

**Beschluss Nr. 142/2017**

Schwyz, 21. Februar 2017 / ju

Steuerkommission unabhängig machen

Beantwortung der Interpellation I 5/16

1. Wortlaut der Interpellation

Am 2. September 2016 hat Kantonsrat Christoph Weber folgende Interpellation eingereicht:

„Die kantonale Steuerkommission ist erstinstanzlich für Einsprachen von Steuerpflichtigen zuständig. Sie ist somit quasi die erste Beschwerdeinstanz. Derzeit wird die Steuerkommission nach § 126 Abs. 2 StG sowie der Weisung über die Organisation der kantonalen Steuerkommission und das kantonale Einspracheverfahren (StKW) durch den Vorsteher der Steuerverwaltung präsiert. Der Leiter der Rechtsabteilung der kantonalen Steuerverwaltung leitet das Sekretariat der Steuerkommission. Die Schlüsselfunktionen der ansonsten verwaltungsunabhängigen Steuerkommission werden also durch leitende Mitarbeiter der Steuerverwaltung ausgeübt, weshalb nicht von einer unabhängigen Beschwerdeinstanz gesprochen werden kann.

Ich bitte den Regierungsrat um die Beantwortung folgender Frage:

Wäre es nicht sinnvoll, wenn der Vorsitz und das Sekretariat der Steuerkommission aus verwaltungsunabhängigen Experten bestehen würde?

Dies würde die Unabhängigkeit und das Gewicht der Kommission erheblich stärken.

Besten Dank für die Beantwortung.“

2. Antwort des Regierungsrates

2.1 Die Steuerkommission ist die kantonale Einspracheinstanz. Als solche entscheidet sie über Einsprachen natürlicher und juristischer Personen gegen Verfügungen der kantonalen Steuerverwaltung (z.B. Veranlagungsverfügungen). Sie wird vom Regierungsrat bestellt und besteht aus dem Vorsteher der Steuerverwaltung als Präsidenten und acht weiteren Mitgliedern, die nicht

der Verwaltung angehören dürfen. Die Steuerkommission entscheidet in Abteilungen von je drei Mitgliedern (§ 126 Abs. 1 bis 3 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000, SRSZ 172.200, StG). Der Behandlung der Einsprache durch die Steuerkommission geht eine Überprüfung der angefochtenen Verfügung durch die verfügende Abteilung und deren Leitung voraus (Einspracheverfahren). Erweist sich die Einsprache als begründet oder kann mit den Einsprechern eine Einigung erzielt werden, berichtigt die Abteilung die Verfügung ohne Kostenfolge für die Einsprecher. Inhaltlich ist diese berichtigte Verfügung nicht mehr anfechtbar. Kann keine Einigung erzielt werden, wird die Einsprache zur Behandlung an die Steuerkommission überwiesen (§ 153 Abs. 1 und 3 StG). Die Steuerkommission ist in vier Abteilungen gegliedert, welche unterschiedliche Steuerbereiche beurteilen:

- Abteilung I: Unselbstständigerwerbende und Rentner;
- Abteilung II: Selbstständigerwerbende ohne Landwirtschaft;
- Abteilung III: Landwirtschaft, Grundstückgewinnsteuer und Schätzung des Grundeigentums;
- Abteilung IV: Juristische Personen, Nachsteuern, Steuerstrafen und übrige Fälle.

Der Präsident führt in allen Abteilungen den Vorsitz (Weisung des Regierungsrates vom 18. Januar 2011 über die Organisation der kantonalen Steuerkommission und das kantonale Einspracheverfahren, Steuerbuch Nr. 50.13, StKW, Ziffer 3). An den Verhandlungen und Beratungen der Steuerkommission nimmt der Sekretär (juristischer Mitarbeiter der kantonalen Steuerverwaltung) mit beratender Stimme und Antragsrecht teil (Art. 126 Abs. 4 StG). In Angelegenheiten betreffend die direkte Bundessteuer entscheidet der Vorsteher der kantonalen Steuerverwaltung allein (§ 6 der kantonalen Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 20. Dezember 1994, SRSZ 171.111, VVDBG).

2.2 Die kantonale Steuerkommission in ihrer heutigen Ausgestaltung geht auf einen politischen Kompromiss zurück, der im Mai 1988 nach langen Diskussionen über die Einsprachezuständigkeit und die Schaffung einer verwaltungsunabhängigen Steuerrekurskommission gefunden wurde. In Kraft gesetzt wurde die Neuorganisation mit einer Teilrevision des damaligen Steuergesetzes am 1. Januar 1989. Der Regierungsrat hatte 1987 im Entwurf zu einer Totalrevision des Steuergesetzes ursprünglich den Vorsteher der kantonalen Steuerverwaltung als Einspracheinstanz und eine unabhängige Steuerrekurskommission als erste Rechtsmittelinstanz vor dem Verwaltungsgericht vorgesehen. Da dies in der anschliessenden Vernehmlassung auf Kritik gestossen war, nahm der Regierungsrat im nachfolgenden Antrag an den Kantonsrat wieder davon Abstand (Beschluss Nr. 114 vom 26. Januar 1988). In den Kommissionsberatungen zur Teilrevision hielt die damalige Fraktion der Liberale Volkspartei des Kantons Schwyz am Ausbau des Rechtsmittelschutzes fest, brachte dann aber im Plenum des Kantonsrates einen Kompromissvorschlag ein, der mit kleineren Abänderungen deutlich angenommen wurde. Die Steuerkommission setzte sich bis dahin mehrheitlich aus verwaltungsinternen Mitgliedern zusammen. Neu sollte sie verwaltungsunabhängiger und der Rechtsschutz schon im Einspracheverfahren ausgebaut werden, ohne die Zutrittsschranken und die Kosten anzuheben. Seither besteht die Steuerkommission aus dem Vorsteher der Steuerverwaltung als Präsidenten und acht verwaltungsexternen Mitgliedern, die jeweils auf eine Amtsdauer von vier Jahren vom Regierungsrat gewählt werden. Das Sekretariat der Steuerkommission wird vom Rechtsdienst der kantonalen Steuerverwaltung geführt. Sachentscheide werden in Dreierbesetzung (Präsident und zwei externe Mitglieder) gefällt. Im Rahmen der Vorbereitungen zur Totalrevision des Steuergesetzes wurde das Einspracheverfahren auf Konformität mit dem Steuerharmonisierungsrecht des Bundes geprüft. Die Bestimmungen zur Steuerkommission wurden mit geringen technischen Anpassungen ins neue StG übernommen.

2.3 Die Steuerkommission hatte in den letzten fünf Jahren im Durchschnitt rund 130 Neueingänge und 146 Erledigungen zu verzeichnen. Im Jahr 2016 wurden von 63 Fällen deren 29 (46%) präsidial entschieden, d.h. vereinfacht ohne Einbezug der externen Steuerkommissionsmitglieder. Dabei handelt es sich um Einsprachen, welche insbesondere durch Rückzug, Ver-

gleich oder Nichteintreten erledigt werden konnten. In allen anderen Fällen, in denen mit den Einsprechern keine Einigung in der Sache erzielt werden konnte, entschied die Steuerkommission in der Dreierbesetzung. Der finanzielle Aufwand (externe Kosten) für die Steuerkommission betrug im Jahr 2015 rund Fr. 7000.-- und 2016 rund Fr. 6300.--.

2.4 Der Interpellant bringt vor, dass die Steuerkommission keine unabhängige Beschwerdeinstanz darstelle, und schlägt vor, deren Vorsitz und Sekretariat mit verwaltungsunabhängigen Experten zu besetzen. Konkrete Umstände oder Hinweise, weshalb eine andere Zusammensetzung besser wäre, werden nicht genannt.

2.4.1 Die Steuerkommission ist nach Gesetz eine Einspracheinstanz (§ 126 Abs. 1 StG). Einsprachen zeichnen sich dadurch aus, dass sie in der Regel von der verfügenden Behörde selbst beurteilt werden. Die Zuständigkeit geht im Falle einer Einspracheerhebung somit nicht automatisch auf eine andere Behörde über (sog. fehlender Devolutiveffekt). Wird der Einspracheentscheid angefochten, tritt das Verwaltungsgericht als übergeordnete Beschwerdeinstanz auf. Das Verwaltungsgericht war im bisherigen Verfahren nicht beteiligt und kann die Streitfrage als unabhängige Gerichtsinstanz beurteilen. Das Schwyzer Einspracheverfahren hat den speziellen Vorteil, dass die Steuerkommission, falls der Einspruchspunkt strittig bleibt, in jeder Abteilung mit zwei externen Mitgliedern entscheidet und so im Vergleich zu einem üblichen Einspracheverfahren über eine erhöhte Unabhängigkeit verfügt. Eine gänzliche Unabhängigkeit von der verfügenden Behörde ist im Einspracheverfahren auch bundesrechtlich nicht vorgesehen. Nach Art. 48 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, SR 642.14, StHG, genügt die Möglichkeit der Einspracheerhebung bei der Veranlagungsbehörde. Das Schwyzer Einspracheverfahren sieht somit eine erweiterte Einspracheinstanz vor, was für den Rechtsuchenden einen erhöhten Rechtsschutz bedeutet und ihm den Vorteil einer niederschweligen Zugänglichkeit wahrt. Eine Umgestaltung im Sinne der Interpellation würde demgegenüber dem heutigen Verfahren auf Stufe Steuerkommission den Charakter des Einspracheverfahrens nehmen.

2.4.2 Im Anschluss an das Einspracheverfahren stehen dem Einsprecher zwei weitere Rechtsmittel zur Verfügung. Zunächst die bereits erwähnte Möglichkeit der Beschwerde an das kantonale Verwaltungsgericht (§ 127 StG). Mit dieser Beschwerde können grundsätzlich alle Einwände geltend gemacht werden (§ 55 Abs. 1 Bst. a und b des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 6. Juni 1974, SRSZ 234.110, VRP), d.h. Sachverhaltsfragen (unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes) und Rechtsfragen (unrichtige Rechtsanwendung, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens). Entscheide des Verwaltungsgerichtes können wiederum beim Bundesgericht angefochten werden. Im Verfahren vor Bundesgericht können alle Rechtsverletzungen, bei Sachverhaltsfragen jedoch nur die offensichtlich unrichtige Feststellung des Sachverhaltes gerügt werden (Art. 95 und 97 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005, SR 173.110, BGG). Mit der Möglichkeit, sich an Gerichte wenden zu können, wird der Verfassungsgrundsatz der Rechtsweggarantie erfüllt (Art. 29a der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999, SR 101, BV). Dieser Grundsatz bedeutet in Steuersachen, dass die Steuerpflichtigen ihre Sache zumindest einem unabhängigen Gericht mit uneingeschränkter Überprüfungsbefugnis zur Beurteilung vorlegen können. Ein Umbau der Steuerkommission in eine vollständig verwaltungsunabhängige Rekurskommission erweist sich deshalb aus dieser Sicht nicht als nötig. Diese Funktion nimmt im Kanton Schwyz bereits das Verwaltungsgericht uneingeschränkt wahr.

2.4.3 Die Rolle der Veranlagungsbehörde (Steuerverwaltung) im Einspracheverfahren ist gesetzlich klar definiert, ebenso diejenige der Steuerkommission. Das Einspracheverfahren ist im Kanton Schwyz zweistufig ausgestaltet. Im sog. Vorverfahren prüft die veranlagende Abteilung der Steuerverwaltung die Einsprache. Dabei macht die Einsprache zuerst den Weg über den Sachbearbeiter. Bleibt die Einsprache strittig, wird die Akte verwaltungsintern zur Prüfung an die Abtei-

lungsleitung weitergeleitet. Im Durchschnitt der Jahre 2012 bis 2016 sind jeweils rund 1500 Einsprachen erhoben worden, wovon im Vorverfahren rund 1370 erledigt werden konnten. Bei durchschnittlich rund 130 Einsprachen konnte im Vorverfahren demgegenüber keine Einigung erzielt werden, weshalb diese an die Steuerkommission zur förmlichen Entscheidung weitergeleitet wurden. Die Einsprecher werden darüber orientiert, falls ihre Einsprache an die Steuerkommission weitergeleitet wird. Dieses Einsprachevorverfahren ist für die Einsprecher kostenfrei. Demgegenüber ist das Verfahren auf Stufe Steuerkommission (Hauptverfahren) kostenpflichtig nach Massgabe des Unterliegens. Dabei bewegen sich die Verfahrenskosten deutlich unter denjenigen des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens. Das Einsprachehauptverfahren ist personell vom Vorverfahren getrennt und die Steuerkommission ist dabei nicht an die Anträge und Beurteilungen der Veranlagungsbehörde gebunden (§ 154 Abs. 1 StG). Die Steuerkommission ist sich dieser besonderen, verwaltungsunabhängigeren Stellung bewusst und nimmt diese Funktion auch entsprechend wahr. Das Wirken der Steuerkommission als antragsungebundene Einspracheinstanz lässt sich aus der Anzahl von ihr gefällter (Teil-)Gutheissungen ersehen. Im Zeitraum 2012 bis 2016 wurden auf Stufe Steuerkommission insgesamt 463 Einsprachen rechtskräftig entschieden, d.h. der jeweilige Steuerkommissionsentscheid wurde nicht an eine höhere Rechtsmittelinstanz weitergezogen. Dabei wurde knapp jede vierte Einsprache zu Gunsten der Einsprecher anders als nach Antrag der Veranlagungsbehörde entschieden (Gutheissungen oder weitergehende Gutheissungen). Auf Stufe Gerichte (Verwaltungsgericht oder Bundesgericht) wurden im selben Zeitraum insgesamt 163 Fälle rechtskräftig entschieden. Nicht ganz jeder sechste Entscheid der Steuerkommission wurde im Nachgang durch ein Gericht zu Gunsten der Einsprecher bzw. Beschwerdeführer anders entschieden. Nach Ansicht des Regierungsrates zeigen diese Zahlen eindrücklich, dass mit über 90 Prozent ein sehr hoher Prozentsatz aller Einsprachen bereits im Vorverfahren einvernehmlich erledigt werden kann. Dass die von der Steuerkommission noch zu entscheidenden Einsprachen (weniger als 10 Prozent) tendenziell eher Abweisungsfälle aufweisen, ist naheliegend. Daraus allerdings abzuleiten, die Steuerkommission urteile allgemein zu verwaltungsfreundlich, ist unzutreffend. Auch auf Stufe Steuerkommission wird im Ergebnis ein Viertel aller Einsprachen abweichend vom Antrag der Veranlagungsabteilung zu Gunsten der Einsprecher entschieden.

2.4.4 In den meisten Kantonen der Zentralschweiz präsentiert sich ein ähnliches Bild. Auch Zug, Luzern und Nidwalden kennen nach der Einspracheinstanz keine verwaltungsunabhängige Rekurskommission. In Zug und Nidwalden können die Einspracheentscheide der Steuerverwaltungen direkt beim kantonalen Verwaltungsgericht angefochten werden. In Luzern verhält es sich bei Einsprachen betreffend die Veranlagung natürlicher Personen gleichermassen, bei juristischen Personen entscheidet hingegen eine aus externen Mitgliedern bestellte Steuerkommission, wobei die kantonale Steuerverwaltung das Kommissionssekretariat besorgt. Auch im Kanton Uri ist der Vorsteher der Steuerverwaltung Sekretär der mit externen Mitgliedern bestellten kantonalen Steuerkommission. Eine unabhängige Steuerrekurskommission im Sinne der Interpellation kennen nur die Kantone Obwalden und Glarus. Diese Rekurskommissionen entscheiden über Beschwerden gegen Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltungen. Ihre Entscheide sind beim kantonalen Verwaltungsgericht anfechtbar.

2.4.5 Die aktuell geltende Organisation der Steuerkommission hat auch besondere Vorteile. Sie hat sich seit der grundlegenden Neugestaltung, d.h. seit 28 Jahren, bewährt. Auch das Verwaltungsgericht hat sich 1999 in seiner Vernehmlassung zur Totalrevision des StG unter Hinweis auf die seit 1989 erhöhte Akzeptanz ausdrücklich für die Beibehaltung der Steuerkommission in ihrer heutigen Gestalt ausgesprochen. Diese ist im Vergleich mit einer verwaltungsunabhängigen Rekurskommission bzw. einem Steuergericht kostengünstig und effizient (vgl. Ziffer 2.3). Eine zwischen Veranlagungsbehörde als Einspracheinstanz und Verwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz eingeschobene zusätzliche Rechtsmittelbehörde würde dem Kanton namhafte Zusatzkosten für Personal und Infrastruktur verursachen. Darüber hinaus würde der Aufwand für Steuerpflichtige und deren Vertreter (zusätzliche Verfahrensschritte mit eigenen Prozessschriften)

erhöht und die Verfahrensdauer insgesamt verlängert. Dies würde gleichzeitig auch das Verfahren zur direkten Bundessteuer betreffen, weil – abgesehen von bestimmten Ausnahmen – nach bundesgerichtlicher Vorgabe eine Rechtsweggabelung vermieden werden muss, was bedeutet, dass das bundessteuerliche Einspracheverfahren parallel zum Verfahren betreffend kantonale Steuern durchzuführen ist. Die zusätzliche Instanz würde deshalb auch das bundessteuerliche Verfahren verlängern, verteuern und aufwendiger machen. Schliesslich kommt der Mitwirkung der Verwaltungsangehörigen im Steuerkommissionsverfahren eine wichtige „Scharnierfunktion“ zwischen Verwaltung und Justiz zu. Diese gewährleistet, dass die auch den Steuerpflichtigen zugutekommende Optik des Praxisbezugs bei der Beurteilung der Einsprachefälle gewahrt wird. Für eine mit Fachleuten besetzte unabhängige Rekurskommission wäre zudem keine genügende Geschäftsauslastung vorhanden (vgl. Ziffer 2.3 und 2.4.3).

2.4.6 Eine mit „verwaltungsunabhängigen Experten“ nebenamtlich besetzte Rekurskommission dürfte, besonders in einem Kanton mit der Grösse von Schwyz, unweigerlich (oftmals verdeckt vorhandenen) Interessenkonflikten ausgesetzt sein. Diese können im Einzelfall sogar deutlich schwerer wiegen als die Teilbesetzung der Steuerkommission mit Mitarbeitenden der kantonalen Steuerverwaltung (Vorsteher Steuerverwaltung als Präsident und Mitarbeitende des Rechtsdienstes der Steuerverwaltung als Kommissionssekretär), welche gegenüber den verwaltungsexternen Mitgliedern in der Minderzahl sind.

2.5 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Regierungsrat eine Umgestaltung des Rechtsmittelverfahrens im Sinne der Interpellation weder als erforderlich noch als sinnvoll erachtet. Die Schaffung einer verwaltungsunabhängigen Steuerrekurskommission wäre gegenüber der bisherigen Ausgestaltung des Einspracheverfahrens nicht mit ausschlaggebenden Vorteilen verbunden.

Beschluss des Regierungsrates

1. Der Vorsteher des Finanzdepartements wird beauftragt, die Antwort im Kantonsrat zu vertreten.
2. Zustellung: Mitglieder des Kantonsrates.
3. Zustellung elektronisch: Mitglieder des Regierungsrates; Staatsschreiber; Finanzdepartement; Steuerverwaltung; Sekretariat des Kantonsrates.

Im Namen des Regierungsrates:

Dr. Mathias E. Brun, Staatsschreiber

