringsten Kosten erreicht werde. Auch heute noch können wohl diese allgemeinen Steuerverwaltungsgrundsätze als massgebend betrachtet werden, wenn sie auch über spezielle Fragen des Verfahrens und der Ökonomie der Steuerverwaltung wenig aussagen.

Im einzelnen ist über diese allgemeinen Steuerverwaltungsprinzipien folgendes zu sagen:

1. Der Grundsatz der Bestimmtheit der Besteuerung verlangt, dass die Steuern gegenüber dem Steuerpflichtigen rechtzeitig, genau und klar bestimmt werden. So soll es vor allem Pflicht der Verwaltung sein, die Steuereinschätzung oder den Steuerbezug zu angemessener Zeit vorzunehmen, damit der Steuerpflichtige rechtzeitig wisse, was er eigentlich schuldet und anderseits das Gemeinwesen zu seinem Steuergelde kommt. Vor allem sollen provisorische Steuererhebungen nach Möglichkeit vermieden werden. Der Grundsatz der Bestimmtheit der Besteuerung verlangt auch, dass die Steuerpraxis möglichst eine einheitliche und besonders die Auslegung der Steuerrechtssätze durch die Steuerorgane eine bestimmte sei. Auch sollen die Verfügungen der Steuerbehörden den Steuerpflichtigen gegenüber möglichst verständlich und klar sein, damit diese über ihre steuerrechtlichen Verhältnisse genau orientiert sind.

2. Von Wichtigkeit für die Steuerverwaltung ist entschieden auch der Grundsatz der Bequemlichkeit der Besteuerung. Die Beachtung dieses Grund-

¹⁾ Adam Smith, *Inquiry into the nature and the causes of wealth of nations*, erschienen 1775.

²⁾ Adolf Wagner, *Finanzwissenschaft*, 4 Bde., erschienen in verschiedenen Auflagen von 1877—1901.

satzes liegt nicht nur im Interesse des Besteuernten, sondern auch im öffentlichen Finanzinteresse. Solche Bequemlichkeiten werden geschaffen durch sachgemässe Instruktionen und Beratungen der Steuerpflichtigen seitens der Steuerorgane im Steuerverfahren, durch geschickte Ansetzung der Fälligkeits- und Zahlungs-termine, durch Einrichtung des Ratenbezuges, durch Schaffung oder Förderung bestimmter Zahlungsgelegenheiten usw.

3. Der dritte allgemeine Grundsatz der Steuerverwaltung, der des Strebens nach möglichst geringen Erhebungskosten, ist in wirtschaftlicher Hinsicht der bedeutungsvollste. «Das Streben nach möglichst geringen Erhebungskosten der Steuern ist nichts anderes als die Anwendung des ökonomischen Prinzips auf die Finanzwirtschaft als Einzelwirtschaft; die Erhebungskosten sind für letztere die einzelwirtschaftlichen Produktionskosten, mit denen der Steuerertrag gewonnen wird ¹⁾». Mit möglichst geringen Steuerverwaltungskosten sollen eine möglichst vollständige und gerechte Erfassung der Steuerfaktoren erreicht und die veranlagten Steuern hereingebracht werden. Es ist übrigens zu bemerken, dass bei der Beurteilung des Kostenproblems der Steuerverwaltung nicht nur die eigentlichen Kosten, die Kosten des Steuerfiskus, sondern auch die «uneigentlichen» Kosten, die Kosten, die dem Steuerpflichtigen aus dem Steuerverfahren entstehen, in Betracht gezogen werden müssen. Eine Steuerverwaltung, die wohl ihrer eigenen Einzelwirtschaft wenig Kosten verursacht, anderseits aber ihre Steuerpflichtigen mit grossen Verfahrenskosten belastet, kann volkswirtschaftlich nicht als billige Verwaltung gelten. Es ist also von diesem letztern Standpunkt aus nicht damit getan, wenn die Steuerverwaltung von Staat und Gemeinde wohl ihre Verwaltungskosten zu mindern sucht, ein Mehr an Kosten und Mühe im Steuerverfahren dagegen für die Steuerpflichtigen entsteht. Es ist kaum nötig zu bemerken, dass natürlich solche vermehrten «uneigentlichen» Kosten durch den Steuerpflichtigen bis zu einem bestimmten Grade in Kauf genommen werden müssen, wenn dies eine notwendige Folge eines verbesserten Steuerverfahrens ist, das eine möglichst volle und gerechte Steuererfassung bezweckt.

Im allgemeinen ist zuzugeben, dass auf diesem eigentlichen Gebiete der Steuerverwaltungsökonomie es noch unendlich viel zu leisten gibt. Es handelt sich um die gleichen Probleme, die es hier zu verwirklichen gilt, wie sie hinsichtlich jeder andern öffentlichen Verwaltung und allen öffentlichen und privaten Betrieben zur Diskussion stehen. Man sucht nach einer Bestgestaltung der Arbeit.

IV. Organisation und Methoden des Steuereinschätzungsverfahrens

1. Allgemeines, Begriff und Aufgaben des Einschätzungsverfahrens

Das grosse Gebiet der Steuerverwaltung zerfällt, wie bereits früher bemerkt, in zwei Teile: 1. in das Steuereinschätzungsverfahren und 2. in das Steuervollstreckungsverfahren. Durch das Steuereinschätzungsverfahren wird die Steuerforderung des Gemeinwesens dem Steuerpflichtigen gegenüber festgestellt. Das Steuervollstreckungsverfahren dagegen vollzieht den durch das

¹⁾ Adolf Wagner, Finanzwissenschaft, Bd. II, II. Auflage, S. 467.

Einschätzungsverfahren festgestellten Steueranspruch, sorgt für die Bezahlung und den Eingang der Steuerforderung.

Die folgenden Erörterungen sollen sich zuerst erstrecken auf das Einschätzungsverfahren. Wenn der Begriff etwas weit gefasst wird, verstehen wir darunter nicht lediglich das eigentliche Veranlagungsverfahren, sondern tatsächlich alles, was mit der endgültigen Feststellung des Steueranspruches zu tun hat, damit also auch das Steuerjustizverfahren, das Rechtsschutzverfahren, das dann einzugreifen hat, wenn im regulären Veranlagungsverfahren keine definitive, rechtskräftige Eruierung der Steuerfaktoren zustande kommt. Wir überschreiten damit bewusst den eigentlichen Kreis der Verwaltung, in concreto der Steuerverwaltung, glauben dies aber damit begründen zu können, dass das Steuerjustizverfahren eben ausserordentlich eng mit dem eigentlichen Veranlagungsverfahren zusammenhängt, und es sich hier eben nicht um ein allgemeines, ordentliches Justizverfahren handelt, sondern um ein Verwaltungsjustizverfahren, das Verwaltungsangelegenheiten zu beurteilen hat.

Eine darstellende und kritische Behandlung der sämtlichen Hauptprobleme, die mit der Organisation und den Methoden des Einschätzungsverfahrens zusammenhängen, ist besonders deshalb von grossem praktischen Interesse, weil sozusagen bei jeder neuern kantonalen Steuerreform das Einschätzungsverfahren in reger Diskussion gestanden hat. Immer wurde neben eventuellen Änderungen der materiellen Steuerrechtsvorschriften eine Verbesserung des Einschätzungsverfahrens als notwendig erklärt und angestrebt. Man begann eben langsam einzusehen, dass das beste und gerechteste materielle Steuerrecht nichts taugt, wenn nicht durch ein rationelles und wohlorganisiertes Einschätzungsverfahren und einen sachkundigen Einschätzungsapparat das Steuergesetz auch tatsächlich vollzogen werden kann. Zwar sind Bestrebungen nach einem bessern Einschätzungsverfahren nur erst an wenigen Orten zum Durchbruch und zum praktischen Erfolg gelangt. Die meisten Kantone befinden sich noch auf dem Wege der Bestrebungen. Es ist eben leichter, schöne und ideale Bestimmungen über die Steuerpflicht und Steuerlastenverteilung aufzustellen, als durch straffe Steuerverfahrensvorschriften auch die tatsächlichen Steuerlasten dann tragen zu wollen. Bei Parlamenten und noch mehr bei der Stimmbürgerschaft setzt auch heute noch eine Steuerreform im genannten Sinne ein grosses Mass von öffentlichem Gewissen und sozialer Opferwilligkeit voraus. Wie manche kantonale Steuergesetzesvorlage schon fand keine Gnade vor dem Volke, als man wirklich mit den Steuerpflichten einmal Ernst machen wollte; wie oft schon sind die Verfahrensbestimmungen regierungsrätlicher Steuervorlagen durch die kantonalen Parlamente bis zur fast gänzlichen Wertlosigkeit verwässert worden!

2. Die Steuerveranlagung

a) Die Veranlagungsorgane

Das erste und wichtigste Verfahren, das es bei der Steuereinschätzung zu beleuchten gilt, ist das Veranlagungsverfahren und hier besonders seine behördliche, personelle Organisation. Von früh her haben sich in der Schweiz

für die Zwecke der Veranlagung von Vermögens- und Einkommenssteuern besondere Veranlagungsbehörden, die sich von den Organen der allgemeinen Staats- und Gemeindeverwaltung unterscheiden, gebildet. Durchgehen wir das schweizerische Steuerrecht, seine historische Entwicklung sowie seinen heutigen Zustand, so können wir hinsichtlich der Organisation der Steuerveranlagungsbehörden im grossen und ganzen folgende drei Typen unterscheiden:

1. Veranlagung durch meist lokal organisierte Steuerkommissionen,
2. Veranlagung durch einen staatlichen Steuerbeamten,
3. Veranlagung durch eine gemischte Steuerkommission, bei der ein staatlicher Steuerbeamter, eventuell als Vorsitzender, mitwirkt.

1. Das eigentliche, ursprüngliche, auch heute noch verbreitete System bildet in der Schweiz die Veranlagung durch eine ehrenamtlich bestellte Steuerkommission. Ihre Organisation ist meist eine rein lokale. Man geht davon aus, dass die Mitglieder dieser Kommissionen am eingehendsten mit den Besonderheiten der lokalen wirtschaftlichen Verhältnisse vertraut und daher am ehesten in der Lage seien, eine objektive, den tatsächlichen Verhältnissen am besten entsprechende Taxation vorzunehmen. Hie und da ist es, statt eine besondere Steuerkommission, direkt der Gemeinderat oder ein Ausschuss dieser Behörde, dem die Veranlagung obliegt. Dieses Kommissionssystem braucht zwar nicht immer rein lokal aufgebaut zu sein. Die Veranlagung kann auch im Schosse von sogenannten Bezirkssteuerkommissionen vor sich gehen. In einigen, namentlich kleineren Kantonen, begnügt man sich unter Umständen sogar nur mit einer einzigen, einer kantonalen Steuerkommission. Meist finden wir zwar hier bereits einen staatlichen Vertreter als Vorsitzenden der Kommission, so dass wir es dann eher schon mit dem erwähnten dritten Organisationsprinzip zu tun haben. Da, wo die kantonalen Steuergesetzgebungen die Steuerveranlagung durch Gemeindesteuerkommissionen vornehmen lassen, kommt es vor, dass die Veranlagungsergebnisse zur Kontrolle und eventuellen Abänderung einer Bezirks- oder Staatssteuerkommission vorgelegt werden müssen, welche Instanz dann die endgültige Veranlagung festsetzt.

2. Den Gegensatz zu diesem föderalistischen Kommissionssystem bildet die Steuerveranlagung durch einen staatlichen Einzelbeamten, der von berufswegen mit der Steuerveranlagung sich befasst. Die Vorteile dieses Systems erblickt man in der Einfachheit, der technisch grösseren Sicherheit und namentlich in einer Gleichmässigkeit der Veranlagung. Trotzdem ist dieser Veranlagungsmodus bei den schweizerischen Kantonen nur wenig verbreitet. Wir finden ihn in wenigen Kantonen bei der Veranlagung der Kapital- und Ertragssteuern für juristische Personen. Da hier die Steuerfestsetzung meist auf Grund der Geschäftsbücher erfolgt und das Moment der Kenntnisse der persönlichen Einzelverhältnisse eine weniger grosse Rolle spielt, liegt eine Übertragung der Veranlagungskompetenz mit Bezug auf die juristischen Personen an einen Einzelbeamten schliesslich nahe.

3. In dritter Linie ist das gemischte System zu erwähnen. Es handelt sich gewissermassen um einen Kompromiss zwischen dem reinen Kommissionssystem

und der Veranlagung durch staatliche Einzelbeamte. Grundsätzlich erfolgt die Veranlagung wohl durch eine Steuerkommission, jedoch unter Mitwirkung oder in der Regel sogar unter dem Vorsitze eines staatlichen Steuerbeamten, eines Steuerkommissärs. Der Gesetzgeber will dadurch die technischen Vorteile der beiden andern Systeme ausnützen und zu einem dritten System kombinieren.

Wenn wir uns fragen, welchem dieser drei Organisationssysteme unter verwaltungswirtschaftlichen und verwaltungstechnischen Gesichtspunkten der Vorzug zu geben ist, so tritt das zuletzt erwähnte System weitaus an die erste Stelle. Beim reinen Kommissionssystem sind wohl den Kommissionsmitgliedern die lokalen Wirtschaftsverhältnisse und in reicherm Masse die Verhältnisse der einzelnen zu Veranlagenden bekannt; nicht eingeweiht sind sie aber oft in die vielen allgemeinen steuerrechtlichen und -technischen Fragen, die das Steuerveranlagungsverfahren mit sich bringt. Auch fehlt den lokalen Steuerkommissionsmitgliedern oft die persönliche, wirtschaftliche und politische Unabhängigkeit den zu Taxierenden gegenüber, die für eine objektiv richtige Steuerveranlagung unbedingt erforderlich ist. Auch können sich im Schosse solch lokaler Steuerkommissionen recht lokalpolitische Interessen zu ungunsten des grössern Gemeinwesens, des Staates und damit aber auch indirekt zu ungunsten anderer Gemeinden des Kantons geltend machen. Durch niedrige Steuertaxationen sucht man dem Staate möglichst kleine Staatssteuerbeträge abzuliefern und nimmt dafür dann schliesslich gerne etwas höhere Gemeindesteuersätze in Kauf. So hat der Steuerzahler bei Existenz einer solchen Veranlagungspraxis durch lokale Steuerkommissionen oft bedeutend weniger an Steuern zu bezahlen, als das Gesetz sie eigentlich fordert. Zudem haben dann nach den bestehenden kantonalen Subventionsgesetzgebungen die Gemeinden auf Grund der künstlich erhöhten Steuersätze noch Anspruch auf vermehrte staatliche Subventionen. Diese finanzpolitische Gefahr eines rein lokalen Kommissionssystems wollte hier nur kurz angedeutet werden.

Auch das dem reinen Kommissionssystem entgegengesetzte System des Einzelbeamten birgt grosse Nachteile in sich. Es vermeidet wohl sämtliche Nachteile des reinen Kommissionssystems und hat den grossen Vorteil, dass bei dessen Anwendung ein einfaches, gleichmässiges und meist technisch sicheres Verfahren erreicht wird. Es muss ihm aber zur Last gelegt werden, dass bei ihm der Veranlagungsbeamte mit den lokalen und individuellen Verhältnissen viel zu wenig orientiert ist. Auch sind sachliche und moralische Irrungen von Einzelbeamten viel eher möglich als von Kollegien und dies eben besonders in wichtigen und delikaten Steuerfragen.

So gelangen wir denn zur Befürwortung des dritten, des gemischten Systems. Es vereinigt die Vorteile der beiden andern Systeme: Lokalkennntnis der örtlichen Steuerkommissionsmitglieder, allgemeine Sachkenntnis des berufsmässig amtierenden Steuerkommissärs, unter möglichster Vermeidung der Nachteile der beiden andern Systeme. Im Einzelnen kann natürlich die Organisation verschieden sein, je nachdem der staatliche Einfluss bei der Bestellung der Steuerkommission ein mehr oder weniger grosser ist. So kann sich der Staat lediglich mit der Bestellung des Steuerkommissärs als Vorsitzenden begnügen. Will er im Veranlagungsverfahren einen noch etwas grössern Einfluss geltend machen,

so beteiligt er sich auch bei der Bestellung der übrigen Steuerkommissionsmitglieder. Unseres Erachtens kann es nur im Interesse einer sachlichen Veranlagung liegen, wenn der lokale Einfluss im Veranlagungsverfahren nicht dominiert, sondern eine gewisse Koordination der gemeindlichen und staatlichen Einflussnahme auf die Steuerfestsetzung und ein loyales Arbeitsverhältnis im Schosse der Steuerkommission stattfindet. Als eine durchaus zweckmässige Behördenorganisation betrachten wir zum Beispiel diejenige des zürcherischen Steuerrechts. Die Steuerkommission wird dort gebildet aus einem vom Regierungsrat gewählten Steuerkommissär als Vorsitzenden, aus zwei vom Regierungsrat aus den Einwohnern des betreffenden Bezirkes und aus drei von der politischen Gemeinde gewählten Mitgliedern. Weiter amtet bei der Steuerkommission als Protokollführer mit beratender Stimme der Gemeinderatsschreiber oder ein anderer vom Gemeinderat bezeichneter Beamter. Als wünschenswert soll also gelten eine rationelle Zusammenarbeit zwischen Steuerkommissär und den übrigen Steuerkommissionsmitgliedern. Auch hat zwischen Steuerkommissär und der übrigen Kommission, namentlich aber auch des Gemeindesteuerbeamten, eine gewisse Arbeitsteilung stattzufinden. Aufgabe des Steuerkommissärs soll es in erster Linie sein, die Veranlagung in allen Teilen bis zur Antragstellung an die Steuerkommission vorzubereiten. Bei diesem Ermittlungs- und Untersuchungsverfahren soll er aber wirksam durch die Gemeindesteuerbehörde unterstützt werden. Durch einen wohlorganisierten Vorbereitungs- und Informationsdienst hat die lokale Steuerbehörde das erforderliche Tatsachen- und Informationsmaterial zu liefern. Sie unterstützt und fördert damit eine sachgemässe Taxation. Sie hat dadurch auch Gelegenheit, ihr besonderes fiskalisches Interesse zur Geltung zu bringen. Die Steuerkommissäre, die sodann das eigentliche Untersuchungsverfahren leiten, müssen zum Zwecke der Erfüllung ihrer Aufgabe, gleich der eigentlichen Steuerkommission, mit genügenden Kompetenzen und Feststellungsmitteln ausgerüstet sein. Über die verschiedenen Stadien und Feststellungsmittel des Veranlagungsverfahrens möchten wir später noch einige Worte verlieren.

Von Wichtigkeit ist die Organisation der kantonalen Steuerämter, sofern solche aus mehreren Steuerkommissären bestehen, hinsichtlich einer gewissen Aufteilung der zu leistenden Taxationsarbeit nach gewissen Wirtschaftsbranchen. Eine gewisse Branchenteilung ist entschieden zu befürworten. Tüchtige Branchenkenntnisse kommen einer guten Veranlagung sehr zu statten. Andererseits sollte das Prinzip der Branchen- und Fachsteuerkommissäre nicht übertrieben werden. Es wirkt sich unwirtschaftlich und für die Verwaltung wie für den Steuerpflichtigen sehr hemmend aus, wenn in jeder kleinern Gemeinde mehrere Steuerkommissäre ihre Arbeiten zu verrichten haben. In jedem Falle sollte davon abgesehen werden, die Veranlagung sämtlicher kleiner Steuerpflichtiger mit unselbständigem Einkommen nach Branchen vorzunehmen. Eine Spezialisierung wird sich zweckmässigerweise auf grössere selbständige Erwerbstätige und sonstige grosse Steuerpflichtige beschränken müssen, wo Branchenkenntnisse eine Rolle spielen. Im Übrigen wird die Frage der Spezialisierung nach Berufsgruppen je nach den besondern kantonalen Verhältnissen, d. h. je nach der Grösse und der wirtschaftlichen Struktur des betreffenden Kantons zu entscheiden sein.

Eine nicht unwichtige Frage der Veranlagungsorganisation ist die der Stellung der Steuerkommission im Veranlagungsverfahren. Es gibt Stimmen, die der Auffassung huldigen, dass die Steuerkommissionen neben der Tätigkeit des Steuerkommissärs sozusagen überflüssig seien; sie wären praktisch ihrer ihnen durch Gesetz zugedachten Aufgabe nicht gewachsen. Sie seien nicht in der Lage, dahin zu wirken, dass der Steuerkommissär das Untersuchungsverfahren gegenüber allen Steuerpflichtigen gleichmässig intensiv durchführt. Sie würden die Anträge der Steuerkommissäre tale quale annehmen. Sie sollten als das fünfte Rad am Wagen abgeschafft werden. An ihre Stelle hätte eine Veranlagung lediglich durch den Steuerkommissär zu treten. Wir können uns dieser Auffassung nicht anschliessen und zwar aus den Gründen, die wir bereits gegen das System der Taxation durch einen staatlichen Einzelbeamten geltend machten. Die Steuerkommissionsmitglieder haben Gelegenheit, auf Grund der vorliegenden Akten sämtliche Einschätzungsanträge des Steuerkommissärs zu studieren und einer Prüfung zu unterziehen. Dies gibt ihnen die Möglichkeit, Vergleiche anzustellen und anlässlich der Steuerkommissionssitzung auf allfällige Lücken und Mängel, die ihnen auffallen, aufmerksam zu machen. So haben die Steuerkommissionsmitglieder oft erhebliche Korrekturen anzubringen. Namentlich soll der Gemeindesteuerbeamte, der als Protokollführer der Steuerkommission amtiert, sich dieser Aufgabe nicht entziehen. Der Gemeinderatsschreiber, in grösseren Gemeinden der besondere Steuersekretär, hat als kompetenter und gut informierter Gemeindefunktionär bei der Veranlagung tüchtig mitzuarbeiten und sorgfältig die Gemeindefinanzinteressen zu wahren.

Etwas schwieriger wie in den kleineren und mittleren Gemeinden scheint die Mitwirkung der lokalen Steuerkommissionsmitglieder und von Funktionären der Gemeindesteuerverwaltung in grösseren Gemeinden, in Städten, sich zu gestalten. Gewiss, wir haben es da mit grösseren Schwierigkeiten zu tun. Dessen ungeachtet ist aber das materielle und moralische Interesse auch einer grossen Gemeinde an einer intensiven Mitwirkung beim Veranlagungsverfahren noch grösser als bei einer kleinern Gemeinde. Diese Schwierigkeiten müssen und können beseitigt werden. Es handelt sich lediglich um eine entsprechende Organisation der Gemeindesteuerverwaltung. Da in einem städtischen Gemeinwesen die Steuerkommissionsmitglieder naturgemäss zufolge der schweren Übersehbarkeit der vielen Einzelverhältnisse weniger in der Lage sind, im Schosse der Steuerkommission informatorisch und beratend zu wirken, so hat dafür die Gemeindesteuerverwaltung für einen gut organisierten, systematisch betriebenen Informationsdienst zu sorgen. Nicht nur die einlaufenden vielen Denunziationen sollen ausgewertet werden, sondern desgleichen sämtliche öffentlichen und amtlichen Register und sonstige Publikationen durch die Presse. So bilden die Handelsregister, Autokontrollen, Telephonbücher, Hundekontrollen, Inserate der Tagespresse und dergleichen wertvolles Informationsmaterial. Systematische Zusammenstellungen über die Einkommens- und Vermögensverhältnisse, d. h. über das, was effektiv versteuert wird und ein Vergleich dieser Daten untereinander und namentlich auch mit dem Aufwand der entsprechenden Steuerpflichtigen ergibt wertvolle Unterlagen und reichhaltiges Material für die Steuerveranlagung.

Überhaupt kann allein durch eine systematisch betriebene Beobachtung und Kontrolle vieler Steuerpflichtiger ausserordentlich viel für eine gerechte Steuererfassung gewonnen werden. Dies alles zu beschaffen und zu prüfen ist aber besonders Sache der Gemeinde, der Gemeindesteuerverwaltung. Sachkundige, mit den allgemeinen Steuerfragen und besonders mit diesem gesamten Einschätzungsmaterial eingehend vertraute Berufssteuersekretäre haben dann in Verbindung mit den örtlichen Steuerkommissionsmitgliedern, die ebenfalls Kenntnis vom vorhandenen Taxationsmaterial haben sollten, beim Taxationsakt unter Wahrung der gemeindlichen Interessen und zugunsten einer steuerlichen Gerechtigkeit gehörig mitzuarbeiten. Auf diese Weise kann selbst in den grössten Kommunen eine erspriessliche und sehr wertvolle Mitarbeit im Veranlagungsverfahren organisiert werden.

b) Die einzelnen Verfahrensstadien und die Feststellungsmittel der Steuerveranlagung ¹⁾

Wir beschäftigten uns bisher von den Mitteln einer zweckmässigen und rationellen Organisation des Steuerbehördenapparates. Um in die eigentliche Funktion des Veranlagungsverfahrens einzudringen, soll noch in kurzen Zügen einiges über die einzelnen Verfahrensstadien sowie im Anschluss daran über die verschiedenen Feststellungs- und Untersuchungsmittel der Steuerveranlagung bemerkt werden.

Den Ausgangspunkt jedes gut organisierten Veranlagungsverfahrens für die Vermögens- und Einkommenssteuern bildet ohne Zweifel die Steuererklärung. Die Steuererklärung, die Selbsttaxation, ist von derart grundlegender Bedeutung, dass sie unbedingt überall als Obligatorium erklärt werden sollte. Denn niemand als der Steuerpflichtige selbst weiss besser, wie es um seine Vermögens- und Einkommensverhältnisse steht. Man soll ihm obligatorisch Gelegenheit geben, sich darüber auszusprechen. Zwar sehen noch verschiedene kantonale Steuergesetzgebungen die Selbstdeklaration nur als Fakultativum oder überhaupt gar nicht vor. Die wenigen Gegner der obligatorischen Steuererklärung machen dagegen geltend, dass ein grosser Teil der Steuerpflichtigen nicht fähig sei, ein Selbstdeklarationsformular formell richtig auszufüllen, indem sie mit den steuerrechtlichen und steuertechnischen Begriffen und Termini eines Deklarationsformulars nicht vertraut seien. Unseres Erachtens ist dieser Einwand ganz unstichhaltig. Man darf das Bildungsniveau eines normalen schweizerischen Steuerpflichtigen doch nicht zu tief einschätzen. Natürlich sollten die Steuerbehörden darauf Bedacht nehmen, die Deklarationsformulare nicht zu umfangreich, dafür aber klar und eindeutig abzufassen. Den Steuerpflichtigen wird es dann im allgemeinen nicht schwer fallen, ihre schriftlichen Steuererklärungen in formell korrekter Weise abzugeben, oder es wird ihnen dies doch zum mindesten mit der Zeit, nach einer gewissen Dauer des Bestehens der Einrichtung der Selbstdeklaration, ein leichtes sein. Überhaupt braucht es natürlich, dessen muss man

¹⁾ Vgl. darüber insbesondere auch Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, S. 433 ff.

sich immer bewusst sein, eine gewisse Gewöhnung und Erziehung des Steuerpflichtigen für die Selbstdeklaration.

Auf Grund der Steuererklärung, als einer notwendigen und nützlichen Unterlage für die Steuerveranlagung, kann das Steuerverfahren seinen Fortgang nehmen. An das Steuererklärungsverfahren reiht sich das Begutachtungsverfahren. Keinesfalls, wie dies in der Steuerverwaltung auch oft geschieht, sollte darauf verzichtet werden. Damit soll die lokale Steuerbehörde betraut sein, der auch die Durchführung des Steuererklärungsverfahrens obliegt und die die lokalen Verhältnisse kennt. In Frage kommt einmal die Begutachtung oder Prüfung der eingegangenen Steuererklärungen mit Bezug auf die formelle Richtigkeit und Vollständigkeit. Ferner kommt dem Begutachtungsverfahren die Aufgabe zu, dass die lokale Steuerbehörde sich weiter ausspreche über die materielle Richtigkeit der in der Steuererklärung enthaltenen Angaben des Steuerpflichtigen. Hier hat der lokale steuerliche Informationsdienst energisch einzugreifen. Sachdienliche Informationsrapporte, die sich unter Umständen nicht nur allgemein, sondern nach Möglichkeit über jeden einzelnen Punkt der Steuererklärung zu äussern haben, sind den Steuererklärungsakten für die Zwecke des weitem Verfahrens beizulegen. Da die kommunalen Vermögens- und Einkommenssteuern meist auf Grundlage der staatlichen Steuerregister erhoben werden, haben die Gemeinden alle Ursache, durch das Mittel des Begutachtungsverfahrens ihre fiskalischen Ansprüche angemessen zu wahren.

An das Begutachtungsverfahren, das wie gesagt mancherorts noch der Ausgestaltung harrt, reiht sich das Untersuchungsverfahren. Dieses soll durch einen Einzelbeamten, einen Steuerkommissär, der mit den erforderlichen Feststellungs- und Untersuchungsmitteln ausgestattet ist, durchgeführt werden. Das Ziel des Untersuchungsverfahrens ist, die Steuerverhältnisse des Pflichtigen möglichst endgültig abzuklären und zwar derart, dass die Feststellungen zu einer Antragstellung an die Steuerkommission führen können. Die Feststellungen haben sich auf das Steuersubjekt, das Steuerobjekt und die Steuerbemessungsgrundlagen zu erstrecken. Über die Feststellungs- und Untersuchungsmittel der Veranlagung, deren rechtliche Ausgestaltung praktisch von sehr grosser Bedeutung ist, soll bald noch kurz die Rede sein.

Endlich wird das Veranlagungsverfahren abgeschlossen durch die eigentliche Taxation, die amtliche Taxation. Durch den Taxationsakt setzt die Veranlagungsbehörde die Steuerforderung des Gemeinwesens amtlich fest. Natürlich sollen auch der Steuerkommission die gleichen Untersuchungsmittel zur Verfügung stehen, wie dem Steuerkommissär. Denn oft kann es sich ergeben, dass die Steuerkommission dem Antrag des Steuerkommissärs nicht zustimmen kann. Wenn sie es nicht vorzieht, den Steuerfall zur nochmaligen, neuen Untersuchung und Antragstellung an den Steuerkommissär zurückzuweisen, kann sie von sich aus die fehlenden sachdienlichen Feststellungen vornehmen. Stets ist auch in Fällen, wo die amtliche Taxation von der Steuererklärung abweicht und im Untersuchungsverfahren der Steuerpflichtige sich nicht mit der Abänderung einer Steuererklärung schriftlich einverstanden erklärt hat, diesem eine schriftliche Taxationsanzeige zuzustellen. Damit soll der Steuerpflichtige über den offiziellen Steuer-

anspruch genau orientiert werden. Der Pflichtige wird dadurch auch in die Lage versetzt, innert vorgeschriebener Frist, die sich nach positiver gesetzlicher Regelung bemisst, direkt das Rekursverfahren oder zuerst, ihm vorgängig, das Einspracheverfahren in Anspruch zu nehmen.

Hinsichtlich der Feststellungs- und Untersuchungsmittel, die insbesondere beim Untersuchungsverfahren Verwendung finden, ist zu bemerken, dass sie im Steuergesetze immer abschliessend aufzuzählen sind. Nebst einer guten Behördenorganisation und einem zweckmässigen Aufbau des Steuerverfahrens sind sie ausschlaggebend für eine wirksame, gerechte Steuerveranlagung. Ohne diese Kompetenzmittel wäre die Steuerbehörde überhaupt nicht in der Lage, ihre Aufgabe zu erfüllen. Ihr Instrument würde ihr fehlen. Ein Steuergesetzgeber, der es daher ernst meint mit der gerechten Erfassung der Steuerfaktoren und der Hebung der Steuermoral, versieht seine Steuerorgane in hinreichender Weise mit Untersuchungsmitteln und Kompetenzen. Dessen ungeachtet kann er den Steuerpflichtigen weitgehende Rechte im Veranlagungsverfahren einräumen und ihn vor einer kleinlichen und schikanösen Behandlung durch die Steuerbehörden schützen. Diese Feststellungsmittel sollen nur kurz Erwähnung finden.

Es handelt sich erstens um Feststellungsmittel, die durch den Steuerpflichtigen zu beschaffen sind. In Frage kommt hier die persönliche Einvernahme, die Vorlage der Geschäftsbücher und anderer Urkunden.

Als zweite Gruppe der Feststellungsmittel ist zu nennen die Auskunftserteilung durch dritte Personen und zwar ist hier zu unterscheiden zwischen der Auskunftspflicht öffentlicher Organe und der Auskunftspflicht privater Personen. Die Auskunftspflicht öffentlicher Organe ist in den meisten kantonalen Steuergesetzgebungen ziemlich allgemein, wenn auch oft mit gewissen Einschränkungen, statuiert, weniger dagegen die privater Personen. So ist in den wenigsten kantonalen Steuerrechten den Steuerveranlagungsbehörden die Kompetenz erteilt, die Arbeitgeber zur Ausstellung sogenannter Lohn- und Salärausweise für ihre Angestellten zu verhalten. Sozusagen vollends gewahrt wird die Auskunftspflicht der Banken. Eine gewisse Durchbrechung des Bankgeheimnisses findet einzig im Kanton Freiburg statt, wo die Banken und Sparkassen verpflichtet sind, der kantonalen Finanzdirektion jährlich ein Verzeichnis der auf den Namen lautenden Depots einzureichen. Aber sonst kennt im Veranlagungsverfahren das schweizerische Steuerrecht keine Verpflichtung der Banken, über Anlagen und Guthaben ihrer Kunden Aufschluss zu erteilen. So begrüssenswert vom fiskalischen Standpunkte und im Interesse einer gerechten Besteuerung eine radikale Aufhebung des Bankgeheimnisses wäre — denn wir wissen ja, wie rücksichtslos oft immense Bankguthaben und Depots der Besteuerung entzogen werden — so wird doch mit Recht eingewendet, dass durch ein kantonales Steuergesetz für den Bereich eines Kantons oder sogar durch eidgenössisches Recht für das Gebiet der Schweiz das Bankgeheimnis aus volkswirtschaftlichen Gründen kaum gebrochen werden kann, wenn eine grosse Kapitalabwanderung, Kreditnot, Zinsfussteigerung, Produktionskostensteigerung mit unabsehbaren weitem wirtschaftlichen und sozialen Folgen verhütet werden will. Die Frage des Bankgeheimnisses, seine

Aufhebung zugunsten einer gerechten Steuerlastenverteilung und einer energischen Bekämpfung der Steuerdefraudation, müsste daher auf internationalem Boden versucht werden.

Als dritte und letzte Gruppe der Feststellungsmittel nennen wir die selbständigen, eigenen Feststellungsmassnahmen der Veranlagungsbehörden. Hingewiesen sei hier auf das Mittel des Augenscheins, die Beiziehung von Sachverständigen, sowie auf das Steuerinventar. Dieses als Feststellungsmittel im Veranlagungsverfahren ist nur wenig verbreitet.

Vom Steuerinventar des Veranlagungsverfahrens ist begrifflich und funktionell zu unterscheiden die steueramtliche Inventarisierung in allen Todesfällen. Sie ist kein Feststellungsmittel des Veranlagungsverfahrens einem lebenden Pflichtigen gegenüber, sondern eine Kontrollmassnahme hinsichtlich des Nachlasses verstorbener Steuerpflichtiger. Der Institution kommt ohne Zweifel fiskalisch und im Interesse der Steuermoral grosse Bedeutung zu; sie darf aber doch nicht überschätzt werden. Ihr präventiver Zwang zu richtiger Besteuerung durch den Steuerpflichtigen zu seinen Lebenszeiten ist manchmal zweifelhaft. Auch weiss sich immer ein Teil der Erben durch Defraudation vor Nach- und Strafsteuern zu schützen. Nicht nur die Inventarisierung, sondern vor allem eine straffe und rationelle Veranlagungsorganisation, die mit zweckmässigen Feststellungs- und Untersuchungsmitteln ausgerüstet ist, bietet Garantie für eine möglichst gerechte Erfassung der Steuerfaktoren und eine Hebung der Steuersitten.

3. Das Steuerjustizverfahren

Schon früher haben wir erwähnt, dass wir den Begriff des Steuereinschätzungsverfahrens weit fassen und darin auch einschliessen möchten das Steuerjustizverfahren, das Rechtsschutzverfahren. So sei also auch einiges über den Aufbau dieses Verfahrens und seine praktische Organisation bemerkt. Vorerst aber möchten wir aufmerksam machen auf ein Rechtsinstitut des Steuerrechts, das seiner Rechtsnatur nach nicht bereits zum Steuerjustizverfahren gehört, sondern noch zum Veranlagungsverfahren, dessen Annex es gleichsam bildet. Wir meinen das Einspracheverfahren. Dem Bürger wird ein Rechtsanspruch eingeräumt, innert einer gewissen Frist direkt bei der Veranlagungsbehörde gegen die getroffene Taxation Einsprache zu erheben. Der Einspruch geschieht also nicht bei einer Oberinstanz und nicht bei einer Steuerjustizbehörde, sondern bei der die Steuerverfügung selbst erlassenden Verwaltungsbehörde. Der Steuerpflichtige hat einen Anspruch auf eine nochmalige materielle Prüfung seiner Angelegenheit und auf eine entsprechende Entscheidung. Dieses Einspracheverfahren nun ist im Interesse der Steuerpflichtigen wie des Gemeinwesens ausserordentlich begrüssenswert. Es gibt dem Steuerpflichtigen sowohl als auch dem Fiskus Gelegenheit, sich nochmals über die Punkte auszusprechen, die beim eigentlichen Veranlagungsverfahren zu wenig abgeklärt und gewürdigt werden konnten. Dank dieses Verfahrens kann in der Praxis eine Unmenge von Rekursen vermieden werden, von Rekursen, deren formelle Behandlung unendlich viel mehr Zeit und Mühe erfordert wie die Erledigung von blossen Einsprachen. Die Praxis

in den Kantonen, die dieses Einspracheverfahren kennen, zeigt denn auch, dass nur ein relativ kleiner Teil der Einsprecher sich nachher noch des Rekurses bedient. In gewisser Abweichung vom selbständigen Einspracheverfahren finden wir z. B. im Kanton Zürich, dessen Steuerrecht vom sogenannten Revisionsverfahren spricht, auch in den Kantonen Waadt und Tessin, die Institution, dass ein eingereichter Rekurs vor seiner Behandlung durch die Rekursbehörde nochmals durch die Veranlagungsbehörde überprüft wird. Erst dann, wenn eine Einigung zwischen Steuerpflichtigen und Veranlagungsbehörde nicht zu erzielen ist, geht der Rekurs zur materiellen Erledigung weiter an die Rekursbehörde. Natürlich sind auch dem eigentlichen Einspracheverfahren wie diesem sogenannten Revisionsverfahren gewisse Nachteile eigen: das Einspracheverfahren ist in jenen Fällen zwecklos, in denen schon im Veranlagungsverfahren feststeht, dass die Steuerangelegenheit an die Rekursbehörde weitergezogen wird; beim Revisionsverfahren liegt ein gewisser Nachteil darin, dass statt bloss einer möglichst formlosen kurzen Einsprache eben doch ein Steuerrekurs eingereicht werden muss, bei welchem hinsichtlich Rekursbegehren, der Rekursbegründung und der Beweismittel strengere Anforderungen gestellt werden müssen wie bei einer blossen Einsprache.

Und nun das Steuerjustizverfahren. Wir wissen, wie unentwickelt gerade in der Schweiz die Verwaltungsrechtsprechung ist. Die Verwaltungsgerichtsbarkeit liegt bei uns im Vergleich mit vielen Staaten des Auslandes noch im Argen. Erfreulich ist immerhin, dass, was speziell die Verwaltungsrechtsprechung in Steuersachen betrifft, in letzter Zeit eine Reihe von Kantonen einen gerechten Rechtsschutz in Form von Spezialverwaltungsgerichten, von Steuerrekurskommissionen und eventuell von Steueroberrekurskommissionen geschaffen hat. Damit sind die Steuerverwaltungsbehörden nicht mehr, wie früher, Richter in eigener Sache. Die Forderung der Steuerpflichtigen nach einem unabhängigen Rechtsschutz in Steuersachen ist durchaus begründet. Denn auf keinem andern Gebiete des Verwaltungsrechts stehen derart allgemein wichtige materielle Interessen in Frage wie beim Steuerrecht. Da aber erst verhältnismässig wenige Kantone ihr Steuerrekursverfahren rein justizmässig und unabhängig organisiert haben, bleibt nach wie vor eines der vornehmsten Postulate der schweizerischen Steuerpolitik die Schaffung eines gerechten Rechtsschutzes in Steuersachen durch unabhängige Steuerrekursinstanzen in allen jenen Kantonen, die einen solchen noch nicht besitzen. Was den eigentlichen Aufbau dieser kantonalen Steuergerichte betrifft, insbesondere ob sie einstufig oder zweistufig organisiert sein sollen, hängt von der Grösse des Kantons und von praktischen Bedürfnissen ab. Ein kleiner oder mittelgrosser Kanton wird mit einer einstufigen Organisation, d. h. mit einer Rekurskommission oder mehreren gleichwertigen Rekurskommissionen auskommen, mit Steuergerichten, die in Einschätzungs- wie in reinen Rechtsfragen Recht zu sprechen haben. Anderwärts, in grössern Kantonen, mag sich eine zweistufige Steuerjustizorganisation empfehlen: die Rekurskommission soll endgültig in Tatsachen-, Schätzungs- und Ermessensfragen entscheiden, die Oberrekurskommission oder wie diese Oberinstanz dann heisst, lediglich in reinen Rechtsfragen.

Wenn auch in Fällen von Doppelbesteuerung auf Grund von Artikel 46 der Bundesverfassung und in Willkürfällen auf Grund von Artikel 4 der Bundesverfassung durch das Mittel der staatsrechtlichen Beschwerde beim Bundesgericht Rechtsschutz gesucht werden kann, so bestehen infolgedessen eben nur ganz beschränkte Beschwerdemöglichkeiten, die einen Ausbau des Steuerrechtsschutzes auf kantonalem Boden nichts weniger als unnötig machen.

4. Das Nach- und Strafsteuerverfahren

Das Steuerverfahren als Veranlagungs- und Steuerjustizverfahren, wie wir es eben besprochen haben, ist ein ordentliches Verfahren. Daneben gibt es aber noch ein ausserordentliches Steuerverfahren. Wir meinen das Nach- und Strafsteuerverfahren. Unter bestimmten, vom Steuergesetz normierten Voraussetzungen macht der Fiskus eine Steuernachforderung, unter Umständen sogar eine Strafsteuerforderung geltend. Eine Nachsteuer wird gefordert, wenn der Steuerpflichtige objektiv zu wenig versteuerte. Wenn den Steuerpflichtigen bei seiner unrichtigen Versteuerung ein Verschulden trifft, so werden zudem noch Strafsteuern verfügt. Über das materielle Recht der Nach- und Strafsteuerforderung möchten wir uns, der Abgrenzung unseres Themas entsprechend, nicht auslassen, sondern uns darauf beschränken, wenige Bemerkungen über die Organisation des Verfahrens der Nach- und Strafsteuern fallen zu lassen. Es ist auffallend, wie die meisten kantonalen Steuergesetzgebungen die Verfügungskompetenz in Sachen Nach- und Strafsteuern in die Hände eines Einzelbeamten legen, in der Regel des kantonalen Finanzdirektors. Als Rechtsschutzmittel wird entweder vorgesehen die Verwaltungsbeschwerde an die obere Verwaltungsbehörde, den Regierungsrat, oder der Rekurs an ein unabhängiges Steuerverwaltungsgericht, eine Rekurs- oder Oberrekurskommission. Während bei der ordentlichen Steuerveranlagung nach den meisten kantonalen Steuerrechten die Taxationsverfügung durch eine Kommission ergeht und damit Garantien für eine allseitige Würdigung des Steuerfalles bestehen, ergeht die unter Umständen weit einschneidendere Nach- und Strafsteuerverfügung durch einen Einzelbeamten. Die Rechtsstellung des Steuerpflichtigen ist damit im Nach- und Strafsteuerverfahren eine viel schlechtere als im ordentlichen Verfahren. Besonders bedenklich ist diese Ordnung der Dinge dann, wenn als kantonale Beschwerdebehörde der Regierungsrat in seiner Eigenschaft als Oberfiskalbehörde amtiert. Aber auch bei Existenz eines ausserhalb der Verwaltung stehenden Steuerverwaltungsgerichts als Appellationsbehörde für Nach- und Strafsteuersachen ist die Nach- und Strafsteuerverfügungskompetenz eines Einzelbeamten entschieden nicht zu befürworten. Wenn auch ungerecht behandelte Steuerpflichtige in diesem Falle beim Verwaltungsgericht unabhängigen Rechtsschutz finden können, so werden doch alle jene Nach- und Strafsteuerpflichtigen günstiger gestellt, die im Unterschied von andern Pflichtigen es verstehen, vor dem verfügenden Einzelbeamten alle ihre Einflüsse geltend zu machen und ihn dazu bringen, sein freies Ermessen in aussergewöhnlich loyaler Weise und bis an die letzte Grenze des Zulässigen anzuwenden. Eine gerechte und vor allem gleichmässige Nach- und Strafsteuer-

veranlagung macht unseres Erachtens noch absoluter wie das ordentliche Steuerungsverfahren eine kollegiale Organisation zur Notwendigkeit ¹⁾).

V. Organisation und Methoden des Steuervollstreckungsverfahrens

1. Allgemeines, Begriff und Aufgaben des Steuervollstreckungsverfahrens

Nach der bisherigen Betrachtung der Verwaltungsprobleme, die mit der Organisation und den Methoden des Steuereinschätzungsverfahrens zusammenhängen, gehen wir nun noch über zur Besprechung des Steuervollstreckungsverfahrens, d. h. aller jener Massnahmen, deren Aufgabe die Einforderung der Steuergüthaben ist. Entweder handelt es sich, wenn das Verfahren normal vor sich geht, um den gewöhnlichen, ordentlichen Steuerbezug oder dann, wenn Zwangsmittel anzuwenden sind, um die Zwangsvollstreckung, praktisch meist die Schuldbetreibung. Da das Steuervollstreckungsverfahren vor allem ein ökonomisches und verwaltungstechnisches Problem darstellt, kann diese Frage noch eher als das Einschätzungsverfahren einer verwaltungswirtschaftlichen Untersuchung unterzogen werden. Eine Steuerbezugsorganisation ist eine ökonomisch-technische Institution, die, wir möchten fast sagen, nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten zu führen und zu leiten ist. Das ökonomische Prinzip kann und soll hier seine Verwirklichung finden.

2. Allgemeine Organisation des Steuervollstreckungsverfahrens

Vorab gilt es, nach einer praktisch-zweckmässigen Organisation der Bezugsbehörden zu trachten. So wird das Bezugsverfahren am besten den lokalen Steuerbehörden übertragen. Sie kennen die Einzelverhältnisse und sind auf Grund dessen am ehesten in der Lage, die erforderlichen und geeigneten Bezugsmassnahmen zu treffen. Das haben denn auch die meisten Kantone eingesehen und übertragen den Steuerbezug gegen eine gewisse Provision den Gemeindesteuerverwaltungen. Damit soll es aber nicht getan sein. Wenn irgend möglich sollten Staats- und Gemeindesteuern mit demselben Steuerzettel und im selben Verfahren bezogen werden. Auch die verschiedenen Gemeindesteuern sind, soweit dies geht, auf ein und denselben Steuerzettel, eben auf dem gemeinsamen Staats- und Gemeindesteuerzettel, zusammenzufassen. Für gewisse Spezialsteuern wird ein solches Verfahren natürlich nicht angehen. Die Zentralisation des Steuerbezuges schliesst ganz erhebliche Vorteile in sich. Sie bedeutet eine gewaltige Einsparung von Verwaltungskosten, so an Porti und Formularspesen, an Betreibungskosten und nicht zuletzt an umfangreichen Schreibarbeiten. Auch für den Steuerpflichtigen muss ein zusammengefasster Steuerzettel, der ihm einen klaren Überblick über seine gesamte Steuerschuld an Staat und Gemeinde vermittelt, viel bequemer sein, wie ein ganzes Bouquet von Steuerzetteln.

¹⁾ Vgl. in diesem Sinne auch Dr. E. Klaus, Grundsätze des Verfahrens bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, im Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung 1927, S. 273 ff.

3. Der ordentliche Steuerbezug

Das Bezugsverfahren wird durch die Zustellung des Steuerzettels an den Steuerpflichtigen eingeleitet. Durch den Steuerzettel wird die konkrete Steuerforderung geltend gemacht. Nach Möglichkeit sollte er definitiv und nicht nur provisorisch sein. Er sollte sich wenn irgend möglich auf eine rechtskräftige Steuereinschätzung stützen können. Wenn auch gewisse Steuergesetzgebungen provisorische Steuerbezüge auf Grund der Selbstdeklarationen oder eventuell auf Grund früherer Taxationen vorsehen, so ist trotzdem Wert darauf zu legen, dass die Veranlagung mit dem Bezuge einigermassen Schritt hält, und zwar kann wohl gefordert werden, dass die Steuerveranlagungen in dem Jahre vollzogen und beendet werden sollten, für welches auch die Steuern bezahlt werden. Der Steuerpflichtige hat Anspruch darauf, innert angemessener Frist zu wissen, was er eigentlich an Steuern schuldet. Dies ist ein Gebot der Bestimmtheit der Besteuerung. Eine Frage der Organisation des Veranlagungsverfahrens und des Veranlagungsapparates ist es, dass Verschleppungen vermieden werden. Verspätete Taxationen haben natürlich auch oft sehr grosse fiskalische Nachteile im Gefolge, indem Differenznachzahlungen, die sich aus der amtlichen Taxation ergeben, zufolge inzwischen eingetretener Zahlungsunfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht mehr oder nur zum Teil eingebracht werden können. Dieses Moment macht sich namentlich bei sinkender Wirtschaftskonjunktur und in Krisenzeiten wie den gegenwärtigen fiskalisch recht unangenehm bemerkbar. Grosse Steuererlasse und Abschreibungen sind die Folge.

Die Steuerbezugsmethoden sollten darnach trachten, einen möglichst prompten Steuereingang zu gewährleisten, gleichzeitig aber auch dem Steuerpflichtigen gewisse Erleichterungen für seine Steuerentrichtung zu schaffen. So empfiehlt sich die Einräumung von offiziellen Ratenzahlungen. Dies ist namentlich da notwendig, wo ein zentralisierter Steuerbezug besteht und deshalb sonst grosse Steuersummen auf einmal zu bezahlen wären. Nicht generell kann die Frage beantwortet werden, in wie viele Raten eine Jahressteuer zu teilen ist. Das Mass der Ratenteilung wird wesentlich von den kantonalen und lokalen Wirtschaftsverhältnissen, d. h. von der wirtschaftlichen und sozialen Struktur der steuerpflichtigen Bevölkerung abhängen. Je nachdem mag eine 2-, 3- oder 4-Ratenzahlung als am Platze erscheinen. Für industrielle Kantone und Gemeinden mit zahlreicher Industriearbeiterschaft wird sich z. B. am ehesten der 4-Ratenbezug empfehlen. Eine allzu grosse Teilung in Raten, z. B. in 12 Raten, in Monatsraten, sollte vermieden werden und zwar zur Verhütung allzugrosser Verwaltungskosten. Die Kosten, die die verwaltungs- und buchungstechnische Arbeit sonst bringen würde, stünden in keinem Verhältnis zu den minimalen Ratenzahlungen. Im Einzelfall können ja bei Bedürfnis auf dem Stundungswege angemessene Ratenzahlungen bewilligt werden.

Ein anderes Mittel zur Begünstigung des Steuereinganges ist die Gewährung eines Skontos bei Bezahlung der ganzen Jahressteuer, d. h. wenn mit Verfall der ersten Steuerrate auch die übrigen Raten zur Zahlung gelangen. Die Idee dieser Skontogewährung ist die, dass dem Steuerzahler für seine vorzeitige Steuer-

leistung ein Zins gewährt werden soll. Wir betrachten die Einrichtung der Skontogewährung namentlich vom verwaltungswirtschaftlichen Standpunkte aus als ausserordentlich zweckmässig. Der Vorteil der Verwaltung liegt weniger im Zinsgenuss und im vorzeitigen Verfügungsrecht über diese noch nicht fälligen Steuerbeträge, sondern vielmehr in der grossen Verwaltungskostenersparnis. Die Steuerbezugsbehörde hat während des ganzen Jahres mit den zum voraus beglichenen Steuerbeträgen nichts mehr zu tun. Es kann daher wohl die Ansicht vertreten werden, dass die Höhe des zu gewährenden Skontos ohne Schaden für die Verwaltung nicht nur dem Zins der Vorauszahlung gleich sein kann, sondern zudem auch der Verwaltungskostenersparnis, die durch die einmalige Steuerleistung entsteht. Wenn damit schliesslich der Verwaltung kein fiskalischer Vorteil mehr bleibt, so bedeutet eine derart large Skontogewährung immerhin einen grossen volkswirtschaftlichen Gewinn, indem dadurch volkswirtschaftlich gewisse Kosten, die die öffentliche Verwaltung der Allgemeinheit sonst bringen würde, eingespart werden.

Eine interessante Frage ist auch die der Steuerzahlungsmethoden. Am gebräuchlichsten ist meistenorts auch heute noch die Barzahlung bei der amtlichen Steuerkasse. Hier und dort finden wir auch noch die Einrichtung eines persönlichen Steuerbezuges, eines Einzügerdienstes, namentlich in Dorfgemeinden, wo der Weibel von Haus zu Haus die fälligen Steuerbeträge einkassiert, oder besser gesagt einzukassieren versucht. Diese Methode schickt sich heute kaum mehr, vorab in grössern und städtischen Verhältnissen. Für die Verwaltung ist sie kostspielig und für die Steuerpflichtigen lästig. Auch steht diesen das Steuergeld nicht immer zur Verfügung, wenn der Steuereinzüger erscheint. Als eine in letzter Zeit zur Entwicklung gelangende Zahlungsmethode ist die Postcheckzahlung zu nennen. Die Einrichtung des Postchecks eignet sich für die Zwecke der Steuerzahlung ganz ausgezeichnet; sie stellt eine grosse Erleichterung für die Steuerverwaltung sowohl als auch für den Steuerpflichtigen dar. Damit der Steuerpflichtige auch tatsächlich sich der Postcheckeinzahlung bedient, sollten dem Steuerzettel unbedingt ausgefüllte Postcheckeinzahlungsscheine beigeheftet sein. Sie sind eine freundliche Einladung an den Steuerpflichtigen, sich der gebotenen Bequemlichkeit möglichst bald zu bedienen. Wie gross die Wirkung dieser beigegebenen und ausgefüllten Einzahlungsscheine auf die Benützung des Postchecks ist, illustrieren z. B. folgende Zahlen aus der stadtzürcherischen Steuerverwaltung. Schon seit vielen Jahren besitzt das Steueramt der Stadt Zürich ein Postcheckkonto. Doch wurden erst ab 1. Januar 1930 dem Steuerzettel ausgefüllte Postcheckeinzahlungsscheine beigeheftet. Der Erfolg war aber der, dass sich die Postenzahl der Einzahlungen während der zwei Jahre 1930 und 1931 ungefähr verdoppelte, während in den Vorjahren der Postcheckverkehr sich nur langsam entwickelte. So wies das Jahr 1929 noch 143,245 Postcheckeinzahlungen, das Jahr 1931 dagegen deren 278,070 auf. Im gleichen Zeitraum haben sich die Einzahlungssummen von Fr. 16,754,136 auf Fr. 26,401,382 erhöht. Das weniger grosse Ansteigen der Einzahlungssummen im Vergleich zur Postenzahl deutet darauf hin, dass an der ausserordentlichen Steigerung der Postcheckeinzahlungen namentlich die kleinen Steuerposten und die kleineren

Steuerpflichtigen partizipieren. Auf Grund praktischer Erfahrungen ist festzustellen, dass dank der eben beschriebenen Methode eine Unmasse von Steuerpflichtigen ordnungsgemäss und innert Frist ihre Steuerschulden begleichen, gegen die sonst langwierige Bezugsmassnahmen und sogar Betreibungen vorzunehmen wären. Die Einbringlichkeit der Steuern wird bei rationeller Verwendung des Postchecks ohne Zweifel sehr gefördert. Die der Verwaltung erwachsenden Postcheckgebühren werden mehrfach aufgewogen durch Einsparungen übriger Verwaltungskosten und den bessern Eingang der Steuern.

Eine besondere Massnahme des eigentlichen Steuerbezuges ist das Mahnverfahren. Der in Verzug geratene Steuerschuldner wird zur Bezahlung seiner Rückstände aufgefordert. Dies kann individuell oder durch eine allgemeine Publikation geschehen. Oft schreibt das positive Steuerrecht die Form verbindlich vor. Erfahrungen zeigen, dass die persönliche, schriftliche Mahnung im allgemeinen wirksamer ist als die generelle.

4. Das Zwangsvollstreckungsverfahren, die Betreibung insbesondere

Nach erfolgloser Durchführung des Mahnverfahrens ist die geschuldete Steuer zwangsmässig einzufordern; es folgt die Zwangsvollstreckung und zwar durch das Mittel der Schuldbetreibung, wenn nicht sonst gegen den Steuerschuldner ein Konkursverfahren hängig ist. Das Betreibungswesen ist ein höchst unerfreuliches Kapitel der Steuerverwaltung. Es kann fast als Regel gelten, dass in den meisten grösseren Ortschaften und den Städten der Schweiz 10—20 % der Steuerpflichtigen betrieben werden müssen. Und zwar sind es nicht nur etwa solche, denen die Bezahlung der Steuern als tatsächliche Härte vorkommt, sondern diese mangelhafte Zahlungsweise entspringt oft der Anschauung, der Fiskus müsse anstandsgemäss gutwilliger sein als andere Gläubiger und dass sich die öffentlichen Interessen selbstverständlich gewissen Privatinteressen unterzuordnen hätten. Gegenüber solchen Pflichtigen hat natürlich die Verwaltung, und dies eben besonders im Betreibungsverfahren, den Standpunkt einzunehmen, dass die öffentlich-rechtlichen Steuerforderungen durchaus den privat-rechtlichen Forderungen gleichgestellt sind, wie dies denn auch das Schuldbetreibungs- und Konkursrecht tut. Daneben gibt es allerdings auch wirtschaftlich Schwache, die ins Betreibungsverfahren gelangen. Hier kann mit Stundungen, teilweisen und gänzlichen Erlassen oder unter Umständen mit internen Steuerabschreibungen geholfen werden. Darüber soll sogleich noch näher die Rede sein. Überhaupt sollte rationellerweise während des ganzen Betreibungsverfahrens, zur Verhütung grosser Verwaltungsarbeit und uneinbringlicher Betreibungskosten und nicht zuletzt auch aus humanitären Gründen, stets geprüft werden, ob weitere Betreibungshandlungen noch am Platze oder eventuell einzustellen sind, unter Erlass oder Abschreibung des Steuerausstandes.

5. Stundung, Erlass und Abschreibungen

Die Steuervollstreckung ist oft mit grossen Härten verbunden und zwar immer dann, wenn der Steuerschuldner sich in einer wirtschaftlichen Notlage befindet. Zwei Massnahmen können diese Härten mildern oder gar beseitigen.

Durch Stundung oder Erlass, sei es durch einen teilweisen oder einen gänzlichen Erlass der Steuern, kann dem Steuerschuldner ein Entgegenkommen gezeigt werden. Das weniger weit gehende Mittel ist die Steuerstundung, die in der Praxis oft mit einer Einräumung besonderer Ratenzahlungen verbunden wird. Die Zahlungsfrist wird durch sie hinausgeschoben. Organisatorisch ist es richtig, wenn die Kompetenz der Steuerstundung der Steuerbezugsbehörde, also der Gemeindebehörde, eingeräumt wird. Sie ist dank ihrer Kenntnis der lokalen Verhältnisse am besten in der Lage, die Zahlungsfähigkeit des Steuerschuldners zu beurteilen. Zu warnen sind die Steuerbehörden vor einer allzu schematischen Erteilung von Stundungen. Manche Verwaltungen haben durch ihre allzu large Stundungspraxis eine geradezu bedenkliche Steuerzahlungsmoral, die nur schwer wieder zu bessern ist, grossgezogen. Grosse Steuerrestanzen sind die Folge, die oft zum erheblichen Teile zu Verlusten führen. Wir denken da vor allem an Steuerrestanzen grosser Steuerpflichtiger, die vorschützen, keine «liquiden» Mittel zur Bezahlung ihrer Steuerschulden zu besitzen. Steuerstundungen sollten daher wirklich nur erteilt werden bei Vorhandensein der Voraussetzungen.

Ein zweites, wichtiges Erleichterungsmittel zugunsten des bedrängten Steuerschuldners ist der Steuererlass ¹⁾. Der Fiskus leistet einen teilweisen oder gänzlichen Verzicht auf die rechtskräftige Steuerforderung. Erst wenige Kantone haben den Steuererlass zu einem eigentlichen Rechtsinstitut ausgestaltet und räumen dem Steuerpflichtigen bei Vorhandensein der Voraussetzungen, einer wirtschaftlichen Notlage, einen Rechtsanspruch auf einen Steuererlass ein. Meistens ist der Steuererlass immer noch ein «Gnadenakt» der Fiskalbehörde, in der Regel des kantonalen Finanzdepartementes oder gar der Kantonsregierung. Das Verfahren wird unseres Erachtens am zweckmässigsten und am gerechtesten derart geordnet, dass der Steuerverzicht in relativ gleichem Masse und automatisch auf die Staats- und die ordentlichen Gemeindesteuern sich zu beziehen hat. Praktische Gründe, wie sie auch für die Stundung gelten, rechtfertigen die Einräumung der Erlasskompetenz innert einer gewissen Grenze an die lokale Steuerbezugsbehörde. Der Staat als Mitbeteiligter am Erlass kann sich dabei ohne weiteres ein gewisses Kontrollrecht wahren, indem die durch die Gemeinde verfüzten Erlasse ihm zu melden sind. In Fällen, die die Limite der gemeindlichen Erlasskompetenz überschreiten, sollte der Erlass auf vorangegangene Begutachtung und Antragstellung seitens der Gemeindesteuerbehörde durch die kantonale Finanzbehörde, das Finanzdepartement, ausgesprochen werden. Es versteht sich von selbst, dass ein Erlass, sofern er auf Grund der bereits vorliegenden Akten nicht als absolut liquid erscheint, nur auf Grund zuverlässiger amtlicher Information vorgenommen werden kann, wie dies übrigens auch für Stundungen, zumindest bei grössern, zu erfolgen hat.

Vom Steuererlass zu unterscheiden ist die Steuerabschreibung. Es handelt sich hier rechtlich nicht um einen eigentlichen Steuerverzicht, sondern es wird einfach zufolge faktischer oder vermutlicher Uneinbringlichkeit der Steuer auf weitere Bezugsmassnahmen verzichtet und der Ausstand intern in den Büchern

¹⁾ Über den zürcherischen Steuererlass vgl. Dr. E. Meisterhans, Der Steuererlass im zürcherischen Steuerrecht, im Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung 1931, S. 193 ff.

als unerhältlich abgeschrieben. So können solche Abschreibungen in jedem Stadium des Steuervollstreckungsverfahrens vorgenommen werden. Dadurch werden oft viele Bezugs- und Betreibungskosten eingespart. Es hat wenig Wert, jahrealte Steuerrestanzen in den Büchern der Steuerverwaltung nachzuschleppen und sich mit deren buchhalterischer und verwaltungstechnischer Behandlung abzumühen; entweder sind sie durch geeignete Bezugsmassnahmen einzubringen oder dann bei Vorhandensein der Voraussetzungen aus verwaltungswirtschaftlichen Gründen abzuschreiben.

6. Bureautechnische Organisation und Hilfsmittel des Steuervollstreckungsverfahrens

Es ist bereits früher angedeutet worden, dass die Steuervollstreckungsorganisation einen gewissen Betrieb erfordert, der nach allgemein organisatorischen und ökonomischen Grundsätzen, nach dem Rationalitätsprinzip, zu gestalten ist. Über die Bedeutung der lokalen Steuerverwaltung innerhalb der kommunalen Verwaltungswirtschaft ist man sich klar, wenn man weiss, wie gross die Zahl der Gemeindesteuerfunktionäre in einzelnen mittleren und grösseren Städten ist. So sind z. B. bei der Steuerverwaltung der Stadt Zürich allein für die Zwecke des eigentlichen Steuervollstreckungsverfahrens rund 100 Funktionäre beschäftigt. In andern, kleineren Städten sind es entsprechend der niedrigeren Zahl der Steuerpflichtigen weniger. Diese relativ grossen Verwaltungsbetriebe erfordern in personeller wie in sachlicher Beziehung eine einwandfreie Organisation. Es ist nicht damit getan, dass bei der ständigen Zunahme der Steuerpflichtigenzahl und der zunehmenden äussern Schwierigkeiten in der Steuererhebung lediglich die alte Organisation erweitert und im übrigen an den übernommenen, traditionellen Arbeitsmethoden festgehalten wird. Vielmehr ist zu prüfen, ob durch zweckmässige Arbeitsverteilungen entsprechend der Qualifikation der einzelnen Funktionäre und durch einen systematischen Arbeitsaufbau quantitative und qualitative Leistungssteigerungen zu erreichen sind, gemäss der Erkenntnisse der modernen Arbeitswissenschaft. Aber daneben sind auch sämtliche bureautechnischen Hilfsmittel zur Anwendung zu bringen, die eine weitere Steigerung dieser Leistungen versprechen. Zum Problem der allgemeinen Arbeitsorganisation tritt das Problem der Mechanisierung. Letztere darf selbstverständlich nur eine wirtschaftliche sein, sonst hat man sich ihrer nicht zu bedienen. Ohne auf eine Besprechung der Organisations- und Arbeitsmittel eines Steuerbezugsapparates näher einzugehen, sei hingewiesen auf die grosse Bedeutung, die einer Steuerbuchhaltung und Steuerregisterführung zukommt, die organisatorisch gleichsam das Rückgrat einer Steuerbezugsorganisation bildet und wo sämtliche Bezugs- und Vollstreckungsmassnahmen und -Verfügungen zum Ausdrucke gelangen. Da ist zu bemerken, dass die Kartei an die Stelle des schweren, gebundenen Registers treten sollte. Allein sie ermöglicht eine rationelle Bearbeitung der einzelnen Steuerpflichtigenkonti durch die verschiedenen Funktionäre. Mechanische Hilfsmittel, Buchhaltungsmaschinen, sind in der Lage, gleichzeitig mit der Karteikarte in demselben Arbeitsgang den

Steuerzettel zu erstellen. Und dann der Hauptvorteil einer solchen Mechanisierung: durch die Buchhaltungsmaschine erfolgt eine exakte Summierung und Registrierung, eine Aufspeicherung des gesamten Steuersolls, gegliedert nach den einzelnen Steuerfaktoren und Steuerarten. Wir kennen dadurch täglich das Steuersoll, das, was die Verwaltung zu gut hat, und sonst rein inventarmässig mit unsäglichem Mühen aus den Büchern, wie dies beim Jahresabschluss geschieht, eruiert werden muss. Desgleichen werden die Steuerzahlungen, die Habenposten, auf die Kontokarte verbucht und in der Maschine automatisch registriert. So ist die Steuerverwaltung täglich nicht nur in der Lage, sich Rechenschaft über die Steuereingänge, ihre Zusammensetzung und deren richtige Verbuchung zu geben, sondern sie hat auch die Möglichkeit, täglich sich zu informieren über den Steuersaldo, die gesamten Steuerausstände. Damit erreichen wir eine systematische und à jour geführte Buchhaltung. Es ist hier nicht der Ort, auf diese organisations- und buchhaltungstechnischen Spezialprobleme näher einzugehen. Als zweckdienliche Maschinen können verschiedene Systeme dienen. Bei beabsichtigter Mechanisierung ist es von Vorteil, wenn die in Frage kommenden Maschinensysteme dem besondern Zweck entsprechend praktisch und eingehend ausprobiert werden. Nur dann können eventuelle spätere Enttäuschungen vermieden werden.

VI. Schlussbetrachtungen

Wir kommen zum Schlusse. Das Gebiet der praktischen Steuerverwaltung ist so gross, dass unsere Ausführungen nur eine knappe Skizze unseres Behandlungsgegenstandes bilden konnten. Auf die blosser Erwähnung vieler Spezialprobleme sogar musste verschiedentlich verzichtet werden. Immerhin glauben wir, trotz alledem die wichtigsten und grundsätzlichen Probleme aufgezeigt zu haben. Zusammenfassend stellen wir folgendes fest:

Primäre Voraussetzung für eine gute Steuerverwaltung ist ein systematisches, wohl organisiertes Veranlagungsverfahren. Als die beste Veranlagungsorganisation erscheint uns eine gemischte, aus gemeindlichen und staatlichen Mitgliedern zusammengesetzte Steuerkommission, die durch einen staatlichen Funktionär, einen Steuerkommissär präsiert wird. Dieser hat die Veranlagung bis zur Antragstellung an die Steuerkommission vorzubereiten. Im Interesse einer sorgfältigen, sachgemässen und gerechten Taxation liegt eine intensive Mitwirkung der lokalen Steuerkommissionsmitglieder und insbesondere der Gemeindesteuerverwaltung. Die Veranlagungsorgane sollen mit zweckdienlichen Feststellungsmitteln und Untersuchungsmitteln ausgerüstet sein. Gerechterweise ist der Rechtsschutz in die Hände eines unabhängigen Steuerverwaltungsgerichts zu legen, einer Rekurskommission und bei einer zweistufigen Organisation zudem einer Oberrekurskommission, die nicht Richter in eigener Sache sind.

Das Steuervollstreckungsverfahren soll rationellerweise die Staats- und Gemeindesteuern zusammen umfassen, und Sache der lokalen Steuerverwaltung sein, der auch von der kantonalen Steuergesetzgebung sämtliche Kompetenzen einzuräumen sind, die zur Erhebung und Durchführung der verschiedenen Be-

zugs- und Vollstreckungsmassnahmen erforderlich sind. Wie übrigens auch beim Veranlagungsverfahren liegt es beim Steuervollstreckungsverfahren im Sinne einer wirtschaftlichen Verwaltung, wenn die Steuerbehörden sich nicht allzu sehr mit kleinen und kleinsten Steuerpflichtigen abgeben und das Hauptaugenmerk vorzugsweise auf die grössern Steuerposten gelenkt wird.

Die Steuerverwaltung, das ganze Steuerverfahren, soll stetsfort vom ökonomischen Prinzip beherrscht sein. Bei diesem Kostenproblem sind jedoch nicht nur die eigentlichen Kosten, die Kosten der Steuerverwaltung selbst in Betracht zu ziehen, sondern auch die uneigentlichen, die Kosten und Mühen, die sich für den Steuerpflichtigen aus dem Steuerverfahren ergeben. Allein diese gesamten volkswirtschaftlichen Kosten sind für die Beurteilung der Rationalität einer Steuerverwaltung massgebend. Wird eine Steuerverwaltung nicht nur betriebswirtschaftlich, sondern eben auch unter diesen volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten rationell eingerichtet und betrieben, dann wird in der Regel auch die geübte Steuerpraxis, ein richtiges materielles Steuerrecht vorausgesetzt, stets eine gerechte und vernünftige sein.
