

III. Teil:

Rechtsmethodische und deskriptive Perspektiven auf die Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung

§ 7 Rechtsmethodische Vorgaben

Eine zentrale Schwierigkeit bei der Anwendung des Rechts ist, dass generell-abstrakte Rechtssätze auf eine konkrete Lebensrealität bezogen werden müssen.⁴⁶⁴ Ausgehend von den dargestellten rechtlichen Grundlagen der Steuerverwaltung stellt sich nun die Frage, nach welchen Regeln diese generell-abstrakten Rechtssätze auf die Lebensrealität anzuwenden sind. Grundsätzlich gilt, dass die Rechtsanwendung im Allgemeinen, spezifisch jene durch die Verwaltung, jenen Grundsätzen zu genügen hat, die in der Verfassung festgelegt sind.⁴⁶⁵ Diese Grundsätze stellen elementare Anforderungen an die rechtsanwendende Person.⁴⁶⁶ Um das entsprechende Vorgehen zu systematisieren und zu vereinheitlichen, wurde die juristische Methodenlehre entwickelt, weshalb sie hier als Methode der Rechtsanwendung verstanden wird.⁴⁶⁷ Die juristische Methodenlehre strukturiert zum einen die Rechtsanwendung und gewährleistet deren Verfassungskonformität.⁴⁶⁸ Zum anderen ermöglicht sie die Kontrolle von Entscheidungen durch Gerichte, das Parlament und die Öffentlichkeit.⁴⁶⁹

Die allgemein anerkannten Regeln der juristischen Methodenlehre gelten für die Anwendung des Verwaltungsrechts im Allgemeinen,⁴⁷⁰ ebenso für das Steuerrecht im Speziellen.⁴⁷¹ Im Vergleich mit anderen Rechtsgebieten gilt es jedoch, Besonderheiten zu beachten, die in der Natur verwaltungsrechtlicher Vorschriften liegen.⁴⁷² Dazu gehören die Entscheidungsspielräume der Verwaltung, die durch offene Normen entstehen.⁴⁷³ Im Vergleich mit gerichtlichen Verfahren ist im

⁴⁶⁴ Vgl. dazu CAVELTI, Steuerrechtliche Argumentation, Rz. 1 f.

⁴⁶⁵ Vgl. § 4 Ziff. 1.

⁴⁶⁶ Vgl. RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 704.

⁴⁶⁷ Vgl. KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 39 f.

⁴⁶⁸ Vgl. RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 649–654.

⁴⁶⁹ Vgl. RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 649–654.

⁴⁷⁰ KARLEN, Verwaltungsrecht, 119. Vgl. zu spezifischen Besonderheiten der Methode im öffentlichen Recht GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 243–250.

⁴⁷¹ LOCHER, Kommentar DBG, Vorbemerkungen Rz. 175. Siehe BGE 143 II 685 E. 4.

⁴⁷² KARLEN, Verwaltungsrecht, 119. Vgl. § 6.

⁴⁷³ Dieser Begriff wird vorliegend in Anlehnung an PETER KARLEN verwendet. Er weist darauf hin, dass Entscheidungsspielräume auch als «Verwaltungsermessen im weiteren Sinn» bezeichnet werden (KARLEN, Verwaltungsrecht, 123–128, insb. 124). Der Begriff umfasst in dieser Arbeit alle Bereiche, in denen die rechtlichen Grundlagen

Verwaltungsverfahren ausserdem die Feststellung des Sachverhalts von herausgehobener Bedeutung.⁴⁷⁴

Um aufzuzeigen, inwiefern die juristische Methodenlehre Wertungsspielräume ermöglicht und zugleich einschränkt, werden im Folgenden deren Grundlagen dargelegt. Ausgehend vom logischen Aufbau der juristischen Argumentation wird aufgezeigt, welcher Methodik die Rechtsanwendung zu folgen hat und inwiefern Wertungen der rechtsanwendenden Person eine Rolle spielen. Auf der Grundlage dieser Darstellung lässt sich sodann nachvollziehen, an welchen Stellen in normativer Hinsicht ein Entscheidungsspielraum besteht.

1. Struktur durch den Justizsyllogismus

Die Grundstruktur der Entscheidungsfindung bzw. der Argumentation in der Rechtsanwendung ergibt sich aufgrund des Syllogismus, der aus der Logik stammt.⁴⁷⁵ Gemeint ist damit eine einfache Argumentationsstruktur, bei der basierend auf zwei Prämissen ein logischer Schluss gezogen wird.⁴⁷⁶ Diese Argumentationsstruktur wird in der Rechtswissenschaft als Justizsyllogismus bezeichnet.⁴⁷⁷ Er setzt sich aus drei Teilen zusammen: Obersatz, Untersatz und Schlusssatz. Der Obersatz ergibt sich aus einem Rechtssatz. Der Untersatz enthält die Zuordnung des Sachverhalts zum Tatbestand. Im Schlusssatz wird der logische Schluss aus der Subsumtion gezogen.⁴⁷⁸ Um dies anhand eines verkürzten Beispiels zu illustrieren, eignet sich der Obersatz aus einem Gesetzesartikel, vorliegend etwa Art. 24 Bst. d DBG. Der Obersatz lautet in diesem Fall: «Steuerfrei sind: [...] die Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln.» Der Untersatz ist entsprechend: «Bei einem Stipendium handelt es sich um eine Unterstützung aus öffentlichen oder privaten Mitteln.» Basierend auf diesem Ober- und Untersatz ergibt sich der Schluss: «Ein Stipendium ist steuerfrei.» Der Justizsyllogismus dient

mehrere Entscheidungsmöglichkeiten zulassen. Insbesondere erfasst er Beurteilungs- und Ermessensspielräume. Vgl. § 6.

⁴⁷⁴ Dazu für das Steuerrecht ZWEIFEL, Sachverhaltsermittlung, 4, 5–8.

⁴⁷⁵ SCHNAPP, Logik für Juristen, 11.

⁴⁷⁶ Ausführlicher dazu SCHNAPP, Logik für Juristen, 11.

⁴⁷⁷ SCHNAPP, Logik für Juristen, 11. Auch juristischer Syllogismus genannt. Vgl. HILGENDORF/JOERDEN, Rechtsphilosophie, 241.

⁴⁷⁸ Zum Ganzen SCHNAPP, Logik für Juristen, 11; LARENZ/CANARIS, Methodenlehre, 92; RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 681–685.

damit dem logischen Beweis einer Entscheidung. Die Logik hilft, einen Entscheid auf seine Kohärenz zu analysieren und Fehlschlüsse bei der Rechtsanwendung zu verhindern.⁴⁷⁹ Darüber hinaus verleiht der Syllogismus der Argumentation bei der Rechtsanwendung Struktur und damit Transparenz.⁴⁸⁰

Auf der Basis der Logik allein lässt sich das Recht jedoch nicht anwenden, da zunächst die Begriffe verstanden werden müssen, die in den Rechtssätzen verwendet werden.⁴⁸¹ Oft sind diese aber vage oder mehrdeutig.⁴⁸² Um sie auf den Sachverhalt anzuwenden, ist dieser ausserdem aufzubereiten und die rechtlich relevanten Punkte müssen ausgewählt werden.⁴⁸³ Nicht zuletzt sind einzelne Ausdrücke immer im Kontext aller Rechtsnormen zu betrachten.⁴⁸⁴ Anhand des genannten Beispiels lässt sich nachvollziehen, dass die Schwierigkeit in der inhaltlichen Definition der «Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln» liegt. Als Konsequenz liegt der Fokus der rechtsanwendenden Person weniger auf der Logik als vielmehr auf der Zweckverwirklichung der Rechtsnorm.⁴⁸⁵ Dies bedeutet, dass sich die rechtsanwendende Person im Einzelfall vor allem mit der Bedeutung der Norm für den konkreten Lebenssachverhalt auseinandersetzen muss. Diese Frage nach der Zweckverwirklichung von Rechtsnormen ist Gegenstand der juristischen Methodenlehre i. e. S.⁴⁸⁶

⁴⁷⁹ SCHNAPP, Logik für Juristen, 11.

⁴⁸⁰ HILGENDORF/JOERDEN, Rechtsphilosophie, 232. Vgl. auch ESSER, Vorverständnis, 64.

⁴⁸¹ SCHNAPP, Logik für Juristen, 6; LARENZ/CANARIS, Methodenlehre, 94 f.; RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 691; HILGENDORF, Werturteilsproblematik, 249. Vgl. bereits RÜMELIN, Werturteile, 5. Vgl. ferner BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 223 f. Zur Rolle des «Vorverständnisses» ESSER, Vorverständnis, 48–53.

⁴⁸² SCHNAPP, Logik für Juristen, 6; LARENZ/CANARIS, Methodenlehre, 94 f.; RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 691; HILGENDORF, Werturteilsproblematik, 249. Vgl. bereits RÜMELIN, Werturteile, 5.

⁴⁸³ SCHNAPP, Logik für Juristen, 6; LARENZ/CANARIS, Methodenlehre, 94; HILGENDORF/JOERDEN, Rechtsphilosophie, 261.

⁴⁸⁴ Zum Ganzen SCHNAPP, Logik für Juristen, 6.

⁴⁸⁵ RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 682. Vgl. kritisch zur «Geringschätzung der Logik» in der Juristerei LEGE, Realität des Rechts, 419–421.

⁴⁸⁶ Vgl. SCHNAPP, Logik für Juristen, 6 f., 12.

2. Juristische Methodenlehre i.e.S.

Die juristische Methodenlehre i. e. S. ist die Lehre von den «Regeln, die der Interpret (vor allem ein Gericht) bei der Ermittlung des Sinnes von Rechtsnormen zu beachten hat».⁴⁸⁷ Der Gesetzeszweck muss ermittelt werden, um die «Offenheit der Rechtsordnung für Wertungen» zu verringern.⁴⁸⁸ Teilweise wird der juristischen Methodenlehre auch eine «vermittelnde»⁴⁸⁹ oder «dienende Funktion»⁴⁹⁰ zugeschrieben. Dies erfolgt aus der Erkenntnis, dass sie einen massgeblichen Beitrag dazu leistet, die Wertmassstäbe der Gesamtrechtsordnung zu verwirklichen.⁴⁹¹ Davon abgesehen handelt es sich bei der juristischen Methodenlehre grundsätzlich um eine rein formale Methode.⁴⁹² Dies bedeutet: Sie enthält keine «materialen Kriterien der Gerechtigkeit».⁴⁹³

Abseits davon ist festzustellen, dass die juristische Methodenlehre ihre Grundlagen in der jeweiligen Rechtsordnung hat⁴⁹⁴ und damit eine nationale Rechtsdisziplin ist.⁴⁹⁵ Aufgrund bestehender Gemeinsamkeiten, insbesondere von Ländern mit einer *Civil-Law*-Rechtsordnung, lassen sich zahlreiche Parallelen ausmachen.⁴⁹⁶ Gleichzeitig fällt auf, dass die Schweizer Methodenlehre stark von

⁴⁸⁷ KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 39. So auch RHINOW, Rechtsetzung und Methodik, 37.

⁴⁸⁸ HÄNNI, Gefühl, 58. Vgl. REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 3.

⁴⁸⁹ HÄNNI, Gefühl, 61.

⁴⁹⁰ RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 991.

⁴⁹¹ RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 991; HÄNNI, Gefühl, 61. Vgl. zur Funktion der Rechtsdogmatik insgesamt für Verwaltungsentscheidungen KREBS, Juristische Methode, 217 f.

⁴⁹² RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 993.

⁴⁹³ RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 993.

⁴⁹⁴ RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 704; LARENZ/CANARIS, Methodenlehre, 67. Bspw. im Legalitätsprinzip oder im Gleichheitsgebot. Vgl. KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 49 f.; RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 704–713; LARENZ/CANARIS, Methodenlehre, 68. Vgl. zur Verfassung als normativem Ausgangspunkt für die Auslegung HÄNNI, Präjudizienrezeption, 20–22, m. w. H. Im Vergleich zum Privatrecht hat das öffentliche Recht keine explizite Methodennorm, wie dies Art. 1 und 2 ZGB für das Privatrecht sind (vgl. aber KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 48).

⁴⁹⁵ KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 51.

⁴⁹⁶ KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 51.

jener in Deutschland beeinflusst wird.⁴⁹⁷ Diese Beobachtung gilt auch für das Steuerrecht.⁴⁹⁸ Vor diesem Hintergrund ist es angebracht, die aus Deutschland stammende Lehre soweit erforderlich im Einzelfall hinzuzuziehen.

2.1 Grundlegendes zur juristischen Methodenlehre

Die Regeln der juristischen Methodenlehre betreffen die Auslegung von Rechtsnormen, die Lückenfüllung und die Gesetzeskorrektur. Diese Dreiteilung entspricht der traditionellen Methodenlehre.⁴⁹⁹ Bezeichnet werden diese drei Stufen als Rechtsfindung *secundum legem*, *praeter legem* und *contra legem*.⁵⁰⁰ Diese Unterscheidung basiert auf der Auffassung, dass bei der Auslegung keine selbstständigen Wertungen der rechtsanwendenden Person notwendig sind. Im Gegensatz dazu müssen bei der Füllung von Lücken Wertungen getroffen werden. Diese Wertungen lassen sich aber aus dem Gesetz ableiten. Eine eigene Wertung ist demzufolge nur bei der Gesetzeskorrektur notwendig.⁵⁰¹

Inwiefern sich Auslegung und Lückenfüllung tatsächlich unterscheiden lassen, ist seit Jahren umstritten.⁵⁰² Neuerer Auffassung zufolge ist die Grenze fließend und bereits bei der «einfachen» Auslegung ist eine Wertung der rechtsanwendenden Person notwendig.⁵⁰³ Unbestritten ist hingegen, dass zwischen Auslegung und Lückenfüllung einerseits und Gesetzeskorrektur andererseits ein qualitativ bedeutender Unterschied vorliegt.⁵⁰⁴ Unabhängig von dieser theoretischen Einteilung bleibt es schwierig, den Entscheidungsspielraum zu bestimmen, den die recht-

⁴⁹⁷ Vgl. bspw. in Bezug auf die juristische Methode im Verwaltungsrecht SCHINDLER, Verwaltungsermessen, 11.

⁴⁹⁸ Vgl. bspw. in Bezug auf die Steuerumgehung LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen, 678 f. Vgl. insb. § 7 Ziff. 2.5.

⁴⁹⁹ RHINOW, Rechtsetzung und Methodik, 32–36; MATTEOTTI, Durchgriff, 79, m. w. H.; GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 353, m. w. H.

⁵⁰⁰ Siehe u. a. MATTEOTTI, Durchgriff, 80–83; EMMENEGGER/TSCHECHTER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 147.

⁵⁰¹ So LOCHER, Rechtsfindung, 77, 84, m. w. H. Vgl. GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 353. Zur Kontroverse darüber, ob die Grenze zwischen Rechtsfortbildung *secundum* und *praeter legem* beim Wortlaut gezogen wird, siehe EMMENEGGER/TSCHECHTER, Art. 1 Rz. 147–150.

⁵⁰² Ausführlich und m. w. H. GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 353. Vgl. auch § 7 Ziff. 2.3.

⁵⁰³ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 353. Für das Steuerrecht LOCHER, Rechtsfindung, 135 f.; MATTEOTTI, Durchgriff, 82 f.

⁵⁰⁴ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 353, m. w. H.; LOCHER, Rechtsfindung, 135 f.

lichen Grundlagen der entscheidenden Person ermöglichen. Wie gross dieser ist, muss mithin über eine Auslegung der bestehenden Rechtssätze ermittelt werden.⁵⁰⁵

2.2 Auslegung

Unabhängig von den Uneinigkeiten bei der Unterscheidung der einzelnen «Instrumente» der juristischen Methodenlehre muss zuerst eine Auslegung bestehender Rechtsnormen erfolgen. Grundsätzlich bedarf jeder Rechtssatz einer Auslegung.⁵⁰⁶ Dies liegt zunächst an der Vagheit und Mehrdeutigkeit der Sprache.⁵⁰⁷ Weiter ist es nicht möglich, die Bedeutung einer abstrakten Norm für alle möglichen Anwendungsfälle abzuschätzen.⁵⁰⁸ Eine weitere Schwierigkeit resultiert daraus, dass Rechtsnormen teilweise offen formuliert sind.⁵⁰⁹ Dies gilt insbesondere für das Steuerrecht, das viele offene Rechtsnormen enthält.⁵¹⁰

a. Auslegungselemente

Hinsichtlich der konkreten Regeln der Auslegung sind sich Lehre und Rechtsprechung einig, dass diese nach dem «pragmatischen Methodenpluralismus» durchgeführt wird.⁵¹¹ Dieser baut auf verschiedenen Auslegungselementen⁵¹² auf, die gleichwertig sind.⁵¹³ Zu den Auslegungselementen gehören insbesondere die

⁵⁰⁵ Vgl. mit Bezug auf die Unterscheidung zwischen Recht und Ermessen SCHINDLER, Verwaltungsermessen, Rz. 309 f., m. w. H.

⁵⁰⁶ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 220; SCHNAPP, Logik für Juristen, 9; RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 731. Vgl. MOOR, Norme et texte, Rz. 21 f. Allenfalls a. A. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 175.

⁵⁰⁷ RHINOW, Rechtsetzung und Methodik, 1; GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 220, m. w. H.; MATTEOTTI, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, 228 f.

⁵⁰⁸ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 175. So auch REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 1.

⁵⁰⁹ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 175; REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 1.

⁵¹⁰ REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 1. Vgl. zu den offenen Normen im Steuerrecht § 6 Ziff. 4.

⁵¹¹ BGE 150 IV 213 E. 1.6.2. Statt vieler HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 178; KARLEN, Verwaltungsrecht, 121; REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 6.

⁵¹² Zu Recht wird darauf hingewiesen, dass der traditionelle Begriff der verschiedenen Auslegungsmethoden unzutreffend sei. Vielmehr handle es sich um Argumente für oder gegen ein Auslegungsergebnis. Die Auslegungsmethode sei demnach ein diskursiver Prozess, bei dem sich «lediglich die Überzeugungskraft der verschiedenen Auslegungselemente» ändere (REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 6).

⁵¹³ BGE 150 IV 213 E. 1.6.2. Vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 178.

grammatikalische, die historische, die systematische und die teleologische Auslegung.⁵¹⁴ Mithilfe dieser verschiedenen Auslegungselemente soll es gelingen, den «rechtsverbindlichen Sinn» eines Rechtssatzes herzuleiten,⁵¹⁵ also die «sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis», zu fällen.⁵¹⁶ Im Folgenden wird dargestellt, wie die Auslegungselemente zusammenspielen, um eine «sachlich richtige Entscheidung» zu erreichen, wo die Regeln der juristischen Methodenlehre keine klare Entscheidung vorgeben und wann die Rechtsanwendung Wertungen der rechtsanwendenden Person voraussetzt.

(1) **Grammatikalisches Auslegungselement**

Ausgangspunkt des Auslegungsvorgangs ist stets die grammatikalische Auslegung.⁵¹⁷ Dies gilt auch bei einem scheinbar klaren Wortlaut.⁵¹⁸ Wie der Bezeichnung «grammatikalisches Auslegungselement» bereits zu entnehmen ist, umschreibt es die Auslegung nach dem Wortlaut.⁵¹⁹ Dieser Schritt zielt darauf ab, den Inhalt einer Norm direkt aus ihrem Wortlaut abzuleiten, und zwar durch eine Interpretation. Dafür ist auf die Erkenntnisse der Sprachwissenschaft zurückzugreifen.⁵²⁰ Stark vereinfacht lässt sich festhalten: Bei Fachwörtern gilt deren fachspezifischer Sinn, bei allgemein gebräuchlichen Wörtern deren Bedeutung im allgemeinen Sprachgebrauch.⁵²¹ In der Schweiz sind die drei Sprachen Italienisch, Französisch und Deutsch gleichwertig zu behandeln.⁵²² Deshalb kommt es regelmässig vor, dass der Wortlaut der Gesetze in diesen Sprachen nicht inhaltlich

⁵¹⁴ HAFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 177; REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 7–12. Vgl. § 7 Ziff. 2.2 Bst. a. Ziff. (1)–(4).

⁵¹⁵ MEIER-HAYOZ, BK ZGB 1962, Art. 1, Rz. 140, 144; LOCHER, Rechtsfindung, S. 81 f., 99 f.

⁵¹⁶ BGE 139 II 173 E. 2.1.

⁵¹⁷ BGE 149 V 224 E. 6. KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 67. Eingehend zum Wortsinn als Ausgangspunkt jedoch nicht als Grenze der Auslegung GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 255–266.

⁵¹⁸ SCHNAPP, Logik für Juristen, 8.

⁵¹⁹ BGE 149 V 224 E. 6.

⁵²⁰ Ausführlich bspw. GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 220–222, m. w. H.

⁵²¹ KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 96–98; LARENZ/CANARIS, Methodenlehre, 141–143; EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 741 f. Für eine nuancierte Herangehensweise RÜTHERS/FISCHER/BIRK, Rechtstheorie, Rz. 741 f.

⁵²² LOCHER, Rechtsfindung, 118. Vgl. etwa BGer 2C_248/2023 vom 20. September 2024, E. 4.3.1 f.

identisch ist.⁵²³ Dies hat zur Folge, dass die grammatikalische Auslegung an Bedeutung bzw. an Klarheit verliert.⁵²⁴

(2) Teleologisches Auslegungselement

Neben der Auslegung nach dem Wortlaut kommt dem teleologischen Auslegungselement eine zentrale Rolle zu.⁵²⁵ Bei diesem Auslegungsschritt geht es um den Zweck, welcher der Rechtsnorm zugrunde liegt, und die Frage, welche Aufgabe durch die Rechtsnorm erfüllt werden soll.⁵²⁶ Besonders hervorzuheben ist für die Auslegung im Steuerrecht die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise. Diese gilt heutzutage als Teil der teleologischen Auslegung.⁵²⁷ Sie kommt im Schweizer Steuerrecht immer dann zum Zug, wenn die Auslegung ergibt, dass die Rechtsnorm ihrem Sinn nach nicht an die formal-rechtliche Ausgestaltung eines Sachverhalts anknüpft, sondern an den wirtschaftlichen Vorgang.⁵²⁸ Die wirtschaftliche Betrachtungsweise konkretisiert damit die teleologische Auslegung, ergänzt diese jedoch nicht.

(3) Historisches Auslegungselement

Ein weiterer Ansatz zur Ermittlung des Normsinns ist das historische Auslegungselement. Dieses richtet den Blick auf die Entstehungsgeschichte einer Rechtsnorm. Ziel ist, den Willen des «historischen Gesetzgebers»⁵²⁹ und damit den ursprünglich angestrebten Normzweck zu ermitteln.⁵³⁰ Quellen für die historische Auslegung

⁵²³ Vgl. dazu bspw. BVGer A-1499/2023 vom 15. Mai 2024, E. 5.3.2.

⁵²⁴ LOCHER, Rechtsfindung, 118, m. w. H.

⁵²⁵ REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 7 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 179.

⁵²⁶ REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 11. Vgl. BGE 142 V 299 E. 5.1 f. Die teleologische Auslegung wird teilweise noch unterteilt in die subjektive und die objektive Auslegung. Ausführlich dazu KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 173 f.

⁵²⁷ LOCHER, Rechtsfindung, 186; REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 16; BÖCKLI, Steuerumgehung, 310. Dasselbe gilt wohl auch für das Privatrecht NOBEL, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, 467 f., m. w. H.

⁵²⁸ REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 14, m. w. H. Teilweise wird darauf hingewiesen, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise neben der Anwendungsform als Auslegungsprinzip noch eine weitere Anwendungsform hat. Demnach kommt sie bei der Beurteilung von Tatsachen zur Anwendung, indem für die Beurteilung nicht die äussere Erscheinungsform, sondern der wirtschaftliche Gehalt ausschlaggebend ist. Ausführlich dazu LOCHER, Rechtsfindung, 183; MATTEOTTI, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, 218 f.

⁵²⁹ KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 135; REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 9.

⁵³⁰ KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 135.

bieten beispielsweise die parlamentarischen Diskussionen oder die Botschaften des Bundesrates.⁵³¹ Diese «Materialien» dienen dazu, den Sinn einer Norm zu ermitteln, wobei sie für sich allein ausschlaggebend sind.⁵³²

(4) **Systematisches Auslegungselement**

Im Gegensatz zur historischen Auslegung geht es bei der systematischen Auslegung darum, eine Gesetzesnorm im Kontext der Rechtsordnung zu verstehen. Dazu zählen alle Rechtsnormen, auch die Bundesverfassung.⁵³³ Ein besonderer Anwendungsfall der systematischen Auslegung ist die verfassungskonforme Auslegung.⁵³⁴ Dieser kommt ein zentraler Stellenwert zu, da die Verfassung in der Normhierarchie an oberster Stelle steht und Widersprüche innerhalb der Rechtsordnung möglichst aufgelöst werden müssen.⁵³⁵ Das Bundesgericht wendet die verfassungskonforme Auslegung vor allem in zwei Fällen an: erstens wenn die verschiedenen Auslegungselemente zu abweichenden Resultaten führen und zwischen diesen entschieden werden muss,⁵³⁶ zweitens bei der Auslegung oder Konkretisierung von unbestimmten Rechtsbegriffen.⁵³⁷ In diesem Fall ist jenes Resultat zu wählen, das den Wertungen in der Verfassung am ehesten entspricht.⁵³⁸

⁵³¹ REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 9.

⁵³² BGE 141 II 262 E. 4.2. Vgl. zum Begriff der Materialien KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 165 f.

⁵³³ HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 117; REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 10. Illustrativ für die Anwendung der systematischen Auslegung im Steuerrecht ist bspw. BGE 143 II 8. In diesem Fall entschied das Bundesgericht, dass Bussen bei juristischen Personen nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu qualifizieren sind, da es dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung widersprechen würde, wenn durch die steuerliche Abzugsfähigkeit die finanzielle Belastung durch eine strafrechtliche Busse abgemildert würde (insb. E. 7.3).

⁵³⁴ HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 117.

⁵³⁵ HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 117 f.

⁵³⁶ BGE 149 I 2 E. 3.2.1. Vgl. HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 121 f.

⁵³⁷ BGE 140 IV 1 E. 3.2.3. Vgl. HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 122. Ein Beispiel im Steuerrecht ist BGE 140 II 248 E. 3.6.3, bei welchem das Bundesgericht das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit für die Frage hinzugezogen hat, ob ein Verlust aus dem Vorjahr im Ausland im nächsten Jahr satzbestimmend berücksichtigt werden darf (Auslegung von Art. 6 Abs. 3 DBG).

⁵³⁸ BGE 149 I 2 E. 3.2.1. Vgl. HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 122.

Im Steuerrecht haben die rechtsanwendenden Personen bzw. Behörden bei der Auslegung insbesondere die Besteuerungsgrundsätze,⁵³⁹ das Willkürverbot, die Wirtschaftsfreiheit und die Eigentumsgarantie zu beachten.⁵⁴⁰

b. Grundsatz der Gleichwertigkeit der Auslegungselemente

Die vier Auslegungselemente schaffen eine Grundlage, um eine Norm aus verschiedenen Perspektiven zu betrachten. Sie decken damit verschiedene Aspekte des Normsinns ab. Die Anwendung dieser verschiedenen Auslegungselemente kann entweder zu identischen oder zu unterschiedlichen Resultaten führen. Gleichzeitig ist zu beachten, dass die Auslegungselemente nicht miteinander konkurrieren, sondern im Sinne des Methodenpluralismus gleichwertig nebeneinanderstehen.⁵⁴¹

Führen die Auslegungselemente indes zu unterschiedlichen Resultaten, müssen sie gegeneinander abgewogen werden. Während früher teilweise noch der Wortlaut als Auslegungsgrenze für das Steuerrecht angesehen wurde,⁵⁴² besteht heute weitgehend Einigkeit darüber, dass auch im Steuerrecht der Sinn und Zweck einer Norm die Auslegungsgrenze darstellt.⁵⁴³ Ist der Wortlaut jedoch klar, so darf gemäss Bundesgericht nur davon abgewichen werden, «wenn triftige Gründe zur Annahme bestehen, dass der scheinbar klare Wortlaut nicht dem «wahren Sinn» der Norm entspricht».⁵⁴⁴ Darauf kann die Entstehungsgeschichte der Bestimmung, ihr mit der teleologischen Auslegung ermittelter Sinn oder die Betrachtung der Bestimmung im Zusammenhang mit anderen Vorschriften hindeuten.⁵⁴⁵ Zusammenfassend muss die rechtsanwendende Person entscheiden, welches Auslegungsergebnis «das sachlich überzeugendste ist und welches zur gerechtesten Lösung führt»⁵⁴⁶ bzw. welches Auslegungsergebnis «für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables, d. h. ohne unverhältnismässig grossen Ver-

⁵³⁹ REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 125; MATTEOTTI, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, 226.

⁵⁴⁰ MATTEOTTI, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, 226.

⁵⁴¹ BGE 150 IV 213 E. 1.6.2. Vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 178.

⁵⁴² So bspw. BLUMENSTEIN, Beziehungen, 225a; BLUMENSTEIN, Auslegung, 179.

⁵⁴³ REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 1, 7 f.; LOCHER, Rechtsfindung, 77 f., m. w. H. Für eine Abweichung vom Wortlaut nur unter strengen Voraussetzungen MATTEOTTI, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, 235 f.

⁵⁴⁴ BGE 140 II 129 E. 3.2. Siehe HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, 179.

⁵⁴⁵ BGE 140 II 129 E. 3.2.

⁵⁴⁶ HÄNNI, Gefühl, 61.

waltungsaufwand durchsetzbares Ergebnis am meisten Überzeugungskraft»⁵⁴⁷ hat.⁵⁴⁸

c. Wertungsbedarf bei der Auslegung

Im Rahmen der dargestellten Auslegungsschritte⁵⁴⁹ können Wertungsentscheidungen erforderlich werden. Dies gilt bereits für die Auslegung nach dem Wortlaut, die verschiedene Interpretationsmöglichkeiten bieten kann.⁵⁵⁰ Besonders deutlich zeigt sich dies bei offenen Normen.⁵⁵¹ Aber auch weniger offen formulierte Bestimmungen bedürfen einer Interpretation durch die rechtsanwendende Person und damit einer Wertung.⁵⁵²

Sodann kann der Kontext einer Rechtsnorm im Rahmen der systematischen Auslegung zu verschiedenen Resultaten führen. Entsprechend sind bei der systematischen Auslegung im Einzelfall Wertungen der rechtsanwendenden Person notwendig.⁵⁵³ Insbesondere bei der verfassungskonformen Auslegung können Verfassungsnormen und -grundsätze vorliegen, die einander widersprechen.⁵⁵⁴ Im Steuerrecht besteht beispielsweise oft ein Widerspruch zwischen dem Grundsatz der Rechtssicherheit, der beispielsweise für die Auslegung nach dem Wortlaut spricht, und dem Grundsatz der Besteuerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, der für eine sinngemäße Auslegung spricht.⁵⁵⁵

Weiter bedarf es bei der historischen Auslegung einer Wertung.⁵⁵⁶ Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Materialien als hauptsächliche Informationsquelle zum Willen des historischen Gesetzgebers oft «uneinheitlich und widersprüchlich»⁵⁵⁷

⁵⁴⁷ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 178, m. H. auf BGE 141 II 262.

⁵⁴⁸ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 178.

⁵⁴⁹ Vgl. § 7 Ziff. 2.2 Bst. a. f.

⁵⁵⁰ A. M. mit Fokus auf Werturteile der Rechtswissenschaft HILGENDORF/JOERDEN, Rechtsphilosophie, 260.

⁵⁵¹ Vgl. § 6.

⁵⁵² Vgl. § 7 Ziff. 2.2 Bst. a. Ziff. (1).

⁵⁵³ Wohl a. M. mit Fokus auf Werturteile der Rechtswissenschaft HILGENDORF/JOERDEN, Rechtsphilosophie, 260.

⁵⁵⁴ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 248.

⁵⁵⁵ So bspw. MATTEOTTI, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, 226, in Bezug auf die Anwendbarkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

⁵⁵⁶ Wohl a. M. mit Fokus auf Werturteile der Rechtswissenschaft HILGENDORF/JOERDEN, Rechtsphilosophie, 260.

⁵⁵⁷ HÄNNI, Gefühl, 59.

sind. Bei der Bewertung und Gewichtung der verschiedenen Quellen im Rahmen der historischen Auslegung kann eine Wertung somit notwendig werden.⁵⁵⁸ Abgesehen davon ist zu beachten, dass aus diesen Quellen nicht notwendigerweise die tatsächlichen Intentionen der Personen zum Ausdruck kommen. Vielmehr kann nur nachvollzogen werden, was aufgeschrieben oder anderweitig geäußert wurde.⁵⁵⁹

Nicht zuletzt bedarf es bei der teleologischen Auslegung einer Wertung durch die auslegende Person.⁵⁶⁰ Erstens ist der Zweck einer Norm nicht immer eindeutig erkennbar. Zweitens kann auch nicht immer eindeutig auf ein Auslegungsergebnis geschlossen werden, wenn der Zweck bekannt ist.⁵⁶¹

Bezogen auf alle Auslegungselemente können diese zu unterschiedlichen Resultaten führen. Dann hat die rechtsanwendende Person eine eigene Wertung vorzunehmen. Sie muss also darüber entscheiden, welche Auslegungsvariante die richtige ist.⁵⁶² An diesem Beispiel und zusammenfassend zeigt sich, dass eigene Wertungen der rechtsanwendenden Person bei allen Schritten der Auslegung eine Rolle spielen. Je nach Bestimmung kann diese Rolle grösser oder kleiner ausfallen. Bei offenen Normen ist der Entscheidungsspielraum beispielsweise grösser als bei eng formulierten Bestimmungen. Die Auslegung des Steuerrechts ist daher eine wertende Tätigkeit.⁵⁶³

2.3 Lückenfüllung

In den oben genannten Beispielen geht es um Situationen, in denen eine Norm existiert, die auf den Sachverhalt anwendbar ist. Was gilt jedoch, wenn die Auslegung der bestehenden Rechtsnormen ergibt, dass eine solche Norm fehlt? Hierbei ist wie folgt zu unterscheiden: Liegt eine «Lücke» im Sinne einer «planwidrigen Unvollständigkeit» vor, so ist die rechtsanwendende Person dazu befugt, diese Lücke

⁵⁵⁸ HÄNNI, Gefühl, 59.

⁵⁵⁹ Ausführlich dazu MATTEOTTI, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, 234.

⁵⁶⁰ HILGENDORF/JOERDEN, Rechtsphilosophie, 261.

⁵⁶¹ HÄNNI, Gefühl, 59–61.

⁵⁶² HÄNNI, Gefühl, 61; HILGENDORF/JOERDEN, Rechtsphilosophie, 261. Ausführlich zu den Versuchen einer Rationalisierung des Methodenpluralismus SCHLUEP, Recht und Intuition, 230–248. Vgl. zum Wertungsbedarf im Rahmen der Auslegung in Bezug auf die Rechtswissenschaft bspw. HILGENDORF, Werturteilsproblematik, 249.

⁵⁶³ REICH, Steuerrecht, § 6 Rz. 2. Vgl. zum Wertungserfordernis bei der Verfassungsauslegung HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 64–68.

zu schliessen.⁵⁶⁴ Von der Lücke im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit ist erstens das «qualifizierte Schweigen» des Gesetzgebers abzugrenzen.⁵⁶⁵ Ein solches liegt vor, wenn ein Sachverhalt absichtlich nicht geregelt wurde. In diesem Fall darf die Lücke nicht durch die rechtsanwendenden Behörden geschlossen werden.⁵⁶⁶ Zweitens liegt keine Lücke vor, wenn zwar eine anwendbare Norm vorhanden ist, die Anwendung jedoch zu einem Resultat führt, das nach Ansicht der rechtsanwendenden Person unpassend erscheint. Früher wurde für diesen rechtspolitischen Mangel⁵⁶⁷ der Begriff der «unechten Lücke» verwendet.⁵⁶⁸ Nach neuerer Auffassung liegt jedoch eine Lücke vor oder nicht.⁵⁶⁹

Ein überwiegender Teil der Lehre vertritt heute die Ansicht, dass auch das Verwaltungsrecht⁵⁷⁰ sowie spezifisch das Steuerrecht⁵⁷¹ Lücken haben kann. Aufgrund des strengen Legalitätsprinzips⁵⁷² geht das Bundesgericht jedoch davon aus, dass Steuerobjekte in den Steuergesetzen abschliessend geregelt sind und es unzulässig ist, in der Anwendung des Rechts zusätzliche Tatbestände zu besteuern.⁵⁷³ Es ist jedoch kein Grund erkennbar, weshalb bei Bereichen, die nicht in Art. 127 Abs. 2 BV genannt sind, beispielsweise beim Steuerverfahren, keine Lücken vor-

⁵⁶⁴ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 213, m. w. H.

⁵⁶⁵ HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 143.

⁵⁶⁶ BGE 148 V 84 E. 7.1.2. HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 109 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 202.

⁵⁶⁷ Vgl. § 7 Ziff. 2.4.

⁵⁶⁸ Ausführlich dazu EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 358–366. Die Unterscheidung hatte zum Zweck, festzulegen, wann eine Rechtsfortbildung zulässig (bei einer echten Lücke) und wann sie unzulässig ist (bei einer unechten Lücke) (EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 358–366). Die herkömmliche Unterscheidung zwischen «echten Lücken» und «unechten Lücken» ist nach heute mehrheitlich vertretener Auffassung nicht mehr sinnvoll (EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 358, 366; HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 111; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 213).

⁵⁶⁹ EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 366, sprechen von «Lücken» und «Nichtlücken». Die Praxis des Bundesgerichts ist aktuell in Bezug auf die Verwendung der echten und unechten Lücken oder der planwidrigen Unvollständigkeit noch nicht einheitlich (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 219, m. w. H.; EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 344).

⁵⁷⁰ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 201; TANQUEREL, Droit administratif, Rz. 440. TSCHANNEN/MÜLLER/KERN, Verwaltungsrecht, Rz. 577.

⁵⁷¹ LOCHER, Rechtsfindung, 86, m. w. H.; MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 103, m. w. H.

⁵⁷² Vgl. § 4 Ziff. 1.1 Bst. b.

⁵⁷³ BGE 131 II 562 E. 3.4 f. Vgl. LOCHER, Rechtsfindung, 86; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 203.

liegen können. Unabhängig davon geht es um die Frage, wo die Grenze zwischen Auslegung und Lückenfüllung gezogen wird. Dabei ist zu beachten, dass die Grenze zwischen teleologischer Auslegung und Lückenfüllung fließend und eine Unterscheidung oft kaum möglich ist.⁵⁷⁴

a. Feststellen einer Lücke

Eine Lücke liegt demnach vor, wenn das Gesetz «eine planwidrige Unvollständigkeit» aufweist.⁵⁷⁵ Von einer solchen Unvollständigkeit ist unter folgenden Umständen auszugehen: Nach dem Zweck des Gesetzes müsste eine Regelung für den Sachverhalt gegeben sein. Tatsächlich fehlt eine solche jedoch im Gesetz. Dies gilt auch für den umgekehrten Fall, wenn eine nach dem Zweck des Gesetzes gebotene Ausnahme nicht im Gesetz festgehalten ist.⁵⁷⁶ Keine Lücke im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit liegt hingegen vor, wenn eine Regelung im Gesetz vorliegt, das Resultat sich jedoch als unbefriedigend erweist. In anderen Worten können Gesetze ergänzt werden, wenn «die Gesetzesanwendung sonst zu einem Resultat führen würde, das den dem Gesetz zugrunde liegenden Wertungen widerspricht».⁵⁷⁷

b. Füllung einer Lücke

Wird eine Lücke festgestellt, ist sie in der Rechtsanwendung auszufüllen. Dabei hat die rechtsanwendende Behörde *modo legislatoris* vorzugehen.⁵⁷⁸ Die rechts-

⁵⁷⁴ EMMENEGGER/TSCHECHTER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 344, m. w. H.; HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 138; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 205.

⁵⁷⁵ HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 111; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 213, m. w. H.

⁵⁷⁶ Zum Ganzen EMMENEGGER/TSCHECHTER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 344, m. H. auf BGE 135 IV 113 E. 2.4.2 und 117 II 494 E. 6a. Vgl. HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 116; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 213.

⁵⁷⁷ HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 111, m. H. auf BGE 143 I 187 E. 3.2.

⁵⁷⁸ LOCHER, Rechtsfindung, 87; RHINOW, Rechtsetzung und Methodik, 33; KRAMER/ARNET, Juristische Methodenlehre, 227–251. Im Privatrecht wird den methodischen Vorgaben von Art. 1 ZGB folgend unterschieden zwischen Analogie, teleologischer Reduktion, Gewohnheitsrecht und Gesetzesergänzung *modo legislatoris*, die in dieser Reihenfolge zum Zuge kommen sollen. Vgl. dazu EMMENEGGER/TSCHECHTER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 435–454.

anwendende Person muss die Lücke also schliessen, indem sie generell-abstrakte Gesichtspunkte hinzuzieht – so wie wenn sie rechtsetzend tätig wäre.⁵⁷⁹ Dabei sind insbesondere die tatsächlichen Gegebenheiten, die Gerechtigkeit sowie die Rechtssicherheit beizuziehen.⁵⁸⁰ Im Gegensatz zur Gesetzgebung hat die rechtsanwendende Behörde ausserdem darauf zu achten, dass sich die neu gefundene Regel «in ein bestehendes Ganzes» einfügt.⁵⁸¹ Ergänzend hierzu wird im Privatrecht, den methodischen Vorgaben von Art. 1 ZGB folgend, unterschieden zwischen Analogie, teleologischer Reduktion, Gewohnheitsrecht und Gesetzesergänzung *modo legislatoris*.⁵⁸² Diese Instrumente sollen in dieser Reihenfolge zum Zuge kommen.⁵⁸³

c. Wertungsbedarf bei der Lückenfüllung

Wie dargelegt⁵⁸⁴ sind bei der Lückenfüllung Wertungen der rechtsanwendenden Person notwendig.⁵⁸⁵ Erstens ist eine Wertung notwendig bei der Feststellung, dass eine Lücke vorliegt.⁵⁸⁶ Zweitens kommen Wertungen bei der Entscheidung zum Einsatz, wie die Lücke ausgefüllt wird, oder bei der Errichtung eigener Regelungen.⁵⁸⁷ Das Vorgehen *modo legislatoris* gibt der Lückenfüllung zwar Anhaltspunkte für den möglichen Regelungsinhalt, gleichwohl hat die rechtsanwendende Person aus sich heraus eigene Regeln aufzustellen.

2.4 Gesetzeskorrektur

Die vorangehenden Kapitel haben gezeigt, wie Normen auszulegen sind und wie die rechtsanwendenden Behörden vorzugehen haben, wenn keine anwendbare Norm vorliegt. Fehlt eine anwendbare Norm und handelt es sich um eine «planwidrige Unvollständigkeit», so kann diese Lücke bei der Anwendung des Rechts

⁵⁷⁹ EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 438; LOCHER, Rechtsfindung, 87.

⁵⁸⁰ RHINOW, Rechtsetzung und Methodik, 33.

⁵⁸¹ RHINOW, Rechtsetzung und Methodik, 33. Siehe EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 457 f.; LOCHER, Rechtsfindung, 88.

⁵⁸² EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 376–450.

⁵⁸³ EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 376–450.

⁵⁸⁴ Vgl. § 7 Ziff. 2.3 Bst. a. f.

⁵⁸⁵ LOCHER, Rechtsfindung, 88.

⁵⁸⁶ Vgl. HANNI, Gefühl, 60, in Bezug auf die teleologische Reduktion.

⁵⁸⁷ EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 451, m. H. auf Einschränkungen in Rz. 452 f.; LOCHER, Rechtsfindung, 88.

geschlossen werden.⁵⁸⁸ Eine Lücke im Sinne einer «planwidrigen Unvollständigkeit» ist sodann vom rechtspolitischen Mangel⁵⁸⁹ abzugrenzen,⁵⁹⁰ der grundsätzlich nur von der Gesetzgeberin behoben werden kann.⁵⁹¹ Im Ausnahmefall und unter strengen Voraussetzungen lässt sich ein rechtspolitischer Mangel auch mit einer Gesetzeskorrektur beheben.⁵⁹²

a. Voraussetzungen der Gesetzeskorrektur

Grundsätzlich dürfen die rechtsanwendenden Behörden aufgrund des Legalitätsprinzips nicht von den rechtlichen Grundlagen abweichen.⁵⁹³ Eine besondere Vorrangstellung erhalten die Bundesgesetze und das Völkerrecht zusätzlich durch das Massgeblichkeitsgebot in der Bundesverfassung.⁵⁹⁴ Dieses besagt, dass alle rechtsanwendenden Behörden die Bundesgesetze und das Völkerrecht anzuwenden haben. Damit kann das Massgeblichkeitsgebot dazu führen, dass die rechtsanwendenden Behörden Bundesgesetze anzuwenden haben, obschon diese verfassungswidrig sind.⁵⁹⁵

Von diesem Grundsatz gibt es jedoch Ausnahmen: In seltenen Fällen kann eine Entscheidung abweichend von Bundesgesetzen zulässig sein.⁵⁹⁶ Wann dies der Fall ist, bleibt indes unklar.⁵⁹⁷ Die in der rechtswissenschaftlichen Literatur genannten Kriterien knüpfen an die Beurteilung jenes Resultats an, das sich aus der Anwendung

⁵⁸⁸ Vgl. § 7 Ziff. 2.3.

⁵⁸⁹ Früher «unechte Lücke». Ausführlich bspw. EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, 348–365. Vgl. auch HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 108–110. Vgl. § 7 Ziff. 2.3.

⁵⁹⁰ HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 108 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 207.

⁵⁹¹ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 207; EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 372.

⁵⁹² HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 207; EMMENEGGER/TSCHENTSCHER, BK ZGB, Art. 1 Rz. 372.

⁵⁹³ Art. 5 Abs. 1 BV. Vgl. § 4 Ziff. 1.1.

⁵⁹⁴ Art. 190 BV. Vgl. LOOSER, SGK BV, Art. 190 Rz. 5. Bei Normkorrekturen steht meist das Massgeblichkeitsgebot nach Art. 190 BV im Zentrum. Dieses ist aufgrund des hohen Grades der bundesgerichtlichen Harmonisierung auch im Hinblick auf Normkorrekturen im Steuerrecht zentral. Vgl. dazu CAVELTI/BEHNISCH, SGK BV, Art. 129 Rz. 23–32.

⁵⁹⁵ BGE 138 II 440 E. 4. LOOSER, SGK BV, Art. 190 Rz. 5.

⁵⁹⁶ A. M. allenfalls HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 130.

⁵⁹⁷ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 207.

des Auslegungsergebnisses auf den Sachverhalt ergibt.⁵⁹⁸ Diesen Auffassungen nach ist eine Gesetzeskorrektur zulässig, wenn die Anwendung einer Rechtsnorm zu einem «krass stossenden»,⁵⁹⁹ zumindest «sachlich unbefriedigenden»⁶⁰⁰ Resultat führen oder eine «grobe Verletzung des Gerechtigkeitsgedankens»⁶⁰¹ oder «völlig stossende Steuerfolgen»⁶⁰² bewirken würde.⁶⁰³ Betroffen sind mithin extreme Fälle. Deutlich wird zudem, dass diese Umschreibungen vage gehalten sind und damit einen grossen Entscheidungsspielraum offen lassen.

b. Rechtsgrundlage der Gesetzeskorrektur

Eine Gesetzeskorrektur ist demnach in Ausnahmefällen zulässig. Mit Blick auf das Legalitätsprinzip und das Massgeblichkeitsgebot ist zu erörtern, auf welche Rechtsgrundlage sich eine solche Gesetzeskorrektur stützen kann. Die neuere Lehre verweist darauf, dass andere Verfassungsartikel als das Massgeblichkeitsgebot eine Grundlage für eine Gesetzeskorrektur bieten können. Beabsichtigt wird damit, praktische Konkordanz zwischen mehreren Verfassungsartikeln herzustellen.⁶⁰⁴ Nach dieser Ansicht gilt die Massgeblichkeit der Bundesgesetze aus Art. 190 BV nicht absolut. Vielmehr steht sie neben anderen Verfassungsbestimmungen.⁶⁰⁵ Von Bedeutung ist vor allem die Notwendigkeit einer «klaren Argumentationsstruktur in der Rechtsgewinnung, welche die Möglichkeit einer Normkorrektur erst subsidiär berücksichtigt».⁶⁰⁶ Dies bedeutet, dass erst nach der Auslegung eine Gesetzeskorrektur in Erwägung gezogen werden kann.⁶⁰⁷ Allerdings sind die Voraussetzungen für die Abweichung von Art. 190 BV hoch an-

⁵⁹⁸ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 392.

⁵⁹⁹ So GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 401.

⁶⁰⁰ So HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, Rz. 109; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Verwaltungsrecht, Rz. 206.

⁶⁰¹ In Bezug auf die Anwendung des Rechtsmissbrauchsverbots HAUSHEER/AEBI-MÜLLER, BK ZGB, Art. 2 Rz. 202.

⁶⁰² LOCHER, Abschied, 169.

⁶⁰³ Ausführlich zum Auslöser von Gesetzeskorrekturen GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 392–399.

⁶⁰⁴ BIAGGINI, Richterrecht, 429; GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 368.

⁶⁰⁵ BIAGGINI, Richterrecht, 429, 439–442; GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 368.

⁶⁰⁶ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 374.

⁶⁰⁷ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 374.

gesetzt. So müsste dafür den «gegenläufigen Verfassungsgehalten direkt die Entleerung ihres Gehaltes drohen».⁶⁰⁸

Mögliche Ansatzpunkte für eine Gesetzeskorrektur sind das Willkürverbot,⁶⁰⁹ die Rechtsgleichheit und das Diskriminierungsverbot,⁶¹⁰ der Vertrauensschutz und der Grundsatz von Treu und Glauben,⁶¹¹ der Kerngehalt der Grundrechte⁶¹² sowie das Völkerrecht⁶¹³. Diese Anknüpfungspunkte müssen gegen die «Schranken der Gesetzeskorrektur» abgewogen werden, um festzustellen, ob eine Gesetzeskorrektur zulässig ist. Dazu zählen der Gesetzesvorrang und -vorbehalt sowie die Rechtssicherheit.⁶¹⁴

Dieser Ansatz der Gesetzeskorrektur ist im Steuerrecht auf Zustimmung gestossen. Während früher bezüglich Gesetzeskorrekturen oft auf das Rechtsmissbrauchsverbot nach Art. 2 Abs. 2 ZGB verwiesen wurde,⁶¹⁵ betrachtet die neuere Lehre den Kerngehalt der Grundrechte sowie das Willkürverbot als zulässige Grundlage für eine Gesetzeskorrektur.⁶¹⁶ Das Bundesgericht hält hingegen nach wie vor an der Steuerumgehungslehre fest. Nach heute vorherrschender Meinung umfasst diese Fälle, die noch zur teleologischen Auslegung gehören, wie auch Fälle, bei denen bereits eine Gesetzeskorrektur vorgenommen wird.⁶¹⁷

c. Wertungsbedarf bei der Gesetzeskorrektur

Sowohl bei der Auslegung und der Lückenfüllung als auch bei der Gesetzeskorrektur ist eine Wertung erforderlich. In hohem Masse wertend ist sogar die Entscheidung selbst, ob die Anwendung eines Gesetzes zu einem «krass stossenden» Resultat führen würde. Aufgrund des ausserordentlichen Charakters der Gesetzeskorrektur sind die Anforderungen hoch, die an diese Wertung gestellt werden. Es wird darauf hingewiesen, dass die Entscheidung nicht nach subjektiven Ge-

⁶⁰⁸ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 375.

⁶⁰⁹ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 378–385, m. w. H.

⁶¹⁰ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 386–388, m. w. H.

⁶¹¹ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 388 f., m. w. H.

⁶¹² BIAGGINI, Richterrecht, 441, m. w. H.; GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 389–391, m. w. H.

⁶¹³ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 391 f.

⁶¹⁴ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 399–410, m. w. H.

⁶¹⁵ Dazu LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen, 686, 690, m. w. H.

⁶¹⁶ MATTEOTTI, Steuergerechtigkeit, 243 f.; LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen, 690.

⁶¹⁷ Vgl. § 7 Ziff. 2.5.

rechtigkeitsvorstellungen gefällt werden darf, sondern auf gesamtgesellschaftlich geteilten, grundlegenden Gerechtigkeitsvorstellungen basieren muss.⁶¹⁸

2.5 Steuerumgehung

Neben den genannten Ansätzen der allgemeinen juristischen Methodenlehre kennt das Schweizer Steuerrecht die sogenannte Steuerumgehung. Eine Steuerumgehung liegt vor, wenn erstens die Rechtsgestaltung ungewöhnlich, absonderlich oder den wirtschaftlichen Gegebenheiten unangemessen erscheint. Zweitens muss die gewählte Rechtsgestaltung nur getroffen worden sein, um Steuern zu sparen. Drittens hat das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis zu führen. Liegen diese Voraussetzungen vor, wird die rechtliche Sachverhaltsgestaltung nicht beachtet und stattdessen von einem fiktiven wirtschaftlichen Gehalt ausgegangen, welcher der Besteuerung zugrunde gelegt wird.⁶¹⁹

Anhand der Steuerumgehung lässt sich veranschaulichen, welches zentrale Problem die Rechtsanwendung im Steuerrecht zu lösen hat. Im Kern geht es darum, dass die steuerrelevanten Tatsachen teilweise nur schwierig in einem Rechtssatz zu beschreiben sind. Dadurch kann sich die Möglichkeit ergeben, dank einer abweichenden Sachverhaltsgestaltung einer Besteuerung zu entgehen. Dies steht jedoch im Widerspruch zum Leistungsfähigkeitsprinzip. Notwendig ist ein Instrument, das den rechtsanwendenden Behörden im Einzelfall die Möglichkeit bietet, eine solche Steuereinsparung zu verhindern, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip widerspricht.

Die Idee, unerwünschte Steuereinsparungen mit dem Konzept der Steuerumgehung zu verhindern, stammt aus Deutschland.⁶²⁰ Mit mehreren Aufsätzen in den 1930er-Jahren überführte ERNST BLUMENSTEIN die Steuerumgehung ins Schweizer Steuerrecht.⁶²¹ Bereits im Jahr 1933 wendete das Bundesgericht dieses Konzept zum

⁶¹⁸ Mit Bezug zur Gesetzeskorrektur aufgrund des Willkürverbots GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 383.

⁶¹⁹ Zum Ganzen jüngst BGer 9C_41/2024 vom 26. März 2025, E. 8.2. Bereits BGE 59 I 284 ff.

⁶²⁰ Vgl. BLUMENSTEIN, Beziehungen, 228a. Vgl. mit einer rechtsvergleichenden und rechtstheoretischen Untersuchung der Steuerumgehung in Deutschland OSTERLOH-KONRAD, Steuerumgehung, passim.

⁶²¹ BLUMENSTEIN, Beziehungen, passim; BLUMENSTEIN, Auslegung, passim.

ersten Mal an.⁶²² Seitdem ist die Steuerumgehung fester Bestandteil der Schweizer Rechtsanwendung.⁶²³

a. Ernst Blumensteins Theorie der Steuerumgehung

Die Theorie der Steuerumgehung in der Schweiz geht wie gezeigt auf ERNST BLUMENSTEIN zurück.⁶²⁴ Dies machen die zahlreichen Verweise auf und Kritiken seiner Schriften besonders deutlich.⁶²⁵ Eine «Steuerumgehung» beschreibt ERNST BLUMENSTEIN als «willkürliche Änderung der steuerrechtlichen Verpflichtungen».⁶²⁶ Eine solche «willkürliche Änderung» wird durch eine bestimmte zivilrechtliche Ausgestaltung eines Tatbestands möglich. Der Wortlaut einer Bestimmung erfasst diesen also nicht mehr.⁶²⁷ Später fügte BLUMENSTEIN seinen Ausführungen hinzu, dass sich Steuerumgehungen nicht nur durch zivilrechtliche Gestaltungsformen erreichen lassen, sondern auch durch jegliche Formen tatsächlicher Ausgestaltung wirtschaftlicher Begebenheiten.⁶²⁸

(1) Zivilrechtliche Anknüpfungspunkte im Steuerrecht

ERNST BLUMENSTEIN unterscheidet grundsätzlich zwischen zwei Typen von Steuernormen: einerseits solchen, in denen der Steuergesetzgeber explizit die Anwendbarkeit zivilrechtlicher Institute vorsieht,⁶²⁹ andererseits solchen, in denen zivilrechtliche Begriffe verwendet werden, ohne dass der Gesetzgeber diesen explizit die gleiche Bedeutung wie im Zivilrecht zugeschrieben hat.⁶³⁰ Im ersten Fall sollen die zivilrechtlichen Begriffe im Steuergesetz ausschliesslich nach ihrer zivil-

⁶²² BGE 59 I 284 ff. So HEGGLIN, *Steuerumgehung*, 22 ff.; WACKERNAGEL, *Steuerumgehung*, 62 ff.; MEILI, *Steuerumgehung*, 5; TORRIONE, *Abus*, 169.

⁶²³ Statt vieler BGer 9C_349/2024 vom 21. Februar 2025, E. 7–8; BGE 131 II 627 E. 5.2.

⁶²⁴ Statt vieler vgl. LOCHER, *Abschied*, 161.

⁶²⁵ Statt vieler vgl. LOCHER, *Abschied*, 161; REARDON-KOFMEL, *Tax avoidance*, 3 f.; GÄCHTER, *Rechtsmissbrauch*, 337 f., je m. w. H.

⁶²⁶ BLUMENSTEIN, *Beziehungen*, 207a.

⁶²⁷ BLUMENSTEIN, *Beziehungen*, 224a f.

⁶²⁸ BLUMENSTEIN, *Auslegung*, 273. Als typischer Fall wird die «Zollumgehung durch Verwendung bestimmter Warenumschließung» genannt. Dabei können beispielsweise Metallzylinder mit einer Flüssigkeit gefüllt werden, die zu einem tieferen Ansatz verzollt wird. Da die Verpackung dem gleichen Zollansatz unterliegt wie der Inhalt, besteht so die Möglichkeit, Steuern zu sparen (HEGGLIN, *Steuerumgehung*, 39 f.).

⁶²⁹ BLUMENSTEIN, *Beziehungen*, 211a. So auch BLUMENSTEIN, *Auslegung*, 277.

⁶³⁰ BLUMENSTEIN, *Beziehungen*, 212a.

rechtlichen Bedeutung ausgelegt werden.⁶³¹ Im zweiten Fall liegt laut BLUMENSTEIN bloss eine Tatsachenvermutung zugunsten der zivilrechtlichen Bedeutung vor.⁶³² Diese Tatsachenvermutung ergebe sich aus der Erfahrung, sei also eine Erfahrungstatsache.⁶³³ Wichtig seien «klare Auslegungsregeln», wobei eine zivilrechtliche Tatbestandsumschreibung dies befördern könne.⁶³⁴ Eine einheitliche Begriffsdefinition erhöhe zudem die Rechtssicherheit und trage «zur Förderung einer rechtsstaatlichen Ausgestaltung der Steuergesetzgebung» bei.⁶³⁵ Dadurch werde insbesondere eine «willkürliche Auslegung» verhindert.⁶³⁶ BLUMENSTEIN vertritt also die Meinung, dass die Auslegung grundsätzlich auf den Wortlaut beschränkt sei.⁶³⁷

(2) *Notwendigkeit einer Korrekturmöglichkeit*

BLUMENSTEIN vertritt jedoch auch die Meinung, dass die zivilrechtlichen Begriffe nicht in jedem Einzelfall anwendbar seien. Vielmehr sei stets zu prüfen, ob sie sich auf die steuerrechtlichen Vorschriften übertragen liessen.⁶³⁸ Dies sei auf der Grundlage des Prinzips der Rechtsgleichheit als «juristischer Ausdruck der Steuergerechtigkeit» geboten.⁶³⁹ Eine strikte Auslegung nach dem Wortlaut könnte nach BLUMENSTEIN dazu führen, dass eine wirtschaftliche Gegebenheit, die einer Steuer unterliegen würde, nur aufgrund ihrer zivilrechtlichen Ausgestaltung nicht besteuert wird. Dies würde die Rechtsgleichheit verletzen,⁶⁴⁰ die eine «Gleichbehandlung der nämlichen wirtschaftlichen Zustände und Vorgänge» voraussetzt.⁶⁴¹

Da die zivilrechtliche Ausgestaltung frei gewählt werden kann, ist im Einzelfall zu prüfen, «ob die [...] getroffene zivilrechtliche Gestaltung ihre Veranlassung in bestimmten zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Notwendigkeiten findet, oder

⁶³¹ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 211a.

⁶³² BLUMENSTEIN, Beziehungen, 212a; BLUMENSTEIN, Auslegung, 233.

⁶³³ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 212a.

⁶³⁴ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 222a.

⁶³⁵ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 222a.

⁶³⁶ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 222a.

⁶³⁷ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 225a; BLUMENSTEIN, Auslegung, 179. Dazu auch LOCHER, Abschied, 161.

⁶³⁸ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 223a.

⁶³⁹ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 226a.

⁶⁴⁰ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 226a.

⁶⁴¹ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 226a.

ob damit lediglich steuerrechtliche Zwecke verfolgt werden».⁶⁴² Stellt sich heraus, dass tatsächlich eine nicht steuerlich motivierte Notwendigkeit bestand, so «hat sich die entscheidende Behörde an die zivilrechtliche Umschreibung des Tatbestandes zu halten und auf den normalerweise daraus resultierenden wirtschaftlichen Effekt abzustellen».⁶⁴³ Ist keine Notwendigkeit ersichtlich, so ist zu prüfen, ob die Kriterien für eine Steuerumgehung erfüllt sind.⁶⁴⁴

Bei der Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das Steuerrecht geht es nach BLUMENSTEIN also grundsätzlich um die Abwägung zwischen dem Legalitätsprinzip, das eine abschliessende Umschreibung der steuerbegründenden Tatbestände fordert,⁶⁴⁵ und der Rechtsgleichheit, die eine Gleichbehandlung wirtschaftlich gleicher Tatbestände voraussetzt.⁶⁴⁶

(3) «Ungeschriebene Generalklausel» als Notlösung

Um dieser Herausforderung zu begegnen, empfiehlt BLUMENSTEIN, eine gesetzliche Generalklausel zu schaffen.⁶⁴⁷ Diesbezüglich verweist er auf § 10 der deutschen Reichsabgabenordnung (RAO).⁶⁴⁸ Der Kern einer solchen Generalklausel liegt gemäss BLUMENSTEIN darin, dass «an Stelle einer festen gesetzlichen Umschreibung des steuerrechtlichen Tatbestands eine ermessensmässige gesetzt wird».⁶⁴⁹ Dieses Ermessen kommt den rechtsanwendenden Behörden zu.⁶⁵⁰ Wichtig sei dabei, dass der Gesetzgeber genau umschreibe, wann eine Steuerumgehung vorliege bzw. wann den rechtsanwendenden Behörden dieses Ermessen zukomme.⁶⁵¹ Andernfalls bestünde ein unbegrenztes Ermessen.⁶⁵² Er weist weiter darauf hin, dass eine gesetzliche Regelung der Steuerumgehung den Schutz der Steuerpflichtigen erhöhen würde, indem sie besondere Umstände geltend machen können, welche die ungewöhnliche rechtliche Ausgestaltung rechtfertigen.⁶⁵³

⁶⁴² BLUMENSTEIN, Auslegung, 234.

⁶⁴³ BLUMENSTEIN, Auslegung, 234.

⁶⁴⁴ BLUMENSTEIN, Auslegung, 234.

⁶⁴⁵ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 225a.

⁶⁴⁶ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 225a f.

⁶⁴⁷ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 278a; BLUMENSTEIN, Auslegung, 291.

⁶⁴⁸ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 228a.

⁶⁴⁹ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 220a.

⁶⁵⁰ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 229a.

⁶⁵¹ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 229a.

⁶⁵² BLUMENSTEIN, Beziehungen, 229a.

⁶⁵³ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 272a.

Aufgrund der fehlenden gesetzlichen Generalklausel stellt sich die Frage, ob sich Steuerumgehungen auch über die Auslegung verhindern lassen. BLUMENSTEIN bejaht dies unter bestimmten Umständen, worauf folgend näher eingegangen wird.⁶⁵⁴

(4) *Definition einer Steuerumgehung*

Die Voraussetzungen für eine Steuerumgehung entnimmt BLUMENSTEIN zunächst § 10 RAO.⁶⁵⁵ Er stellt jedoch fest, dass sich diese Kriterien auch «aus rein logischen Überlegungen»⁶⁵⁶ herleiten lassen. Die Steuerbehörden hätten zu prüfen, ob die zivilrechtliche Form eines Sachverhalts tatsächlich mit dem steuerrechtlichen Tatbestand übereinstimme.⁶⁵⁷

Erstens sei die Frage zentral, ob das wirtschaftliche Resultat mit einer anderen zivilrechtlichen Ausgestaltung hätte erreicht werden können.⁶⁵⁸ Habe die zivilrechtliche Ausgestaltung nicht nur einen steuerrechtlichen Zweck, so sei auch die steuerrechtliche Beurteilung darauf abzustellen.⁶⁵⁹ Die Gestaltungsform bei einer Steuerumgehung sei also als «eine ungewöhnliche» zu bezeichnen.⁶⁶⁰ Hierbei handelt es sich demnach um das objektive Kriterium.

Zweitens sei diese ungewöhnliche Gestaltungsform ein Indiz dafür, dass eine Absicht vorliege, Steuern zu sparen.⁶⁶¹ Dieses subjektiv geprägte Indiz könne dadurch entkräftet werden, dass die Steuerpflichtigen durch die gewählte zivilrechtliche Gestaltungsform «wesentliche Rechtsnachteile» in Kauf nähmen.⁶⁶²

Drittens liege die Rechtfertigung des effektmässigen Kriteriums einer «erheblichen» Steuereinsparung darin, dass in diesem Fall auf eine «Steuerersparnisabsicht» geschlossen werden könne.⁶⁶³ Ausserdem müsste die Erheblichkeit der Steuereinsparung im Verhältnis mit den in Kauf genommenen wirtschaftlichen Nachteilen beurteilt werden.⁶⁶⁴ Sind die genannten Steuerumgehungsmerkmale

⁶⁵⁴ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 231a–244a.

⁶⁵⁵ BLUMENSTEIN, Auslegung, 273.

⁶⁵⁶ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 240a.

⁶⁵⁷ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 238a f.

⁶⁵⁸ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 239a.

⁶⁵⁹ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 239a. Vgl. auch BLUMENSTEIN, Auslegung, 282 f.

⁶⁶⁰ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 239a.

⁶⁶¹ BLUMENSTEIN, Beziehungen, 240a.

⁶⁶² BLUMENSTEIN, Beziehungen, 240a.

⁶⁶³ BLUMENSTEIN, Auslegung, 284.

⁶⁶⁴ BLUMENSTEIN, Auslegung, 285.

erfüllt, so wird der Tatbestand nicht nach der Gestaltung beurteilt, welche die Steuerpflichtigen gewählt haben, sondern «nach demjenigen, welcher ohne diesen bestehen würde».⁶⁶⁵

b. Rezeption durch das Bundesgericht

Das Bundesgericht hat sich bei der Übernahme der Steuerumgehung nicht vertieft mit den rechtlichen Grundlagen dazu auseinandergesetzt.⁶⁶⁶ In einem Teil seiner Entscheide weist es darauf hin, dass das Vorgehen rechtsmissbräuchlich sei und daher eine Steuerumgehung sei.⁶⁶⁷ Somit ist davon auszugehen, dass das Bundesgericht das Rechtsmissbrauchsverbot als verfassungsrechtliche Grundlage der Steuerumgehungs doktrin sieht. Einem Autor zufolge erblickt das Bundesgericht in der Steuerumgehung «vereinzelt die steuerliche Ausformung des Rechtsmissbrauchsverbots und des Grundsatzes von Treu und Glauben».⁶⁶⁸

c. Kritik aus der Lehre und Ausblick

In der Lehre stösst diese Rechtsprechung des Bundesgerichts seit vielen Jahren auf Kritik.⁶⁶⁹ Eine Mehrheit vertritt die Meinung, dass in der Steuerumgehungslehre die Auslegung und die Gesetzeskorrektur miteinander vermengt würden.⁶⁷⁰ Dabei genüge das Konstrukt der Steuerumgehung weder den heutigen Anforderungen an die Auslegung noch jenen an die Gesetzeskorrektur.⁶⁷¹ Weiter wird die «Sachverhaltsfiktion» kritisiert.⁶⁷² Eine Umdeutung oder Auslegung des Tatbestands sei nicht zulässig.⁶⁷³ Durch die Subsumtion einer Sachverhaltsfiktion werde «die Brisanz des Vorgehens» nicht ersichtlich.⁶⁷⁴

⁶⁶⁵ BLUMENSTEIN, Auslegung, 285.

⁶⁶⁶ MEILI, Steuerumgehung, 11 f.; HÖHN, Steuerumgehung, 156; MATTEOTTI, Durchgriff, 175; GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 338, m. w. H.; REICH, Damoklesschwerter, 138; GLAUSER, Evasion fiscal, 11.

⁶⁶⁷ Vgl. dazu bspw. BGER 2C_171/2019 vom 11. Oktober 2019, E. 5.2.2.

⁶⁶⁸ MATTEOTTI, Durchgriff, 175 f.

⁶⁶⁹ Vgl. mit einer Übersicht LOCHER, Abschied, 162–171.

⁶⁷⁰ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 341; LOCHER, Abschied, 163–166, m. w. H.

⁶⁷¹ GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 341.

⁶⁷² Siehe NOSETTI, Steuerumgehung, 198–200; TORRIONE, Abus, 196.

⁶⁷³ HÖHN, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, 396.

⁶⁷⁴ LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen, 681 f. In anderen Ländern, die gesetzlich die «Sachverhaltsfiktion» vorsehen, habe ausserdem ein Umdenken stattgefunden und

Vereinzelt wird vorgeschlagen, in der Auslegung die bewährten Argumentationsstrukturen der Steuerumgehung beizubehalten. Allerdings sei zu unterscheiden zwischen einer «unechten Steuerumgehung» und einer «echten Steuerumgehung». Bei einer «unechten Steuerumgehung» knüpfe eine Norm nicht an zivilrechtliche Begriffe an und ein Sachverhalt könne auch mittels teleologischer Auslegung darunter subsumiert werden. In diesem Fall sei es nicht zwingend notwendig, dass alle drei Voraussetzungen für eine Steuerumgehung erfüllt seien. Bei einer «echten Steuerumgehung», wenn also eine Norm an einen zivilrechtlichen Begriff anknüpft, seien zusätzlich die allgemeinen, verfassungsrechtlichen Voraussetzungen für eine Gesetzeskorrektur einzuhalten.⁶⁷⁵

d. Wertungsbedarf bei der Steuerumgehung

Die Notwendigkeit von Wertungen in der Rechtsanwendung zeigt sich nicht zuletzt bei der Steuerumgehung. Dabei ist erstens die Qualifikation als «ungewöhnliche» Rechtsgestaltung und zweitens die Einordnung als «erhebliche» Steuerersparnis notwendig. Beide Begriffe erweisen sich als unbestimmt und müssen für die Rechtsanwendung von der rechtsanwendenden Person konkretisiert werden. Abgesehen von der fehlenden Positivierung der Anforderungen an die Steuerumgehung liegen keine weiteren Vorgaben oder Anhaltspunkte dafür vor, wie diese Begriffe konkret zu verstehen sind.⁶⁷⁶

2.6 Zwischenergebnis

Ausgehend von der logischen Struktur der juristischen Argumentation in Form eines Syllogismus⁶⁷⁷ erscheint das Vorgehen in der Rechtsanwendung als schematisch und eindeutig. Werden die einzelnen Schritte jedoch im Detail dargelegt, zeigt sich ein anderes Bild: In vielen Fällen existiert keine eindeutige Lösung. Vielmehr ist die konkrete Rechtsanwendung oft das Resultat von Wertungen, die

die Steuerumgehung werde als «Auslegungsproblem» anerkannt. In der Schweiz hingegen werde die «Sachverhaltsfiktion» noch immer von «prominenter Seite vertreten» (LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen, 680).

⁶⁷⁵ Zum Ganzen GÄCHTER, Rechtsmissbrauch, 340 f.

⁶⁷⁶ Im Gegensatz zur Einkommens- und Gewinnsteuer ist die Steuerumgehung im VStG für die Verrechnungssteuer explizit in Art. 21 Abs. 2 VStG festgehalten. Dies ändert jedoch nichts an der grossen Unbestimmtheit des Tatbestands. Dazu BAUER-BALMELLI/FISLER, Komm. VStG, Art. 21 Rz. 38.

⁶⁷⁷ Vgl. § 7 Ziff. 1.

von der rechtsanwendenden Person vorgenommen werden.⁶⁷⁸ Unklar bleibt auf der Grundlage der vorangehenden Ausführungen, worauf diese Wertungen beruhen bzw. wie diese Wertungen vorgenommen werden. Darauf wird in den folgenden Kapiteln vertieft eingegangen.

3. Diskrepanz zwischen Herstellung und Darstellung von Entscheidungen

Abgesehen von der Rolle von Wertungen in der Rechtsanwendung stellt sich die grundlegende Frage nach der Rolle der juristischen Methodenlehre im Rechtsanwendungsprozess. Bisweilen wird vorgebracht, die juristische Methode diene nur dazu, bereits vorgefasste Entscheidungen zu begründen,⁶⁷⁹ und somit seien Herstellung und Darstellung von Entscheidungen «in der Realität teilweise entkoppelt».⁶⁸⁰ Dem Grunde nach zielt diese Kritik auf den Umstand, dass die inneren Vorgänge, welche die Entscheidung der rechtsanwendenden Person massgeblich beeinflussen, von aussen nicht ohne Weiteres nachvollziehbar sind.

Besondere Brisanz gewinnt diese Problematik, wenn die rechtlichen Grundlagen mehrere divergierende Entscheidungen zulassen.⁶⁸¹ Brisant ist dies, weil hierbei der analytischen Auseinandersetzung mit der Rechtsfrage in zahlreichen Fällen ein «Bauchgefühl» vorausgeht, das heisst ein nicht analytisch herleitbarer Teil der Entscheidungsfindung.⁶⁸² Gemeint ist damit jener Vorgang, dem eine Wertung vorangeht – woraus das Problem entsteht, dass eine nicht durchweg logisch gefällte Entscheidung im Nachhinein mit reiner Logik begründet wird.⁶⁸³ Dies führt dazu, dass in der grundsätzlich logischen Herleitung Schwachstellen deutlich wer-

⁶⁷⁸ Vgl. § 7 Ziff. 2.2 Bst. c., § 7 Ziff. 2.3 Bst. c., § 7 Ziff. 2.4 Bst. c., § 7 Ziff. 2.5 Bst. d.

⁶⁷⁹ ESSER, Vorverständnis, 7; WALTER, Gesetz. An gleicher Stelle beschreibt Ersterer dies folgendermassen: «Die Praxis – und das gilt für die Tatsacheninstanzen noch deutlicher – geht nicht von doktrinären «Methoden» der Rechtsfindung aus, sondern sie benutzt sie nur, um die nach ihrem Rechts- und Sachverständnis angemessenste Entscheidung *lege artis* zu begründen.» Siehe zur Kritik auch TRUTE, Herstellung und Darstellung, einführend 294–296. Die Unterscheidung von Herstellung und Darstellung von Entscheidungen geht unter anderem auf die Arbeit NIKLAS LUHMANNs zurück (dazu TRUTE, Herstellung und Darstellung, 298–302).

⁶⁸⁰ HOFFMANN-RIEM, Methoden, 23. Siehe WALTER, Gesetz, 146.

⁶⁸¹ Vgl. WALTER, Gesetz, 140.

⁶⁸² WALTER, Gesetz, 146.

⁶⁸³ WALTER, Gesetz, 146.

den.⁶⁸⁴ Kaschiert werden diese Schwachstellen, indem jene Argumente nicht erwähnt werden, die für eine andere Interpretation oder für mehrere mögliche Interpretationen sprechen.⁶⁸⁵

In diesem Zusammenhang wird auch die Grundsatzfrage gestellt, inwiefern «Methodenehrlichkeit» herrscht. Gefordert wird dabei, dass alle entscheidungsrelevanten Faktoren aufgedeckt werden.⁶⁸⁶ Hierbei ist zu klären, ob alle relevanten Faktoren tatsächlich offengelegt werden können.⁶⁸⁷ Dagegen spricht, dass die Rechtmässigkeit von Entscheidungen allein von der argumentativen Richtigkeit der rechtlichen Begründungen abhängt.⁶⁸⁸ Demnach müssen nicht alle entscheidungsrelevanten Faktoren genannt werden, wenn sie für die Rechtmässigkeit i. e. S. nicht relevant sind.⁶⁸⁹ Gleichzeitig besteht teilweise die Möglichkeit, verschiedene Entscheidungsergebnisse gleich zu begründen. In diesen Fällen bleibt offen, wie eine Entscheidung rechtlich gesteuert wird.⁶⁹⁰ Ohne diese Frage hier abschliessend zu beantworten, lässt sich festhalten: Für die Offenlegung aller entscheidungsrelevanten Faktoren spricht, dass sie die Transparenz erhöhen. Im Hinblick auf das Verwaltungsverfahren verbessert dies die verwaltungsinterne Aufsicht und die Kontrolle durch die Öffentlichkeit.⁶⁹¹ Wichtig ist deshalb, sich mit dem «Vorverständnis»⁶⁹² bzw. den «präskriptiven Prämissen»⁶⁹³, worauf die Entscheidungen (zumindest teilweise) basieren, wissenschaftlich auseinanderzusetzen.⁶⁹⁴

Die Divergenz zwischen Herstellung und Darstellung von Entscheidungen verdeutlicht die Relevanz der Untersuchung von Wertungen in der Rechtsanwendung. Wenn Wertungen bereits eine Rolle spielen, bevor die Auslegung der bestehenden Rechtssätze ergeben hat, dass sie einen Entscheidungsspielraum für die rechtsanwendende Behörde lassen, dann gewinnen sie zusätzlich an Bedeutung.

⁶⁸⁴ WALTER, Gesetz, 146.

⁶⁸⁵ WALTER, Gesetz, 147.

⁶⁸⁶ ESSER, Vorverständnis, 15 f.

⁶⁸⁷ HOFFMANN-RIEM, Methoden, 51.

⁶⁸⁸ HOFFMANN-RIEM, Methoden, 21. Wohl auch WALTER, Gesetz, 247 f.

⁶⁸⁹ HOFFMANN-RIEM, Methoden, 51.

⁶⁹⁰ HOFFMANN-RIEM, Methoden, 23.

⁶⁹¹ HOFFMANN-RIEM, Methoden, 51.

⁶⁹² So ESSER, Vorverständnis, 10.

⁶⁹³ So HOFFMANN-RIEM, Methoden, 46.

⁶⁹⁴ ESSER, Vorverständnis, 10; HOFFMANN-RIEM, Methoden, 46.

4. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

Um den Entscheidungsspielraum bei der Rechtsanwendung zu ergründen, wurde im vorgehenden Kapitel die juristische Methodenlehre dargestellt. Diese schafft die normativen Bedingungen für die Entscheidungsfindung bei der Anwendung von Rechtsnormen. Den logischen Rahmen der Rechtsanwendung bildet der Justizsyllogismus,⁶⁹⁵ der dazu dient, den Sinn einer konkreten Norm mithilfe der verschiedenen Auslegungselemente unter Berücksichtigung des «Methodenpluralismus» zu ermitteln.⁶⁹⁶ Fehlt hingegen eine anwendbare Norm, findet eine Lückenfüllung statt.⁶⁹⁷ In Ausnahmefällen ist zudem eine Gesetzeskorrektur möglich, und zwar wenn die Anwendung eines Auslegungsergebnisses zu einem «krass stossenden Ergebnis» führen würde.⁶⁹⁸

Aus der Untersuchung dieser Bestandteile der juristischen Methodenlehre zeigt sich, dass trotz der bestehenden Vorgaben ein Entscheidungsspielraum besteht. Damit entsteht ein Einfallstor für Wertungen durch die rechtsanwendende Person.⁶⁹⁹ Die juristische Methodenlehre erfasst diese Wertungen nur unzureichend. Innerhalb des Entscheidungsspielraums im Einzelfall fehlt es demnach an einem normativen Konzept, das Wertungen vorgibt. Zudem würde es ein solches Konzept idealerweise ermöglichen, die Ausfüllung des Entscheidungsspielraums durch Wertungen zu kontrollieren. Abgesehen von dieser Lücke in Bezug auf die normativen Vorgaben für Entscheidungen stellt sich die Frage, inwiefern die juristische Methodenlehre überhaupt den tatsächlichen Entscheidungsprozess steuert und spiegelt.⁷⁰⁰

Die Diskussion um die Steuerumgehung zeigt exemplarisch die zentralen Schwierigkeiten der Steuergesetzgebung und der Anwendung des Steuerrechts.⁷⁰¹ Diese Schwierigkeiten sind Folge eines Spannungsfelds: Einerseits müssen Rechtsnormen möglichst klar und spezifisch ausformuliert sein, damit die Steuerpflichtigen die Konsequenzen ihres Handelns ableiten können. Andererseits setzt

⁶⁹⁵ Vgl. § 7 Ziff. 1.

⁶⁹⁶ Vgl. § 7 Ziff. 2.2.

⁶⁹⁷ Vgl. § 7 Ziff. 2.3.

⁶⁹⁸ Vgl. § 7 Ziff. 2.4.

⁶⁹⁹ Einschränkung lässt sich hinzufügen, dass im Einzelfall die vorzunehmende Wertung oft bereits im Vorhergehen feststeht. Dies kann sich aus verschiedenen Faktoren ergeben, beispielsweise aus Präjudizien (HÄNNI, Gefühl, 61, m. w. H.).

⁷⁰⁰ Vgl. § 7 Ziff. 3.

⁷⁰¹ Vgl. § 7 Ziff. 2.5.

das Rechtsgleichheitsgebot voraus, dass wirtschaftlich gleich geartete Sachverhalte gleich besteuert werden. Um dieses Spannungsfeld im Einzelfall aufzulösen, ist ein vergrößerter Entscheidungsspielraum der Rechtsanwendungen für die Behörde notwendig. BLUMENSTEIN wies im Einklang mit dieser Feststellung darauf hin, dass das Konzept der Steuerumgehung darauf abzielt, der rechtsanwendenden Behörde mehr Ermessen einzuräumen. Die Tatbestandsmerkmale der Steuerumgehung sollten dazu dienen, diesem Ermessen eine klare Form zu geben.⁷⁰² In der praktischen Umsetzung bleiben diese Tatbestandsmerkmale jedoch vage und unbestimmt. Den rechtsanwendenden Behörden verbleibt somit ein beachtlicher Entscheidungsspielraum.⁷⁰³

Ausgehend von diesen Erkenntnissen befasst sich das nachstehende Kapitel 9 mit einem alternativen Ansatz, der es ermöglicht, den Entscheidungsspielraum der Verwaltung – der trotz der Regeln der juristischen Methodenlehre bestehen bleibt – deskriptiv zu erfassen. Dieser Ansatz stellt die juristische Methodenlehre nicht grundsätzlich infrage. Vielmehr ermöglicht der Perspektivenwechsel neue Erkenntnisse für die Entscheidungsfindung in der Rechtsanwendung. Um die Basis für diesen frischen Blick auf das Thema zu schaffen, sind zunächst jedoch die Grundlagen der sozialwissenschaftlichen Verwaltungsforschung zu erörtern.⁷⁰⁴ Das folgende Kapitel 8 ist somit als Hinleitung und Heranführung an interdisziplinäre Ansätze zur Untersuchung der Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung zu verstehen.

⁷⁰² BLUMENSTEIN, *Beziehungen*, 229a.

⁷⁰³ Vgl. § 7 Ziff. 2.5 Bst. d.

⁷⁰⁴ Vgl. § 8.

§ 8 Verwaltungswissenschaftlicher Zugang zur Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung

Vorstehend wurde der rechtliche Rahmen für Entscheidungen der Steuerverwaltung dargelegt und untersucht, wie dieser das Handeln der Verwaltung einschränkt und leitet.⁷⁰⁵ Die Entscheidungen der Verwaltung werden durch die rechtlichen Grundlagen normativ geleitet. Gleichzeitig bieten die rechtlichen Rahmenbedingungen für sich allein keine eindeutigen normativen Vorgaben für Entscheidungen der Verwaltung. Ergänzend wurde auf die juristische Methodenlehre zurückgegriffen, welche die Rechtsanwendung strukturiert. Wertungsfragen lässt sie jedoch unberücksichtigt.⁷⁰⁶

Davon ausgehend ist zu untersuchen, welche Faktoren die Wertungen bei der Entscheidungsfindung beeinflussen. Um diese Einflussfaktoren deskriptiv zu erfassen, eignen sich verwaltungswissenschaftliche Ansätze.⁷⁰⁷ Diese schaffen einen Mehrwert, indem sie sich der Verwaltung und ihren Entscheidungen nicht auf einer normativen, sondern auf einer deskriptiven Ebene nähern. Dadurch lassen sich die verschiedenen Faktoren, die eine Entscheidung beeinflussen, sachgemäss beschreiben.

Grundsätzlich bieten sich in deskriptiver Hinsicht zwei Untersuchungsschwerpunkte an: Einerseits kann die Entscheidungsfindung ausgehend vom entscheidenden Individuum untersucht werden. Dies ist vor allem Gegenstand der Psychologie⁷⁰⁸ und der Wirtschaftswissenschaften.⁷⁰⁹ Andererseits kann die Entscheidungsfindung einer Verwaltungseinheit oder der öffentlichen Verwaltung insgesamt untersucht werden, um zu erheben, wie sich die Verwaltung in der Gesellschaft positioniert und welche Einflussfaktoren aus der Gesellschaft die Entscheidungen der Verwaltung prägen. Diese Perspektive findet sich in der Verwaltungsforschung mit politikwissenschaftlichem und soziologischem Hintergrund.⁷¹⁰

⁷⁰⁵ Vgl. § 4.

⁷⁰⁶ Vgl. § 7.

⁷⁰⁷ Vgl. eingehender zur Verwaltungswissenschaft § 8 Ziff. 1.

⁷⁰⁸ Dazu bspw. HOFER/BEARTH, Entscheidungsfindung, 1 ff.

⁷⁰⁹ Dazu bspw. TOWFIGH/PETERSEN, Ökonomische Methoden, Rz. 69–86, 493–544.

⁷¹⁰ Vgl. § 8 Ziff. 1.

Vorliegend wurde die letztgenannte Perspektive gewählt. Sie ermöglicht es, den Gesamtkontext der Entscheidungsfindung der Steuerverwaltung zu erfassen, das heisst die Einflussfaktoren auf Verwaltungsentscheidungen zu erheben, zu systematisieren und so sichtbar zu machen. Dafür wird in einem ersten Schritt dargelegt, wodurch sich der sozialwissenschaftliche Blick auf die Verwaltung auszeichnet und wie sozialwissenschaftliche Forschung sich eignet, um die rechtsdogmatische und rechtstheoretische Forschung zu ergänzen. In einem zweiten Schritt werden grundlegende und für den Untersuchungsgegenstand relevante sozialwissenschaftliche Theorieansätze der Verwaltung dargestellt. Dieses Kapitel dient juristisch geschulten Personen als Einführung in das Thema Verwaltungswissenschaften. Entsprechend werden Grundlagen dargestellt und in den Fussnoten weiterführende Literaturhinweise gegeben.

1. Verwaltungswissenschaftliche Herangehensweisen

Die öffentliche Verwaltung wird durch verschiedene Disziplinen erforscht. Neben der Staats- und Verwaltungsrechtswissenschaft⁷¹¹ beschäftigen sich auch die Verwaltungssoziologie,⁷¹² die Politikwissenschaft,⁷¹³ die Betriebs-⁷¹⁴ und Volkswirtschaftslehre⁷¹⁵ oder die Sozialpsychologie mit diesem Forschungsfeld.⁷¹⁶ Während sich der Forschungsgegenstand jeweils gleicht, unterscheiden sich die Disziplinen in ihren Schwerpunkten und ihren Methoden. Dennoch wird die Forschung zur öffentlichen Verwaltung teilweise unter dem Oberbegriff der Verwaltungswissenschaft zusammengefasst.⁷¹⁷

⁷¹¹ Vgl. dazu die Ausführungen in § 4 und § 6.

⁷¹² So etwa BOHNE, *Verwaltungswissenschaft*, 27; APELT/MÄNNLE, *Verwaltung*, passim.

⁷¹³ So etwa BOGUMIL/JANN, *Verwaltung*, 7–58.

⁷¹⁴ So etwa SCHAUER, *Öffentliche Betriebswirtschaftslehre*, 23.

⁷¹⁵ So etwa STIGLITZ/ROSENGARD, *Public Sector*, 1–25.

⁷¹⁶ WIMMER, *Dynamische Verwaltungslehre*, 129. Vgl. BOHNE, *Verwaltungswissenschaft*, 27; BOGUMIL/JANN, *Verwaltung*, passim.

⁷¹⁷ Umstritten ist jedoch, ob es sich bei der Verwaltungswissenschaft um eine eigene Disziplin handelt. Dazu bspw. SIEDENTOPF, *Verwaltungswissenschaft*, 4–7; BOHNE, *Verwaltungswissenschaft*, 28–30, m. w. H.

1.1 Normative und empirisch-analytische Theorieansätze

In der Verwaltungswissenschaft lässt sich grundsätzlich unterscheiden zwischen normativen und empirisch-analytischen Ansätzen.⁷¹⁸ Normative Theorien sehen normative Regeln vor, welchen die Verwaltung entsprechen soll. Dazu zählt die klassische staatsrechtliche Perspektive auf die Verwaltung.⁷¹⁹ Der sozialwissenschaftliche Ansatz⁷²⁰ zeichnet sich demgegenüber dadurch aus, dass er «ein theoretisches Erkenntnisinteresse»⁷²¹ verfolgt. Dabei wird versucht, «empirisch gestützte Aussagen über Kausalzusammenhänge zu machen».⁷²² Der Fokus liegt somit nicht auf der «Sollstruktur offizieller Regeln»,⁷²³ sondern auf den «abweichenden tatsächlichen sozialen Vorgängen».⁷²⁴ Formale Regeln sollen aber nicht ausser Acht gelassen werden.⁷²⁵ Sie werden als ein Bereich von mehreren betrachtet, die es zu beachten gilt, wenn soziale Vorgänge untersucht werden.⁷²⁶ Konkret machen diese

⁷¹⁸ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 68.

⁷¹⁹ Für empirische Forschung in der Rechtswissenschaft wird auch der Begriff «Rechtstatsachenforschung» verwendet. Je nach Auslegung dieses Begriffs könnte die vorliegende Arbeit auch als Rechtstatsachenforschung bezeichnet werden, worauf aufgrund der Unbestimmtheit des Begriffs aber verzichtet wird (vgl. dazu BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 37; BAER, Rechtssoziologie, § 2 Rz. 61–71).

20 Umstritten ist, ob es einen massgeblichen Unterschied gibt in der politikwissenschaftlichen und der soziologischen Herangehensweise an die Verwaltungswissenschaft. Einige vertreten die Meinung, dass sich die Politikwissenschaft und die Soziologie in ihrem Herangehen bzw. ihrem Fokus unterscheiden würden (so im Wesentlichen BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 27). Die Politikwissenschaft untersuche demnach «die öffentliche Verwaltung als Teil des politischen Prozesses und politischer Institutionen sowie Fragen der politischen Macht und der demokratischen Legitimation der öffentlichen Verwaltung» (BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 27). Die Soziologie befasse sich mit «Organisation und Entscheidungsprozessen der öffentlichen Verwaltung und ihren Beziehungen zum gesellschaftlichen System» (BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 27). Dagegen wenden einige ein, dass es keinen systematischen Unterschied zwischen Soziologie, Verwaltungswissenschaft und Politikwissenschaft gebe. Daher biete es sich an, von einem sozialwissenschaftlichen Ansatz zu sprechen (MAYNTZ, Verwaltung, 2). Aufgrund der unklaren Unterscheidung sowie der fehlenden Relevanz einer Unterscheidung für diese Arbeit wird vorliegend von einer sozialwissenschaftlichen Herangehensweise gesprochen.

⁷²¹ MAYNTZ, Verwaltung, 2. So auch BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 5, 21.

⁷²² MAYNTZ, *Verwaltung*, 2 f. So auch BOGUMIL/JANN, *Verwaltung*, 5, 21.

⁷²³ MAYNTZ, Verwaltung, 2 f. So auch BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 5, 21.

⁷²⁴ MAYNTZ, Verwaltung, 2 f. So auch BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 5, 21.

⁷²⁵ MAYNTZ, Verwaltung, 3.

⁷²⁶ MAYNTZ, Verwaltung, 3.

sozialwissenschaftlichen Ansätze Vorgänge sichtbar, die von den formalen Regeln nicht erfasst werden. Dies gelingt einerseits, indem sie diese Vorgänge theoretisch erfassen und damit zugänglich machen. Andererseits stellen sie methodische Instrumente zur Verfügung, die sich in theoretischer wie empirischer Hinsicht dafür eignen, auch informale Handlungsstrukturen zu untersuchen.⁷²⁷

1.2 Perspektiverweiterung durch Interdisziplinarität

In der vorliegenden Untersuchung zeigt sich diese dualistische Herangehensweise wie folgt: Die rechtliche Perspektive auf die öffentliche Verwaltung zeichnet sich durch ihren normativen Ansatz aus. Demnach ist die öffentliche Verwaltung Teil der Exekutive und unterliegt dem Legalitätsprinzip.⁷²⁸ Die klassische Staatslehre trennt zwischen Legislative, Judikative und Exekutive. Die Verwaltung ist der Regierung als Teil der Exekutive untergeordnet.⁷²⁹ Gesetze und Verordnungen geben vor, wie sie zu handeln hat. Der Verwaltung kommt demnach eine vollziehende Perspektive zu.⁷³⁰ Politische Entscheidungen werden wiederum in den politisch verantwortlichen Organen gefällt, also in den Parlamenten, Regierungen, Gemeinderäten und von den Bürgermeisterinnen.⁷³¹

Dem angesprochenen Perspektivwechsel entsprechend liegt der Fokus folgend auf einer sozialwissenschaftlichen Betrachtung der Beziehung zwischen Politik und Verwaltung. Hinterfragt wird etwa, ob die durch die demokratische Verfassung normativ festgelegte Trennung der Tätigkeit von Politik und Verwaltung immer stattfindet, also ob die Willensbildung vom Willensvollzug immer getrennt ist.⁷³² Zu hinterfragen ist ferner die Annahme, dass die öffentliche Verwaltung politisch neutral ist.⁷³³ Beide Fälle deuten darauf hin, dass in der Verwaltung bedeutende

⁷²⁷ Vgl. § 8 Ziff. 2.

⁷²⁸ Vgl. § 4 Ziff. 1.

⁷²⁹ BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 253. Vgl. bereits kritisch BIAGGINI, Staatsrecht, § 19 Rz. 1 f., § 20 Rz. 1 f.

⁷³⁰ Vgl. beschreibend für Deutschland BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 226.

⁷³¹ BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 11.

⁷³² MAYNTZ, Verwaltung, 60. So deuten Studien darauf hin, dass die Verwaltung nicht nur «von oben» gesteuert wird, sondern auch «von der Seite» und «von unten», beispielsweise durch Bürgerinnen, Kunden und Interessengruppen. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass die Unterordnung der Verwaltung unter die Regierung und das Parlament nicht immer zutrifft. Zum Ganzen BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 228, 253, m. w. H.

⁷³³ Im Grunde müsste die Verwaltung im demokratischen Staat eine neutrale Rolle einnehmen und jeder politischen Ausrichtung bzw. Willensbekundung folgen. Empirische

Wertungsentscheidungen gefällt werden können. Ein Mehrwert des Perspektivwechsels liegt somit darin, dass sonst unsichtbare Vorgänge an die Oberfläche geholt werden. Dies ermöglicht ein tieferes Verständnis der Rechtsanwendung an sich.

2. Stellung der Verwaltung in der Gesellschaft

Zunächst ist ein Rückgriff auf Theorien erforderlich, die Erklärungsansätze für die Funktionsweise der Verwaltung bieten. Hierzu existieren zahlreiche Ansätze,⁷³⁴ welche die öffentliche Verwaltung unterschiedlich verstehen: als geschlossenes und formales System, als geschlossenes und faktisches System, als offenes und formales System oder als offenes und faktisches System.⁷³⁵

Bei der Unterscheidung zwischen formalen oder faktischen Systemen geht es um die Frage, anhand welcher Regeln die Verwaltung handelt und entscheidet. Formale Systeme basieren auf der Annahme, dass die Verwaltung ein Ziel erreichen möchte, das eine dazu legitimierte Stelle gesetzt hat, und sich dabei auf vorgegebenen Wegen bewegt. Geht man von faktischen Systemen aus, so interessieren auch Handlungen, die nicht formalisiert sind.⁷³⁶

In Theorien, die von der öffentlichen Verwaltung als geschlossenem System ausgehen, liegt der Fokus auf den Beziehungen innerhalb des Systems. Angenommen wird, dass sie keinen Einflüssen von aussen unterliegen.⁷³⁷ Im Gegensatz dazu zeichnen sich offene Systeme dadurch aus, dass sie in einem Austausch mit der Umwelt stehen, insbesondere mit externen Akteuren.⁷³⁸ Mehrheitlich wird davon ausgegangen, dass es sich bei der öffentlichen Verwaltung um ein offenes Handlungssystem handelt.⁷³⁹

Bereits dieser Aufriss über die grundlegenden Theorien zur Verwaltung zeigt, dass grosse Unterschiede bestehen. Trotz zahlreicher empirisch-analytischer und nor-

Untersuchungen zeigen jedoch, dass Verwaltungen selten vollständig neutral agieren. Zum Ganzen MAYNTZ, Verwaltung, 64.

⁷³⁴ Zur Geschichte der Verwaltungswissenschaft in Deutschland vgl. BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 15–52.

⁷³⁵ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 72 f., m. w. H.

⁷³⁶ Zum Ganzen BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 72. Vgl. MAYNTZ, Verwaltung, 2 f.

⁷³⁷ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 73.

⁷³⁸ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 72 f.

⁷³⁹ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 72.

mativer Ansätze fehlt es indes an einer umfassenden Theorie der Verwaltung, die diese ganzheitlich erfasst.⁷⁴⁰ Ein Grund dafür ist, dass komplexe soziale Gebilde wie die Verwaltung von Menschen nicht vollständig erfasst werden können.⁷⁴¹ Um bestimmte Bereiche der Verwaltung besser zu verstehen, sind jedoch einzelne Ansätze aus der Theorie hilfreich.⁷⁴²

Generell gilt: Der Mehrwert von Theorien und Ansätzen für die verwaltungswissenschaftliche Forschung liegt darin, «dass Theorieansätze vielfach erst die Wahrnehmung bestimmter Verwaltungsprobleme ermöglichen und zur Entwicklung von Lösungsansätzen beitragen».⁷⁴³ Ausserdem können Theorien «Ordnungsschemata und Analyseraster für die relevanten beobachtbaren Tatsachen bereitstellen und Strukturen im «Chaos» an sich unendlich vieler Fakten erkennen lassen».⁷⁴⁴ Sie ermöglichen es zudem, soziale Sachverhalte zu erklären.⁷⁴⁵ Nicht zuletzt dienen Theorien dazu, Aussagen intersubjektiv überprüfen zu können.⁷⁴⁶ Um für die vorliegende Untersuchung eine passende Theorie zu identifizieren, erfolgt im Folgenden eine summarische Darstellung verschiedener Ansätze.

2.1 Trennung von Verwaltung und Politik, Konzentration auf formale Strukturen

Die moderne Verwaltungswissenschaft ging zunächst von einer strikten Trennung von Verwaltung und Politik aus.⁷⁴⁷ Als Begründer dieser Ansätze gelten insbesondere WOODROW WILSON in den USA⁷⁴⁸ und MAX WEBER in Deutschland.⁷⁴⁹ WILSON betonte die Wichtigkeit der Trennung von Politik und Verwaltung.⁷⁵⁰ Er

⁷⁴⁰ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 68.

⁷⁴¹ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 68.

⁷⁴² BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 69.

⁷⁴³ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 69.

⁷⁴⁴ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 68.

⁷⁴⁵ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 68.

⁷⁴⁶ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 68.

⁷⁴⁷ Vgl. zu den Vorläufern der Verwaltungswissenschaft bspw. SIEDENTOPF, Verwaltungswissenschaft, 9–12; BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 73–78.

⁷⁴⁸ Insb. WILSON, Verwaltung, 65 f., 72. Siehe BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 28; BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 75.

⁷⁴⁹ Insb. WEBER, Wirtschaft und Gesellschaft, 459–468. Siehe BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 79; BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 28.

⁷⁵⁰ WILSON, Verwaltung, 65 f., 72. Vgl. BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 75 f., m. w. H.; BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 28.

betrachtete die Verwaltung als ein «geschlossenes System» mit «formalen, rechtlichen Strukturen», das durch die «rechtliche Vollzugsverwaltung geprägt» ist.⁷⁵¹ Das administrative Handeln wird durch andere Rationalitätskriterien als die Politik bestimmt. Die Verwaltung muss entsprechend vor «sachfremden» politischen Einflüssen geschützt werden.⁷⁵² Einige Jahre später entwickelte WEBER sein Modell der Bürokratie.⁷⁵³ Ihm zufolge ist die Bürokratie durch ihre Regelgebundenheit, Amdisziplin und Unpersönlichkeit der Amtsführung gekennzeichnet.⁷⁵⁴ WEBER geht zumindest implizit von einer Trennung von Verwaltung und Politik aus.⁷⁵⁵ Bei der Verwaltung handelt es sich ihm zufolge nicht um einen eigenständigen Akteur. Ihr kommt lediglich eine ausführende Rolle zu.⁷⁵⁶ Im Gegensatz zur Theorie WILSONS, welche die Verwaltung vor politischen Einflüssen schützen wollte, ging es WEBER umgekehrt darum, die Politik vor der «übermächtigen» Bürokratie zu schützen.⁷⁵⁷

Beiden Theorien ist somit gemein, dass ein Schwerpunkt auf der Betrachtung der formalen Strukturen liegt. Daraus resultiert eine rein vollziehende Rolle der Verwaltung, die wenig Spielraum für Entscheidungen lässt, die nicht durch die Politik vorgegeben wurden. Diese Modelle eignen sich folglich nur bedingt, eigene Wertungen der Verwaltung sowie mögliche Einflussfaktoren zu erfassen.

2.2 Vereinigung von Politik und Verwaltung im politisch-administrativen System

Der strikten Trennung von Verwaltung und Politik stehen Theorien entgegen, die von einer Vereinigung dieser zwei Bereiche ausgehen. Die wissenschaftliche Beobachtung dieser engen Verflechtung hatte in der Politikwissenschaft zur Folge,

⁷⁵¹ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 75 f., m. w. H.

⁷⁵² BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 28.

⁷⁵³ WEBER, Wirtschaft und Gesellschaft, 459–468. Siehe BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 79.

⁷⁵⁴ WEBER, Wirtschaft und Gesellschaft, 459 f. Siehe BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 80; BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 31.

⁷⁵⁵ BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 31.

⁷⁵⁶ WEBER, Wirtschaft und Gesellschaft, 459 f.; BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 31.

⁷⁵⁷ BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 28. Bei der Theorie der Bürokratie von WEBER handelt es sich weder um eine Beschreibung der damaligen Verhältnisse noch um eine erstrebenswerte Organisationsform (BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 80 f.). Vielmehr ist es ein Idealtypus, der dazu dient, wesentliche Merkmale fassbar zu machen (BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 81). Vgl. dazu auch BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 31.

dass Theorien zum politisch-administrativen System entstanden.⁷⁵⁸ Diesem Ansatz zufolge sind Politik und Verwaltung nicht zu unterscheiden, sondern Teil eines zusammenhängenden Systems. Demnach ist die Verwaltung stets in den politischen Prozess involviert, indem sie beispielsweise Informationen sammelt oder Konflikte regelt.⁷⁵⁹

So wie die These einer strikten Trennung erweist sich auch jene der konsequenten Vereinigung von Verwaltung und Politik als realitätsfern.⁷⁶⁰ Vielmehr ist davon auszugehen, dass das Verhältnis vielschichtiger ist.⁷⁶¹ Während sich in einigen Fällen beispielsweise Bereiche von Politik und Verwaltung überlagern, existieren in anderen Fällen Bereiche, in denen die Verwaltung frei von jeder politischen Einflussnahme agiert.⁷⁶² Geht man von einer Vereinigung von Verwaltung und Politik aus, bleibt indes unklar, wie die Beziehung im Einzelfall ausgestaltet ist.⁷⁶³

Weiter bietet der Ansatz keinen Mehrwert für die vorliegende Untersuchung, weil damit eine Strukturierung von Wertungen, welche die Verwaltung vornimmt, nicht möglich ist. Gleichwohl deutet der Ansatz des politisch-administrativen Systems darauf hin, dass die Verwaltung politisch tätig werden kann. Sie kann demnach Entscheidungen fällen, die nicht von der Politik vorgegeben sind und trotzdem die entscheidungsempfangenden Personen und allenfalls die Gesellschaft beeinflussen.

2.3 Verflechtung von Verwaltung und Politik, Erforschung informaler Strukturen

Im Rahmen der Kritik an der strikten Trennung von Verwaltung und Politik⁷⁶⁴ entstanden in den 1960er-Jahren in Deutschland⁷⁶⁵ und den USA⁷⁶⁶ noch weitere Ansätze, welche die Funktionsweise der Verwaltung lebensnaher beschreiben

⁷⁵⁸ BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 32 f. Vgl. BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 35. Einer der ersten Vertreter dieser neuen Betrachtungsweise war FRITZ SCHARPF. Siehe dazu BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 32 f. Vgl. bspw. SCHARPF, Planung.

⁷⁵⁹ BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 34.

⁷⁶⁰ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 35.

⁷⁶¹ Vgl. BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 237.

⁷⁶² BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 35.

⁷⁶³ Vgl. BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 238.

⁷⁶⁴ BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 32.

⁷⁶⁵ Dazu BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 32.

⁷⁶⁶ Dazu BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 86–98.

wollten. Hinterfragt wurde dabei nicht nur die strikte Trennung, sondern auch die normative Annahme, dass die Verwaltung ausschliesslich demokratisch gesteuert wird.⁷⁶⁷

In den USA ging die Kritik an der bisherigen Verwaltungswissenschaft sowie der These der Trennung von Politik und Verwaltung unter anderem von HERBERT A. SIMON⁷⁶⁸ aus. SIMON kritisierte die Trennung von Politik und Verwaltung als nicht sachgemäss.⁷⁶⁹ Ausgehend von CHESTER I. BARNARDS Theorien zur Organisation als faktischem Handlungssystem legte SIMON seinen Forschungsfokus auf die informale Organisation der öffentlichen Verwaltung.⁷⁷⁰ Darunter verstand er zwischenmenschliche Beziehungen, die einen Einfluss auf Entscheidungen haben, aber nicht in den formalen Organisationsregeln vorgesehen sind bzw. davon unterdrückt werden sollen.⁷⁷¹ Der Fokus seiner Forschung lag somit auf dem «faktischen Entscheidungshandeln» der Verwaltung.⁷⁷²

Auf der Grundlage von SIMONS Thesen zum faktischen Entscheidungshandeln entwickelte NIKLAS LUHMANN in Deutschland die funktional-strukturelle (soziologische)⁷⁷³ Systemtheorie.⁷⁷⁴ Diese begreift die öffentliche Verwaltung als offenes, formales Handlungssystem.⁷⁷⁵ Der Schwerpunkt der Theorie liegt auf der funktionalen Äquivalenz «formaler und informaler Verwaltungsstrukturen und -verfahren».⁷⁷⁶ Gemeint ist damit, dass die Verwaltung ihre Aufgaben erfüllen

⁷⁶⁷ BOGUMIL/JANN, Verwaltung, 32, m. w. H., u. a. m. H. auf GRAUHAN, Verwaltungsführung, passim.

⁷⁶⁸ HERBERT A. SIMON ist heute besonders durch seine Kritik am Homo oeconomicus und sein Modell der «begrenzten Rationalität» bekannt. Vgl. dazu TOWFIGH/PETERSEN, Ökonomische Methoden, Rz. 479–483.

⁷⁶⁹ SIMON, Administrative Behavior, 53–58. Vgl. BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 92.

⁷⁷⁰ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 89–92.

⁷⁷¹ SIMON, Administrative Behavior, 148 f. Vgl. BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 93.

⁷⁷² BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 93. Siehe bspw. SIMON, Administrative Behavior, 4–11.

⁷⁷³ Auch die politikwissenschaftliche Systemtheorie versteht die öffentliche Verwaltung als offenes, formales Handlungssystem. Aufgrund ihrer Abstraktheit hat sie sich jedoch nicht durchgesetzt (BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 102).

⁷⁷⁴ Ausführlich dazu und zum Einfluss von TALCOTT PARSONS Systemtheorie auf LUHMANNs Werk § 9 Ziff. 1.

⁷⁷⁵ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 98–125.

⁷⁷⁶ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 107.

kann, indem sie formalen und informalen Regeln folgt, die sich nicht widersprechen, sondern ergänzen.⁷⁷⁷

Abweichend von den einleitend dargestellten Ansätzen, die von einer strikten Trennung oder einer vollständigen Vereinigung von Politik und Verwaltung ausgehen, lassen sich eigene Wertungen der Verwaltung mithilfe der Theorien SIMONS und LUHMANNs genauer erfassen. Die differenzierte Betrachtung des Verhältnisses von Politik und Verwaltung sowie der Fokus LUHMANNs auf dem Zusammenspiel von formalen und informalen Entscheidungsstrukturen ermöglichen eine alternative Sicht auf die Wertungen der Verwaltung. Diese gilt es im folgenden Kapitel auszuarbeiten.

3. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

Zusammenfassend bieten sozialwissenschaftliche Ansätze im Gegensatz zu rechtlich geprägten Untersuchungen die Möglichkeit, weitere Einflussfaktoren auf Verwaltungsentscheidungen darzustellen. Sie sind damit geeignet, Wertungen der Verwaltung umfassender zu betrachten und zu analysieren. Da keine einheitliche Theorie der Verwaltung existiert, ist eine Theorie auszuwählen, die für den vorliegenden Untersuchungsgegenstand passt.⁷⁷⁸ Nicht zielführend sind Theorien, die eine strikte Trennung oder eine totale Vereinigung von Politik und Verwaltung annehmen. Die ursprünglich als Ideal dargestellte Trennung von Politik und Verwaltung sowie die Vorstellung einer Verwaltung als rein vollziehendes Organ haben sich als überholt herausgestellt.⁷⁷⁹ Dem Ansatz des politisch-administrativen Systems liegt hingegen eine zu starke Vereinfachung zugrunde.⁷⁸⁰ Damit schaffen beide Theorien keinen zielführenden Analyserahmen. Für eine differenzierte Betrachtung von Wertungen der Verwaltung erweist sich für diese Untersuchung aber die funktional-strukturelle Systemtheorie LUHMANNs als geeignet.⁷⁸¹

⁷⁷⁷ Ausführlich zur funktional-strukturellen Systemtheorie § 9 Ziff. 1.

⁷⁷⁸ BOHNE, Verwaltungswissenschaft, 68.

⁷⁷⁹ Vgl. § 8 Ziff. 2.1.

⁷⁸⁰ Vgl. § 8 Ziff. 2.2.

⁷⁸¹ Vgl. eingehend dazu § 9.