

I. Teil: Einleitung

entscheidet die Steuerverwaltung über die Höhe der Steuerschuld und setzt den geschuldeten Steuerbetrag fest.

So einfach dieser Prozess der Rechtsanwendung auf den ersten Blick erscheint, so vielschichtig ist er in der praktischen Umsetzung: Für jeden einzelnen Fall muss der Sachverhalt festgestellt und die steuerrechtlichen Bestimmungen dazu müssen interpretiert werden. Diese Interpretation ist notwendig, damit die rechtsanwendende Person beurteilen kann, ob die Rechtsnorm auf den Sachverhalt anwendbar ist.¹¹ Abhängig von der Formulierung der Bestimmung besteht ein grösserer oder ein kleinerer Entscheidungsspielraum.¹² Eine rein rationale Entscheidung aufgrund der Rechtsnormen ist jedenfalls nicht möglich,¹³ vielmehr bedarf es einer Wertung.¹⁴ In der Rechtswissenschaft wird von einem «Wertungsspielraum»¹⁵ oder einem «Beurteilungsspielraum»¹⁶ gesprochen. Dieser Wertungsspielraum und die damit zusammenhängenden Wertungen sind Gegenstand der vorliegenden theoretischen und empirischen Untersuchung. Wie diese Arbeit zeigen wird, bleibt unklar, wie dieser Entscheidungsspielraum im Einzelfall auszufüllen ist.¹⁷ Demnach fehlt ein normatives Konzept für Wertungen in der Rechtsanwendung.

¹¹ Vgl. § 7.

¹² Vgl. zum Begriff des Entscheidungsspielraums Fn. 16.

¹³ Siehe auch SCHLUEP, *Recht und Intuition*, 253.

¹⁴ Vgl. zu Wertungen im Recht statt vieler HILGENDORF, *Werte*, 227; ENGISCH, *Einführung*, 190 f.; HÄNNI, *Gefühl*, 62. Vgl. eingehend zum Verhältnis von Wahrheit, Objektivität und Wertungen BAADE, *Wahrheit und Recht*, 568–581.

¹⁵ KRAMER/ARNET, *Juristische Methodenlehre*, 57; HÄNNI, *Gefühl*, 135.

¹⁶ LARENZ/CANARIS, *Methodenlehre*, 114. Im Folgenden wird dieser Spielraum als «Entscheidungsspielraum» bezeichnet. Verdeutlicht werden soll damit, dass die Ausfüllung dieses Spielraums nicht einzig aufgrund von Werten erfolgt. Vgl. dazu gleich im Folgenden § 2. Zur Verwendung des Begriffs «Beurteilungsspielraum» im Zusammenhang mit offenen Normen vgl. § 6 Ziff. 2.

¹⁷ Siehe dazu insb. § 7. An dieser Stelle ist anzumerken, dass die Notwendigkeit eines Handlungs- und Entscheidungsspielraums der Verwaltung in dieser Arbeit nicht infrage gestellt werden soll. Vgl. dazu MAYNTZ, *Verwaltung*, 66 f.; SCHINDLER, *Verwaltungs-ermessen*, Rz. 300–310.

§ 2 Wertungsentscheidungen in der Rechtsanwendung

In der deutschsprachigen Rechtswissenschaft wird der konkrete Vorgang, in dem die rechtsanwendende Person diese Wertung vornimmt, meist mit einer Entscheidung beschrieben, die auf dem «Rechtsgefühl»¹⁸, der «Rechtsintuition»¹⁹, dem «Judiz»²⁰ oder dem «Vorverständnis»²¹ basiert.²² Da sich die Begriffe weder decken noch eine allgemeine Definition existiert, bietet sich eine Differenzierung zwischen Konzepten des Rechtsgefühls und des Vorverständnisses an.²³ Das Rechtsgefühl wird als «spontane Stellungnahme in einem juristischen Konflikt»²⁴ beschrieben. Auf einer allgemeinen Ebene dient es laut einer Auffassung dazu, Werte festzustellen.²⁵ Andere Ansätze gehen davon aus, dass es unabhängig davon entsteht.²⁶ Dem gegenüber stehen Theorien des Vorverständnisses. Das Vorverständnis wird erlernt, also durch Erziehung, Ausbildung und Berufs- und Lebenserfahrung erlangt.²⁷ Obschon somit theoretische Ansätze zum inneren Vorgang bei Wertungen im Einzelfall existieren, fehlt es an einem Analyserahmen, der die Untersuchung subjektiver Wertungen in der Rechtsanwendung von aussen ermöglicht.

Dieser Herausforderung lässt sich auf zwei Ebenen begegnen. Aus normativer Perspektive stellt sich die Frage, welche Regeln für die Interpretation von Rechtsnormen vorliegen und welche Faktoren die Entscheidung beeinflussen sollen und dürfen. Im Hinblick auf die Rechtsanwendung geht es darum, zu untersuchen,

¹⁸ So bspw. RÜMELIN, Rechtsgefühl, 12; HÄNNI, Gefühl, 124 f., 131, m. w. H.; BIHLER, Rechtsgefühl, XVIII. Ausführlich und m. w. H. zur Behandlung des Rechtsgefühls in der Rechtstheorie BIHLER, Rechtsgefühl, 1–18.

¹⁹ So bspw. SCHLUEP, Recht und Intuition, 251.

²⁰ So bspw. KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 378.

²¹ So bspw. ESSER, Vorverständnis, 10, 136–141.

²² Ähnlich bei SCHLUEP, Recht und Intuition, 251 f.

²³ Eine ähnliche Unterscheidung nehmen auch JAN CHRISTOPH BUBLITZ und NORBERT PAULO vor. Sie verwenden dafür jedoch die Begriffe «Intuition» und «Rechtsgefühl» (BUBLITZ/PAULO, Empirische Ethik, 59).

²⁴ BIHLER, Rechtsgefühl, 59.

²⁵ HÄNNI, Gefühl, 125.

²⁶ BIHLER, Rechtsgefühl, 101.

²⁷ So bei ESSER, Vorverständnis, 10. Vgl. KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 376–383.

welche Argumente bei der Interpretation von Rechtssätzen und in der Anwendung des Rechts im Allgemeinen zulässig sind.²⁸ Dies ermöglicht eine Überprüfung der Entscheidungen auf ihre äussere Vereinbarkeit mit den rechtlichen Grundlagen.

Aus deskriptiver Perspektive stellt sich die Frage, wie die Interpretation erfolgt und welche Faktoren tatsächlich in die Entscheidung hineinspielen. Die Entscheidungsfindung in den Gerichten und der Verwaltung ist bisher nur unzureichend erforscht.²⁹ Dies liegt auch am Untersuchungsgegenstand: Während Gerichtsverhandlungen öffentlich sind, finden Urteilsberatungen hinter verschlossenen Türen statt.³⁰ Bei Verwaltungsentscheidungen besteht sogar oft keine direkte Öffentlichkeit.³¹ Zumeist tritt nur die Verwaltungsspitze nach aussen auf.³² Hinzu kommt, dass bei Gerichts- und Verwaltungsentscheidungen die Entscheidungsfindung «zu einem guten Teil im Kopf» stattfindet.³³ Sie lässt sich somit nicht von aussen beobachten. Zu den entscheidungsrelevanten Faktoren, die von aussen nicht sichtbar sind, zählen Vorurteile und Vorverständnisse,³⁴ Erfahrungen, aktueller Gemütszustand sowie persönliche Wertungen und Konsequenzen der Entscheidung.³⁵ Die deskriptive Perspektive ermöglicht es also, auch ausserrechtliche Faktoren zu berücksichtigen, die eine Entscheidung beeinflussen.

Vor diesem Hintergrund untersucht diese Arbeit die normativen Grundlagen für die Rechtsanwendung der Steuerverwaltung, stellt diese einem deskriptiven Theorieansatz für verwaltungsrechtliche Entscheidungen gegenüber und schafft damit einen Analyserahmen für den Einfluss ausserrechtlicher Faktoren auf die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung.

²⁸ Vgl. zur Bedeutung der juristischen Argumentation in der Rechtsanwendung CAVELTI, *Steuerrechtliche Argumentation*, 1–6.

²⁹ BAER, *Rechtssoziologie* (4. Aufl.), § 8 Rz. 2. Vgl. zur auf eine Randbemerkung beschränkten Erwähnung von Verwaltungsentscheidungen in der aktuellen Auflage BAER, *Rechtssoziologie*, § 8 Rz. 10.

³⁰ BAER, *Rechtssoziologie* (4. Aufl.), § 8 Rz. 2.

³¹ BAER, *Rechtssoziologie* (4. Aufl.), § 8 Rz. 2. Vgl. zum Grundsatz der Parteiöffentlichkeit TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, *Verwaltungsrecht*, Rz. 77.

³² BAER, *Rechtssoziologie* (4. Aufl.), § 8 Rz. 2.

³³ So anschaulich MORLOK, *Geleitwort*, 11.

³⁴ BAER, *Rechtssoziologie*, § 8 Rz. 31.

³⁵ BAER, *Rechtssoziologie*, § 8 Rz. 31, m. w. H.

§ 3 Aufbau der Arbeit

Im *ersten Teil* mit dem Titel «Grundlagen der Verwaltung im Steuerrecht» werden in dieser Arbeit die normativen Vorgaben für die Rechtsanwendung der Steuerverwaltung aus rechtsdogmatischer Perspektive untersucht. Dieses Kapitel dient als Ausgangs- und Referenzpunkt für die weiteren Ausführungen. Darüber hinaus wird aufgezeigt, in welchen Fällen die rechtlichen Grundlagen der Steuerverwaltung einen Entscheidungsspielraum einräumen. Zunächst werden dafür die rechtlichen Rahmenbedingungen des Verwaltungshandelns dargestellt.³⁶ Dazu gehören die Grundsätze des Verwaltungshandelns in der Bundesverfassung, die materielle Vorgaben für Verwaltungsentscheidungen machen.³⁷ Weiter zählt dazu das Verfahren zur Festsetzung der Steuerschuld.³⁸ Ein besonderes Augenmerk liegt beim Verfahren auf der Zusammenarbeit der Steuerverwaltung mit den Steuerpflichtigen bei der Feststellung des Sachverhalts sowie der rechtlichen Qualifikation dieses Sachverhalts. Ausserdem werden die wichtigsten Handlungsformen aufgezählt und erläutert, die der Steuerverwaltung zur Verfügung stehen.³⁹ Diese haben einen unterschiedlichen Bezug zur Entscheidungsfindung und zur Ausfüllung des Entscheidungsspielraums. Neben dem rechtlichen Rahmen wird der Umgang des Verwaltungsrechts mit offenen Normen aufgezeigt.⁴⁰ Offene Normen bieten der Verwaltung naturgemäss einen weiteren Entscheidungsspielraum und unterscheiden sich in verschiedener Hinsicht.

Im *zweiten Teil* mit dem Titel «Rechtsmethodische und deskriptive Perspektiven auf die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung» werden erstens die normativen Regeln der juristischen Methodenlehre für die Rechtsanwendung dargestellt.⁴¹ Diese widerspiegeln einen Konsens über den Umgang mit Rechtsnormen oder für das Vorgehen, wenn keine Rechtsnormen vorhanden sind, die auf den Sachverhalt zutreffen. Der Fokus der Ausführungen zur juristischen Methodenlehre liegt auf der Frage, inwieweit sie den Entscheidungsspielraum in der Rechtsanwendung einschränkt und wo dieser bestehen bleibt. Dieser normativen Perspektive wird in einem nächsten Schritt eine deskriptive, sozialwissenschaftliche Perspektive auf

³⁶ Vgl. § 4.

³⁷ Vgl. § 4 Ziff. 1.

³⁸ Vgl. § 4 Ziff. 2.

³⁹ Vgl. § 5.

⁴⁰ Vgl. § 6.

⁴¹ Vgl. § 7.

die Verwaltung und ihre Entscheidungen entgegengestellt.⁴² Im Zentrum dieser Ausführungen stehen das Verhältnis von Politik und Verwaltung sowie die Suche nach einer Theorie, mit der sich Entscheidungen der Verwaltung, insbesondere die Ausfüllung des Entscheidungsspielraums und Wertungen, darstellen lassen.

Im *dritten Teil* mit dem Titel «Neue Perspektiven auf Wertungsentscheidungen der Steuerverwaltung» werden die Wertungsspielräume der Steuerverwaltung in einem ersten Schritt anhand NIKLAS LUHMANNs funktional-struktureller Systemtheorie⁴³ sowie seines Ansatzes für eine Verwaltungstheorie⁴⁴ erfasst.⁴⁵ Dieser Theorieansatz ermöglicht es, die Faktoren, welche Entscheidungen der Steuerverwaltung beeinflussen, den wichtigsten Umweltsystemen der Steuerverwaltung zuzuordnen, also den Steuerpflichtigen, der Politik und dem Personal. In einem zweiten Schritt wird der Fokus auf die Praxis der Steuerverwaltung gerichtet. Dies gelingt in einer empirischen Untersuchung auf Basis von Interviews mit Steuerkommissärinnen^{46, 47}. Dabei wird überprüft, ob LUHMANNs Ansatz zu einer plausiblen Annäherung an die Wertungsentscheidungen der Steuerverwaltung führt. Weiter bietet die empirische Untersuchung die Möglichkeit, den Entscheidungsfindungsprozess der Steuerverwaltung explorativ zu untersuchen, also Aspekte zu identifizieren, die durch die Theorie nicht erfasst werden.

Die Kapitel enthalten jeweils mehrere «Zwischenergebnisse» und eine «Zusammenfassung und Schlussfolgerung». Die «Zwischenergebnisse» fassen den Inhalt eines Unterkapitels zusammen. Das Unterkapitel «Zusammenfassung und Schlussfolgerungen» dient dazu, die wesentlichen Punkte des gesamten Kapitels zu rekapitulieren und deren Relevanz für die weitere Untersuchung sowie Erkenntnisse in Bezug auf den Forschungsgegenstand zu verdeutlichen.

⁴² Vgl. § 8.

⁴³ Dazu eingehend § 9 Ziff. 1.1.

⁴⁴ Dazu eingehend § 9 Ziff. 1.2.

⁴⁵ Vgl. § 9.

⁴⁶ Hier und im Folgenden werden abwechselnd das männliche und das weibliche Geschlecht verwendet, wobei damit jeweils alle Geschlechter erfasst werden sollen.

⁴⁷ Vgl. § 10.