

Recht im digitalen Zeitalter

Festgabe Schweizerischer Juristentag 2015 in St. Gallen

Herausgegeben im Auftrag der Rechtswissenschaftlichen Abteilung
der Universität St. Gallen von

Lukas Gschwend
Peter Hettich
Markus Müller-Chen
Benjamin Schindler
Isabelle Wildhaber



Das Kunstwerk auf dem Umschlagbild stammt von Felice Varini «Dix disques évidés plus neuf moitiés et deux quarts», 2014, Acryl und Folien. Es befindet sich im Bibliotheksgebäude der Universität St. Gallen.

Abgedruckt mit freundlicher Genehmigung des Künstlers. Das Copyright liegt bei Felice Varini und der Universität St. Gallen (HSG).

Fotografie: Hannes Thalmann

Bibliografische Information der «Deutschen Bibliothek».

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Alle Rechte, auch des Nachdrucks von Auszügen, vorbehalten. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme.

© Dike Verlag AG, Zürich/St. Gallen 2015
ISBN 978-3-03751-708-6

www.dike.ch

Von der Weihnachtsgeschichte zu den E-Taxes – eine Zeitreise der Steuererklärung

ULRICH CAVELTI

«In jener Zeit erging ein Befehl des Kaisers Augustus, dass alles Volk im ganzen Reiche aufgezeichnet werde. Dies war die erste Aufzeichnung; sie wurde durch Cyrinus, den Statthalter von Syrien, vollzogen. Und alle gingen hin, seinen Namen anzugeben, jeder in seine Stadt [...]»¹

Inhaltsübersicht

I.	Ein Blick in die Geschichte	509
1.	«Mit dem Zehnten fing es an [...]»	509
2.	Die «Steuerveranlagung» und «Selbsteinschätzung»	511
3.	Die weitere Entwicklung der Steuern und deren Erhebungen in der neueren Zeit	512
II.	Von Ulpian zum Steuerharmonisierungsgesetz	513
1.	Mitwirkungspflichten	513
a)	Des Steuerpflichtigen	513
b)	Mitwirkung Dritter	513
2.	Einheitliche Formulare	513
a)	Rechtsnatur und Verbindlichkeit der Formulare	513
b)	Zuständigkeit	515
c)	Kreisschreiben und Rechtsnatur	515
d)	Der Lohnausweis	516
3.	E-Taxes	517
4.	Schlussbetrachtungen	518

I. Ein Blick in die Geschichte

1. «Mit dem Zehnten fing es an [...]»

«Mit dem Zehnten im Lande, beides vom Samen des Landes und den Früchten der Bäume, sind des Herrn und sollen dem Herrn heilig sein.»²

¹ Lukas, 2, 1–14.

² Mose, 27, 30.

Ab dem 17. Jahrhundert waren die Steuern bereits wesentlich höher als nur der «Zehnte». Sie wuchsen schnell bis zur französischen Revolution auf die Hälfte des bäuerlichen Einkommens. Helmuth von Gerlach, der für Bismarcks Steuererklärungen dienstlich zuständige Regierungsassessor, wurde von seinem Landrat angewiesen, die Steuererklärungen Bismarcks, so unrichtig sie auch sein mochten, in keinem Fall zu beanstanden: «Das würde ihn [Bismarck] entsetzlich aufregen. Sie wissen, wie er über Steuern zahlen denkt. Warum soll man auf einen Mann wie ihn nicht diese Rücksicht nehmen. «Oben» ist man damit übrigens auch einverstanden.»³

Bereits in der Antike wurde zwischen indirekten und direkten Steuern unterschieden. Die indirekten Steuern waren sogar vorherrschend. War es doch bereits damals klar, dass es einfacher und leichter war, die indirekten Steuern zu handhaben, da diese «grobschlächtiger und primitiver», aber darum auch einfacher und leichter zu verordnen, zu handhaben und zu erheben waren. Bereits damals war es nicht einfach, Einkommens- und Vermögenssteuer-«Formulare» auszufüllen, was nicht nur den Steuerzahler, sondern auch den Fiskus beschäftigte. Einen Vorteil boten dabei die indirekten Steuern. «Verglichen damit [direkten Steuern] sind fast alle indirekten Steuern ein Kinderspiel, denn tatsächlich könnte schon ein Pennäler z.B. die Zahl der Bier- oder Sektflaschen oder die Anzahl von Zigarettenpackungen feststellen und darauf pro Flasche oder pro Packung die jeweilige fällige Bier-, Sekt- oder Zigarettensteuer erheben. [...] Die Steuereinnehmer oder die Zöllner mussten nicht einmal lesen und schreiben, sondern nur zählen können, um ihre Aufgabe zu erfüllen. Analogien zum mittelalterlichen Steuerwesen in Europa und zu dem der heutigen Entwicklungsländer lassen sich leicht feststellen. Man braucht nur die Struktur eines Landes zu erkennen, um erraten zu können, in welchem Entwicklungsstand es sich befindet.»⁴

Zur der Zeit, als Rom von einer regionalen Macht zu einer Weltmacht emporgewachsen war, war das Durch- und Nebeneinander von Steuern und Abgaben nicht wesentlich geordneter. Die Provinzen unter römischer Herrschaft mussten Abgaben zahlen, die zunächst mit der Deckung der Kriegskosten begründet wurden, aber auch der Deckung der Verwaltungskosten dienten. Die Steuererfassungen in den Provinzen waren unterschiedlich geordnet, und der Provinzstatthalter hatte wie ein König fast schrankenlose Gewalt über die Abgaben, die die Bewohner zu zahlen hatten. Abgaben dienten nicht nur dem Unterhalt von Verwaltung und Heer, sondern ebenso sehr der Deckung der Bedürfnisse des Statthalters und der Äufnung seiner Schatulle. In der Kaiserzeit des Kaisers Augustus (nach dem Jahre 31 v. Chr.)

³ SCHULZ UWE (Hrsg.), Mit dem Zehnten fing es an, Eine Kulturgeschichte der Steuer, München 1986, S. 7.

⁴ HÄUSER KARL, Opfer und Steuer, in: Uwe Schulz (Fn. 3), S. 13 ff, S. 19.

waren die Provinzen durch Auspressungen wirtschaftlich heruntergekommen und konnten die auferlegten Steuerzahlungen nicht mehr leisten. Sie wurden deshalb einer strengeren Aufsicht unterstellt und Aussenstellen des Fiskus als Finanzämter geschaffen. Da in diesen Finanzverwaltungen nur wenig Personal eingesetzt war, war der Staat auf Dienstleistungen von Pächtern angewiesen. Auch die Zollpächter sind aus der früheren Kaiserzeit Augustus' in der Gestalt der verhassten «Zöllner» des neuen Testaments bekannt.

2. Die «Steuerveranlagung» und «Selbsteinschätzung»

Dem Kaiser schien es in der Folge notwendig, die steuerliche Leistungsfähigkeit der Provinzen neu festzustellen und eine gerechtere Verteilung vorzunehmen. Dies geschah durch den Provinzzensus, eine grundsätzliche Steuerveranlagung. Wer kennt nicht den Text aus dem neuen Evangelium zur Weihnachtsgeschichte, wonach das ganze Reichsgebiet zu schätzen war.⁵ Dazu wurden ganze Provinzen kartographisch aufgenommen, die Lage der Städte, Strassen und Flüsse bestimmt, sodann die Landgebiete vermessen. Dieser Provinzzensus wiederholte sich in unregelmässigen, relativ grossen Abständen von 20 bis 30 Jahren und bedeutete einen erheblichen Eingriff in die Vermögensverhältnisse der Provinzbewohner. Dabei war die wichtigste Steuer die Grundsteuer. Im Durchschnitt lag sie bei einem Zehntel des Ertrags. Die endgültige Ausprägung des Provinzzensus geht wohl auf die Römer im Jahre 6 n. Chr. zurück, als die Provinz Judäa, wie im Weihnachtsevangelium erwähnt, erstmals eingeschätzt wurde. Dieser Provinzialzensus bildete die Grundlage der direkten Besteuerung der Untertanen. Jeder Familienvater war verpflichtet, alle Personen seines Haushalts sowie sein ganzes mobiles und immobiles Vermögen den lokalen Beauftragten des römischen Statthalters anzugeben. Was zu den Steuererklärungen geliefert werden musste, ergibt sich aus dem Corpus Iuris Civilis, wo Ulpian's Werk über den Zensus⁶ aufgenommen ist. Dort heisst es:

«In der Zensusformel ist vorgesehen, dass Landbesitz folgendermassen für die Erhebung des Zinses angegeben wird:

- Name des einzelnen Hofes: in welcher Gegend und in welcher Flur er liegt und welches die beiden nächsten Nachbarn sind
- Ackerland, das in den kommenden zehn Jahren besät wird: wie viele Morgen
- Weinberge: wie viele Weinstöcke angepflanzt sind
- Ölbaumverpflanzungen: wie viele Morgen und wie viele Bäume sie umfassen

⁵ LUKAS 2, Vers 1–14.

⁶ ULPIAN, in: Corpus Iuris Civilis, Digesta 50, 15,4 pr.

- Wiese, die in den kommenden zehn Jahren gemäht wird: wie viele Morgen
- Weide: wie viele Morgen nach überschlägiger Rechnung
- ebenso Wälder mit schlagfähigem Bestand

Der Meldepflichtige muss alles selber einschätzen.»⁷

3. Die weitere Entwicklung der Steuern und deren Erhebungen in der neueren Zeit

In seiner Darstellung des Steuerrechts hält REICH⁸ also zu Recht fest, dass die Steuererhebung keine Erfindung moderner Industriestaaten, sondern bis zum Aufkommen der Geldwirtschaft und zu den Anfängen der Staatsbildung zurückverfolgt werden kann. In der Naturalwirtschaft des frühen Mittelalters wurden gemeinschaftliche Aufgaben durch persönliche Dienstleistungen bestritten. Im Übrigen wurde der Finanzbedarf des Gemeinwesens aus den Erträgen des Domänenbesitzes der Herrschenden und einer Vielzahl von feudalen Abgaben wie Verpachtung von Regalien, Zöllen, Monopolen (Münz, Salz, Jagd usw.) gedeckt. Nebst den direkten Steuern gab es ebenfalls die indirekten Steuern in Form von Verbrauchssteuern. Mit den Kriegen des Mittelalters und insbesondere den Napoleonischen Kriegen stieg der Finanzbedarf steil an und es wurde ein eigentliches System von objektiven Ertragsteuern, «das allerdings mit einer persönlichen Einkommenssteuer noch wenig gemein hatte», geschaffen. Preussen lieferte einen wesentlichen Beitrag zur Fortentwicklung einer leistungsabhängigen Einkommenssteuer in Deutschland. Eine progressive Einkommenssteuer wurde 1891 eingeführt, 1893 kam eine Vermögenssteuer dazu.⁹ In England wurde anlässlich der Napoleonischen Kriege eine eigentliche subjektbezogene Einkommenssteuer eingeführt. Diese britische income tax führte bald einen Siegeszug durch das übrige Europa und blieb jahrzehntelang als Einkommenssteuer, ergänzt durch eine Vermögenssteuer, die Hauptsteuer des Staates.¹⁰

⁷ Text Ulpian's sowie die vorstehenden Ausführungen s. bei BAATZ DIETWULF, «Gebt dem Kaiser, was des Kaisers ist», in: Uwe Schulz (Fn. 3), 38 ff.; BRINGMANN KLAUS, Steuern und Fremdherrschaft, in: Uwe Schulz (Fn. 3), 51 ff., mit Zitat von Ulpian S. 54.

⁸ REICH MARKUS, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2012, I, Rz. 1 ff.

⁹ REICH (Fn. 7), Rz. 4.

¹⁰ REICH (Fn. 7), Rz. 4 f.

II. Von Ulpian zum Steuerharmonisierungsgesetz

1. Mitwirkungspflichten

a) Des Steuerpflichtigen

Wie oben (Ziff. I.2) ausgeführt, zählt Ulpian in der Zensusformel bereits eine umfangreiche Liste von Informationen auf, die der Steuerpflichtige bei der Erhebung des Zensus anzugeben hat. Sie dienen, ebenso wie die heutigen Angaben zur Steuererklärung, der Feststellung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Einzelnen.

Die wichtigste Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen liegt heute in der Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung (Art. 124 Abs. 1 DBG), quasi als Befehl der Obrigkeit. Eine entsprechende Formulierung fehlt indessen im StHG, ohne dass sich an der Pflicht etwas ändern würde. Die Steuererklärung ist zum einen ein amtliches Formular, das als Mittel der Massenverwaltung typische allgemeine Fragen zur Einkommens- und Vermögenssituation des Steuerpflichtigen enthält. Dazu finden sich Hilfsblätter und Fragebogen über die Einkommens- und Vermögensbestandteile, Geschäfts- oder Privatvermögen, Liegenschaftenblätter, Schuldenverzeichnisse, Listen für besondere Aufwendungen usw.¹¹

b) Mitwirkung Dritter

Auch Dritten kann eine Auskunfts- und Mitwirkungspflicht bei der Steuerveranlagung erwachsen. Die wesentlichste Form der Mitwirkungspflicht besteht für den Arbeitgeber in der Bescheinigung des Einkommens in der Form des Lohnausweises.

2. Einheitliche Formulare

a) Rechtsnatur und Verbindlichkeit der Formulare

Im Corpus Iuris Civilis ist Ulpian's Zensusformel detailliert umschrieben. Sie ist an sich vollständig. Dennoch bemerkt Ulpian, dass unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit es auch der Pflicht entspreche, Erleichterungen demjenigen zu gewähren, der aus bestimmten Gründen nicht Ertrag aus dem gesamten Umfang seines in die öffentlichen

¹¹ Vgl. dazu ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Aufl., Basel/Genf/München 2002, Art. 42 StHG Rz. 17 ff. und ZWEIFEL MARTIN/ATHANAS PETER (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 83-222, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 124 DBG Rz. 1 ff.; REICH (Fn. 7), Rz. 38 ff.

Verzeichnisse aufgenommen landwirtschaftlichen Besitzes ziehen könne. Wenn ein Teil des Feldes durch einen Erdrutsch zerstört oder Weinstöcke abgestorben seien, so könne er in diesem Ausmass vom Beauftragten für die Zensus von der Besteuerung befreit werden.¹² Es war also vorgesehen, dass unter bestimmten Umständen, wenn beispielsweise ein Teil des landwirtschaftlichen Ertrages verloren gegangen war, Steuerbefreiungen eintreten können. Auch die heutigen Formulare sehen durchaus vor, dass bei der Einschränkung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, beispielsweise in Folge Krankheit, für Unterhaltskosten usw. vermehrte Aufwendungen vom steuerbaren Einkommen zum Abzug gebracht werden können.

Was die Verbindlichkeit des Formulars im heutigen Recht anbetrifft, so sieht Art. 71 Abs. 3 StHG vor, dass für die Steuererklärung und die dazu gehörigen Beilagen für die ganze Schweiz einheitliche Formulare verwendet werden. Daraus folgt wohl im Grundsatz, dass diese Formulare verbindlich sind. Allerdings fehlt der Adressat dieser Forderung und auch wer (Bund oder Kantone) zum Erlass ermächtigt ist. «Aus der systematischen Einordnung dieses Gesetzesauftrags in Art. 71 lässt sich folgern, dass Bund und Kantone die notwendigen Formulare gemeinsam zu entwickeln und für die direkte Bundessteuer ebenso zu verwenden haben wie für die Kantonssteuer.»¹³ Die Folgen, welche einen Steuerpflichtigen treffen, der nicht ein amtliches Formular, sondern andere zweckdienliche Unterlagen einreicht, sind ebenfalls offen.

Nach ZWEIFEL¹⁴ ist die Rechtsnatur der Steuererklärung eine zweifache, nämlich eine Wissenserklärung und eine Willenserklärung. Neben der im Wissen des Steuerpflichtigen um seiner finanziellen und persönlichen Verhältnisse gründenden Darstellung der für die Veranlagung massgebenden Tatsachen enthält sie den mit einer Begründung versehenen Verfahrens Antrag des Steuerpflichtigen, mit einem bestimmten Einkommen bzw. Reingewinn veranlagt zu werden.

Auch im Altertum diene die Einheitlichkeit der Erhebungsformulare sowohl der Gewährleistung der Rechtsgleichheit als auch der einheitlichen Veranlagung der Steuern in der ganzen Provinz. Damit wurde der Willkür des Provinzstatthalters entgegengewirkt. Das harmonisierte Steuerrecht dient heute ebenso der einheitlichen Anwendung der Besteuerung in der Schweiz.

¹² Zitiert bei BRINGMANN (Fn. 6), 54.

¹³ ZIGERLIG RAINER, in: Zweifel/Athanas (Fn. 11), Art. 71 StHG Rz. 12, mit Hinweis auf REICH MARKUS, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, in: ASA 62 (1993/94), 577 ff., 597.

¹⁴ ZWEIFEL, in: Zweifel/Athanas (Fn. 11), Art. 124 DBG Rz. 26.

b) Zuständigkeit

Wie erwähnt, lässt Art. 71 Abs. 3 StHG offen, wer für den Erlass dieser Formulare zuständig ist. Es ist denn auch sachgemäss davon auszugehen, dass für die direkte Bundessteuer im Wesentlichen die Eidgenössische Steuerverwaltung zuständig ist, die Schweizerische Steuerkonferenz indessen für den Erlass der Kreisschreiben für den Vollzug der direkten kantonalen Steuern. Da die direkten Steuern bei Bund und den Kantonen horizontal und vertikal harmonisiert sein sollen, wirken die verschiedenen Steuerbehörden dabei zusammen.

Die Schweizerische Steuerkonferenz ist ein Verein, der im Jahre 1919 gegründet worden ist und dessen Mitglieder die kantonalen Steuerverwaltungen und die Eidgenössische Steuerverwaltung sind. Sie bezweckt die Koordination, die Anwendung und Weiterentwicklung des Steuerrechts unter den Kantonen und mit dem Bund. Sie ist gleichzeitig auch beratendes Organ der Finanzdirektorenkonferenz in Steuerfragen. Im Bereiche des interkantonalen Steuerrechts kann die SSK Fragen mittels Kreisschreiben regeln.¹⁵

c) Kreisschreiben und Rechtsnatur

Die Schweizerische Steuerkonferenz ist bestrebt, die Koordination und Weiterentwicklung des Steuerrechts unter den Kantonen und dem Bund mittels Kreisschreiben zu regeln. Die Frage der Verbindlichkeit der Kreisschreiben ist rechtlich wie politisch nicht unumstritten. In der Regel fehlt eine gesetzliche Grundlage zum Erlass von Kreisschreiben, Weisungen oder sogenannten Verwaltungsverordnungen. Es wird unterschieden zwischen vollzugslenkenden und organisatorischen Verwaltungsverordnungen.¹⁶ Sie sind behördenverbindlich, begründen aber in aller Regel keine Rechte und Pflichten für den Einzelnen. Sie sind nicht Rechtsquellen des Verwaltungsrechts, weshalb eine Verletzung von Verwaltungsverordnungen nicht mittels Rechtsmittel geltend gemacht werden kann. Beispielsweise ist ein Steuerpflichtiger nicht befugt, eine Steuerveranlagung wegen Verletzung der für die Steuerbehörden verbindlichen Dienstanleitungen anzufechten. Anfechtbar sind nur die Veranlagungen, mit der Begründung, die Anwendung der Verwaltungsverordnung verletze Verordnungen, Gesetze oder Verfassung.¹⁷ Das hat zur Konsequenz, dass die Gerichte grundsätzlich nicht an die Verwaltungsverordnungen gebunden sind. Sie überprüfen nur, ob die Veranlagung mit dem Steuergesetz und der Vollziehungsverordnung

¹⁵ Vgl. <www.steuerkonferenz.ch/?_Konferenz>.

¹⁶ BGE 128 I 167, 171.

¹⁷ HAEFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 128.

übereinstimmt und nicht ob die Verwaltungsverordnung als solche Recht und Gesetz entspricht. Da die Verwaltungsverordnung aber wesentlich zur Vereinheitlichung der massgebenden Praxis beiträgt, weichen die Gerichte nicht ohne Not von diesen internen Weisungen ab.¹⁸ Diese von der bundesgerichtlichen Praxis geschützte Auslegung der Verwaltungsverordnung steht allerdings in Kritik. «Die These, dass es Rechtsnormen mit blossen Innenwirkungen gebe, lässt sich kaum mehr halten. Für den Bürger ist es nicht von Belang, ob die Einzelakte, die ihn betreffen, auf einer ihn unmittelbar berechtigenden oder verpflichtenden Bestimmung oder auf einer Verwaltungsvorschrift beruhen, die nicht nur an das entscheidende Organ gerichtet oder nur diesem gegenüber verbindlich ist. Im Ergebnis wirken sich Verwaltungsanweisungen und Rechtsverordnungen für den Bürger oft gleich aus.»¹⁹ Geht man auf den Wortlaut der Zensusformel bei Ulpian zurück, so wirken die Umschreibungen für die «Ausfüllung» der Steuererklärung im römischen Reich wie eine interne Verwaltungsordnung. Sie betrifft aber den Bürger unmittelbar in seinen Rechten und Pflichten und ist deshalb als Rechtsquelle unmittelbar anzusehen.

d) Der Lohnausweis

Am besten zeigt sich die Problematik zwischen unverbindlicher Verwaltungsanweisung und rechtsverbindlicher Vollzugsverordnung am Beispiel des Lohnausweises. Die Schweizerische Steuerkonferenz und die Eidgenössische Steuerverwaltung haben zusammen eine «Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung erlassen.²⁰ In Ziff. 1 führt die Wegleitung aus, dass für das Ausfüllen des Formulars die Wegleitung verbindlich sei. Jeder Arbeitgeber ist verpflichtet, den Lohnausweis auszustellen. Darin sind sämtliche Leistungen bzw. geldwerten Vorteile zu deklarieren, die dem Arbeitnehmer im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis zugeflossen sind (Ziff. 2). Der Erlass dieser Wegleitung führte zu heftigen politischen Reaktionen im eidgenössischen und in den kantonalen Parlamenten, wo die Behauptung aufgeworfen wurde, die Steuerverwaltungen des Bundes und der Kantone würden sich als Gesetzgeber gebärden und im Steuerrecht neue Rechte und Pflichten ohne gesetzliche Grundlage begründen. In der Tat ist die Abgrenzung zwischen materiellem Steuerrecht und internen Wegleitungen nicht eindeutig und klar. So führte die Begrenzung der notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort gemäss Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG auf CHF 3'000 im Zusammenhang mit der Vorlage über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur zu einer Anpas-

¹⁸ Vgl. dazu HAEFELIN/MÜLLER/UHLMANN (Fn. 16), Rz. 128.

¹⁹ MÜLLER GEORG, Inhalt und Formen der Rechtssetzung als Problem der demokratischen Kompetenzordnung, Basel 1978, 199.

²⁰ Formular 11; <www.steuerkonferenz.ch>; <www.estv.admin.ch>.

sung der Wegleitung in Bezug auf den Privatanteil am Geschäftswagen, welcher dem Steuerpflichtigen als Lohnbestandteil aufgerechnet wird.²¹ Dass diese einheitliche Festlegung in einer Wegleitung für den betroffenen Steuerpflichtigen unmittelbar Auswirkungen auf die Höhe seines Einkommens hat, ist offensichtlich. Der Lohnausweis sprengt also den Rahmen einer blossen Verwaltungsverordnung.

Nach Art. 102 Abs. 2 DBG kann die Eidgenössische Steuerverwaltung die Verwendung bestimmter Formulare vorschreiben. Mit einer Verbindlicherklärung gestützt auf diese Delegationsnorm des Art. 102 DBG wäre die politische Diskussion um die einheitliche Anwendung des neuen Lohnausweises wohl entscheidend beeinflusst worden. Die Finanzdirektorenkonferenz hat die Einführung auf den 1. Januar 2007 grundsätzlich gutgeheissen. Allerdings hat in der Folge der Vorsteher des Eidgenössischen Finanzdepartements, Bundesrat Hans Rudolf Merz, es abgelehnt, eine Weisung wie die Wegleitung zum Lohnausweis als verbindlich zu erklären. Er begründete dies damit, dass die ESTV von dieser Möglichkeit bisher noch nie Gebrauch gemacht habe, dies aus Rücksicht auf die vom Gesetzgeber den Kantonen übertragenen Vollzugskompetenzen. Er möchte deshalb an dieser Politik nichts ändern und deshalb davon absehen, den neuen Lohnausweis verbindlich zu erklären.²² Dies hinderte die FDK in der Folge aber nicht, aufgrund eines Versuchs bei rund 150 Unternehmen des Dienstleistungssektors sowie der Industrie und des Gewerbes den Lohnausweis inklusive EDV-unterstützter Anwendung auf den 1. Januar 2007 einzuführen. Da die politischen Gemüter trotz all dieser Vorarbeiten und Zustimmungen sich nicht beruhigen liessen, wurden im Rahmen des Engagements für die administrative Entlastung der KMU die Auswirkungen des neuen Lohnausweises auf die Unternehmen in technischer, administrativer und fiskalischer Hinsicht durch das SECO untersucht. Die Resultate zeigten, dass dank dem neuen Lohnausweis eine administrative Entlastung von CHF 11,7 Mio. pro Jahr erzielt wird.²³

3. E-Taxes

Die Vereinheitlichung von Formularen, der Austausch von Informationen zwischen den einzelnen Steuerverwaltungen, die zunehmende Automatisierung im Geschäftsleben, wie die Einführung des Lohnausweises oder neuerdings die Vereinheitlichung der Lohnbuchhaltungssysteme machten den Einsatz der Informatik bei den Steuer-

²¹ Vgl. Ziff. 21 ff. der Wegleitung.

²² Schreiben Bundesrat Merz an die FDK vom 25. September 2006.

²³ <www.seco.admin.ch>.

verwaltungen für die Steuerveranlagung notwendig.²⁴ Bis Ende 2011 hat die Schweizerische Steuerkonferenz verschiedenste E-Government Projekte entwickelt: Wertschriftenverzeichniskontrolle (Bewertung), e-Wertschriften (Veranlagung), e-Lohnausweis, einheitliches Lohnmeldeverfahren, CH-Meldewesen-Steuern (Steuermeldungen zwischen den Kantonen und Bund, AHV Meldungen, Quellensteuerdaten usw.), Steuerdeklarationsdaten usw. Diese Datenaustausch-Projekte sind zwar kostenintensiv, erleichtern aber nicht nur den Steuerbehörden sondern auch den privaten Unternehmen die Administration. Auch wenn dies immer wieder bestritten oder zumindest in Zweifel gezogen wird, zeigt die Analyse des SECO, dass damit administrative Vereinfachungen und direkte Kosteneinsparungen verbunden sind. Im Kanton St. Gallen wurden die ersten Internet-Steuererklärungen 1999 und 2001a eingereicht. Seit 2002 sind die st. gallischen Steuerämter technisch und organisatorisch in der Lage, Steuererklärungen in elektronischer Form entgegenzunehmen und weiterzuverarbeiten. Dies ermöglichte es dem Steuerpflichtigen, von zu Hause aus mittels PC und Internet die Steuererklärungsprogramme auszufüllen und einzureichen. Gleichzeitig konnte der zusätzliche Aufwand der Steuerbehörden mit der Einführung der einjährigen Gegenwartsbemessung, welche die bisherige zweijährige Vergangenheitsbemessung ablöste, reduziert werden. Die schweizweit immer mehr verbreitete Vereinheitlichung der Steuererklärung zusammen mit der elektronischen Verarbeitung und dem elektronischen Datenaustausch ist heute nicht mehr wegzudenken. Während im Einführungsjahr 2001b im Kanton St. Gallen 8,8 % der Steuerpflichtigen das E-Taxes-System benutzten, waren es im Jahre 2013 bereits 49,2 % oder über 143'000 Steuerpflichtige.²⁵ Trotz fehlender Verbindlicherklärung der vereinheitlichten Formulare durch den Bund ist heute aufgrund der freiwilligen Zusammenarbeit im Rahmen der SSK die einheitliche Informatikstruktur einer der grössten Erfolge in der Umsetzung der Steuerharmonisierung und der Vereinfachung der Veranlagung.

4. Schlussbetrachtungen

Man stelle sich vor: Jeder Steuerpflichtige müsste heute jedes Jahr mit der ganzen Familie wie Maria und Josef in die Heimatstadt (Bürgerort oder Hauptort) seiner Heimatprovinz (Heimatkanton) reisen und dort seine Steuererklärung abgeben und sich einschätzen lassen – ausser die Tourismusbranche würde sich niemand freuen (auch

²⁴ Zur Vereinheitlichung des Lohnbuchhaltungssystems s. «swissdec» als zentrale Informationsplattform zur Standardisierung des elektronischen Datenaustauschs via Lohnbuchhaltungssystemen, die den Informationsaustausch zwischen Software-Anwendern, Herstellern, Unternehmen, Verbänden, Ämtern und Organisationen sicherstellen; <www.swissdec.ch/ueber_swissdec.htm>.

²⁵ Vgl. <www.steuern.sg.ch/home/sachthemen/eservices/etaxes-nutzungsdaten.html>.

damals waren die Herbergen gut gefüllt!). Die Zensusformel von Ulpian zur Einschätzung der Steuern bei Landbesitz mag zwar hilfreich gewesen sein, mit der Pflicht zur Selbsteinschätzung indessen überaus aufwendig. Nebst den Angaben zu Haus und Hof musste auch das Geschlecht und das Alter der Familienmitglieder angegeben werden zur Berechnung der Kopfsteuer und zur Feststellung der Kriegstüchtigkeit. Die Ablieferung der Abgaben nach Rom und die Meldungen der Einschätzung waren zeitaufwendig.

Der Bedarf an Informationen ist heute unermesslich und deren Sinn ist nicht immer klar und nachvollziehbar. Was im interkantonalen Verhältnis aufgrund der Steuerharmonisierung noch verständlich sein mag, sprengt aufgrund der Globalisierung im internationalen Steuerrecht jeden Rahmen. Es ist zu erahnen, dass der «Bedarf» an Informationen und deren Austausch weiter zunehmen werden, und zwar rasant. Als Stichworte seien genannt Informationsaustausch auf Anfrage, spontaner Informationsaustausch, automatischer Informationsaustausch, Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen, FATCA und dergleichen. Ohne EDV-mässige Verarbeitung wären derartige Weiterentwicklungen undenkbar.