

Steuerliche Bewertung als Rechtsproblem

Bochumer Steuerseminar am 21. Februar 2014

- **Das Grundanliegen der Untersuchung**
- **Bewertung als Problem der empirischen Wissenschaften**
- **Rechtstheoretische Erfassung der Bewertungsbandbreiten**
- **Gleichheit und Vielfalt / Freiheit und Vielfalt**
- **Bewertungsspezifische Kompetenzfragen**

- Das Grundanliegen der Untersuchung
- **Bewertung als Problem der empirischen Wissenschaften**
- Rechtstheoretische Erfassung der Bewertungsbandbreiten
- Gleichheit und Vielfalt / Freiheit und Vielfalt
- Bewertungsspezifische Kompetenzfragen

Bewertung als Problem der empirischen Wissenschaften

„gemeiner Wert“



Verkehrs(-rechts-)wert = (fiktiver) Marktpreis

Die Bildung von Marktpreisen wiederum folgt bestimmten Verhaltensmustern

These 1: steuerliche Bewertungsnormen sind Teil eines normativen Rezeptionsmodells

... aber was wird rezipiert?

- die präskriptive, investitionstheoretisch geprägte Bewertungstheorie, also eine „Sollens-Vorstellung“?
- die soziale (Bewertungs-) Wirklichkeit („Sein“)?

Bewertung als Problem der empirischen Wissenschaften

These 1: steuerliche Bewertungsnormen sind Teil eines normativen Rezeptionsmodells

... aber was wird rezipiert?



primär: die soziale (Bewertungs-) Wirklichkeit („Sein“)

Argumente:

- Verkehrswertübergreifend: Vergleichsfunktion des Rechtswertes und historischer Ausgangspunkt der Verkehrswertbewertung
- (Heute) am Beispiel des § 11 BewG im Besonderen: Ausgestaltung der Bewertungshierarchie

Bewertung als Problem der empirischen Wissenschaften

These 1: steuerliche Bewertungsnormen sind Teil eines normativen Rezeptionsmodells

Rezipiert wird **primär** die soziale (Bewertungs-) Wirklichkeit einschließlich aller (ökonomischer) Irrationalitäten („Sein“)



(Einige) Schlussfolgerungen

- Fragen zur „Bewertungsmethodik“ (= Verhaltensmuster) sind Tatfragen und als Rechtstatsachen dem (empirischen) Beweis zugänglich
- Das Gesetz rezipiert auch „Irrationalitäten“, d. h. Verhaltensmuster, die im (vermeintlichen) Widerspruch zur präskriptiven Theorie stehen (sei es von Ihrer Denkweise her, sei es auch nur von ihrer Genauigkeit her → „Vorrang der klugen Daumenregel“)
- Die Verfehlung der Gleichheit im Belastungserfolg kann (grds.) nicht durch den Vergleich mit präskriptiver Theorie erfolgen.
- Maßstab für den „typischen Fall“ anlässlich der Frage, ob die §§ 199 ff. BewG eine zulässige Typisierung darstellen.

Bewertung als Problem der empirischen Wissenschaften

These 1: steuerliche Bewertungsnormen sind Teil eines normativen Rezeptionsmodells

Rezipiert wird **primär** die soziale (Bewertungs-) Wirklichkeit einschließlich aller (ökonomischer) Irrationalitäten („Sein“)



Problem: Die praktische Bewältigung

- Notwendigkeit der Komplexitätsreduzierung, sofern sich die soziale Wirklichkeit nicht bereits selbst gegen (unbezahlbare) Überkomplexität schützt!
- Wissensorganisation innerhalb der Finanzverwaltung: Generierung von Wissen durch die systematische Erfassung genereller Rechtstatsachen
- Wissenschaftliche Aufbereitung durch empirische Forschung und Verallgemeinerung in (empirischen, nicht präskriptiven) Modellen
- **Sekundäre** (hilfsweise) Anerkennung investitionstheoretischer Überlegungen, wo in der sozialen Wirklichkeit keine (repräsentativen) Verhaltensmuster zu beobachten sind („Auffangfunktion“).

- Das Grundanliegen der Untersuchung
- Bewertung als Problem der empirischen Wissenschaften
- **Rechtstheoretische Erfassung der Bewertungsbandbreiten**
- Gleichheit und Vielfalt / Freiheit und Vielfalt
- Bewertungsspezifische Kompetenzfragen

Rechtstheoretische Erfassung der Bewertungsbandbreiten

**Ausgangspunkt: Bewertungsnorme rezipieren soziale
Bewertungsverhaltensmuster**



**... und damit rezipieren sie auch die in sozialen Wirklichkeit
zu beobachtenden „Wertbandbreiten“ ...**

... sei es, weil ...

- ... die Vergleichspreise nicht identisch sind → so bei dem Verhaltensmuster der Übertragung von beobachteten Preisen
- ... das Verhaltensmuster mehrere subjektiv geprägte Stellschrauben aufweist (Prognose, sonstige subjektive Wertungen) → so bei dem Verhaltensmuster der Übertragung von beobachteten Preisbildungsprozessen

**Aber → Die Rechtsanwendung muss zwingend einen
Punktwert hervorbringen**

Rechtstheoretische Erfassung der Bewertungsbandbreiten

Ausgangspunkt: Bewertungsnorme rezipieren soziale Bewertungsverhaltensmuster



... und damit rezipieren sie auch die in sozialen Wirklichkeit zu beobachtenden „Wertbandbreiten“



Verkehrswertbewertung muss sich also immer in zwei Schritten vollziehen:

1. Bestimmung der Bandbreite

2. Wahl eines Punktwertes aus der Bandbreite heraus

→ „Die Norm akzeptiert die Bandbreite, aber aus rechtstechnischen Gründen muss sie einen Punktwert hervorbringen“

Rechtstheoretische Erfassung der Bewertungsbandbreiten

....

2. Wahl eines Punktwertes aus der Bandbreite heraus

These 2: alle Werte innerhalb der Bandbreite sind gleichermaßen wahrscheinliche Verkehrswerte ...

... denn eine rationale Begründung zugunsten eines der Bandbreitenwerte ist nicht möglich:

- Klassische Wahrscheinlichkeitsrechnung versagt, weil sich keine gleich wahrscheinlichen Elementarereignisse bestimmen lassen
- Statistische Wahrscheinlichkeitsrechnung versagt, weil es keine Testreihen gibt, mit der relative Häufigkeiten, mit der ein bestimmtes Ereignis in einem Kollektiv von tatsächlichen Ereignissen auftritt, beobachtet werden können
- Subjektive Wahrscheinlichkeiten enthalten keinen Ansatz von Begründungsrationalität; eine Vertretbarkeits- und Sorgfaltskontrolle ist ohne Maßstab ausgeschlossen.

Rechtstheoretische Erfassung der Bewertungsbandbreiten

....

2. Wahl eines Punktwertes aus der Bandbreite heraus

These 2: alle Werte innerhalb der Bandbreite sind gleichermaßen wahrscheinliche Verkehrswerte ...



„Es kommt zu einer ansonsten im Recht grundsätzlich zu vermeidenden Situation, dass eine Entscheidung zwischen mehreren normkonformen Entscheidungen getroffen werden muss und es keine friedensstiftende Begründung hierfür gibt. **Es liegt in der Natur der Bewertung, dass eine willkürliche Entscheidung zu treffen ist.“**

- Das Grundanliegen der Untersuchung
- Bewertung als Problem der empirischen Wissenschaften
- Rechtstheoretische Erfassung der Bewertungsbandbreiten
- **Gleichheit und Vielfalt / Freiheit und Vielfalt**
- Bewertungsspezifische Kompetenzfragen

Gleichheit und Vielfalt / Freiheit und Vielfalt


These 2: alle Werte innerhalb der Bandbreite sind gleichermaßen wahrscheinliche Verkehrswerte



**Konkretisierung des Art. 3 Abs. 1 GG im Lichte
der sozialen Wirklichkeit**
→ Der Gleichheitssatz verlangt nichts, was es in
der sozialen Wirklichkeit nicht gibt



**These 3: alle Werte innerhalb der Bandbreite führen zur
Gleichheit im Belastungserfolg**



**Ein normatives Bewertungssystem, dass die Spielräume
akzeptiert, die in der sozialen Wirklichkeit existieren, ist
grundsätzlich zulässig (allerdings auch nicht zwingend)**
→ **Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers**

Gleichheit und Vielfalt / Freiheit und Vielfalt

Wenn sich der Gesetzgeber für ein normatives Bewertungssystem entscheidet, dass die Spielräume akzeptiert, die in der sozialen Wirklichkeit existieren, dann ...



... darf dies von Verwaltung und Gerichtsbarkeit nicht konterkariert werden!

Richtlinien konkretisierte Bewertungsverfahren, die als „verbindlich“ empfunden werden (nicht lediglich als „Angebot“), missachten nicht nur das gesetzgeberische Konzept, sondern beruhen angesichts ihrer Rechtfertigung gerade mit Art. 3 Abs. 1 GG auch auf einem unzutreffenden Gleichheitsverständnis

Gleichheit und Vielfalt / Freiheit und Vielfalt

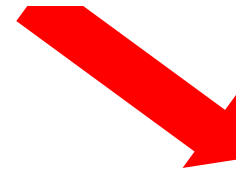
Wenn sich der Gesetzgeber für ein normatives Bewertungssystem entscheidet, dass die Spielräume akzeptiert, die in der sozialen Wirklichkeit existieren, dann ...



... bedarf es jedoch noch einer Rückkopplung mit den Freiheitsrechten:

Gleichheit und Vielfalt / Freiheit und Vielfalt

... bedarf es jedoch noch einer Rückkopplung mit den Freiheitsrechten:



„Nicht mehr Eingriff dulden zu müssen, als zur Erreichung des Ziels „Belastungsgleichheit“ erforderlich ist

Rechtssicherheit i. S. d. Rückführung der Rechtsanwendung auf das „normale Rechtsanwendungsrisiko“



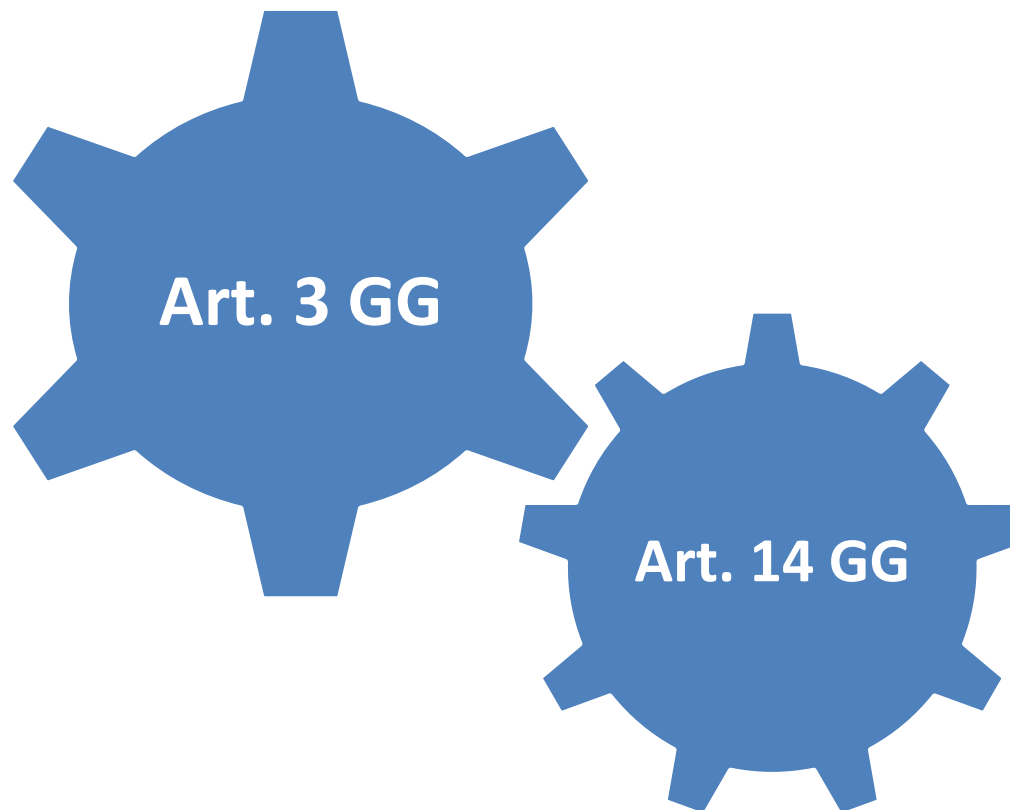
Erforderlich ist nur der dem Stpfl. günstigste Wertansatz

Der Stpfl. muss Wertungsentscheidungen und die Bestimmung aus der Bandbreite vorhersehen können

Gleichheit und Vielfalt / Freiheit und Vielfalt

Zwischenfazit:

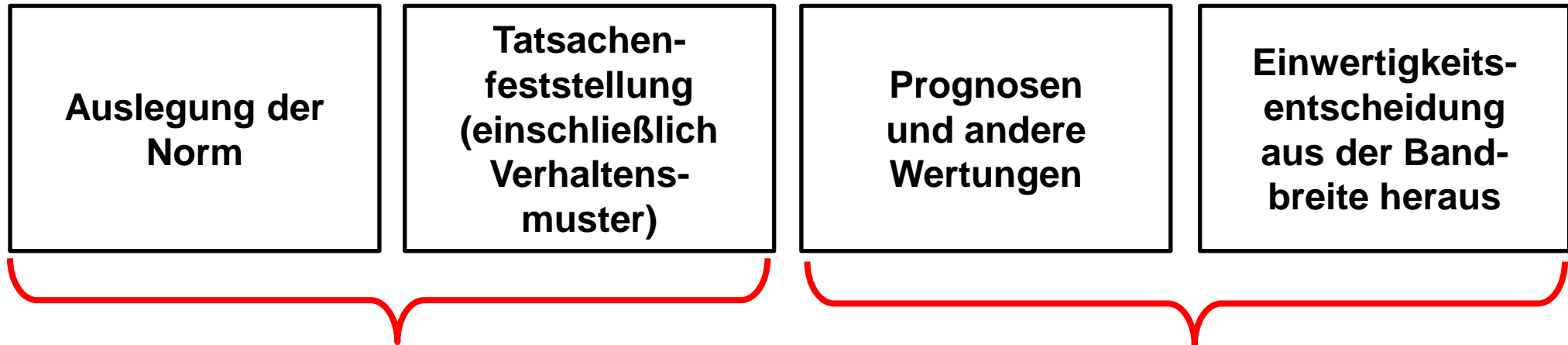
Eine die soziale Bewertungswirklichkeit rezipierende Bewertungsnorm als Ausdruck materieller Gleichheit muss mit dem freiheitsrechtlichen Gewährleistungen des Steuerpflichtigen verzahnt werden



- Das Grundanliegen der Untersuchung
- Bewertung als Problem der empirischen Wissenschaften
- Rechtstheoretische Erfassung der Bewertungsbandbreiten
- Gleichheit und Vielfalt / Freiheit und Vielfalt
- **Bewertungsspezifische Kompetenzfragen**

Bewertungsspezifische Kompetenzfragen

Die Bestandteile des Rechtsanwendungsvorgang „Verkehrswertbewertung“:



**Finanzbehörde und
im Streitfall das
Finanzgericht**

?

Bewertungsspezifische Kompetenzfragen

Ein Gesetzgeber, der materielle Gleichheit will, muss zugleich immer auch die „Kompetenzfrage“ beantworten:



These 4: Dem Steuerpflichtigen ist in Bezug auf die Wertungsentscheidungen und die Wahl aus der Bandbreite eine **Entscheidungsprärogative zugewiesen**

Bewertungsspezifische Kompetenzfragen

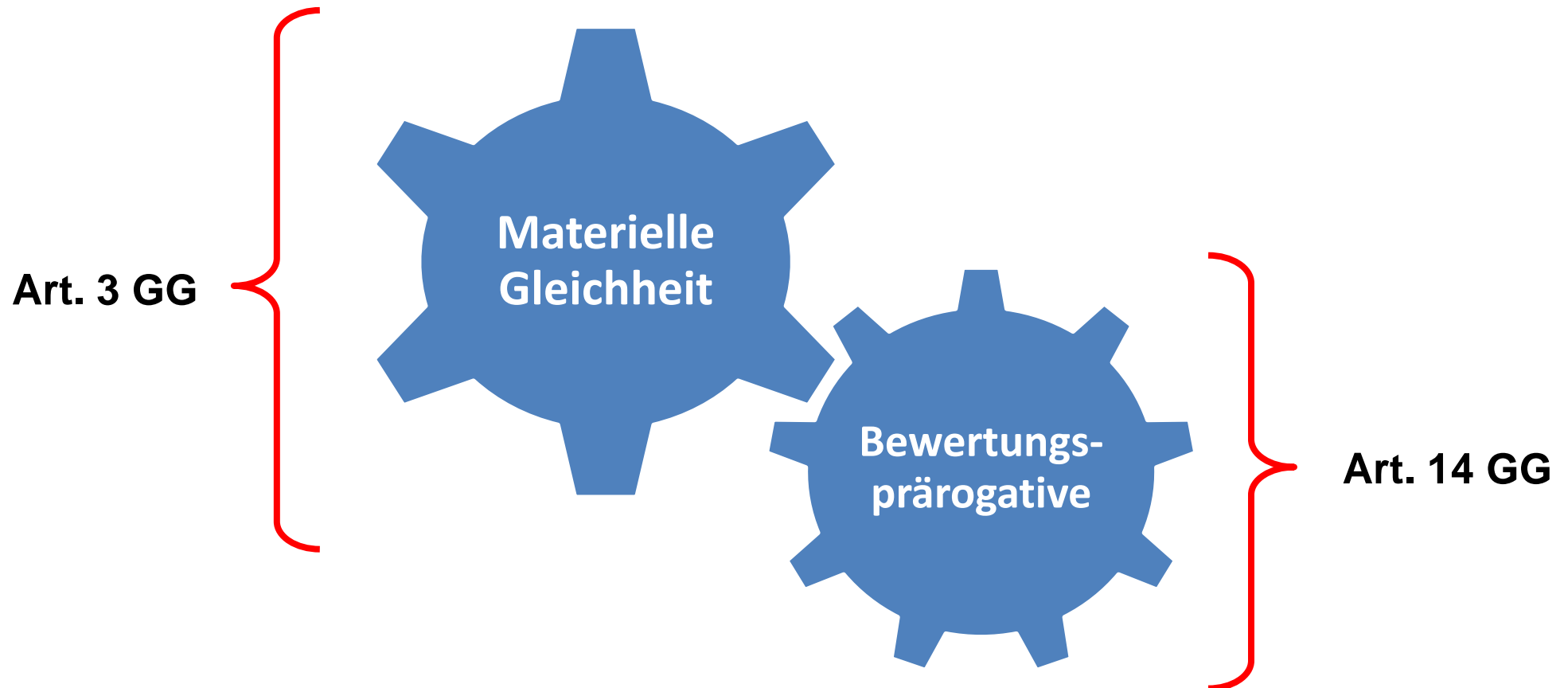
Ausgangspunkt: Die Entscheidungsprärogative des Steuerpflichtigen muss sich aus dem Gesetz ergeben, d. h. ein direkter Rückgriff auf die Verfassung ist nicht möglich!

Argumente dafür, warum eine Bewertungsnorm (wie z. B. §§ 9, 11 BewG) so auszulegen ist, dass sie mit der Entscheidungsprärogative vom „Regel-Model“ abweicht:

- verfahrensrechtliche Erstbewertungspflicht; Behörde und Gericht sind in der verifizierenden Nachvollzugssituation, aber dort, wo das Gesetz keine rechtlichen Entscheidungsmaßstäbe vorsieht, kann es keine Ergebnis-Kontrolle geben (nur Kontrolle von Sorgfaltsmaßstäben)
- dementsprechend spielt auch „Unparteilichkeit“ und „Nichtbetroffenheit“ nur eine geringe Rolle.
- der Finanzbeamte und der Richter können die subjektiven Wertungen nicht besser treffen als der Steuerpflichtige, würde ihnen die Entscheidung aber dennoch zugewiesen, verliert ihre Entscheidung „Rechtssicherheitsqualität“ ohne rechtsrichtiger zu werden.
- „Geschlossenes“, insbesondere freiheitsrechtlich erträgliches Bewertungskonzept („verfassungskonforme Auslegung“)

Bewertungsspezifische Kompetenzfragen

These 4: Dem Steuerpflichtigen ist in Bezug auf die Wertungsentscheidungen und die Wahl aus der Bandbreite eine Entscheidungsprärogative zugewiesen



Bewertungsspezifische Kompetenzfragen



Mit der verfahrensrechtlichen Erstbewertungspflicht korrespondiert mithin ein Erstbewertungsrecht mit teilweiser Entscheidungsprärogative

Die Bewertungsprärogative gibt es indes nicht „umsonst“



Als **Kehrseite geht mit ihr eine **Begründungslast** einher:**

Der Steuerpflichtige muss seinen Bewertungsvorgang (Rechtsverständnis, herangezogene Tatsachen einschließlich Verhaltensmuster, leitende Gedanken zur Konkretisierung von Wertungen und Prognosen) begründen und dokumentieren

Bewertungsspezifische Kompetenzfragen

Zusammenfassung zur Entscheidungsprärogative



- Rechts- und Tatfragen werden von der Finanzbehörde und im Streitfall vom Finanzgericht entscheiden (keine Prärogative des Steuerpflichtigen)
- Die Prärogative erfasst nur subjektive Wertungsfragen (einschließlich Prognosen) und die Wahlentscheidung aus der Bandbreite heraus
- Soweit die Prärogative reicht, trifft der Steuerpflichtige konstitutiv wirkende Entscheidungen, an die Finanzbehörde und Gericht gebunden sind
- Voraussetzung ist aber immer, dass sich der Steuerpflichtige innerhalb der (vertretbar bestimmten) Wertbandbreiten hält.
- Die Prärogative zugunsten des Steuerpflichtigen setzt ferner voraus, dass er seine Bewertung dokumentiert und begründet.
- Übt der Steuerpflichtige die Prärogative nicht (wirksam) aus, hält das Recht die Hoheitsreserve der Finanzbehörde vor (= § 162 AO).