

Werner Widmann (Hrsg.)
Steuervollzug im Rechtsstaat

Veröffentlichungen der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

DStJG Band 31

Steuervollzug im Rechtsstaat

32. Jahrestagung
der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.,
Stuttgart, 10. und 11. September 2007

Herausgegeben im Auftrag der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Werner Widmann

Ministerialdirigent,
Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz,
Mainz

2008

ols
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Zitierempfehlung

Verf., DStJG 31 (2008), S. ...

*Bibliografische Information
der Deutschen Nationalbibliothek*

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

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln
Tel. 02 21/9 37 38-01, Fax 02 21/9 37 38-943
info@otto-schmidt.de
www.otto-schmidt.de

ISBN 978-3-504-62033-2

©2008 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Satz: C. Wild, Stuttgart
Druck und Verarbeitung: Bercker, Kevelaer
Printed in Germany

Inhalt*

Seite

Prof. Dr. Roman Seer, Ruhr-Universität, Bochum

Steuervollzug im Rechtsstaat – Eröffnung der Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas	1
--	---

Prof. Dr. Roman Seer, Ruhr-Universität, Bochum

Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung	7
I. Reziprozität zwischen Norm und Vollzug	7
II. Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Spannungsverhältnis zwischen Einzelfall und Gesamtvollzug ..	9
III. Schutz der Freiheitsgrundrechte der Beteiligten durch das Übermaßverbot	13
IV. Ausgestaltung des Gesetzesvollzugs in massenhaften Verwaltungsverfahren	16
V. Fazit	36

*Eckehard Schmidt, Ministerialdirigent,
Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, München*

Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug	37
I. Einleitung	37
II. Steuervollzug als Massengeschäft	38
III. Compliance-Strategie	41
IV. Risikomanagement	43
V. Weitere Entwicklung und Gesamtstrategie	52
VI. Fazit und Ausblick.	56

Klaus Schleicher, Direktor beim Bundesrechnungshof, Bonn

Die Kontrolle des Steuervollzugs durch die Rechnungshöfe	59
I. Gesetzliche Grundlagen für die Tätigkeit des BRH.	59
II. Kollegialorgan	60
III. Haushalt	61

* Ausführliche Inhaltsübersichten zu Beginn der jeweiligen Beiträge.

	Seite
IV. Steuereinnahmen Steuerschätzung/Personal.	61
V. Auftragsverwaltung	62
VI. Bundesaufsicht	63
VII. Prüfungszuständigkeiten	64
VIII. Zusammenwirken BRH/LRH'e	65
IX. Äußerungen des BRH	66
X. Steuervollzug	68
XI. BWV-Bericht „Probleme beim Vollzug der Steuergesetze“ . . .	70
XII. Föderalismusreform-Begleitgesetz.	77
XIII. Bundessteuerverwaltung	78
XIV. Kienbaum-Gutachten – Die einzelnen Modelle	78
XV. IT-Ausstattung.	80
XVI. Föderalismuskommission II	82
Diskussion	83

*Prof. Dr. Michael Schmitt, Ministerialdirigent,
Finanzministerium Baden-Württemberg, Stuttgart*

Steuervollzug im föderalen Staat.	99
I. Einleitung	99
II. Art. 108 GG als „Magna Charta“ der Finanzverwaltung.	102
III. Organisations- und Personalhoheit der Länder für den Steuervollzug.	103
IV. Aufsichtsmöglichkeiten des Bundes.	105
V. Inhalt des Weisungsrechtes des Bundes	107
VI. Einzelweisungen des Bundes	108
VII. Allgemeine Verwaltungsvorschriften – Art. 108 Abs. 7 GG . .	110
VIII. Bund-Länder-Vereinbarung von 1970	111
IX. Erweiterung der Befugnisse des Bundes durch die Föderalismusreform I.	119
X. Kienbaumstudie und Gutachten des Präsidenten des BRH . . .	122
XI. Plädoyer für einen föderalen Steuervollzug	131

Prof. Dr. Claus Staringer, Wirtschaftsuniversität Wien

Steuervollzug bei grenzüberschreitenden Sachverhalten . . .	135
I. Einleitung und Eingrenzung des Themas	135
II. Die Mitwirkung des Steuerpflichtigen am Vollzug	140
III. Gesetzgebung und Vollzug	147

	Seite
IV. Die Mitwirkung Dritter am Steuervollzug bei grenzüberschreitenden Sachverhalten	150
V. Resümee und Ausblick.	155
Diskussion.	157

*Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, Heinrich-Heine-Universität,
Düsseldorf*

Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug	167
I. Einleitung: Steuervollzug durch Kooperation von Staat und Privaten.	167
II. Steuervollzugspflichtigen Privater.	172
III. Verfassungsrechtliche Impulse und Schranken für die Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug.	180
IV. Zentrale Ausgestaltungsdirektiven für das Steuervollzugsdreieck	193
V. Resümee	200

Dr. Matthias Loose, Richter am Finanzgericht, Düsseldorf

Funktion der steuerlichen Nebenleistungen für den Steuervollzug	203
I. Einleitung	203
II. Begriff der steuerlichen Nebenleistungen	204
III. Zinsen (§§ 233 bis § 237 AO)	204
IV. Säumniszuschläge (§ 240 AO)	213
V. Verspätungszuschläge (§ 152 AO)	216
VI. Steuerzuschläge nach § 162 Abs. 4 AO	217
VII. Zusammenfassende Betrachtung.	218
Diskussion.	219

Reinhard Rüsken, Richter am Bundesfinanzhof, München

Außenprüfung, Nachschau und Steuerfahndung im Rechtsstaat	243
Vorbemerkung: Die fünf Instrumente zur gleichmäßigen Erhebung der Steuern.	244
I. Außenprüfung.	244
II. Nachschau.	250

	Seite
III. Fahndung	255
IV. Schlusswort	260
 <i>Dr. Karsten Randt, Rechtsanwalt/ Fachanwalt für Steuer-/Strafrecht, Bonn</i>	
Verhältnis zwischen Besteuerungs- und Strafverfahren	263
I. Einführung	263
II. Die gesetzliche Lösung des Spannungsverhältnisses: § 393 AO	264
III. Einzelne Problemkonstellationen	266
Diskussion	282
 <i>Werner Widmann, Ministerialdirigent, Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, Mainz</i>	
Resümee	295
1. Vorbemerkung	295
2. Rechtfertigung des Generalthemas.	296
3. Die Rolle des Gesetzgebers	296
4. Das Phänomen des Massenfallrechts	297
5. Großzügige Pauschalregelungen zur Vermeidung der Verifikationsnotwendigkeit	298
6. Mitwirkungspflichten der Steuerbürger	299
7. Vollzugsdefizite	299
8. Könnte eine Bundessteuerverwaltung die Vollzugsdefizite verringern?	300
9. Steuervollzug zur Wirtschaftslenkung?	302
10. Grenzüberschreitende Sachverhalte	303
11. Materielle Fragen zur EuGH-Rechtsprechung.	303
12. Indienstnahme Privater bei Auslandsberührung.	304
13. Die Rolle der Berater.	305
14. Prämien für gesetzeskonformes Verhalten?	305
15. Steuerliche Nebenleistungen	306
16. Die Außendienste der Verwaltung	307
17. Die Umsatzsteuer-Nachschau	307
18. Steuerfahndung und Strafverfahren.	308
19. Schlussbemerkung	309

	Seite
<i>Univ. Prof. Dr. Markus Achatz, Universität Linz</i>	
Laudatio aus Anlass der Verleihung des Albert-Hensel-Preises 2007 an Dr. Joachim Englisch und DDr. Georg Kofler	311
 <i>Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.</i>	
Satzung	315
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat.	316
Teilnehmerverzeichnis	317
 Stichwortverzeichnis	323

Steuervollzug im Rechtsstaat

– Eröffnung der Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas –

Prof. Dr. Roman Seer
Ruhr-Universität, Bochum

Meine sehr geehrten Damen und Herren, hiermit eröffne ich die 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft.

Dreißig rote Bände dokumentieren mittlerweile den rechtsdogmatischen Ertrag unserer Tagungen¹. Im Vordergrund standen bisher *materiell-rechtliche* Themen des nationalen, internationalen und zunehmend des europäischen Steuerrechts. Unter den Generalthemen sucht man jedoch vergebens nach dem *Steuerverfahren*. Zu finden sind lediglich Einzelreferate im Kontext übergeordneter Themenstellungen². Verfahren erscheint vielen als Besteuerungstechnik, die lediglich der Umsetzung des vorgefundenen materiellen Rechts dient. Dementsprechend wird um die Ausgestaltung des „richtigen“ materiellen Rechts gerungen, das dann „nur“ noch „technisch“ umzusetzen ist. Daher überrascht es nicht, dass in den mittlerweile zahlreich vorliegen-

1 Schriftenreihe beginnend mit *K. Tipke* (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, Bd. 1, Köln 1978, die letztjährige Jahrestagung ist dokumentiert in *W. Schön* (Hrsg.), Einkommen aus Kapital, Bd. 30, Köln 2007.

2 So etwa unter dem Generalthema „Grundfragen des Lohnsteuerrechts“ (Hrsg. *J. Stolterfoht*), Bd. 9 (1986): *B. Gast de Haan*, Lohnsteuerschuld und Arbeitgeberhaftung, 141 ff.; *J. Giloy*, Nettolohnverträge und Lohnsteuerpauschalierung, 209 ff.; *W. Birkenfeld*, Sachverhaltsermittlung und Rechtsanwendung bei der Lohnsteuer in- und ausländischer Arbeitnehmer, 245 ff.; *W. Dreneck*, Verwaltungsakte im Lohn- und Einkommensteuerverfahren, 377 ff.; *R. v. Groll*, Zur Rechtsverwirklichung im Lohnsteuerverfahren, 431 ff.; unter dem Generalthema „Steuerrecht und Verfassungsrecht“ (Hrsg. *K. H. Friauf*), Bd. 12 (1989): *C. Lambrecht*, Normative Bindung und Sachverhaltserfassung, 79 ff.; *C. Trzaskalik*, Die Steuererhebungspflichten Privater, 157 ff.; *M. Streck*, Auswirkungen der Ertrags- und Verwaltungshoheit auf die steuerliche Belastung, 187 ff.; *R. v. Groll*, Das Handeln der Finanzverwaltung als Gegenstand des Rechtsschutzbegehrens, in *C. Trzaskalik* (Hrsg.), Der Rechtsschutz in Steuersachen, Bd. 18 (1995), 47 ff.; *D. Meyding* u. *J. Stolterfoht*, Vereinfachender Gesetzesvollzug durch die Verwaltung, in *P. Fischer* (Hrsg.), Bd. 21 (1998), 219 ff., 233 ff.; unter dem Generalthema „Vertrauensschutz im Steuerrecht“ (Hrsg. *H.-J. Pezzer*), Bd. 27 (2004): *C. Waldhoff*, Vertrauensschutz im Steuerrechtsverhältnis, 129 ff.; *M. Achatz*, Verständigungen im Steuerrecht, 161 ff.; *F. Scheurle*, Die Vollziehbarkeit der Besteuerung von Einkommen aus Kapital, in *W. Schön* (Hrsg.), Einkommen aus Kapital, Bd. 30 (2007), 39 ff.

den, umfangreichen Reformentwürfen zum Steuerrecht nur wenige Vorschläge zum Besteuerungsverfahren enthalten sind³.

Die Bedeutung des Verfahrens für die Realisierung des steuerlichen Belastungsgrundes ist jedoch nicht zu unterschätzen. Das Verfahren gehört letztlich zur materiell-rechtlichen Belastungsentscheidung. Deshalb spreche ich lieber vom *Steuervollzug*, der begrifflich die funktionale Anbindung des Verfahrens an die materiell-rechtliche Norm kennzeichnet. Die verfassungsrechtliche Dimension der *Abhängigkeit der Norm vom Vollzug* hat das BVerfG in seinen beiden Entscheidungen zur Zins- und Spekulationsgewinnbesteuerung eindrucksvoll aufgezeigt⁴. Unter der Frage nach einem *strukturellen Vollzugsdefizit* ist das *rechtsdogmatische* Interesse an der Ausgestaltung und Qualität des Steuerverfahrens mittlerweile deutlich gewachsen. Es ist deshalb an der Zeit, dem „Steuervollzug“ eine komplette Jahrestagung zu widmen.

Der Vollzug der Steuergesetze geschieht unter den Bedingungen einer Massenverwaltung. Diese Erkenntnis ist nicht neu. Bereits im Jahre 1911 beschrieb *Franz Meisel* in seiner umfangreichen Untersuchung der „Moral und Technik bei der Veranlagung der preußischen Einkommensteuer“ die Ausgangslage wie folgt:⁵

„Wir stehen vor den schwierigsten Problemen, die an die moderne Staatsverwaltung bisher gestellt wurden. Es ist eine fast übermenschliche Aufgabe bei unserer Rechts- und Wirtschaftsordnung, das mehr oder weniger unbekannte Einkommen von mehreren Millionen Menschen eines Staates nach vorhandener Leistungsfähigkeit mit den beschränkten staatlichen Mitteln gerecht und richtig festzustellen.“

Mit dieser Aussage könnte ich noch heute unsere Tagung einleiten. Es stellt sich mehr denn je die Frage, wie der Steuervollzug unter den Realbedingungen einer Massenverwaltung auf rechtsstaatliche Weise auszugestalten ist. Dem werde ich im Anschluss an diese Einführung nachgehen⁶.

Als *Franz Meisel* seine Vorstellungen über Steuermoral und Veranlagungstechnik verfasste, beherrschten noch Pferdekutschen das Verkehrsbild. Der Informationsaustausch geschah im Wege des Postillons. Zwar lag der Abgabenordnung 1977 bereits eine Vorstellung über Verwaltungsautomation zugrunde. Die *informationelle Revolution* mit dem Sprung in eine *digital*

3 Eine Ausnahme macht etwa *J. Lang/N. Herzig/J. Hey/H.-G. Horlemann/J. Pelka/H.-J. Pezzer/R. Seer/K. Tipke*, Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Köln 2005: §§ 41 ff. des Entwurfs mit den Erläuterungen in Rz. 155 ff., 500 ff.

4 BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239; BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94.

5 *F. Meisel*, Moral und Technik bei der Veranlagung der preußischen Einkommensteuer, Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft im Deutschen Reich, Leipzig 1911, 285, 292.

6 S. in diesem Band S. 7 ff.

*vernetzte Informationsgesellschaft*⁷ war aber noch Zukunftsvision. Sie bedarf deshalb der Anpassung an dieses gesellschaftliche Umfeld. Unter dem Terminus *Electronic(E)-Government*⁸ versteht die Verwaltungswissenschaft mittlerweile nicht einfach nur eine verbesserte interne Verwaltungsautomation der Behörden, sondern vielmehr die *externe Vernetzung* der Verwaltung mit Bürger und Unternehmen⁹. Was dies für die steuerlichen Massenverfahren bedeutet, ist sowohl phänomenologisch als auch rechtlich aufzuarbeiten. *Eckehard Schmidt* wird uns aus Sicht eines erfahrenen Verwaltungsbeamten einen Einblick in moderner Steuerungssysteme und deren Entwicklungsstand im Steuervollzug geben¹⁰.

Kritische Beobachter der Besteuerungspraxis sind die Rechnungshöfe des Bundes und der Länder. Durch ihre Prüfungen liefern sie wertvolle Erkenntnisse, die in turnusmäßigen Berichten an Legislative, Exekutive und die Allgemeinheit nachzulesen sind¹¹. Es ist daher eine Bereicherung unserer Tagung, dass der Insider *Klaus Schleicher* über die Kontrolle des Steuervollzugs durch die Rechnungshöfe berichten wird¹². Furore hat der Bundesrechnungshof nicht zuletzt durch zwei im vergangenen Jahr erschienene Gutachten gemacht¹³. Darin findet sich unter anderem die von der amtierenden Bundesregierung geteilte¹⁴ Forderung nach Einführung einer *Bundessteuerverwaltung*¹⁵. Neu ist dieses Anliegen nicht. So hatte der Parlamentarische

7 Grundlegend *M. Castells*, *The Information Age – Economy, Society and Culture*, 3 Bände, Cambridge/Oxford/Malden 1996–1998.

8 Zum Begriff und Phänomen *J. Skrobotz*, *Das elektronische Verwaltungsverfahren*, Diss. Regensburg, Berlin 2005, 20 ff.; *M. Eifert*, *Electronic Government – Das Recht der elektronischen Verwaltung*, Habil. Hamburg, Baden-Baden 2006, 20 ff.

9 *T. Groß*, *Die Informatisierung der Verwaltung – Eine Zwischenbilanz auf dem Weg von der Verwaltungsautomation zum E-Government*, *VerwArch.* Bd. 95 (2004), 400, 401 f., unterscheidet 3 Phasen: 1. Phase = Verwaltungsautomation durch den Einsatz von Großrechnern (Rechenzentren), 2. Phase = Miniaturisierung der Verwaltungsautomation durch den Einsatz von Personal-Computern, 3. Phase = externe Vernetzung der Verwaltung und Bürger via Internet.

10 S. in diesem Band S. 37 ff.

11 S. zuletzt Bemerkungen des *Bundesrechnungshofes* 2006 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes v. 13.11.2006, BT-Drucks. 16/3200.

12 S. in diesem Band S. 59 ff.

13 *Bundesrechnungshof*, *Probleme beim Vollzug der Steuergesetze – Empfehlungen zur Verbesserung des Vollzugs der Steuergesetze in Deutschland*, Stuttgart 2006.

14 Siehe die Antwort der *Bundesregierung* v. 22.3.2007 auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten *C. Scheel*, *K. Andreae*, *G. Schick* und der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen, BT-Drucks. 16/4797, 3, unter Berufung auf die Studie der *Fa. Kienbaum*, *Quantifizierung der im Falle einer Bundessteuerverwaltung bzw. einer verbesserten Kooperation, Koordination oder Organisation der Länderverwaltungen zu erwartenden Effizienzgewinne* v. 28.12.2006, Berlin (unter Mitwirkung von *Seer/Drüen*, die für den rechtlichen Teil des Gutachtens verantwortlich sind).

15 Gutachten des *Bundesrechnungshofs* (Fn.13), 181 ff.; außerdem *D. Ehscheid*, *Wege zu einer effizienten Finanzverwaltung, Orientierungen zur Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik*, Bonn 2005, 40 ff.

Rat in Vorbereitung des Bonner Grundgesetzes eine bundeseinheitliche Finanzverwaltung nach dem Vorbild der *Erzberger'schen* Reichsfinanzverwaltung vorgeschlagen¹⁶. Dieser Vorschlag scheiterte jedoch am Widerstand der Besatzungsmächte, denen eine Bundessteuerverwaltung mit dem Grundsatz eines *föderalistischen Staatsaufbaus* unvereinbar erschien¹⁷. Der Berichterstatter im Finanzausschuss des Parlamentarischen Rats und frühere preußische Finanzminister *Hermann Höpker-Aschoff* sollte die Entwicklungsgeschichte kurze Zeit später wie folgt (sinngemäß) skizzieren:

„Wenn das Grundgesetz im ganzen nicht scheitern sollte, blieb dem Parlamentarischen Rat nichts anderes übrig, als in den sauren Apfel der geteilten Finanzverwaltung (zu) beißen“¹⁸.

Nun sind seitdem fast 60 Jahre vergangen. Die Länderfinanzverwaltungen haben ihre Strukturen gebildet. Die Praxis hat den durch die Alliierten aufoktroiierten Zustand in Gestalt eines *kooperativ-föderalen* Steuervollzugs angenommen¹⁹. Der Leiter der hiesigen Finanzverwaltung *Michael Schmitt* wird diesen Zusammenhang aus der Sicht eines hohen Landesfinanzbeamten behandeln²⁰. Pro und Contra der Bundessteuerverwaltung sollten danach sichtbar sein.

Eine staatsinterne Binnensicht reicht heute allerdings nicht mehr aus, um die Probleme des Steuervollzugs zu erfassen. Während Unternehmen und Bürger sich immer mehr *grenzüberschreitend* betätigen, endet die Hoheitsgewalt des Staates an den nationalen Grenzen. Die daraus folgenden Vollzugsdefizite sind zu überwinden. Mein österreichischer Kollege *Claus Staringer* wird sich diesem fundamentalen Problem widmen und nach Lösungen suchen, die sowohl mit dem Gemeinschaftsrecht als auch mit dem Völkerrecht kompatibel sind²¹.

Eine wesentliche, den Steuervollzug sichernde Funktion besitzen angesichts der zu bewältigenden Verfahrensmassen die Steuerabzugsverfahren. Sie machen überall dort Sinn, wo eine Vielzahl gleich gelagerter Fälle bereits an einer Quelle erfasst werden können. Die Einbeziehung Dritter als Steuerabzugspflichtige rechtfertigt sich in diesen Bereichen grundsätzlich durch

16 Materialien in Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart (JöR) n. F., Bd. 1 (1951), 795 f.; *E. Schweigert*, Die Finanzverwaltung Westdeutschlands in der Zeit vom Ende des 2. Weltkrieges bis zu ihrer Neuordnung durch das Grundgesetz, Diss. Bonn, 1970, 170 f.

17 Zur historischen Entwicklung *H. Höpker-Aschoff*, Archiv des öffentlichen Rechts, Band 75 (1949), 306, 328; aus heutiger Sicht *R. Seer*, in Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Heidelberg, Art. 108 Rz. 2-25 (November 1999).

18 Siehe *H. Höpker-Aschoff* (Fn.17), a. a. O., 329.

19 Dazu jüngst *R. Seer*, Kooperativ-föderale Steuerverwaltung in Deutschland, in: FS für Ruppe, Wien 2007, 533 ff.

20 Dazu in diesem Band S. 99 ff.

21 Dazu in diesem Band S. 135 ff.

die insgesamt deutlich *geringeren Vollzugskosten der Besteuerung*²². Allerdings unterliegt die staatliche Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug verfassungsrechtlichen Grenzen. Mein früherer Schüler und heutiger Düsseldorfer Kollege *Klaus Dieter Drißen* wird diese im Eingangsreferat am morgigen Dienstag ausleuchten²³.

Zunehmende Bedeutung für die Sicherung des Steuervollzugs erhalten in jüngerer Zeit Steuerzuschläge, die an eine Verletzung von Mitwirkungspflichten anknüpfen. Nach dem Wegfall der zeitlichen Limitierung ist der Nachzahlungszins zu einem noch relevanteren Faktor der Außenprüfung geworden. Ein weiteres Beispiel bildet der nach amerikanischem Vorbild in das deutsche Verfahrensrecht implementierte sog. Strafzuschlag im Falle der Verletzung der Dokumentationspflichten im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen im internationalen Konzern nach § 162 Abs. 4 AO. Bleibt er ein Fremdkörper im deutschen System von Nebenleistungen oder ist er Vorbote eines umfassenden Penalty-Systems? Der Finanzrichter *Matthias Loose* wird die steuerlichen Nebenleistungen in einer Gesamtschau auf ihre Funktion für den Steuervollzug unter die Lupe nehmen²⁴.

Die *Außenprüfung* besitzt insbesondere in Gestalt der Betriebsprüfung eine unverändert wesentlich vollzugsichernde Funktion. Allerdings hat sie im Zuge der elektronischen Vernetzung ihren Charakter verändert. § 147 Abs. 6 AO ermöglicht mittlerweile eine digitale Außenprüfung in Gestalt eines unmittelbaren Zugriffs auf die im Rechnungswesen der Unternehmen enthaltenen Daten. Die Belegprüfung tritt zugunsten systematischer Nachkalkulationen durch den Einsatz moderner Software zurück. Mathematische Wahrscheinlichkeitsrechnungen wie z. B. ein Chi-Quadrat-Test und der Einsatz moderner Software erleichtern den Prüfern Plausibilitätsprüfungen. Für den Bereich der Umsatzsteuer ist das Steueraufsichtsmittel der *Nachschau* (international: *present observation*) in § 27b UStG reaktiviert worden. Es handelt sich um ein gleichermaßen traditionsreiches wie verbreitetes Aufsichtsinstrument des besonderen Verwaltungsrechts und dient der *Ad-hoc-Kontrolle*. Zwar genügt § 27b UStG grundsätzlich den verfassungsrechtlichen Anforderungen, birgt allerdings hinsichtlich des Übergangs zur Außenprüfung oder gar zu einem Steuerstrafverfahren Probleme. Diesen wird der Bundesrichter *Reinhard Rüsken* in seinem Referat nachgehen und dabei auch die janusköpfige *Steuerfahndung* einbeziehen²⁵.

Die Funktion des Strafrechts zur Sicherung des Steuervollzugs im Rechtsstaat wird zu diskutieren sein. Ein Konzept, steuerliches Fehlverhalten in Massenverfahren durch Pönalisierung des Steuerrechts zu bekämpfen, erscheint wenig erfolgversprechend. Zwar soll das Steuerstrafrecht das voll-

22 R. Seer, Reform des (Lohn-)Steuerabzugs, FR 2004, 1037, 1042.

23 Dazu in diesem Band S. 167 ff.

24 Dazu in diesem Band S. 203 ff.

25 Dazu in diesem Band S. 243 ff.

ständige und rechtzeitige Aufkommen der Steuern sichern und die Solidargemeinschaft der ehrlichen Steuerzahler schützen²⁶. Die inhaltliche Verknüpfung der beiden Rechtsgebiete darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass das Steuerstrafrecht dem *Strafrecht* angehört. Es ist ein *ultima ratio* Instrument²⁷. Die wesentliche Rechtfertigung der Strafe ist die Herstellung eines Schuldausgleichs unter gleichzeitiger Berücksichtigung spezial- und generalpräventiver Gesichtspunkte. Charakteristisch für das Steuerstrafverfahren ist seine Ausgestaltung als *Individualverfahren*, das nach Schuld und Verantwortlichkeit fragt²⁸. Ein strukturelles Dauerproblem liegt im Verhältnis zwischen Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren, das dieselbe Behörde sowohl als Finanz- als auch als Strafverfolgungsbehörde betreibt. Diese Verfahrensüberlappung birgt Risiken für den Individualrechtsschutz. *Karsten Randt*²⁹ wird hier die Sicht des erfahrenen Steuerstrafverteidigers einbringen.

Damit ist der Bogen an inhaltlichen Themen gespannt, die wir in den beiden vor uns liegenden Tagen bewältigen wollen. Genug der Vorrede. Lassen Sie uns mit der Arbeit beginnen!

26 *R. Seer*, in *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 18. Aufl., Köln 2005, § 23 Rz. 1 m. w. N.

27 BverfG, Urt. v. 25.2.1975 – 1 BvF 1/74 u. a., BVerfGE 39, 1, 47.

28 Treffend formuliert und der Intention des Steuerverfahrens gegenüber gestellt von *M. Streck*, *Das Recht des Verhältnisses von Steuer- und Strafverfahren*, *DStJG* Bd. 6 (1983), 217, 220.

29 Dazu in diesem Band S. 263 ff.

Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung

Prof. Dr. Roman Seer
Ruhr-Universität, Bochum

Inhaltsübersicht

- I. Reziprozität zwischen Norm und Vollzug
- II. Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Spannungsverhältnis zwischen Einzelfall und Gesamtvollzug
 - 1. Abkehr von einer 100 %-Überzeugungs- und Kontrolldoktrin
 - 2. Struktureller Vollzugssicherungsauftrag der Finanzverwaltung
- III. Schutz der Freiheitsgrundrechte der Beteiligten durch das Übermaßverbot
 - 1. Verfassungsrechtliches Dreieck
 - 2. Grundrechte auf Verfahrensteilhabe
- IV. Ausgestaltung des Gesetzesvollzugs in massenhaften Verwaltungsverfahren
 - 1. Konkretisierungen zur Erfüllung des Optimierungsauftrags
 - a) Vertrauensvorschussprinzip
 - b) Verifikationsprinzip
 - c) Wirtschaftlichkeitsprinzip
 - 2. Bewältigung von Verfahrensmassen durch eine interaktiv elektronisch vernetzte Finanzverwaltung
- a) Alternativlosigkeit des sog. Electronic-Governments
- b) Zentrale Bedeutung der bundeseinheitlichen Steuernummer
- c) Elektronische Vernetzung von Steuerabzug und Steuerveranlagung
- d) Elektronisches Risikomanagement und kontrollbedürfnisorientierte Prüfungsfallauswahl
- 3. Vom hoheitlichen Veranlagungsverfahren zur kontrollierten Selbstregulierung
 - a) Überholtes Leitbild der Veranlagung
 - b) Optimierte Erfüllung des finanzbehördlichen Verifikationsauftrags im Selbstveranlagungssystem
 - c) Absicherung der Selbstveranlagung durch Risikomanagement und Steuerzuschläge
 - d) Vitalfunktion der Angehörigen der steuerberatenden Berufe
- V. Fazit

I. Reziprozität zwischen Norm und Vollzug

Die *normative Gleichheit* muss der *strukturellen Gleichheit beim Vollzug der Steuer* entsprechen. Diese fundamentale Aussage im Zinssteuer-Urteil des BVerfG¹ ist Ausdruck des Konsequenzgebots, welches das BVerfG aus

¹ BVerfG, Beschl. v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271 – Zinsbesteuerung; BVerfG, Urt. v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, 115 – Spekulationsgewinnbesteuerung.

Art. 3 Abs. 1 GG unter den Topoi der *Systemkonsequenz und Folgerichtigkeit* steuerlicher Be- und Entlastungen entwickelt hat². Das Zinssteuer-Urteil stellte erstmals eine Rückkoppelung zwischen Rechtsanwendungs- und Rechtsetzungsgleichheit her. Die Steuerpflicht bestimmter Einkünfte darf nicht bloß auf dem Papier stehen. Das BVerfG hatte in der Entscheidung den früheren Bankenerlass und die ihm nachfolgende Vorschrift des § 30a AO als das dem normativen Besteuerungstatbestand des § 20 EStG *gegenläufige Vollzugshindernis* ausgemacht³. Der Hintergrund des fundamentalen Urteils ist wohlbekannt und braucht hier nicht wiederholt zu werden⁴. Den Zusammenhang zwischen Rechtsanwendung und Rechtsetzung hat das Urteil zur Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Spekulationsgewinnen nach § 23 EStG a. F. bestätigt⁵. Das BVerfG beschreibt den anzustrebenden Steuervollzug darin mit den folgenden Worten:⁶

„... Das Verfahrensrecht muss ... so ausgestaltet sein, dass es die gleichmäßige Umsetzung der durch eine materielle Steuernorm bestimmten Belastung in der regulären Besteuerungspraxis gewährleistet. Die Form der Steuererhebung und – in Ergänzung des Deklarationsprinzips – das behördliche Kontrollinstrumentarium haben somit der materiellen Steuernorm regelmäßig so zu entsprechen, dass deren gleichheitsgerechter Vollzug im Massenverfahren der Veranlagung möglich ist, ohne unverhältnismäßige Mitwirkungsbeiträge der Steuerpflichtigen oder übermäßigen Ermittlungsaufwand der Finanzbehörden zu fordern.“

Damit hat das Gericht die *Vollzugsmaximen* für die Umsetzung des materiellen normativen Belastungsgrundes in der Wirklichkeit formuliert und das Verhältnis „*Norm* → *Vollzug*“ bestimmt. Es fehlt aber die Ausformulierung der umgekehrten Richtung „*Vollzug* → *Norm*“. Die materielle Belastungsnorm muss normativ auch so ausgestaltet sein, dass sie verfahrensrechtlich überhaupt durchsetzbar ist. Ansonsten bleibt sie bloßes „Paper Law“. Bereits *Gustav Radbruch* stellte in seiner „Einführung in die Rechtswissenschaft“ im Jahre 1910 fest: „Ein Rechtssatz ‚gilt‘ nur dann, wenn er in der

2 BVerfG, Beschl. v. 27.6.1991 (Fn. 1), a. a. O.; BVerfG, Beschl. v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 136 – Vermögensteuer; BVerfG, Beschl. v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 95 – Verlustverrechnung; BVerfG, Beschl. v. 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132, 138 – Umsatzsteuerbefreiung; BVerfG, Beschl. v. 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151, 155 – Umsatzsteuerbefreiung; BVerfG, Urt. v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 126 – Alterseinkünfte; BVerfG, Beschl. v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 u. 1735/00, BVerfGE 107, 27, 47 – doppelte Haushaltsführung.

3 BVerfG, Beschl. v. 27.6.1991 (Fn. 1), a. a. O., 278 f., 284.

4 Pars pro toto *D.Birk*, Das Gebot des gleichmäßigen Steuervollzugs und dessen Sanktionierung, *StuW* 2004, 277 ff.; *J.Hej*, Vollzugsdefizit bei Kapitaleinkommen: Rechtsschutzkonsequenzen und Reformoptionen, *DB* 2004, 724 ff.; *C.Seiler*, Das Steuerrecht als Ausgangspunkt aktueller Fortentwicklungen der Gleichheitsdogmatik, *JZ* 2004, 481 ff.

5 BVerfG, Urt. v. 9.3.2004 (Fn. 1), a. a. O., 112 ff.

6 BVerfG, Urt. v. 9.3.2004 (Fn. 1), a. a. O., 115 ff.

überwiegenden Mehrzahl seiner Anwendungsfälle darauf rechnen kann, auch tatsächlich befolgt zu werden“⁷. Ordnet eine Rechtsnorm etwas faktisch Unmögliches an, so ist ihr im Hinblick auf dieses Ziel wegen des Fehlens sozialer Wirksamkeit die *Rechtsgeltung* und damit letztlich auch die Eigenschaft von *Recht* abzusprenken⁸. Es besteht mithin eine *Wechselbezüglichkeit* zwischen materieller Norm und deren Vollzug. Die zitierten Anforderungen des BVerfG an die verfassungsgemäße Ausgestaltung der Vollzugsregeln möchte ich daher wie folgt ergänzen:

„Die materielle Steuernorm muss ihrerseits so ausgestaltet werden, dass ihr gleichheitsgerechter Vollzug im Massenverfahren der Veranlagung möglich ist, ohne unverhältnismäßige Mitwirkungsbeiträge der Steuerpflichtigen oder übermäßigen Ermittlungsaufwand der Finanzbehörden zu fordern.“

Wie wenig der Gesetzgeber diesen Anforderungen mit Blick auf den *Steuer-vollzug* gerecht wird, hat der Bundesrechnungshof in zwei im letzten Jahr vorgelegten umfangreichen Stellungnahmen aufgezeigt⁹. In seinem Bericht vom November 2006 listet er dazu eine Reihe von Beispielen *materiell-rechtlicher Vollzugserschwerisse* auf, die sich weiter fortsetzen ließe¹⁰.

II. Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Spannungsverhältnis zwischen Einzelfall und Gesamtvollzug

1. Abkehr von einer 100 %-Überzeugungs- und Kontrolldoktrin

Vor dem Hintergrund des Zustandes der materiellen Steuergesetze könnte man also meinen: Werden diese erst einmal vollzugstauglich und widerspruchsfrei aufeinander abgestimmt, läuft der Gesetzesvollzug schon von allein. Diese Schlussfolgerung greift jedoch zu kurz und ist ein Irrglauben. Haben die Finanzverwaltungen der Länder jährlich wiederkehrend weit mehr als 30 Millionen Steuerfälle zu bearbeiten, bedarf es eines *verfahrensmassentauglichen Systems*. In einer wirtschaftlich komplexen Welt teilt die Bundesrepublik Deutschland dieses Schicksal mit allen entwickelten

7 G. Radbruch, Einführung in die Rechtswissenschaft, 1. Aufl., Leipzig 1910, 12; vgl. auch H. Henkel, Einführung in die Rechtsphilosophie, 2. Aufl., München 1977, 118, 545: „Die Durchsetzbarkeit ist unabdingbares Geltungsmoment des positiven Rechts“; K. Tipke, Besteuerungsmoral und Steuermoral, Wiesbaden 2000, 54 ff.

8 K. Tipke, Zwischen materiellem Steuerrecht und Steuerverfahrensrecht, StuW 2004, 3, 4.

9 Bundesrechnungshof, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze – Empfehlungen zur Verbesserung des Vollzugs der Steuergesetze in Deutschland, Stuttgart 2006; Bemerkungen des Bundesrechnungshofs 2006 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes v. 13.11.2006, BT-Drucks. 16/3200.

10 S. Bemerkungen des BRH (Fn. 9) zur allgemeinen Finanzverwaltung, BT-Drucks. 16/3200, 197 ff.

OECD-Staaten¹¹. Wie kann dieses Vollzugssystem nun verfassungskonform ausgestaltet werden?

Das Gesetz ist gem. Art. 20 Abs. 3 GG nicht bloß Schranke, sondern zugleich Antrieb des Verwaltungshandelns. Die vollziehende Gewalt trifft nicht nur ein *Abweichungsverbot*, sondern darüber hinaus ein *Anwendungsgebot*¹². Unter Berufung auf das *Gesetzmäßigkeitsprinzip* wollen einige Autoren daher unverändert das *Prinzip von der vollen Wahrheitsüberzeugung* als Regelbeweismaß im Besteuerungsverfahren anwenden¹³. Der zwischen einer solchen *100 %-Doktrin* und dem *Gesetzmäßigkeitsprinzip* hergestellte Konnex besteht jedoch nicht. Es ist zwischen den *steuerschuldrechtlichen* und den *beweisrechtlichen* Normen zu unterscheiden¹⁴. Das Regelbeweismaß steht in einem Komplementärverhältnis zur Beweislastentscheidung: Je höher die Latte für das Beweismaß liegt, umso größer ist der darunter verbleibende Raum für eine *Non-Liquet-Entscheidung*. Das hohe Beweismaß von der vollen Überzeugung zieht einen langen Schatten des *Non-Liquets* nach sich, das nach dem *Alles-oder-Nichts-Prinzip* zu entscheiden ist. Nicht nur eine Bilanz mit Gewinn- und Verlustrechnung, sondern bereits eine durchschnittliche Einkommensteuererklärung enthält so viele steuererhebliche Tatsachen, dass der Finanzbeamte sie unmöglich zu seiner vollen Überzeugung feststellen kann. Wollte man dies ernsthaft von ihm verlangen, so wäre er gezwungen, entweder die Beweislastentscheidung zur Regel werden zu lassen oder nur noch einige Fälle ganz genau, die ganz überwiegende Zahl der Fälle aber überhaupt nicht mehr zu bearbeiten. Beide Verhaltensmuster sind mit dem Prinzip der *Gesetzmäßigkeit der Besteuerung* unvereinbar¹⁵.

Das in Art. 20 Abs. 3 GG verankerte Prinzip des *Gesetzesvorrangs* steht im Kontext zu der in Art. 3 Abs. 1 GG verbürgten *Gleichmäßigkeit der Besteuerung*. Wenn Art. 3 Abs. 1 GG die Gleichheit aller Menschen „vor dem Gesetz“ fordert, so statuiert er das Gebot der *Rechtsanwendungsgleichheit*. Es verlangt, dass jede Rechtsnorm auf *jeden Fall*, der ihren Tatbestand

11 S. etwa den Bericht der *OECD (Committee on Fiscal Affairs), Centre for Tax Policy and Administration*, Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance, Paris 2004.

12 C. Gusy, Der Vorrang des Gesetzes, JuS 1983, 189, 191; F. Ossenbühl, Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes, in J. Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. III, Heidelberg 1988, § 62, Rz. 4 f.

13 S. Müller-Franken, Maßvolles Verwalten, Habil. Passau, Tübingen 2004, 279 ff., 305 ff.; zuvor C. Lambrecht, Normative Bindung und Sachverhaltserfassung, DStjG Bd. 12 (1989), 79, 81.; außerhalb des Steuerrechts C. Pestalozza, Der Untersuchungsgrundsatz, FS zum 50jährigen Bestehen des Richard Boorberg Verlages, Stuttgart 1977, 185, 193; ebenso M. Nierhaus, Beweismaß und Beweislast, Habil. Köln, München 1989, 62 f.

14 L. Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, Habil. Berlin, Baden-Baden 1992, 260 ff.

15 S. im Einzelnen bereits R. Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, Habil., Köln 1996, 184 ff.

verwirklicht, und auf *keinen* Fall, der ihren Tatbestand nicht verwirklicht, angewendet wird. Gleichheit „vor“ dem Gesetz bedeutet für den Rechtsanwender insoweit also Gleichheit „durch“ das Gesetz: Egalität verwirklicht sich offenbar bereits durch Legalität¹⁶. Unter den Bedingungen einer Massenverwaltung erfährt dieser Verbund jedoch tiefe Risse¹⁷. Wenn die Finanzbehörde gezwungen wäre, den Steuerfall jeweils detailliert auf die nach dem Gesetz verwirklichten Steuerfolgen zu untersuchen, so könnte sie nur einige Fälle exakt, andere Fälle aber überhaupt nicht dem materiellen Steuergesetz entsprechend behandeln. Begrenzte Verwaltungsressourcen bewirken bei periodisch wiederkehrenden Verwaltungsverfahren, dass sich die größtmögliche Realisierung der *Gesetzmäßigkeit im Einzelfall* nicht mehr mit der größtmöglichen Realisierung der *Gesetzmäßigkeit im Gesamtvollzug*, d. h. in der Summe aller Einzelfälle, deckt. Die periodisch jährlich massenweise wiederkehrenden Verfahren des Steuerrechts haben nicht einseitig die Umsetzung des materiellen Rechts im Einzelfall, sondern darüber hinaus auch den Gesamtvollzug sicherzustellen¹⁸. Geschieht der Vollzug der Steuergesetze in der Realität aller entwickelten Staaten *immer* unter den Bedingungen mehr oder minder begrenzter Verwaltungskapazitäten, so *zwingt* das Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit dazu, den Einzelvollzug an der praktischen Realisierbarkeit des Gesamtvollzugs auszurichten.

Es kann damit festgehalten werden: Die in § 85 Satz 1 AO einfachgesetzlich verankerten Fundamentalprinzipien der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung fordern *keine 100 %-Doktrin*¹⁹. Etwas anderes folgt auch nicht aus der Geltung des Untersuchungsgrundsatzes in § 88 Abs. 1 Satz 1 AO. Der Amtsermittlungsgrundsatz verlangt von den Finanzbehörden nicht, dass sie den einzelnen Steuerfall nach Art eines Untersuchungsrichters auf-

16 J. Isensee, Die typisierende Verwaltung: Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts, Habil. Erlangen, Berlin 1976, 134; R. Alexy, Theorie der Grundrechte, Habil. Göttingen, 2. Aufl., Frankfurt 1994, 358.

17 R. Seer (Fn. 15), 230 ff.

18 Zutreffend herausgearbeitet von H.W.Arndt, Praktikabilität und Effizienz, Habil. Mainz, Köln 1983, 83; für das Verwaltungsverfahren allgemein: H. H. Lohmann, Die Praktikabilität des Gesetzesvollzugs als Auslegungstopos im Verwaltungsrecht, AöR Bd. 100 (1975), S. 415, 426 f.; J. Schwarze, Administrative Leistungsfähigkeit als verwaltungsrechtliches Problem, DÖV 1980, S. 581, 593; R. Wahl, Verwaltungsverfahren zwischen Verwaltungseffizienz und Rechtsschutzauftrag, VVDStRL Bd. 41 (1983), 151, 157 f.; J. Pietzcker, ebenda, VVDStRL Bd. 41 (1983), 193, 198.

19 S. bereits R. Seer, Möglichkeiten und Grenzen eines „maßvollen“ Gesetzesvollzugs durch die Finanzverwaltung, FR 1997, 553, 554 ff.; *ders.*, Reform der Steuerveranlagung, StbJb. 2004/05, 53 ff.; zu den Erfahrungen in den Niederlanden instruktiv S. Ahrens, Der Vollzug von Steuergesetzen durch den niederländischen Belastingdienst im Vergleich zur deutschen Finanzverwaltung, Diss. Bochum, Köln 2005, 91 ff.

klären. Denn die Untersuchungsmaxime ist lediglich ein *negatives Prinzip*:²⁰ Sie verneint die Abhängigkeit der Sachaufklärung vom Parteienvortrag (§ 88 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 AO), lässt im Übrigen aber offen, *wie* die Finanzbehörde die ihr unbekannteten Tatsachen in Erfahrung bringen soll. § 88 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1, § 92 Satz 1 AO legen es in ihr pflichtgemäßes Ermessen, Art und Umfang der Ermittlungen zu bestimmen und sich der Beweismittel zu bedienen, die sie zur Ermittlung des Sachverhalts für erforderlich hält. Die Ausgestaltung des Vollzugs der Steuergesetze ist und bleibt damit die *Domäne der Exekutive*, die einen nicht unerheblichen Gestaltungsspielraum genießt. Dieses *Verfahrensermessen*²¹ gibt den Finanzbehörden einen *Ermittlungsspielraum*, der sowohl Art als auch Umfang der Sachaufklärung erfasst²².

2. Struktureller Vollzugssicherungsauftrag der Finanzverwaltung

Jedoch ist es ihnen verwehrt, ihren Gesetzesvollzugsauftrag in der Weise zu vernachlässigen, dass sie auf die Verifikation der Steuererklärungen gänzlich verzichten²³. Es korreliert mit dem grundrechtsschützenden Übermaßverbot (dazu im Folgenden unter III.) ein *Untermaßverbot*²⁴. Der Begriff des sog. Untermaßverbots ist zur Kennzeichnung der grundrechtlichen Schutzpflicht des Staates kreiert worden²⁵. Der Begriff lässt sich darüber hinaus aber auch zur Bezeichnung einer *unverhältnismäßigen staatlichen Zurückhaltung* verallgemeinern. Zwar verpflichtet § 85 Satz 2 AO die Finanzbehörden auf einfachgesetzlicher Ebene zur *Sicherstellung*, dass Steuern nicht verkürzt oder zu Unrecht erhoben werden. Diese missverständliche Formulierung ist aber *nicht einzelfallbezogen* zu verstehen²⁶. Andernfalls würde § 85 Satz 2 AO etwas Unmögliches verlangen: So wenig wie Polizei- und Justizbehörden „sicherstellen“ können, dass niemand eine Straftat begeht, so wenig können Finanzbehörden „sicherstellen“, dass niemand Steuern verkürzt²⁷. Bei verfassungskonformer, realitätsbezogener Lesart enthält § 85

20 So richtig bezeichnet von C. Pestalozza (Fn. 13), 185, 186; s. auch J. Martens, Die Praxis des Verwaltungsverfahrens, München 1985, Rz. 122.

21 Ausdruck von H. Hill, Verfahrensermessen der Verwaltung, NVwZ 1985, 449, 453.

22 Zum Ermittlungsspielraum der Finanzbehörden s. R. Seer (Fn.15) 175 ff.

23 S. BVerfG (Fn.1), a. a. O.

24 R. Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 21 Rz. 8.

25 BVerfG, Urt. v. 28.5.1993 – 2 BvR 2/90 u. a., BVerfGE 88, 203, 254 ff.; D. Merten, Grundrechtliche Schutzpflichten und Untermaßverbot, Gedächtnisschrift für J. Burmeister, Heidelberg 2005, 227 ff.; M. Mayer, Untermaß, Übermaß und Wesensgehaltgarantie, Diss. Gießen, Baden-Baden 2005, 20 ff., 152 ff.; R. Rassow, Zur Konkretisierung des Untermaßverbotes, ZG 2005, 262, 269 ff.; O. Klein, Das Untermaßverbot – Über Justiziabilität grundrechtlicher Schutzpflichtenerfüllung, JuS 2006, 960 ff.

26 S. bereits R. Seer, Reform des Veranlagungsverfahrens, StuW 2003, 40, 44.

27 Zutreffend K. Tipke, in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 85 AO Tz. 14 (April 2006).

Satz 2 AO nur einen *strukturellen Sicherungsauftrag*. Die Finanzbehörden haben danach ein *Verifikationssystem* einzuführen bzw. vorzuhalten, das *Steuerverkürzungen strukturell* vermeidet.

Der Gesetzgeber lässt die Finanzverwaltung bei der Ausgestaltung des Verifikationssystems indessen weitgehend allein. Der *gesetzgeberische Steuerungsverzicht* ist ein Mangel. Es ist dem Gesetzgeber verfassungsrechtlich verwehrt, steuerbegründende Normen zu erlassen, ohne sich über deren Umsetzbarkeit in der Besteuerungswirklichkeit zu kümmern. Die Frage nach der Verifikationsintensität ist für die Verwirklichung sowohl der Freiheits- als auch der Gleichheitsgrundrechte der Mitwirkungspflichtigen *wesentlich*²⁸. Macht die Legislative von ihrem Steuerungsrecht keinen Gebrauch, bleibt der *Komplementär Gewalt der Exekutive* gar nichts anderes übrig, als für die Verwaltungspraxis selbständig ein Kontrollsystem zu entwickeln. Darin liegt kein systematischer Verstoß gegen materielle oder formelle Steuergesetze, sondern ein Beispiel für eine durch den gesetzgeberischen Verzicht erforderliche Verwaltungssteuerung²⁹. Das *Gesetz* sollte die faktischen Bedingungen für die Veranlagungsarbeit zur Kenntnis nehmen und das Verfahren unmissverständlich daran ausrichten. Nur so kann die Abgabenordnung als *Sollenskategorie* die Rückkoppelung zur Verwaltungswirklichkeit, der *Seinskategorie*, (zurück-)gewinnen.

III. Schutz der Freiheitsgrundrechte der Beteiligten durch das Übermaßverbot

1. Verfassungsrechtliches Dreieck

Durch ihre Ermittlungsmaßnahmen greift die Finanzbehörde in Freiheitsgrundrechte der Betroffenen ein. Die finanzbehördliche Sachaufklärung wird daher vor allem durch das freiheitsschützende *Übermaßverbot* beschränkt. Das Übermaßverbot unterwirft das staatliche Handeln einer *Zweck-Mittel-Bindung* im Wege einer dreistufigen Prüfung der Teilelemente der Geeignetheit, Erforderlichkeit und Proportionalität³⁰. Der Sachaufklärungszweck besteht *nicht* etwa darin, dafür zu sorgen, dass ein möglichst hohes Steueraufkommen erzielt wird. Ihn formuliert vielmehr § 85 Satz 1 AO dahingehend, dass die Steuern „nach Maßgabe der Gesetze“ und „gleichmäßig“ festzusetzen bzw. zu erheben sind. Das von der Finanzbehörde verfolgte Sachaufklärungsziel besteht damit in der Verwirklichung *zweier* Maximen, der *Gesetzmäßigkeit* *und* der *Gleichmäßigkeit* der Besteuerung. Diese

28 Richtig erkannt von R. Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, Habil. Münster, Köln 1999, 538.

29 R. Eckhoff (Fn. 28), 433.

30 R. Dechsling, Das Verhältnismäßigkeitsgebot – Eine Bestandsaufnahme der Literatur zur Verhältnismäßigkeit staatlichen Handelns, Diss., München 1989, 5 ff.

beiden Maximen sind – wie gezeigt – *horizontal* zu einem angemessenen Ausgleich zu bringen, um *vertikal* in Relation zu den betroffenen Freiheitsgrundrechten gesetzt werden zu können. Die Ermittlungshandlungen der Finanzbehörde verlaufen somit in einem *verfassungsrechtlichen Dreieck* zwischen Gesetzmäßigkeit, Rechtsanwendungsgleichheit und den betroffenen Freiheitsgrundrechten³¹. In diesem Dreieck haben Gesetzgeber und Finanzverwaltung einen nach allen Seiten hin möglichst schonenden Ausgleich herzustellen³². Legislative und Exekutive stehen so vor einem *Optimierungsauftrag*³³ und müssen zwischen den divergierenden Rechtsgütern einen angemessenen (verhältnismäßigen) Ausgleich schaffen: Kein Rechtsgut darf auf Kosten eines anderen überproportional derart gewichtet werden, dass letzteres praktisch geopfert wird. Das Untermaßverbot setzt der finanzbehördlichen Zurückhaltung im Interesse der Solidargemeinschaft der Steuerzahler nach unten hin eine *Untergrenze*, während das Übermaßverbot die Intensität des Grundrechtseingriffs nach *oben* hin begrenzt³⁴. In diesem Korridor bewegt sich das finanzbehördliche Verfahrensermessen.

Die Judikative kann diesen *Abwägungsvorgang* nur anhand der Grenzen des Unter- und Übermaßverbots prüfen. Mangels eines eigenen kompetenziellen Gestaltungsauftrags darf sie ihre Vorstellungen über den optimalen Ausgleich nicht an die Stelle der Entscheidung der ersten und zweiten Gewalt setzen. Das *Übermaßverbot* statuiert nur eine *Erträglichkeitsgrenze* eines *noch* angemessenen (schonenden) Ausgleichs der betroffenen Rechtsgüter³⁵. Die von der Exekutive im Einzelfall ergriffene Maßnahme unterliegt damit nur einer gerichtlichen *Evidenzkontrolle*. Das *Untermaßverbot* setzt einer rechtswidrigen Abwägung, bei der das Gesetzmäßigkeitsprinzip einseitig preisgegeben wird, eine Grenze, die durch die von der Judikatur beschriebene „*Formel des Sich-Aufdrängens*“³⁶ beschrieben wird: Die Finanzbehörde verletzt ihre Aufklärungspflicht, wenn sie Zweifelsfragen nicht nachgeht, die sich ihr den Umständen nach ohne Weiteres aufdrängen müssen. Umgekehrt verletzt sie

31 S. näher R. Seer (Fn. 15), 295 ff.

32 S. bereits P. Lerche, Übermaß und Verfassungsrecht, Habil. München, Köln u. a. 1961, 153.

33 Vgl. J. Schwarze (Fn. 18), DÖV 1980, 581, 591; R. Wahl (Fn. 18), VVDStRL Bd. 41 (1983), 151, 157; K.-D. Schromeck, Die Mitwirkungspflichten der am Verwaltungungsverfahren Beteiligten – eine Grenze des Untersuchungsgrundsatzes?, Diss. Bremen, Frankfurt a.M. u. a. 1989, 70.

34 S. auch D. Merten (Fn. 25), Gedächtnisschrift J. Burmeister, 227, 239: „Das Untermaßverbot richtet sich gegen staatliche Passivität, das Übermaßverbot gegen staatliche Aktivität. Das Untermaßverbot wirkt eingriffshemmend, das Übermaßverbot eingriffshemmend.“

35 Allgemein: R. Wahl, Der Vorrang der Verfassung, Der Staat, Bd. 20 (1981), 485, 503 ff.; für den Steuervollzug R. Seer (Fn. 15), 297.

36 BFH, Urt. v. 28.1.1970 – I R 123/67, BStBl. II 1970, 296; BFH, Urt. v. 13.11.1985 – II R 208/82, BStBl. II 1986, 241; BFH, Urt. v. 10.2.1988 – II R 206/84, BStBl. II 1988, 482; BFH, Urt. v. 23.6.1993 – I R 14/93, BStBl. II 1993, 806.

das Übermaßverbot, wenn durch die Ermittlungsmaßnahmen kein oder nur ein geringer Gewinn an Gesetzmäßigkeit, aber ein großer Verlust an Freiheit für den Steuerpflichtigen erwartet werden kann.

2. Grundrechte auf Verfahrensteilhabe

Der Steuerpflichtige befindet sich dabei in einer Doppelrolle. Er ist durch Mitwirkungspflichten in das Steuerrechtsverhältnis eingebunden. Im Sinne eines Beweismittels gegen sich selbst unterstützt er die hoheitliche Sachaufklärung und wird deshalb gern als deren *Erforschungsgehilfe* bezeichnet³⁷. Seine Funktion geht aber weiter. Regelmäßig verfügt er, der den tatbestandlich relevanten Sachverhalt ohne behördliche Beteiligung verwicklicht, allein über die notwendigen Informationen. Er ist dann die *Zentralfigur der Sachaufklärung*³⁸, der aufgrund seiner Mitwirkungspflichten die Behörde an seinem „Informationsmonopol“³⁹ teilhaben lassen muss. Die Mitwirkungspflichten (§§ 90 ff., 134 ff., 140 ff., 149 ff., 200 AO) weisen ihm deshalb eine *sphärenorientierte Mitverantwortung* für die Sachaufklärung zu⁴⁰. Der Steuerpflichtige ist dabei kein bloßes Objekt staatlichen Handelns. *Grundrechtsschutz* verwicklicht sich nicht nur im, sondern auch *durch Verfahren*⁴¹. Den Mitwirkungspflichten entsprechen mithin *Mitwirkungsrechte*, d. h. Rechte auf Informationsteilhabe und -beschaffung, die den Steuerpflichtigen als *Verfahrensobjekt* im konkreten Steuerrechtsverhältnis zur Finanzbehörde ausweisen⁴². Durch das Zusammenwirken von Untersuchungsgrundsatz, Mitwirkungspflichten und -rechten werden beide Seiten in eine *kooperative Verantwortungsgemeinschaft* gebracht, wo der Untersuchungsgrundsatz nur die Letztverantwortung der Finanzbehörde als „Treuhänderin der Gemeinwohlinteressen“ kennzeichnet. Gerade bei einer sinkenden Steuerungsfähigkeit des Rechts vermag das Verfahren seine Komplementärfunktion durch verstärkte Einbindung des Bürgers in den Entscheidungsprozess akzeptanzfördernd auszuüben⁴³. Dem hat die Ausgestaltung des Verfahrensrechts Rechnung zu tragen.

37 H. Söhn, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 88 AO Rz. 94 ff. (November 2003).

38 R. Seer (Fn. 15), 178.

39 R. Eckhoff (Fn. 28), 277.

40 R. Seer (Fn. 15), 179 ff.; J. Hoffmann, Der maßvolle Gesetzesvollzug im Steuerrecht, Diss. Heidelberg, 1999, 200 ff.; R. Eckhoff (Fn. 28), 450 ff.; a. A. H. Söhn, in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 37), a. a. O.

41 R. Seer (Fn. 15), 175 ff.; R. Eckhoff (Fn. 28), 247 ff., beide m. w. N.

42 R. Seer (Fn. 15), 179 f.; ders., in Tipke/Lang (Fn. 24), § 21 Rz. 9.

43 R. Eckhoff (Fn. 28), 244 ff.

IV. Ausgestaltung des Gesetzesvollzugs in massenhaften Verwaltungsverfahren

1. Konkretisierungen zur Erfüllung des Optimierungsauftrags

a) Vertrauensvorschussprinzip

In dem Abwägungsdreieck von Gesetzmäßigkeit, Rechtsanwendungsgleichheit und den betroffenen Freiheitsgrundrechten⁴⁴ gewinnt der Gesetzesvollzug damit die folgende Gestalt:⁴⁵ Rechtsanwendungsgleichheit verlangt, bei begrenzten Verwaltungskapazitäten die Sachaufklärungsintensität zur Gewährleistung des Gesamtvollzugs in relativ gleichem Umfang zurückzunehmen. Dieser Anforderung entspricht das im freiheitsschützenden Übermaßverbot verortete, in § 158 AO einfachgesetzlich zum Ausdruck gelangende *Vertrauensvorschussprinzip*⁴⁶. Wirkt der Steuerpflichtige hinreichend mit und liegen aus Sicht der Finanzbehörde keinerlei Anhaltspunkte dafür vor, dass die von ihm erklärten Tatsachen unrichtig oder unvollständig sind, besteht grundsätzlich kein Anlass für weitere Ermittlungen.

b) Verifikationsprinzip

Allerdings darf sich der kooperative Gesetzesvollzug nicht in der Gewährung des Vertrauensvorschusses erschöpfen. Ansonsten würde das Gesetzmäßigkeitsprinzip einseitig geopfert. Erheben die Finanzbehörden die Steuern nur noch nach dem vom Steuerpflichtigen jeweils behaupteten Sachverhalt, mutiert die Steuer zur Spende. Die Verwaltung kommt ohne *wirksame Kontrollen* nicht aus, wenn sie eine gesetz- und gleichmäßige Besteuerung sichern will⁴⁷. Das hat das BVerfG in seinen beiden Entscheidungen zur Zins- und Spekulationsgewinnbesteuerung deutlich herausgestellt⁴⁸. Da bei einer flächendeckend zurückhaltenden Ermittlungspraxis die Gefahr besteht, dass sich die Steuerpflichtigen darauf einstellen und ihre auf Wahrheit und Vollständigkeit hin ausgelegten Mitwirkungspflichten vernachlässigen, bedarf es zur Sicherung des Gesetzmäßigkeitsprinzips zusätzlicher Kontrollmechanismen. Das Vertrauensvorschussprinzip wird deshalb durch das *Verifikationsprinzip* beschränkt.

44 S. R. Seer (Fn. 15), 235 ff., 298 ff.

45 S. R. Seer (Fn. 19), FR 1997, 553, 558.

46 Vgl. auch R. Eckhoff, Vom konfrontativen zum kooperativen Steuerstaat, *StuW* 1996, 107, 113 f.

47 S. nur K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, Köln 1993, 1204 ff.

48 BVerfG, Beschl. v. 27.6.1991 (Fn. 1), BVerfGE 84, 239, 273; BVerfG, Urt. v. 9.3.2004 (Fn. 1), BVerfGE 110, 94, 113 ff.

Für die massenhaften Steuerverfahren übernimmt diese Funktion zunächst eine *Plausibilitätskontrolle*⁴⁹. Der freiheitsschonende Vertrauensvorschuss ist verbraucht, wenn sich auf der Ebene dieser Kontrollstation die Angaben als un schlüssig oder gar perplex erweisen oder der behördlichen Erfahrung widersprechen. In diesem Fall muss die Finanzbehörde in eine intensivere freiheitsbeschränkende Einzelfallprüfung eintreten. Allerdings reicht die Plausibilitätskontrolle allein noch nicht aus, um in dem Abwägungsprozess dem Gesetzmäßigkeitsprinzip hinreichend Rechnung zu tragen. Um Steuerpflichtige prophylaktisch davon abzuhalten, in sich schlüssige, aber falsche Tatsachen gegenüber dem Finanzamt zu erklären, sind die Plausibilitätskontrollen durch das *Stichprobenprinzip* zu ergänzen. Die Stichprobenkontrolle wird methodisch auf zweifache Weise eingesetzt: Zum einen lässt sich durch die genaue Prüfung einzelner Punkte induktiv auf die Zuverlässigkeit der übrigen Angaben des Steuerpflichtigen schließen. Zum anderen kann als Stichprobe ein ganzer Steuerfall unabhängig vom Ergebnis der Plausibilitätskontrolle in seinen Einzelheiten geprüft werden⁵⁰. Diese zweite Form der Stichprobe behandelt zwar den Betroffenen gegenüber anderen Steuerpflichtigen ungleich. Die Ungleichbehandlung ist aber i. S. d. *Generalprävention* zur Sicherung der Gesetzmäßigkeit sachlich gerechtfertigt⁵¹. Denn die Steuerpflichtigen werden nur dann von sich aus den Sachverhalt gegenüber dem Finanzamt inhaltlich richtig erklären, wenn sie sich nicht darauf einrichten können, dass ihr Fall nur oberflächlich geprüft wird⁵². Diese Stichprobenkontrolle kann nach dem *Zufallsprinzip* oder nach *Sachkriterien der Verwaltungserfahrung* gesteuert werden.

c) *Wirtschaftlichkeitsprinzip*

In Ausübung ihres Ermessens zur Ausgestaltung des Gesetzesvollzugs ist die Finanzverwaltung berechtigt, ja sogar verpflichtet, Aspekte der Verwaltungsökonomie in ihre Abwägungsentscheidung einzubeziehen. Das Wirtschaftlichkeitsprinzip ist ein Verfassungsgrundsatz, der alle Staatsgewalt bindet⁵³.

49 Für eine Plausibilitätskontrolle als Mindestgrenze eines sog. maßvollen Gesetzesvollzugs treten ein *K. Buciek*, Grenzen des „maßvollen Gesetzesvollzugs“, DStZ 1995, 513, 515 f.; *R. Eckhoff* (Fn. 46), StuW 1996, 107, 113 f.

50 Die stichprobenhafte Kontrolle eines ganzen Steuerfalls hat seine Bedeutung vor allem im Bereich der Außenprüfung.

51 *R. Seer* (Fn. 19), FR 1997, 553, 559.

52 Deutlich *J. Isensee*, Referat 4. Münsteraner Symposium zum Thema „Kooperatives Verwaltungshandeln im Steuerrecht, 1996, 24: „Damit die Rechtsanwendungsgleichheit nicht Schaden nimmt, muss die Kontrolle für alle, die der betreffenden Steuerpflicht unterliegen, wenigstens virtuell gegenwärtig sein dadurch, dass sie allen als Möglichkeit droht und ihre Aktualisierung für alle unberechenbar ist. Hier ist Unberechenbarkeit legitim. Niemand hat einen Rechtsanspruch darauf, von der Stichprobe verschont zu sein“.

53 VerfGH NRW, Urt. v. 2.9.2003 – 6/02, NVwZ 2004, 217, 218; VerfGH Rhein-Pfalz, Urt. v. 20.11.1996 – N 3/96, NVwZ-RR 1998, 145, 149; *H. H. v. Arnim*, Wirtschaft-

Er verlangt, in jedem Haushaltsjahr bei allen Maßnahmen die günstigste Relation zwischen dem gesteckten Ziel und den eingesetzten Mitteln anzustreben⁵⁴. Der öffentlichen Haushaltswirtschaft ist das *Prinzip des schonenden Umgangs mit steuerfinanzierten Ressourcen* immanent⁵⁵. Die Exekutive verfügt über ihre sachlichen und persönlichen Mittel nur als Treuhänderin der Allgemeinheit und hat sie deshalb so einzusetzen, dass sie etwas *bewirken* (s. auch §§ 156 Abs. 2, 281 Abs. 3 AO)⁵⁶. Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG nimmt demgemäß für die Delegation von Zuständigkeiten des Steuervollzugs ausdrücklich auf Effizienzgesichtspunkte Bezug, so dass die *Verwaltungseffizienz* hier zum *verfassungsimmanenten Ziel* wird⁵⁷. In Übereinstimmung mit dem ökonomischen Begriffsverständnis besagt das Effizienzprinzip, dass von allen erreichbaren Alternativen diejenige auszuwählen ist, die den größten Nettonutzen erbringt⁵⁸. Effizienz ist aber kein von außen in das Recht inkorporierbares, selbständiges Gut, sondern kann nur *innerhalb des Rechts* stehen⁵⁹. Effizienz bezeichnet danach einen *optimierten Verwirklichungsgrad* der in Verfassung und Gesetz vorgegebenen *Handlungsziele* der Verwaltung⁶⁰. Verwaltungseffizienz deckt sich also mit dem an die Adresse der Verwaltung gerichteten Gesamtauftrag des „möglichst schonenden Ausgleichs“ zwischen den im Einzelfall betroffenen Rechtsgütern.

lichkeit als Rechtsprinzip, München 1988, 71, 82, 121; C. Gröpl, in Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Heidelberg, Art. 110 Rz. 140 (Dezember 2001); M. Heintzen, in v. Münch/Kunig, Grundgesetz, Kommentar, 5. Aufl., München 2003, Art. 114, Rz. 23 f.; zweifelnd allerdings R. Wendt/M. Elicker, Staatskredit und Rücklagen, VerwArch. 2004, 471, 472 f.; N. Gumboldt, Zur Verfassungsmäßigkeit kreditfinanzierter Rücklagen in öffentlichen Haushalten, NVwZ 2005, 36, 41; H. Siekmann, in Sachs, Grundgesetz, Kommentar, 4. Aufl., München 2007, Art. 110 Rz. 68.

54 VerfGH NRW (Fn. 53), a. a. O.

55 S. E. Schmidt-Aßmann, Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Berlin u. a., 285 ff.; J. Isensee, Referat 4. Münsteraner Symposion (Fn. 52), 20: „Das Prinzip der billigen Erhebungskosten, eine klassische Maxime der Finanzwissenschaft, ist auch Gebot verfassungsrechtlicher Rationalität“.

56 S. BVerfG, Beschl. v. 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, 226; W. Berg, Zur Untersuchungsmaxime im Verwaltungsverfahren, Die Verwaltung, Bd. 9 (1976), 161, 182.

57 R. Seer/K.-D. Drißen, in Kluth (Hrsg.), Föderalismusreformgesetz, Baden-Baden 2007, Art. 108 GG Rz. 31.

58 H. A. Simon, Das Verwaltungshandeln – Eine Untersuchung der Entscheidungsvorgänge in Behörden und privaten Unternehmen, Stuttgart 1955, 111 ff.; H. H. v. Arnim (Fn. 53), 47.

59 P. Häberle, Effizienz und Verfassung, AöR Bd. 98 (1973), 625, 631; s. auch H. Siekmann (Fn. 53), Art. 114, Rz. 14.

60 Ebenso A. v. Mutius, Grundrechtsschutz contra Verwaltungseffizienz im Verwaltungsverfahren?, NJW 1982, 2150, 2152; R. Wahl (Fn. 18), VVDStRL Bd. 41 (1983), 151, 188; J. Pietzcker (Fn. 18), VVDStRL Bd. 41 (1983), 193, 196 f.; für das Steuerverfahren: W. Schick, Außen-(Betriebs-)prüfung, Effizienz und Rechtsstaat, BB 1986, 137, 140; M. Füllsack, Informelles Verwaltungshandeln im Steuerrecht, Diss. Konstanz 1995, 73 f.

„Verwaltungsökonomie“ beinhaltet aber *kein wirtschaftliches Maximalprinzip*⁶¹, das darauf ausgerichtet ist, mit einem begrenzten Verwaltungsaufwand einen *höchstmöglichen fiskalischen Ertrag* zu erzielen. Die Intention des Staates, Einnahmen zu erzielen (§ 3 Abs. 1 Satz 1 AO), ist zwar *Motiv* der Steuergesetzgebung und kennzeichnet die finanzpolitische Aufgabe der Steuergesetze. Dieser sog. *Fiskalzweck* gibt aber weder ein Maß für die Auslegung noch für den Vollzug des Gesetzes⁶². Das Ertragsinteresse des Staates ist kein eigenständiges Rechtsgut, das über die Anwendung der Steuergesetze, die der Finanzierung des Staatshaushalts dienen, hinausreichen könnte. Versucht die Finanzverwaltung, mit dem vorhandenen Personal in der zur Verfügung stehenden Zeit möglichst viel „hereinzuholen“, so wendet sie das Recht ohne innere Rechtfertigung *ungleich* an und verstößt gegen den Gleichheitssatz⁶³. Gleichmäßiger Gesetzesvollzug verlangt nicht Kontrolle entsprechend dem quantitativen Ergebnis, sondern entsprechend dem *Kontrollbedürfnis*⁶⁴. Das quantitative steuerliche Ergebnis ist lediglich ein *Reflex* behördlicher Kontrolle⁶⁵. Die fiskalische Bedeutung der Fälle wird am Maßstab des Kontrollbedürfnisses nur insoweit relevant, als aufgrund einer gesteigerten Fallkomplexität eine gewisse Korrelation zwischen Umsatz- bzw. Einkunftsgrößen einerseits und dem Fehlerrisiko andererseits besteht. Dieser Zusammenhang kann eine gewisse Gewichtung zugunsten der Kontrollintensität fiskalisch bedeutender Steuerfälle rechtfertigen⁶⁶. Die fiskalische Größe bleibt aber auch dann nur eines von mehreren Kriterien, die eine verstärkte Kontrolle indizieren.

2. Bewältigung von Verfahrensmassen durch eine interaktiv elektronisch vernetzte Verwaltung

a) *Alternativlosigkeit eines sog. Electronic-Governments*

Zur Bewältigung der Verfahrensmassen ist es alternativlos, die Finanzbehörden sowohl untereinander als auch mit den Steuerpflichtigen elektronisch zu vernetzen. Unter einem derartigen *Electronic(E)-Government*⁶⁷ versteht die

61 S. dazu nur *H. H. v. Arnim* (Fn. 53), S. 19 f.

62 *K. Vogel*, Vergleich und Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im Steuerrecht, in FS für G. Döllerer, Düsseldorf 1988, S. 677, 687; *K.-D. Driren*, Zur Rechtsnatur des Steuerrechts und ihrem Einfluss auf die Rechtsanwendung, in FS für Kruse, Köln 2001, 191, 204 f.

63 *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, Köln 1993, 1219 f.; *H. W. Kruse*, Der Standort der FGbarkeit gegenüber der Finanzverwaltung und der Steuergesetzgebung, DStJG Bd. 18 (1995), 115, 120.

64 *K. Tipke* (Fn. 63), a. a. O.

65 *R. Seer* (Fn. 19), FR 1997, 553, 561.

66 *R. Eckhoff* (Fn. 28), 511 f.

67 Zum Begriff und Phänomen *J. Skrobotz*, Das elektronische Verwaltungsverfahren, Diss. Regensburg, Berlin 2005, 20 ff.; *M. Eifert*, Electronic Government – Das Recht der elektronischen Verwaltung, Habil. Hamburg, Baden-Baden 2006, 20 ff.

Verwaltungswissenschaft heute nicht einfach eine verbesserte interne Verwaltungsautomation der Finanzbehörden, sondern vielmehr die *externe Vernetzung* der Verwaltung mit Bürger und Unternehmen⁶⁸. E-Government soll einerseits die *Verwaltungseffizienz* steigern, andererseits den *Service für die Bürger* verbessern. Diesem Konzept des sog. New Public Management entspricht es, Unternehmen, Bürger und Berater *interaktiv* auf digitalem Wege in den Verwaltungsprozess einzubeziehen⁶⁹. Dabei wird der Veranlagungsaufwand minimiert, weil die Steuerpflichtigen die Daten durch *elektronische Steuererklärungen* dem Finanzamt direkt (online) übermitteln. Das maschinell vorgefertigte und dadurch deutlich leichter auswertbare Datenmaterial ermöglicht zudem eine computergestützte Plausibilitätskontrolle. Gleichzeitig bietet die elektronische Datenverwaltung und -aufbereitung aber auch für Steuerpflichtige und Unternehmen administrative Effizienzvorteile. Ein Vorbild für diese Verfahrensweise ist die Veranlagungspraxis der USA, wo im Jahr 2006 bereits 54 % (= 73 Millionen) der Einkommensteuererklärungen sog. *E-Files* waren. Vergleichbare Bemühungen unternehmen mit zeitlicher Verzögerung seit geraumer Zeit auch die deutschen Länderfinanzverwaltungen mit dem Projekt „Elektronische Steuererklärung – ELSTER“. In Deutschland liegt die Übermittlungsquote elektronischer Einkommensteuererklärungen gleichwohl erst bei knapp über 10 %; dies allerdings mit deutlich steigender Tendenz⁷⁰. Hohe Anforderungen an die elektronische Signatur, mangelnder Service und der zum Teil aufrecht erhaltene Belegzwang haben die Entwicklung – im Unterschied zu anderen europäischen Staaten – hier lange gehemmt.

Das zentrale Problem der *qualifizierten elektronischen Signatur* ist ihre geringe Verbreitung. Bisher wurden erst weit weniger als 100.000 qualifizierte Zertifikate in Deutschland vergeben. Der Erwerb von Chipkarten und Lesegeräten sowie die Installation von Hard- und Software bilden einen mit Kosten verbundenen Aufwand, dem bisher nur begrenzte Anwendungsmöglichkeiten gegenüberstehen⁷¹. Daher verwundert die Zurückhaltung der Computernutzer nicht. Es ist zu befürchten, dass die elektronische Signatur zum Musterbeispiel einer gescheiterten, vorseilenden rechtlichen Technikgestaltung wird⁷². Der Gesetzgeber hat darauf jüngst reagiert und die Formerfordernisse im Wege einer Verordnungsermächtigung in § 87a Abs. 6

68 T. Groß, Die Informatisierung der Verwaltung – Eine Zwischenbilanz auf dem Weg von der Verwaltungsautomation zum E-Government, VerwArch. Bd. 95 (2004), 400, 401 f., unterscheidet 3 Phasen: 1. Phase = Verwaltungsautomation durch den Einsatz von Großrechnern (Rechenzentren), 2. Phase = Miniaturisierung der Verwaltungsautomation durch den Einsatz von Personal-Computern, 3. Phase = externe Vernetzung der Verwaltung und Bürger via Internet.

69 J. Skrobotz (Fn. 67), 122 ff.; M. Eilert (Fn. 67), 38 ff., 119 ff.

70 Die sog. ELSTER Statistik ist abrufbar unter https://www.elster.de/elster_stat.php.

71 S. M. Eilert (Fn. 67), 117.

72 M. Eilert (Fn. 67), 118.

AO⁷³ für eine befristete Zeit zugunsten bloßer Authentifizierungsverfahren abgemildert⁷⁴. Über das Internet-Portal „Elster-Online“ bietet die Finanzverwaltung für alle Bundesländer drei Stufen von Authentifizierungsverfahren (Elster-Basis – Elster-Spezial – Elster-Plus) an⁷⁵. Nach dem Vorbild von im Bankverkehr gebräuchlichen Absicherungsverfahren muss sich der Benutzer bei *Elster-Basis* zunächst registrieren lassen und erhält auf dieser Grundlage per E-Mail einen Aktivierungscode sowie postalisch eine Personal Identification Number (PIN). Mit Hilfe dieser Kennungen kann er später ein persönliches Zertifikat erzeugen und unter seiner Steuernummer ablegen⁷⁶. Bei *Elster-Spezial* verwendet er einen Universal Serial Bus (USB)-Stick, der eine Kombination von Lesegerät und Chipkarte ist. Sämtliche kryptografischen Operationen werden dann in einer sicheren Umgebung direkt auf dem Computerchip des Sticks ausgeführt⁷⁷. Letztlich entspricht aber nur *Elster-Plus* der qualifizierten elektronischen Signatur i.S.d. § 2 Nr. 3 SigG.

Die genannten Erleichterungen des elektronischen Verkehrs werfen – wie vom *Deutschen Wissenschaftlichen Institut der Steuerberater* herausgearbeitet – einige verfahrensrechtliche Probleme auf⁷⁸, die es zu lösen gilt⁷⁹. In den schlichten Authentifizierungsverfahren wird lediglich geprüft, von welchem Rechner aus die Steuererklärung abgesendet wird und ob von diesem Rechner Steuerklärungen an die Finanzverwaltung übermittelt werden dürfen. Mangels Unterschrift fehlt es an einer äußerlichen Zurechenbarkeit der verfahrensrechtlichen Wissens- und Willenserklärung. Werden eine Vielzahl von Steuerklärungen über den Rechner eines Steuerberaters oder damit verbunden über das Rechensystem eines Software-Unternehmens (z. B. der DATEV) verschickt, spricht aber wenigstens der *Beweis des ersten Anscheins* dafür, dass es sich um von den Steuerpflichti-

73 Eingeführt durch Gesetz v. 13.12.2006, BGBl. I 2878.

74 S. nun § 6 Steuerdaten-ÜbermittlungsVO in der Fassung v. 20.12.2006, BGBl. I 3380; dazu BMF v. 15.1.2007 – IV C 6 – O 2250 – 138/06, BStBl. I 2007, 95.

75 S. K.-D. *Drüen/F. Hechtner*, Rechts- und Sicherheitsfragen der elektronischen Umsatzsteuer-Voranmeldung im Projekt „ELSTER“, DStR 2006, 821, 824 ff.; *M. Plikat*, ELSTER – Das virtuelle Finanzamt, UStB 2006, 286, 287; *A. Musil/D. Burchard/F. Hechtner*, Verfahrensrechtliche Fragen der elektronischen Steuerklärung im Rahmen des Projektes ELSTER, DStR 2007, 2290, 2291 ff.

76 Ausführlich *Bayrisches Landesamt für Steuern*, Benutzerleitfaden ElsterOnline-Portal v. 7.5.2007, abrufbar unter www.elsteronline.de, 9 ff.

77 K.-D. *Drüen/F. Hechtner* (Fn. 75), DStR 2006, 821, 825.

78 S. *Wissenschaftlicher Arbeitskreis des Deutschen Wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater e. V. (DWS-Institut)*, Verfahrensrechtliche Probleme der elektronischen Steuerklärung, DStR 2006, 1588; *A. Musil/D. Burchard/F. Hechtner* (Fn. 75), DStR 2007, 2290, 2293 ff.

79 *J. Pezzer*, Gleichmäßiger Gesetzesvollzug in der Steuerrechtsordnung, StuW 2007, 101, 107 f., mahnt mit Recht an, dass die Rechtswissenschaft sich den durch die verstärkte Nutzung der EDV-Technik aufgeworfenen Problemen stellen muss.

gen genehmigte Inhalte der Steuererklärungen handelt⁸⁰. Dass für den Bereich des Steuerstrafrechts gleichwohl ggf. Nachweisschwierigkeiten verbleiben, sollte weniger schwer wiegen. Steuerstrafrechtliche Sanktionen sind *ultima ratio* Instrumente des Gesetzgebers und als solche a priori nur sehr eingeschränkt geeignet, steuerliches Fehlverhalten im Massenverfahren zu bekämpfen⁸¹.

Zur weiteren Vereinfachung des Verfahrens lässt es die Finanzverwaltung sogar zu, dass Unternehmer und Arbeitgeber für die Umsatz- und Lohnsteuer elektronische Steueranmeldungen *ohne spezielle Authentifizierung* wirksam abgeben können⁸². Damit reicht das Spektrum möglicher Erklärungsformen nun von einer einfachen über eine speziell authentifizierte bis hin zur qualifiziert signierten elektronischen Steueranmeldung⁸³. Mit dieser großen Wahlfreiheit schafft die Finanzverwaltung einen gewissen Ausgleich dafür, dass seit dem 1.1.2005 die Anmeldungen gem. § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG und § 41a Abs. 1 Satz 2 EStG grundsätzlich auf elektronischem Wege an die Finanzbehörde zu übermitteln sind. Die weit reichende Formerleichterung lässt sich mit § 150 Abs. 1 Satz 2 AO vereinbaren, wenn man diese Vorschrift als nicht abschließend versteht. Dies ist unter Berufung auf die *entwicklungs-offene* Intention des Gesetzgebers vertretbar⁸⁴. Zwar haben sich Befürchtungen, dass böswillige Dritte unter Benutzung der fremden Steuernummer falsche Anmeldungen zu Lasten des Unternehmers abgeben könnten⁸⁵, in der Praxis bisher nicht bewahrheitet. Jedoch besitzt die einfache elektronische Steuererklärung nicht von der Hand zu weisende *Datensicherheitsrisiken*. Im Recht der elektronischen Kommunikation werden vier Eigenschaften für einen sicheren Datenaustausch genannt, die es zu erfüllen gilt:⁸⁶

- *Authentizität* (= die Herkunft der Daten muss nachweisbar sein),
- *Integrität* (= eine unbefugte Änderung der Daten ist unbemerkt unmöglich),
- *Vertraulichkeit* (= die Daten sind vor der Einsicht durch Unbefugte geschützt),

80 Zutreffend *DWS-Institut* (Fn. 78), DStR 2006, 1588, 1590; BMF (Fn. 74), a. a. O., BStBl. I 2007, 95, 96, unter 6.

81 R. Seer, Steueramnestie und Idee der Entpönalisierung des Steuerrechts, Gedächtnisschrift für Trzaskalik, Köln 2005, 457, 466 f.

82 BMF (Fn. 74), a. a. O., BStBl. I 2007, 95, 96, unter 4.

83 S. *Bayrisches Landesamt für Steuern* (Fn. 76).

84 So K.-D. Drüen/F. Hechtner (Fn.75), DStR 2006, 821, 823; a. A. *Deutscher Steuerberaterverband*, Stbg. 2005, 337, 338.

85 So etwa A. *Betzwieser*, Elektronische Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen ab 1.1.2005, DStR 2005, 463 f.

86 H. *Schmütz*, Die Regelung der elektronischen Kommunikation im Verwaltungsverfahrensgesetz, DÖV 2005, 885, 887; K.-D. Drüen/F. Hechtner (Fn. 75), DStR 2006, 821, 825.

- *Verbindlichkeit* (= d. h. Sender und Empfänger ist es unmöglich, die vorgenommene Übertragung bzw. den Empfang abzustreiten oder die übermittelten Daten im nachhinein abzuändern).

Zwar muss die elektronische Massenverwaltung kein Datensicherheitsniveau erreichen, das einem theoretischen Ideal folgend jegliches Risiko ausschließt. Vielmehr kann Maßstab nur das *bisherige papier- und vordruckgebundene Verfahren* sein. Den genannten Datenschutzerfordernungen genügt aber jedenfalls die einfache elektronische Steueranmeldung, die mittels einer lediglich zertifizierten Software über das offene, ungeschützte Internet geschickt wird, nur sehr eingeschränkt. Angesichts dessen stellt sich die Frage nach der *Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit* einer elektronischen Steuererklärungspflicht. Die Verengung des Zugangs zur Verwaltung auf das elektronische Portal (sog. *aufgedrängtes E-Government*) wird im Verhältnis der Verwaltung zu Unternehmen (sog. *Government to Business (G2B)-Beziehung*) grundsätzlich für zulässig gehalten, weil diese Steuerpflichtigen auch im Übrigen ganz überwiegend mit dem elektronischen Datenverkehr vertraut sind⁸⁷. Nach § 18 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz UStG, § 41a Abs. 1 Satz 3 1. Halbsatz EStG kann das Finanzamt auf Antrag zur Vermeidung unbilliger Härten zudem auf die elektronische Übermittlung der Anmeldung zugunsten der schriftlichen Erklärung verzichten. So liegt ein Fall unbilliger Härte vor, wenn der Unternehmer oder Arbeitgeber über gar keinen Internetanschluss oder über gar keinen internetfähigen Computer verfügt. Es wäre unverhältnismäßig, von jedermann die Anschaffung der benötigten Hard- und Software zu verlangen⁸⁸. Verfügt der Unternehmer jedoch über die nötige *Medienkompetenz*, ist es ihm grundsätzlich auch zumutbar, diese zum Datenaustausch mit den Finanzbehörden zu verwenden⁸⁹.

Das Portal „Elster-Online“ bietet ihm die Möglichkeit, das Datensicherheitsniveau deutlich zu erhöhen. Durch den Einsatz des sog. ELSTER-sticks oder der Signaturkarte lässt es sich so optimieren, dass es hinsichtlich Authentizität und Verbindlichkeit den papiergebundenen, aber fälschbaren Steueranmeldungen gleichwertig ist⁹⁰. Allerdings ist der Erwerb dieses Sicherheitsstandards mit einmaligen Kosten von 40 bis 150 Euro für das Zubehör verbunden⁹¹. Wenn der Ausbau des E-Governments vornehmlich

87 *M. Eifert* (Fn. 67), 41 ff.; krit. *D. Heckmann*, Grundrecht auf IT-Abwehr? – Freiheitsrechte als Abwehrrechte gegen aufgedrängtes E-Government, MMR 2006, 3, 6; *K.-D. Drüen/F. Hechtner* (Fn. 84), DStR 2006, 821, 822 f., mit dem Hinweis, dass 2004 bereits 95 % aller in Deutschland ansässigen Unternehmen mit mehr als 10 Angestellten über einen Internetzugang verfügten.

88 FG Hamburg, Beschl. v. 10.3.2005 – II 51/05, EFG 2005, 992 m. Anm. *C. Büchler-Hole*; *K. Tipke*, in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Kommentar, § 150 AO Tz. 1 (Oktober 2005); *K.-D. Drüen/F. Hechtner* (Fn. 75), DStR 2006, 821, 827 f.

89 *M. Eifert* (Fn. 67), 48.

90 *K.-D. Drüen/F. Hechtner* (Fn. 75), DStR 2006, 821, 826 f.

91 *S. Bayerisches Landesamt für Steuern* (Fn. 76), 11.

im öffentlichen Verwaltungsinteresse liegt und der angestrebte Datensicherheitsstandard sich nur durch den Einsatz eines bestimmten Hard- und Softwarezubehörs erzielen lässt, hat der Staat die Mitwirkungspflichtigen mit diesem Zubehör auszustatten oder sich zumindest an ihren Kosten zu beteiligen. Ansonsten bleibt ein *aufgedrängtes E-Government* unzumutbar und unverhältnismäßig⁹². Dies gilt zumindest insoweit, als der Unternehmer nicht seine eigenen Daten, sondern wie etwa beim Lohnsteuerabzug bzw. Einbehalt von Sozialversicherungsbeiträgen die Daten Dritter zu übermitteln hat. Die Kleinmütigkeit des Staates ist also nicht nur verwaltungspsychologisch verfehlt, sondern besitzt auch handfeste rechtliche Relevanz. Statt Bürger und Unternehmen durch die *kostenlose* Überlassung des Zubehörs zur elektronischen Mitwirkung zu gewinnen und damit zugleich höchstmögliche Datensicherheit zu gewähren, verweist er die Steuerpflichtigen lapidar darauf, sich das nötige Zubehör selbst und dann auch noch auf eigene Kosten zu beschaffen. Dass sich die Steuerpflichtigen unter diesen Umständen immer noch eher zögerlich auf das Projekt „ELSTER“ einlassen, verwundert nicht.

b) Zentrale Bedeutung der bundeseinheitlichen Steuernummer

Conditio sine qua non eines modernen E-Governments ist die Vergabe und Verwendung eines *bundeseinheitlichen, lebenszeitlichen Identifikationsmerkmals* für jeden Steuerpflichtigen, unter dem der interne und externe Datenaustausch abläuft. Ohne dieses Merkmal ist weder die interne noch die externe Vernetzung als Gegenstände des E-Governments durchführbar⁹³. Nach mehr als drei Jahren der Existenz der §§ 139a-d AO⁹⁴ werden nun bundeseinheitliche Steueridentifikationsnummern vergeben. Dazu übermitteln die Meldebehörden dem Bundeszentralamt für Steuern die persönlichen Daten jedes zum Ablauf des 30.6.2007 in ihrem jeweiligen Zuständigkeitsbereich im Melderegister mit Hauptwohnung registrierten Einwohners (§ 139b Abs. 6 AO i. V.m. § 3 der SteueridentifikationsnummerVO v. 28.11.2006⁹⁵). Die persönliche lebenslange Steuernummer besteht aus elf Ziffern, die Namen, Anschrift, Geschlecht, Geburtstag und -ort sowie das zuständige Finanzamt abbilden.

Die bundeseinheitliche Steuernummer ist eine wesentliche Voraussetzung dafür, dass die Finanzbehörden länderübergreifend miteinander kommunizieren und Datenabgleiche durchführen können. Dazu sind die *technischen Voraussetzungen* herzustellen und die Schnittstellen der ländereigenen

92 In diese Richtung auch *M. Eifert* (Fn. 67), 77 f., wo er ein Angebot der Verwaltung zur Verschlüsselung der Daten fordert; *D. Heckmann* (Fn. 87), MMR 2006, 3, 6.

93 *R. Seer* (Fn. 19), StbJb. 2004/05, 53, 62 f.

94 Eingeführt durch Art. 8 Nr. 4 des Steueränderungsgesetzes 2003 v. 15.12.2003, BGBl. I 2645.

95 BGBl. I 2726.

Datenverarbeitungssysteme aufeinander abzustimmen. 13jährige kostenintensive Bemühungen um ein bundeseinheitliches Softwaresystem waren in Gestalt des Projekts „FISCUS“ zuvor kläglich gescheitert⁹⁶. Auf alarmierende Weise zeigen sich hier die Folgen einer Steuerungsschwäche des Bundes einerseits und der landsmännischen Selbstverliebtheit der Bundesländer andererseits. Föderalismus wurde so zum *Partikularismus* mit abträglichen Folgen für das Gemeinwohl. Immerhin haben sich die fünf großen Bundesländer Bayern, Baden-Württemberg, Nordrhein-Westfalen, Hessen und Niedersachsen in einem Projekt „Koordinierte Neue Softwareentwicklung der Steuerverwaltung – KONSENS“ nun aufgemacht, zur Gewährleistung der Vollzugsgleichheit die gebotene bundesländerübergreifende Lösung zu schaffen⁹⁷.

Weit verbreitet ist es, gegen die Verwendung einer lebenslangen, bundeseinheitlichen Steuernummer den *Datenschutz* in Position zu bringen. Nach dem Volkszählungs-Urteil des BVerfG vom 15.12.1983⁹⁸ umfasst das allgemeine Persönlichkeitsrecht auch die Befugnis des Einzelnen, grundsätzlich selbst zu entscheiden, wann und innerhalb welcher Grenzen persönliche Lebenssachverhalte offenbart werden⁹⁹. Jedoch ist das sog. Recht auf informationelle Selbstbestimmung *nicht schrankenlos* gewährleistet. Der Einzelne hat kein Recht im Sinne einer absoluten, uneingeschränkten Herrschaft über „seine“ Daten¹⁰⁰. Das BVerfG betont vielmehr in ständiger Rechtsprechung, dass das Grundgesetz das Spannungsverhältnis Individuum-Gemeinschaft i. S. d. Gemeinschaftsbezogenheit und Gemeinschaftsgebundenheit der Person entschieden hat¹⁰¹. Der Einzelne muss Einschränkungen seines Rechts auf informationelle Selbstbestimmung daher im überwiegenden Allgemeininteresse hinnehmen. Der Datenschutz ist vor allem *kein Tatenschutz*.

Allerdings gelten die *Schranken-Schranken* des *Vorbehalts des Gesetzes*, des *Bestimmtheitsgebots* und des *Verhältnismäßigkeitsprinzips*. Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung schützt den Einzelnen gegen informationsbezogene Maßnahmen, die für ihn weder überschaubar noch beherrschbar sind. Eine Sammlung von personenbezogenen Daten auf Vorrat zu unbestimmten oder noch nicht bestimmbar Zwecken wäre mit Art. 2 GG nicht

96 Niederschmetternd dazu das Gutachten des *Bundesrechnungshofs* (Fn. 9), 83 ff.

97 Beschluss der Finanzministerkonferenz v. 23.6.2005.

98 BVerfG, Urt. v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u. a. BVerfGE 65, 1.

99 BVerfG (Fn. 98), a. a. O., 43; zuletzt BVerfG, Beschl. v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03, BVerfGE 118, 168 ff. – Kontenabruf.

100 K. Tipke, in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, Köln, § 93 AO Tz. 36 (Juli 2005): „...würde im Steuerrecht bedeuten: Jeder Steuerpflichtige bestimmt selbst darüber, welche Informationen er dem Finanzamt geben will. M.a.W.: Er bestimmt selbst die Höhe seiner Steuerbelastung – zu Lasten des Gleichheitssatzes. Solche Selbstbestimmung zu Lasten der Steuerehrlichen darf der Rechtsstaat nicht dulden.“

101 BVerfG (Fn. 98), a. a. O., 44, m. w. N.

vereinbar¹⁰². Das informationelle Selbstbestimmungsrecht wird besonders gefährdet, wenn Informationsbestände für eine Vielzahl von Zwecken genutzt oder verknüpft werden können. Zur Einführung einer bundeseinheitlichen lebenslänglichen Steuernummer bedurfte es danach einer hinreichend bestimmten gesetzlichen Grundlage und damit verbundenen Zweckbestimmung, wozu die gewonnenen personenbezogenen Daten verwendet werden. Dies ist in den §§ 139a-d AO auf detaillierte Weise geschehen. § 139b AO führt in Abs. 3 und 4 genau auf, welche Daten das Bundeszentralamt für Steuern abspeichert und für welche Zwecke diese Daten verwendet werden. Die gespeicherten Daten sind für die Landesfinanzbehörden keineswegs neu, sondern werden nun lediglich in einen *bundesländerübergreifenden Dateiverbund* gebracht. Angesichts des jüngst noch einmal vom BVerfG betonten hohen verfassungsrechtlichen Stellenwerts der Sicherstellung einer gleichmäßigen Besteuerung¹⁰³ vermag ich darin keinen Verstoß gegen das freiheitsschützende Verhältnismäßigkeitsprinzip zu erkennen. In den westlichen Industriestaaten ist die *lebenslange Steuernummer* eine pure Selbstverständlichkeit; sie entspricht dem Standard innerhalb der OECD. Gerade in einem föderalen Staatsaufbau müssen Vorkehrungen dagegen getroffen werden, dass die linke Hand der Steuerverwaltung nicht weiß, was die rechte Hand tut. Vor diesem Hintergrund wird es verständlich, wenn nicht nur der Bundesrechnungshof¹⁰⁴, sondern auch die Bundesregierung mittlerweile sogar die Einrichtung einer *zentralen Bundessteuerverwaltung* fordert¹⁰⁵.

c) Elektronische Vernetzung von Steuerabzug und Steuerveranlagung

Die Finanzverwaltung hat in jüngster Zeit Anstrengungen unternommen, das Lohnsteuerverfahren in das E-Government einzubeziehen und zukünftig mit dem Veranlagungsverfahren zu vernetzen. Mittlerweile haben die Arbeitgeber bis zum 28.2. des Folgejahres *eine elektronische Steuerbescheinigung* über die im Lohnkonto für das abgelaufene Jahr gespeicherten Daten des Arbeitnehmers *unmittelbar* an die Finanzbehörden zu übermitteln (§ 41b Abs. 1 Satz 2 EStG). Damit erübrigt sich der Umweg über die Lohnsteuerkarte und den Arbeitnehmer, der diese erst zusammen mit seiner Ein-

102 BVerfG (Fn. 98), a. a. O., 46; BVerfG, Urt. v. 4.4.2006 – 1 BvR 518/02, BVerfGE 115, 320, 350 – Rasterfahndung, BVerfG (Fn. 99), a. a. O., Rz. 97 – Kontenabruf.

103 BVerfG (Fn. 99), a. a. O., Rz. 117 ff. – Kontenabruf.

104 Gutachten des *Bundesrechnungshofs* (Fn. 9), 182 ff.; außerdem *D. Ehlscheid*, Wege zu einer effizienten Finanzverwaltung, Orientierungen zur Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik, Bonn 2005, 40 ff.

105 Antwort der *Bundesregierung* v. 22.3.2007 auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten C. Scheel, K. Andreae, G. Schick und der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen, BT-Drucks. 16/4797, 3, unter Berufung auf die Studie der *Fa. Kienbaum*, Quantifizierung der im Falle einer Bundessteuerverwaltung bzw. einer verbesserten Kooperation, Koordination oder Organisation der Länderverwaltungen zu erwartenden Effizienzgewinne v. 28.12.2006, Berlin (unter Mitwirkung von *Seer/Drüen*, die für den rechtlichen Teil des Gutachtens verantwortlich sind).

kommensteuererklärung dem Finanzamt vorlegt¹⁰⁶. Für die Datenfernübertragung hat der Arbeitgeber derzeit gem. § 41b Abs. 2 EStG ein aus dem Namen, Vornamen und Geburtsdatum des Arbeitnehmers bestehende sog. *eTIN*¹⁰⁷ zu verwenden¹⁰⁸. Nach Ablösung der eTIN durch die bundeseinheitliche Steuernummer soll das Bundeszentralamt für Finanzen ab dem Jahr 2011 dem Arbeitgeber die Lohnsteuerabzugsmerkmale (z. B. Familienstand, Religionszugehörigkeit, Kinderzahl, Steuerklassen, Steuerfreibeträge) elektronisch mitteilen¹⁰⁹. Die dazu erforderlichen Daten haben die Finanzämter dem Bundeszentralamt für Steuern, das die bundesweite Clearingfunktion übernimmt, zu übermitteln. Eine Lohnsteuerkarte wird so überflüssig. Vielmehr teilt der Arbeitgeber zukünftig unter der bundeseinheitlichen individuellen Steuernummer des Arbeitnehmers die Daten dem Bundeszentralamt für Steuern mit. Der Arbeitnehmer wird die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale über das *Elster-Online-Portal* (dazu bereits oben a)) elektronisch einsehen und abfragen können.

Das bereits unter b) behandelte Recht auf informationelle Selbstbestimmung fordert auch hier sowohl eine genaue *Zweckbindung der gewonnenen Daten*¹¹⁰ als auch wirksame Vorkehrungen gegen *Datenmissbrauch*¹¹¹. Da es sich um Steuerdaten Dritter handelt, kann der Arbeitgeber über sie nicht frei disponieren und muss eine sichere Übermittlungsart wählen. Er unterfällt nach § 39b Abs. 1 Satz 4 EStG einer *besonderen Geheimhaltungspflicht*¹¹². Zur Gewährleistung der Belastungsgleichheit partizipiert der Steuerstaat an den steuerrelevanten Daten seiner Steuerbürger¹¹³. Diese Datenteilhaberschaft gibt ihm aber nicht nur Eingriffsbefugnisse, sondern fordert ihn spiegelbildlich auch zur *Leistung* heraus: Der Staat, der den Arbeitgeber im obli-

106 R. Hartmann, Die gesetzlichen Änderungen bei der Lohnsteuer ab 2004, INF 2004, 91, 96; S. Zinner, Modernisierung des Lohnsteuer- und Einkommensteuerverfahrens – ein zentrales Element der Steuervereinfachung, in BMF-Monatsbericht, Berlin, Juni 2004, 33, 36 ff.; R. Seer, Reform des (Lohn-)Steuerabzugs, FR 2004, 1037, 1041.

107 Electronic Taxpayer Identification Number; der Begriff ist aus dem US-amerikanischen System entlehnt, s. R. Seer, Besteuerungsverfahren: Rechtsvergleich USA-Deutschland, Heidelberg 2002, Tz. 22.

108 BMF-Schreiben v. 27.1.2004 – IV C 5 – S 2000 – 2/04, BStBl. I 2004, 173, 179. Die Informationen sind allgemein abrufbar unter www.elsterlohn.de.

109 S. 39e EStG i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 3150, 3155.

110 A. Roßnagel/P. Laue, Zweckbindung im Electronic Government, DÖV 2007, 543, 545.

111 Diese objektiv-rechtliche Komponente des Datenschutzes betont M. Eifert (Fn. 67), 298 ff.

112 S. T. Eisgruber, in Kirchhof, EStG, Kompaktkommentar, 7. Aufl., Heidelberg 2007, § 39b Rz. 6.

113 S. K.-D. Drüen, Verfassungsfragen der digitalen Außenprüfung, StuW 2003, 205, 214.

gatorischen E-Government bei der Steuererhebung in Dienst nimmt¹¹⁴, hat diesen – wie bereits erwähnt – zunächst mit einer sicheren Hard- und Software auszustatten. Wird auf der einen Seite die Erfüllung der Steuerentrichtungspflicht im Verwaltungsinteresse auf elektronischem Wege verlangt, so ist das dadurch gewonnene Informationsmaterial umgekehrt zur *Erleichterung des Steuererklärungsaufwandes* zugunsten des Bürgers zu nutzen¹¹⁵. Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung fordert zudem Datentransparenz; es gilt das *Prinzip des offenen Visiers*. Der Einzelne muss grundsätzlich erkennen und erfahren können, welche Behörde was wann und bei welcher Gelegenheit über ihn weiß¹¹⁶. Heimliche Ermittlungen sind in einem Rechtsstaat die Ausnahme und stehen im besonderen Maße unter dem *Erforderlichkeitsvorbehalt*¹¹⁷. Die Datenerhebung und -speicherung wird für den Steuerpflichtigen grundsätzlich nur erträglich, wenn die Finanzbehörde ihr Wissen mitteilt. Damit tritt sie ihm vertrauensbildend gegenüber und vermag legitimerweise umgekehrt seine Mitwirkung auch einzufordern und ggf. zu sanktionieren.

Die elektronische Individualisierung des Steuerabzugs unter der Steuernummer des Arbeitnehmers ermöglicht es, das Steuerabzugs- mit den Veranlagungsverfahren zu vernetzen. Die Finanzverwaltung kann das unter der bundeseinheitlichen Steuernummer im Quellensteuerverfahren und durch andere Mitteilungen gewonnene Datenmaterial zu einem *elektronischen Steuererklärungsentwurf* nutzen¹¹⁸, den der Steuerpflichtige nur noch zu ergänzen bzw. zu korrigieren braucht. Das Steuerabzugsverfahren findet so eine *dialogische Struktur*. Sowohl die Grunddaten als auch die dem Finanzamt aufgrund des Datenaustausches bekannten Besteuerungsgrundlagen sind in dem Steuererklärungsentwurf bereits maschinell eingearbeitet. Dem Steuerpflichtigen wird ein nicht unerheblicher Erklärungsaufwand erspart. Zudem erhält er eine vorläufige Steuerberechnung, so dass ihm die steuerlichen Auswirkungen transparent werden. Im besten Fall bestätigt er den Steuererklärungsentwurf *per Mausklick* und erfüllt so seine Steuererklärungspflicht. Ein solches Service-Element könnte ein Baustein einer umfas-

114 Dazu in diesem Band *K.-D. Drüen* S. 167 ff.

115 S. bereits *R. Seer* (Fn. 26), *StuW* 2003, 40, 53 f.

116 *BVerfG* (Fn. 98), a. a. O., 46 – Volkszählung.

117 *BVerfG*, *Beschl. v. 12.4.2005 – 2 BvR 1027/02*, *BVerfGE* 113, 29, 46 ff. – Beschlagnahme von Datenträgern; *BVerfG* (Fn. 99), a. a. O., Rz. 134 – Kontenabruf.

118 S. den Vorschlag bei *J. Lang/N. Herzig/J. Hey/H.-G. Horlemann/J. Pelka/J. Pezzer/R. Seer/K. Tipke*, *Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes*, Köln 2005, Rz. 161; so etwa verfahren Dänemark, Finnland, Spanien und Schweden, s. *International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)*, *European Tax Handbook* 2007, Amsterdam, Länderberichte zur Einkommensteuer, jeweils unter 1.10.2; s. auch Länderberichte in *Mennel/Förster*, *Steuern in Europa, Amerika und Asien*, Herne/Berlin (Loseblatt); zu Spanien s. *S. Abrens/S. Nagel*, *Selbstveranlagung, ein Instrument zur Verwaltungsvereinfachung und zur Steigerung der Effizienz der Steuerverwaltung?*, *FR* 2002, 261, 266 f.

senden, im internationalen Sprachgebrauch sog. *Tax Compliance-Strategie* werden¹¹⁹. Ziel dieser Strategie ist es, den Steuerpflichtigen zu einer verbesserten Einhaltung der Steuergesetze zu motivieren, den Kontrollbedarf nachhaltig zu senken und den Gesetzesvollzug zu effektuieren.

d) *Elektronisches Risikomanagement und kontrollbedürfnisorientierte Prüfungsfallauswahl*

Das unter dem bundeseinheitlichen Ordnungsmerkmal gespeicherte Datenmaterial dient des weiteren einem wirksamen *Risikomanagement-System* (im internationalen Sprachgebrauch: *risk management*¹²⁰), das sich nicht mehr bloß an Umsatz- oder Einkunftskenzahlen, sondern am Kontrollbedürfnis orientiert¹²¹. Unter „Risiko“ wird ein normabweichendes Verhalten der Steuerpflichtigen – die sog. *Non-Compliance* – und damit letztlich das Risiko von Steuerverkürzungen verstanden¹²². Es lässt sich nach

- einem *Objektrisiko*, d. h. der Wahrscheinlichkeit, dass der steuerlich relevante Umstand nicht oder unvollständig in die Steuererklärung aufgenommen wird, sowie
- einem *Subjektrisiko*, d. h. der steuerlichen Integrität des Steuerpflichtigen, gewichten¹²³.

Das Subjektrisiko wird durch eine Art *Steuervita* bestimmt, die das bisherige Verhalten des Steuerpflichtigen im konkreten Steuerrechtsverhältnis abbildet¹²⁴. Diese Idee verbindet die repressive Kontrolle mit einem sog. *Compliance-Faktor*, der die bisherige Einhaltung steuerlicher Pflichten ausdrückt. Kooperatives Verhalten führt den Steuerpflichtigen einer Klasse mit geringerer Risikoneigung zu, während umgekehrt Pflichtverletzungen ihn in eine Klasse mit höherer Risikoneigung befördern. In den Klassen mit geringer Risikoneigung kann sich die Kontrolle dann auf *Stichproben* beschränken. Die ständige Stichprobenpraxis liefert ihrerseits wiederum wertvolle Erkenntnisse für eine permanente *Systemüberprüfung* und *zeitnahe Anpassung der Risikoindikatoren*. Es handelt sich insoweit um ein „*selbstlernendes*“ System, wo die manuelle Stichprobenüberprüfung in einer ständigen Wechselbezüglichkeit zur computergesteuerten Kontrolle steht. Mit derartigen computergestützten Risiko-Managementsystemen beginnen nun auch

119 S. R. Seer (Fn. 26), *StuW* 2003, 40, 52 ff. Obwohl diese Strategie seit einigen Jahren in den Führungsspitzen der in- und ausländischen Finanzverwaltungen angewandt oder zumindest intensiv diskutiert wird, bleibt sie bei S. Müller-Franken, *Maßvolles Verwalten*, Habil. Passau, Tübingen 2004, rechtswissenschaftlich unbehandelt, ja sogar gänzlich unerwähnt.

120 S. oben Fn. 11.

121 Dazu R. Seer (Fn. 26), *StuW* 2003, 40, 46 ff.

122 S. Ahrens (Fn. 19), 158 f., 350 f.

123 S. Ahrens (Fn. 19); 350 ff.

124 R. Seer (Fn. 26), *StuW* 2003, 45, 49 f.; ders. (Fn. 19), *StbJb.* 2004/05, 53, 67 f.

zunehmend die deutschen Finanzverwaltungen zu arbeiten¹²⁵. Letztlich erfüllen sie damit ihren vom BVerfG auferlegten *strukturellen Verifikationsauftrag* (s. oben II.2.), indem sie ihre begrenzten Verwaltungskapazitäten systematisch möglichst zielgenau zur Kontrolle der Verfahrensmassen einsetzen.

Mit dem Risiko-Management zu verzahnen ist das bekannte Instrument der *Außenprüfung*, das weiterhin eine wesentliche vollzugsichernde Funktion besitzt¹²⁶. Allerdings greift die Ex post-Kontrolle mehrerer bereits abgelauener Veranlagungszeiträume erst mit erheblicher zeitlicher Verzögerung ein. Dies bewirkt eine lange Phase der Rechtsunsicherheit. Dem wirken etwa Pilotmodelle einer *zeitnahen, veranlagungsbegleitenden Betriebsprüfung* entgegen¹²⁷. Sie beschränkt die Außenprüfung auf kurze Zeiträume, schafft deutlich früher Rechtssicherheit, begrenzt den bei Nachforderungen anfallenden Zinsaufwand und verwirklicht so den Steueranspruch im Interesse beider Seiten zeitnah.

Darüber hinaus bedarf es aber einer zusätzlichen frühzeitig greifenden *Ad hoc-Kontrolle* oder *Ex ante-Prävention*. Zu diesem Zweck können die Steuerbehörden bewegliche Stäbe bilden, die sich nach räumlichen Bezirken um die *Steueraufsicht* kümmern. Wenn es zutrifft, dass die Schattenwirtschaft in Deutschland ca. 15 % des Bruttosozialprodukts ausmacht¹²⁸, besteht ein besonderes Kontrollbedürfnis gerade bei sog. *Schwarzgeschäften* (und der *Schwarzarbeit*). Als Aufsichtsinstrument dient dazu vor allem die *Nachschau* (internationale Terminologie: *present observation*), der ein spezielles Referat gewidmet ist¹²⁹.

Eine zunehmend tragende Rolle übernehmen darüber hinaus die den Hauptzollämtern des Bundes zugeordneten Dienststellen der sog. *Finanzkontrolle Schwarzarbeit*, die mit dem Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz v. 23.7.2004¹³⁰ geschaffen worden ist. Aufgabe der mittlerweile ca. 7000 Beamten starken Spezialdienststellen ist es, nach § 1 Abs. 1, 2 SchwarzArbG, Schwarzarbeit und Schattenwirtschaft zu bekämpfen¹³¹. Die der FKS zugeordneten Zollbeamten führen bestimmte außersteuerliche Prüfungsfeststellungen nach den Sozialgesetzbüchern II-IV und dem Arbeitnehmer-Entsendegesetz durch (s. § 21 SchwarzArbG). Zwar erstreckt sich ihre

125 Dazu in diesem Band E. Schmidt S. 43 ff.

126 Dazu in diesem Band R. Rüsken S. 243 ff.

127 Sie erprobt derzeit die nordrhein-westfälische Finanzverwaltung mit einigen ausgesuchten Unternehmen.

128 Zuletzt etwa die Schätzung zur Größe der Schattenwirtschaft von F. Schneider, Institut der Volkswirtschaftslehre, Universität Linz, Januar 2007.

129 S. R. Rüsken, in diesem Band S. 243 ff.

130 BGBl. I 1842 (zuletzt geändert durch Ges. v. 24.6.2005, BGBl. I 1841).

131 S. D. Mössmer/H. Moosburger, Gesetzliche oder gefühlte Ermittlungskompetenz der FKS-Dienststellen in Steuerstrafsachen?, wistra 2007, 55, 57 ff.

Zuständigkeit nicht auf das Besteuerungsverfahren¹³². Die Ermittlungskompetenz bleibt bei den Finanzämtern. Diese können sich aber die Erkenntnisse der FKS zunutze machen. § 2 Abs. 2 Nrn. 1, 3 SchwarzArbG deuten insoweit sinnvoller Weise auf eine verstärkte Koordinierung beider Bereiche hin. Das Beispiel macht deutlich, dass es *bundesländerübergreifende* Verifikationsstäbe geben muss, um den Sozialphänomenen der Schwarzgeschäfte und Steuerhinterziehung wirksam Einhalt zu gebieten.

3. Vom hoheitlichen Veranlagungsverfahren zur kontrollierten Selbstregulierung

a) Überholtes Leitbild der Veranlagung

Das derzeit normierte Steuerverfahrensrecht behindert jedoch die deutschen Finanzverwaltungen, ein effizientes Risikomanagement zu installieren. Das gesetzliche Konzept, die Steuererklärungen an Amtsstelle zunächst manuell durch Sachbearbeiter zu überprüfen, um *erst danach* die richtige (gesetzmäßige) Einkommensteuer endgültig festzusetzen, ist überholt¹³³. Sie bindet das Gros des Personals in den Finanzämtern. Derzeit werden qualifizierte Finanzbeamte immer noch in großer Zahl damit beschäftigt, den Inhalt von Steuererklärungen in sog. Veranlagungsbezirken abzuhaken und datentechnisch zu erfassen. Angesichts der zu bewältigenden Masse können sie sich mit der ihr an sich zugeordneten Aufgabe, die Steuererklärungen inhaltlich zu verifizieren, nur höchst eingeschränkt und allenfalls kursorisch widmen. Dies hat der Bundesrechnungshof in seinem Gutachten aus August 2006 eindrucksvoll bestätigt¹³⁴. Entgegen einer landläufig verbreiteten Auffassung liegt dies nicht an einem chronischen Personalmangel der deutschen Finanzverwaltung. Das zeigt der internationale Vergleich. So verfügt die amerikanische Bundesfinanzverwaltung gerade einmal aktuell über ca. 94.000 Mitarbeiter¹³⁵, während die deutschen Landesfinanzverwaltungen es insgesamt auf ca. 114.000 Mitarbeiter¹³⁶ bringen. Während die amerikanische Bundesfinanzverwaltung jedoch ca. 130 Millionen Einkommen- und Körperschaftsteuerfälle zu verarbeiten hat, sind es in Deutschland nur ca. 30 Millionen. Nun mag die amerikanische Finanzverwaltung unterbesetzt sein. Im europäischen Vergleich erweist sich die deutsche Finanzverwaltung personell aber immer noch als angemessen ausgestattet. So entspricht die Personal-

132 Zutreffend *Buse*, Zuständigkeit der Finanzkontrolle Schwarzarbeit zur Verfolgung von Steuerstraftaten, AO-StB 07, 80, 81 f.; *D. Mössmer/H. Moosburger* (Fn. 131), wistra 07, 55, gegen BMF v. 23.12.2005 – II A 6 – SV 3040 – 130/05 (n.v.).

133 S. bereits *R. Seer* (Fn. 26), StuW 2003, S. 40, 45 ff.; *ders.* (Fn. 19), StbJb. 2004/05, 53, 59 ff.

134 *Bundesrechnungshof* (Fn. 9), Gutachten, S. 51 ff.

135 *Internal Revenue Service (IRS)*, Annual Report and Data Basis 2006, Washington.

136 Auskunft der Deutschen Steuer-Gewerkschaft im Januar 2007.

stärke des Landes Nordrhein-Westfalen in etwa der des Nachbarstaats Niederlande¹³⁷, der für effizienten Steuervollzug bekannt ist. Das Personal ist *nicht unterbesetzt, sondern falsch eingesetzt*.

b) Optimierte Erfüllung des finanzbehördlichen Verifikationsauftrags im Selbstveranlagungssystem

Das E-Government bietet die Möglichkeit, diesen Zustand zu beenden. Dazu bedarf es dem Mut zur Selbstregulierung im Wege einer (*elektronischen*) *Selbstveranlagung*. Ich habe das System an anderer Stelle ausführlich beschrieben¹³⁸ und möchte hier nur die wesentlichen Punkte wiederholen. Im zeitlichen Stadium *vor* der Steuerfestsetzung reduziert sich die finanzbehördliche Kontrolle auf computergestützte Plausibilitätsprüfungen. Es ergeht grundsätzlich *ohne weitere manuelle Prüfung* ein *automatischer Steuerbescheid*, der nach § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht¹³⁹. Bei Anwendung der für die Steueranmeldung geltenden Regel des § 168 Satz 2 AO können aber Erstattungsfälle zum Schutz des Fiskus noch unter besonderen Zustimmungsvorbehalt der Finanzbehörde gestellt werden. Die Selbstveranlagung *beschleunigt* die Festsetzung der jeweiligen Jahressteuer. Zugleich schafft sie den nötigen Raum, um die wertvollen Personalressourcen der Finanzbehörden nunmehr *tatsächlich* für eine qualifizierte Kontrolle und Ermittlung der Steuerfälle im Rahmen des Risikomanagements einzusetzen. Denn bei einer elektronischen Selbstveranlagung bedarf es nur noch einer weitaus geringeren Anzahl von Mitarbeitern, die nicht einmal über eine qualifizierte steuerrechtliche Ausbildung verfügen müssen, um etwa durch Einscannen der Steuererklärungen, die weiterhin auf Papiervordrucken eingereicht werden, die verbleibenden Rest-Veranlagungsarbeiten zu erledigen. Deshalb verwundert es nicht, dass eine Fülle von entwickelten OECD-Staaten mittlerweile Selbstveranlagungssysteme auch im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer nutzen¹⁴⁰. Sie sind letztlich nur die folgerichtige Konsequenz des *E-Governments*.

137 S. S. *Abrens* (Fn. 19), S. 123 f.

138 R. *Seer* (Fn. 26), *StuW* 2003, 40, 45 ff.; *ders.* (Fn. 19), *StbJb.* 2004/05, 53, 59 ff.

139 R. den Vorschlag in § 52 Abs. 1 EStG-E des sog. *Kölner Entwurfs* (Fn. 118), a. a. O., Rz. 515.

140 Ohne Anspruch auf Vollständigkeit: Großbritannien, Irland, Italien, Kanada, Lettland, Litauen, Polen, Spanien, Slowakei, Tschechien, Ungarn, USA, s. *IBFD* (Fn. 118), *European Tax Handbook* 2007, jeweils unter 1.10.2; s. auch Länderberichte in *Mennel/Förster* (Fn. 118); speziell zu Großbritannien u. USA S. *Nagel*, *Selbstveranlagung im britischen und amerikanischen Steuerrecht*, Diss. Bochum, Frankfurt a.M. u. a. 2003; R. *Seer* (Fn. 107), *Besteuerungsverfahren: Rechtsvergleich USA-Deutschland*, a.a.O.; zu Spanien s. S. *Abrens/S. Nagel* (Fn. 118), *FR* 2002, 261, 266 f.

c) *Absicherung der Selbstveranlagung durch Risikomanagement und Steuerzuschläge*

Eine Selbstveranlagung ist – wie dargelegt – durch ein Risikomanagement abzusichern. Ganz allgemein muss das Veranlagungssystem generell darauf ausgerichtet sein, dass die Steuerfallmassen innerhalb einer Periode (d. h. innerhalb eines Jahres) abgewickelt werden. Dem entspricht das *Prinzip zeitnaher Besteuerung*. Die zeitliche Verknüpfung von Einnahmeerzielung und Steuerzahlung besitzt nicht nur fiskalische Gründe i. S. d. Sicherung der Staatseinnahmen. Vielmehr basiert sie auch auf dem Grundgedanken, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abzuschöpfen, solange sie in Form von *Liquidität* noch aktuell vorhanden ist¹⁴¹. Wer kooperiert, hat einen legitimen Anspruch darauf, dass nach einer angemessenen Frist die Steuer endgültig abgerechnet worden ist. So könnte etwa der Vorbehalt der Nachprüfung nach zwei Jahren automatisch entfallen, wenn das Finanzamt nicht zuvor mit Prüfungshandlungen begonnen hat¹⁴². Ebenso sind die Verjährungsfristen zu verkürzen. Demgegenüber verlängert de lege lata das Zusammenspiel von An- und Ablaufhemmung (§§ 170, 171 AO) sie derart ex tenso, dass sie nur noch ausnahmsweise und erst nach vielen Jahren eintritt¹⁴³. Davon ausgenommen sollten allerdings solche Steuerpflichtige bleiben, die nicht kooperieren (d. h. keine Steuererklärung abgeben) oder vorsätzlich Steuern hinterziehen. Ihr unkooperatives Verhalten darf durch den Verjährungseintritt nicht noch belohnt werden. Vielmehr müssen sie es sich gefallen lassen, dass die Finanzbehörde den Sachverhalt hoheitlich ausermittelt.

Überhaupt darf eine *Säumnis* für den Steuerschuldner niemals lohnenswert sein. Hier besteht im derzeitigen Steuerverfahrensrecht ebenfalls ein systematischer Reformbedarf¹⁴⁴. Das Veranlagungsverfahren ist gegen säumige Steuerpflichtige durch einen *obligatorischen Verspätungszuschlag* zu schützen¹⁴⁵. Er sollte *einheitlich* nach dem Vorbild des Säumniszuschlages (§ 240 AO) automatisch bei Überschreiten eines bestimmten Zeitpunktes entstehen und *prozentual* an die *festgesetzte Steuer* gekoppelt sein. Da die Veranlagungen dem Jahresprinzip entsprechend möglichst am Jahresende abgeschlossen sein sollten, ist ein Verspätungszuschlag zu erheben, wenn die Steuererklärung erst nach dem *31.12. des Folgejahres* beim Finanzamt eingeht. Für weitere Verspätungen über den 28.2. oder 30.4. des Folge-Folgejahres hinaus könnte eine progressive Staffel vorgesehen werden.

141 J. Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Habil., Köln 2002, 787, dort Fn. 432.

142 S. den Vorschlag in § 52 Abs. 2 EStG-E des sog. *Kölner Entwurfs* (Fn. 118), a. a. O., Rz. 515.

143 Kritisch H. W. Kruse, in Tipke/Kruse (Fn. 27), Vor § 169 AO Tz. 5 (April 2007); R. Seer (Fn. 26), StuW 2003, 40, 55.

144 Zum derzeitigen System s. M. Loose, in diesem Band S. 203 ff.

145 Vorschlag von R. Seer (Fn. 19), StbJb. 2004/05, S. 53, 63 f.

Da der Zeitpunkt des Eingangs der Steuererklärung erfasst wird, kann das Datenverarbeitungssystem den Zuschlag *automatisch* berechnen und ausweisen. Diese Ausgestaltung des Verspätungszuschlages erweist sich dem in § 152 AO normierten Zuschlag in mehrfacher Hinsicht als überlegen. De lege lata liegt dessen Festsetzung im *Ermessen* der Finanzbehörde¹⁴⁶. Es bedarf einer wohlbegründeten, abgewogenen Einzelfallentscheidung, die dem Massenvollzug fremd ist. Dem gemäß machen die deutschen Finanzbehörden vom Verspätungszuschlag wegen seiner Unwägbarkeiten und Komplexiertheit eher zögerlich und dazu noch höchst uneinheitlich Gebrauch.

Bereits mit dem Ende des Veranlagungszeitraums kann eine *marktgerechte Verzinsung* des Steueranspruchs einsetzen. Die derzeit geltende, übrigens im Fiskalinteresse eingeführte Karenzzeit von 15 Monaten verkompliziert das Verfahren unnötig¹⁴⁷. Soweit die Jahressteuer am Jahresende noch nicht durch Vorauszahlungen oder im Quellenabzug entrichtet worden ist, kann eine marktgerechte *Ist-Verzinsung* der Steuernachforderungen greifen¹⁴⁸. Dasselbe gilt spiegelbildlich für Steuererstattungen. Die komplizierte Vorfälligkeitszinsregelung (kombinierte Soll-/Istverzinsung) des § 233a AO würde so überflüssig. Die Höhe des Zinses kann sich variabel an dem nach § 247 BGB von der Deutschen Bundesbank halbjährlich festgestellten *Basiszins* (Vorschlag: + 2 %) orientieren. Die Zinsberechnung vereinfacht sich, weil jeweils nur auf das Ende des Veranlagungszeitraums (31.12./1.1.) zurückgerechnet werden muss. Kommt es später zu einer Herabsetzung des Steuerbetrages seitens der Finanzbehörde, wird der Zinsbetrag automatisch neu berechnet und überzahlte Zinsen werden erstattet. Der heute geltende *Säumniszuschlag* (§ 240 AO) wäre in das Zinssystem zu integrieren.

d) *Vitalfunktion der Angehörigen der steuerberatenden Berufe*

Das massenhafte Veranlagungsverfahren benötigen schließlich *strukturelle Anreize*, damit die Steuerpflichtigen *von selbst* mitwirken. Ohne die „selbstregulierende“ Einbindung der steuerberatenden Berufe in die Steuerklärungsarbeit wäre der Steuerstaat längst zusammengebrochen, da jedenfalls außerhalb sog. Arbeitnehmer-Veranlagungen ganz überwiegend Steuerberater die (komplexeren) Steuererklärungen erstellen und damit die Steuerveranlagungen vorbereiten. Steuerberater sind zwar keine Vertreter oder Treuhänder des Staates. Sie sind aber auch keine bloßen Interessenvertreter ihrer Mandanten, sondern unabhängige, eigenverantwortliche *Organe der Steuerrechtspflege* (s. § 57 Abs. 1 StBerG)¹⁴⁹. Ebenso wie die Finanzverwaltung ist der Steuerberater an die Steuergesetze gebunden; ihn trifft eine Wahrheits-

146 S. M. Loose, in diesem Band S. 216 ff.

147 M. Loose, in diesem Band S. 204 ff.

148 Vorschlag von R. Seer (Fn. 19), StbJb. 2004/05, 53, 65.

149 BVerfG v. 18.6.1980 – 1 BvR 697/77, BVerfGE 54, S. 301, 315; BVerfG v. 27.1.1982 – 1 BvR 807/80, BVerfGE 59, S. 302, 316 f.

pflicht. Deshalb ist es gerechtfertigt, jedenfalls den von Steuerberatern erstellten Steuererklärungen den freiheitsschonenden *Vertrauensvorschuss* zu geben. Die Konsultation eines Steuerberaters verringert regelmäßig das *Kontrollbedürfnis*. Zudem verfügen Steuerberater ganz überwiegend über ein leistungsfähiges Datenverarbeitungssystem, das ohne Weiteres elektronische Steuererklärungen und -berechnungen durchzuführen vermag. Die Angehörigen der steuerberatenden Berufe sind mit einer Selbstveranlagung technisch nicht überfordert.

Leider hat der Gesetzgeber dies bisher offensichtlich nicht wahrgenommen und zum 1.1.2006 den Sonderausgabenabzug für Steuerberatungskosten kurzerhand abgeschafft¹⁵⁰. Diese Maßnahme führt nicht nur zu künstlichen Abgrenzungen. Sie setzt überdies auch noch einen kontraproduktiven, *negativen Konsultationsanreiz*. Genau das Gegenteil wäre verfahrensrechtlich geboten. Da dem Staat durch eine von den Steuerberatern im Auftrag des Steuerpflichtigen vorbereitete Veranlagung erhebliche Kosten erspart werden, sollte der durchschnittliche Aufwand für eine Steuererklärung nicht lediglich als Sonderausgabe von der Bemessungsgrundlage, sondern bis zu einem Höchstbetrag vorrangig sogar *von der Steuerschuld abgezogen werden*. Damit würde der Staat zumindest einen Großteil der auf den Bürger verlagerten Veranlagungskosten übernehmen (sog. *Outsourcing-Modell*)¹⁵¹.

Zudem dürfen die im Risikomanagement angewendete Kriterien *keine Geheimwissenschaft der Finanzverwaltung* bleiben. Vielmehr lassen sie sich zusammen mit den steuerberatenden Berufen erarbeiten. Die Vertreter der steuerberatenden Berufe können ihre Erfahrungen bei der Erarbeitung des Kontrollsystems einbringen. Es entspricht einem kooperativen Besteuerungsverfahren, dass die Finanzbehörden den Steuerpflichtigen mit „offenem Visier“ gegenüber treten. Ebenso wenig sollten sie steuerlich *unerfahrene Existenzgründer* allein (und später der Verwaltungsvollstreckung über-)lassen, sondern von Beginn an betreuen. Dazu gehört es auch, dass Finanzbeamte sie in zeitlichen Abständen besuchen¹⁵² und mit ihnen unter Hinzuziehung des jeweiligen Steuerberaters Anfangsprobleme bei der Erfüllung der Steuerpflichten besprechen.

Der Anreiz zur Inanspruchnahme eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe lässt sich ferner erhöhen, wenn die Erstellung der Steuererklärung durch einen Steuerberater als *risikomindernder Faktor* den Indikator für die computergesteuerte Auswahl zu prüfender Fälle beeinflusst. Umgekehrt

150 Sog. Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm v. 22.12.2005, BGBl. I 3682.

151 S. R. Seer (Fn. 26), StuW 2003, 40, 56.

152 So unternimmt der niederländische Belastingdienst bei neu gegründeten Unternehmen spezielle Besuche („startersbezoeken“), s. S. Ahrens (Fn. 19), 186. In ähnlicher Weise kennt die österreichische Finanzverwaltung einen „Begrüßungsbesuch“.

müssen sich die Steuerberater allerdings gefallen lassen, dass der ihren Vorarbeiten gewährte Vertrauensvorschuss im Rahmen des Risikomanagements *verifiziert* wird¹⁵³. Unzuverlässige Angehörige der steuerberatenden Berufe verlören dadurch ihren Vertrauensvorschuss. Das Risikomanagement würde so um eine weitere Vorverhaltenskomponente verfeinert.

V. Fazit

Will man am Prinzip einer synthetischen, dem Nettoprinzip verpflichteten Einkommensteuer festhalten¹⁵⁴, bedarf es einer verfahrensmassentauglichen Veranlagung. Im 21. Jahrhundert kann dies nur ein elektronisches Verfahren sein, das zur Gewährleistung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch ein computergestütztes Risikomanagement und die Säumnis sanktionierendes Zuschlagsystem abgesichert sein muss. Hier offenbart die Abgabenordnung einen erheblichen Reformbedarf. Der Gesetzgeber hat auch die stetig gestiegene Bedeutung der Angehörigen der steuerberatenden Berufe für einen funktionsfähigen Gesetzesvollzug einzufangen und positive Konsultationsanreize zu setzen. Um die Steuerpflichtigen auf zumutbare Weise den elektronischen Zugang in einer datensicheren Umgebung zu ermöglichen und dialogisch einzubinden, wird der Staat schließlich noch erhebliche Investitionen tätigen müssen. In der mittel- und langfristigen Perspektive erscheinen diese aber für alle Seiten als lohnenswert.

153 S. R. Seer (Fn. 26), StuW 2003, 40, 56.

154 Die Alternative einer Abgeltungssteuer (Art. 1 Nr. 27 lit. d) des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 1912, 1921) musste in dem vorgelegten Referat aus Platzgründen unbehandelt bleiben. Die ab dem 1.1.2009 in kraft tretende Abgeltungssteuer wird das massenweise Veranlagungsverfahren trotz Bestehens einer Veranlagungsoption entlasten. Ihre Kontrolle ist für die Finanzbehörden – trotz nicht unerheblicher Detailprobleme – einfacher als die Verifikation millionenfacher individueller Steuererklärungen. Dem *verfahrenstechnischen Mehrwert* steht aber ein *materiell-rechtlicher Minderwert* gegenüber, der in der Durchbrechung fundamentaler Prinzipien des Einkommensteuerrechts liegt, s. J. Englisch, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungssteuer, StuW 2007, 221 ff.

Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug*

Eckehard Schmidt

Ministerialdirigent, Bayerisches Staatsministerium der Finanzen,
München

Inhaltsübersicht

I. Einleitung	V. Weitere Entwicklung und Gesamtstrategie
II. Steuervollzug als Massengeschäft	VI. Fazit und Ausblick
III. Compliance-Strategie	
IV. Risikomanagement	

I. Einleitung

Moderne Verwaltungssteuerung und E-Government – haben wir nun das gelobte Land vor uns, oder müssen wir uns – bald 25 Jahre nach Orwells Nineteen Eighty Four – doch eher vor Big Brother fürchten? Diese Frage ist nicht weit hergeholt: Im Sommerloch ging wieder einmal ein gewaltiges Rauschen durch den Blätterwald: Die elektronische Lohnsteuerkarte bringt den gläsernen Bürger! Dieser Warnruf war zuletzt bei Einführung der Kontenabfrage erschollen – von der positiven Entscheidung des Bundesverfassungsgericht zu diesem Thema hat man dann viel weniger gehört.

E-Government: Die einen sehen den Daten fressenden Bürokratiewolf vor sich, der im Schafspelz der Verwaltungsmodernisierung daherkommt, die anderen malen sich Visionen von der vorausgefüllten Steuererklärung per Mausclick aus, die dem Bürger lästiges Sammeln und Suchen erspart.

Was nun stimmt, das sollen Sie am Ende selbst beantworten. Ich hoffe, mit meinen Ausführungen ein wenig zur Versachlichung der Diskussion beitragen zu können.

Die Verwirrung beginnt oft schon bei den Begriffen: Die Bezeichnung E-Government ist nicht nur für Politiker attraktiv, auch wer in der Verwaltung als modern gelten will, führt sie gerne im Munde. Nur – was bedeutet sie wirklich?

„Regieren und Verwalten mit Informations- und Kommunikationstechnologien über elektronische Medien“ ist eine Definition, die ich gefunden habe. Aber wird wirklich „über elektronische Medien *regiert*“? Ich meine, gerade so eine Formulierung schafft bei Vielen eine unbehagliche Assoziation: Wir werden mit – nein *von* Computern regiert! Das ist aber definitiv nicht gemeint.

* Für wertvolle Unterstützung bei der Materialgewinnung und -aufbereitung für diesen Vortrag danke ich Herrn ORR *Dr. Linus Zeller-Müller*.

II. Steuervollzug als Massengeschäft

Die Ausgangslage in der Steuerverwaltung ist evident:

- Das Steuerrecht wird zunehmend komplizierter; statt der stets zu Beginn einer Legislaturperiode versprochenen Vereinfachung kommen neue, natürlich unabweisbare Vorschriften hinzu. Ich möchte nur beispielhaft die Stichworte *Kinderbetreuung*, *Handwerkerleistungen* und *Thesaurierungsrücklage* nennen. Auch die *Abgeltungsteuer* wird die ersehnte Vereinfachung nur in Standardfällen bringen, an anderer Stelle aber neue Abgrenzungsfragen aufwerfen.
- Das Personal in den Finanzämtern ist und bleibt knapp, die Fallzahlen hingegen steigen.

Steuerpflichtige/jährlich zu bearbeitende Fälle (Bayern/Bund)

- Einkommensteuer 4,7 Mio./28 Mio.
davon sind knapp 60 % im Arbeitnehmerbereich erfasst.
- Umsatzsteuer 1 Mio./5,5 Mio.
davon sind (in Bayern) 78 % Einzelbetriebe,
13 % Körperschaften,
9 % Personengesellschaften.

Von den Unternehmen geben 40 % ihre USt-Voranmeldungen monatlich ab und 35 % vierteljährlich.

- Körperschaftsteuer 200.000/1 Mio.

Das gesamte Steueraufkommen der bayerischen Finanzämter betrug 2006 über 58 Milliarden Euro.

- Auch die *Rechnungshöfe* haben sich in den letzten Jahren verstärkt der Frage zugewandt, wie die Verwaltung ihrem Auftrag gerecht wird, die Steuereinnahmen zu sichern und einen gleichmäßigen und gerechten Vollzug der Steuergesetze zu gewährleisten. Im vergangenen Jahr hat der Präsident des *Bundesrechnungshofs* eine größere Untersuchung unter dem Titel „Probleme beim Vollzug der Steuergesetze“¹ veröffentlicht. Ungeachtet der von mir natürlich nicht geteilten Auffassung, dass die Verwaltungskompetenz für die Gemeinschaftssteuern auf den Bund zu übertragen sei, enthält dieser Bericht viele bedenkenswerte Anregungen. Im Folgenden sind sie stichpunktartig aufgelistet, ebenso Anmerkungen des *Bayerischen Obersten Rechnungshofs*.

1. Feststellungen des Bundesrechnungshofs (BRH) zur Lage in den Veranlagungsbereichen

- Hohe Arbeitsbelastung der Bearbeiter
- Komplizierte und ständige sich ändernde Steuergesetzgebung

¹ Schriftenreihe des Bundesbeauftragten für die Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung, Band 13, Stuttgart 2006.

- Belastung durch Massenrechtsbehelfe
- Zeitintensive Abgabe und Übernahme von Steuerfällen über die Grenzen von Bundesländern hinweg.

2. Empfehlungen des BRH

- Realisierung einer durchgreifenden Steuervereinfachung;
- Einführung eines vollelektronischen Veranlagungsverfahrens auf der Basis bundesweit kompatibler Steuersoftware mit einem umfassenden Risikomanagementsystem;
- Verstärkter Einsatz von Personal aus den bisherigen Veranlagungsstellen für die Überprüfung risikobehafteter Fälle und zur Aufdeckung unbekannter Steuerfälle.

3. Feststellungen des Bayerischen Obersten Rechnungshofs (ORH)²

- Mit verbesserter Fallauswahl für die Außendienste ließen sich höhere Mehrergebnisse erzielen;
- Prüfungsdichte muss erhöht werden;
- bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (=V+V) Mängel in der Sachverhaltsermittlung und Rechtsanwendung in vielen Fällen.

4. Empfehlungen des ORH

- Wirksames Risikomanagement;
 - Personalverstärkung in den Außendiensten;
 - intensivere Prüfung von V+V-Fällen ggf. durch den Außendienst.
- Hervorhebung verdient, dass im Mittelpunkt der Empfehlungen ein voll-elektronisches Veranlagungsverfahren mit einem modernen Risikomanagement steht³.

Selbst unter Gewerkschaftsfunktionären hat sich die Einsicht durchgesetzt, dass es unrealistisch ist, nur immer noch mehr Personal zu fordern. Hinter jeden Bürger einen Steueraufseher zu stellen, kann wohl auch kein erstrebenswertes Ziel des freiheitlichen Rechtsstaats sein.

Andererseits hat das *Bundesverfassungsgericht* erstmals 1991 im *Zinsurteil*⁴ mit bemerkenswerter Deutlichkeit klar gestellt, dass die Gleichheit vor dem Gesetz *zwei* gleichwertige Komponenten hat: Die *Rechtssetzungsgleichheit* und die *Gleichheit in der Rechtsanwendung*. Ist letztere nicht gewährleistet, kann das zur Verfassungswidrigkeit der materiellen Norm führen. Für das auf Erklärungen des Steuerpflichtigen beruhende Veranlagungsverfahren heißt das in der Sprache des Gerichts: „*Das Deklarationsprinzip bedarf der Ergänzung durch das Verifikationsprinzip*“. Das Verfassungsgericht hat diesen Grundsatz seither mehrfach bestätigt, besonders deutlich im sog. *Tipke-Urteil*⁵, mit dem die Spekulationsbesteuerung für Wertpapiere in den Jahren 1997 und 1998 aufgrund des strukturellen Vollzugsdefizits verworfen wurde.

² Vgl. Jahresberichte 2005 und 2006 des Bayerischen Obersten Rechnungshofs.

³ A. a. O. (Fn. 1), S. 159 ff.

⁴ Urteil v. 27.6.1991, BVerfGE 84, 239 = BStBl. II 1991, 654.

⁵ Urteil v. 9.3.2004, BVerfGE 110, 94 = BStBl. II 2005, 56.

Auch die *Steuerrechtswissenschaft* hat sich lange schwer getan, mit dem Phänomen der Massenverwaltung bei begrenzten Ressourcen klar zu kommen. Vor rund 30 Jahren hat *Isensee*⁶ noch eine Art übergesetzlichen „Verwaltungsnotstand“ bemüht. Vor allem den Arbeiten von *Seer*⁷ ist es zu danken, dass sich inzwischen die Erkenntnis durchgesetzt hat, dass es sich bei der Massenverwaltung um ein grundlegendes Phänomen, nicht um einen vorübergehenden Zustand handelt⁸. Mir scheint der von *Drüen* geprägte Begriff „Verifikationsverwaltung“ die Besonderheit des Steuervollzugs gut zu charakterisieren: Anders als etwa im Baurecht tritt nicht der eine Genehmigung begehrende Bürger mit seinem geplanten Vorhaben an das Finanzamt heran, vielmehr verwirklichen Millionen von Bürgern tagtäglich Sachverhalte, an die der Gesetzgeber eine Steuerpflicht geknüpft hat; der Staat verlangt von ihnen, in der Regel einmal jährlich darüber in Form einer Steuererklärung Rechenschaft abzulegen. Dieser vom Bürger bereits unter steuerlichen Aspekten aufbereitete Sachverhalt ist Ausgangspunkt der Prüfung durch den Finanzbeamten, ist das Verifikationsobjekt. Der Anwendungserlass zur Abgabenordnung formuliert wie folgt:

„Für den Regelfall kann davon ausgegangen werden, dass die Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung vollständig und richtig sind“⁹.

Ist das nun ein Erfahrungssatz – was *Tipke*¹⁰ füglich bezweifelt – oder eher eine Unterstellung? Meines Erachtens ein bisschen von beidem. Es bringt den „Vertrauensvorschuss“ für den Steuerbürger zum Ausdruck, ohne den der Finanzbeamte gar nicht auskommt.

Denn trotz des in § 88 AO normierten Untersuchungsgrundsatzes kann nicht die Ermittlungsarbeit des Staatsanwalts oder Untersuchungsrichters Vorbild für die Tätigkeit der Veranlagungsbeamten sein¹¹. Im Sinne der Gleichbehandlung der in einer „Lastengemeinschaft“ vereinten Steuerpflichtigen muss sichergestellt werden, dass nicht der eine Fall bis in die letzte Verästelung ausermittelt wird – das wird oft der ehrliche Steuerpflichtige sein, der den gesamten Sachverhalt, u. U. einschließlich seiner Zweifel bei der rechtlichen Subsumtion, offen gelegt hat – während andere, weniger Auskunftsfreudige, ungeschoren davonkommen. Bei der unstreitig notwendigen Auswahl und Gewichtung der Fälle, die einer intensiven Prüfung zugeführt werden, muss das rechtliche Kontrollbedürfnis, nicht – oder jedenfalls nicht allein – das fiskalische Gewicht der Ausgangspunkt sein, da

6 Vgl. auch *StuW* 1994, 3, 4.

7 U. a. *FR* 1997, 553; *StuW* 2003, 40. Auch *Tipke* hat sich inzwischen dieser Sichtweise angeschlossen: *Tipke/Kruse*, AO, § 85 Rz. 15; ähnlich *Söbn*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, § 88, Rz. 196.

8 Vgl. auch *Pelka*, *DB*1996, 699, 702, der einen „maßvollen Gesetzesvollzug“ als geboten ansieht.

9 *AEAO* zu § 88 Nr. 2.

10 *Tipke/Kruse*, AO § 88 Rz. 8.

11 So aber wohl *Müller-Franken*, *Maßvolles Verwalten*, 2004, S. 480, 481.

bin ich mir mit *Seer*¹² einig. Beim Thema Risikomanagement werde ich noch einmal auf dieses Erfordernis zurückkommen.

Wie stellt sich nun die Steuerverwaltung der Herausforderung des Massengeschäfts? Zur Steigerung der Effizienz verfolgen wir eine Reihe unterschiedlicher Ansätze:

- Über ein umfassendes *Verwaltungscontrolling* wollen wir eine bessere Steuerung unserer Arbeitseinheiten erreichen. Das Stichwort heißt hier *Leistungsvergleich*. Dieser Bereich ist zwar wichtig, aber für unser heutiges Generalthema von geringerer Relevanz. *Ein* Aspekt verdient aber erwähnt zu werden, gerade angesichts der z. T. heftigen Kritik in der wissenschaftlichen Diskussion der letzten Jahre: Mit der Zieldimension „Auftragungserfüllung“ wird erstmals versucht, von der einseitig an Fallzahlen bzw. dem Bearbeitungsfortschritt – also der Quantität – orientierten Betrachtungsweise wegzukommen und qualitative Kriterien einzuführen. Einfach ist das nicht, denn es muss sich ja um Größen handeln, die sich ohne großen Aufwand aus den vorhandenen Daten ableiten lassen. Eine leicht feststellbare Kennzahl wäre das Mehrergebnis pro Fall – doch da sehe ich schon wieder mahnende Blicke: Zu leicht könnte es da zu einem nur am Fiskalerfolg orientierten Vollzug kommen. Es wird also auf die richtige Kombination von Kenngrößen ankommen.
- Eine verstärkte *IT-Unterstützung* soll unsere Mitarbeiter von Routine-tätigkeiten entlasten und die Arbeitsabläufe flüssiger gestalten¹³.

III. Compliance-Strategie

Neben diesen mehr auf die innere Organisation der Verwaltung bezogenen Maßnahmen richtet sich der Blick in den letzten Jahren zunehmend auch auf die „Außenbeziehung“ unserer Finanzämter: Unser wichtigster Partner, der Steuerzahler, wurde entdeckt; im Jargon der Modernisierer heißt er jetzt „Kunde“. Wichtig ist aber, meine ich, weniger, wie wir unser Gegenüber *nennen*, sondern wie wir mit ihm *umgehen*. Andere Staaten, etwa die Niederlande, sind uns da vorausgeeilt. Das Stichwort heißt *Compliance*.

Ursprünglich eher aus der Medizin bekannt – nimmt der Patient auch brav, was ihm der Arzt verschrieben hat – hat dieser Begriff auch in das Steuerwesen Einzug gehalten. Auch wenn ich die Aversion von *Tipke*¹⁴ gegen solche Neologismen durchaus teile – mir ist noch kein treffendes deutsches Wort dafür eingefallen.

¹² Stuw 2003, 40, 41, 45.

¹³ In diese Richtung auch *Pezzer*, Stuw 2007, 101, 107.

¹⁴ *Tipke/Kruse*, AO, § 85 Rz. 39 aE.

Empirische Untersuchungen¹⁵ zeigen, dass es zwischen den „Braven“ und den „Hartgesottenen“ unter den Steuerzahlern ein recht großes Mittelfeld gibt: Das ist die Gruppe, in der zwar die hohe Steuerlast empfunden oder beklagt wird, wo man Steuerhinterziehung aber gleichwohl überwiegend nicht als „Notwehrstrategie“, sondern als kriminell ansieht. Wohl zu recht wird hier das größte Potential für eine positive Beeinflussung der Steuerzahler gesehen. In ein Bild aus dem Straßenverkehr übersetzt: Es geht darum zu erreichen, dass die Bürger nicht versuchen, noch so eben bei „Dunkelgelb“ durchzukommen.

Wo kann nun die Beeinflussung ansetzen? Einmal durch Schaffung eines positiven Steuerklimas. Ein weites und ertragreiches Feld ist uns als Verwaltung leider verschlossen: Eine verlässlichere, weniger hektische Steuergesetzgebung. Also müssen wir uns auf die uns zugänglichen Mittel besinnen: *Mehr Service* für den rechtstreuen Steuerpflichtigen, zum andern aber auch eine *zuverlässigere Sanktionierung* unehrlichen Verhaltens. Letzteres ist zugleich *unser* Beitrag zu mehr Verlässlichkeit im Steuervollzug. Bei den begrenzten Ressourcen unserer Verwaltung lässt sich das nur erreichen, wenn sich unsere Mitarbeiter auf die wirklich lohnenden – sprich: risikobehafteten – Fälle konzentrieren können.

Compliance ruht also auf zwei Säulen: Einem verbesserten Servicemanagement und einem effektiven *Risikomanagement*. Dies zu betonen erscheint mir wichtig, weil Kritiker Compliance gerne als „Schönwetterveranstaltung“ abtun – doch das ist es gerade nicht: Die „Peitsche“ der zuverlässigen Sanktionierung ist mindestens ebenso wichtig wie das „Zuckerbrot“ des besseren Service. Deshalb ist es auch zumindest missverständlich, Compliance als die Bereitschaft zur *freiwilligen* Befolgung der Steuergesetze zu definieren.

Auf dem Gebiet der Serviceorientierung ist in den letzten Jahren viel geschehen – nicht nur in Bayern. Zu nennen ist vor allem die verbesserte Erreichbarkeit der Ämter auf den drei Wegen Telefon, Internet und Servicezentrum. Vor allem letzteres ist von den Bürgern vielfach als Öffnung der ehemaligen Trutzburg Finanzamt empfunden worden. Auch eine verbesserte Öffentlichkeitsarbeit, Klimatagungen mit Steuerberatern u. Ä. tragen zu einer positiven Wahrnehmung der Finanzverwaltung bei.

15 Die Firma Kienbaum hat im Jahre 2001 durch eine repräsentative Befragung bei Steuerpflichtigen versucht, den sog. Steuerwiderstand zu messen, das ist sozusagen der Kehrwert zur Compliance. S. hierzu *Schmarbeck*, BMF-Monatsbericht 12/2002, 57.

IV. Risikomanagement

Verglichen damit befindet sich das Risikomanagement eher noch im Entwicklungsstadium; allerdings wurden inzwischen schon entscheidende Schritte hin zur täglichen Praxis getan.

Risikomanagement bedeutet „planvoller Umgang mit dem Risiko“. Konkret wird das Risiko durch begründbare und prognostizierbare Risikoeinschätzungen bewertet.

Dies soll dann, je nach Bewertung des Risikos, zu einer differenzierten Bearbeitung bzw. Prüfung des Steuerfalls führen.

Risikomanagement heißt nicht nur Minimierung des Risikos. Es bedeutet auch, gewisse Risiken eines Steuerausfalls in Kauf zu nehmen. Die Begrenzung dieses Restrisikos ist ein wichtiges „Qualitätsmerkmal“ für Risikomanagementsysteme.

Zunächst sollten wir einen Blick auf die Risiken werfen, die es einzuschätzen bzw. zu bewerten gilt:

- Bisher stand das *fiskalische* Ausfallrisiko im Vordergrund: Sowohl die GNOFÄ¹⁶ als auch die Größenklasseneinteilung für Zwecke der Betriebsprüfung stellen vorwiegend auf die finanzielle Bedeutung des Steuerfalls ab. Dieser konventionelle Ansatz beschreibt sicher einen wichtigen Aspekt: *Wenn* es bei einem finanziell gewichtigen Fall zu Unregelmäßigkeiten kommt, ist der Schaden meist groß. Er sagt aber nichts zu einer anderen, ebenso wichtigen Dimension des Ausfallrisikos: Wie hoch nämlich im Einzelfall die Wahrscheinlichkeit ist, dass es zu solchen Unregelmäßigkeiten kommt.

Gerade die einseitige Ausrichtung am fiskalischen Risiko hat auch die Kritik der Wissenschaft hervorgerufen: Es gibt eben keinen Erfahrungssatz, dass die Steuererklärungen „kleiner“ Steuerpflichtiger grundsätzlich richtiger sind als die der „Großen“¹⁷.

- Hier setzen nun die innovativen Versuche an, den Steuerwiderstand im Einzelfall und damit das *individuelle* Ausfallrisiko zu bestimmen: Hierfür bedarf es auf den betreffenden Steuerpflichtigen bezogener Risikomerkmale.

Diese können sich zum einen aus dessen bisherigem Verhalten dem Finanzamt gegenüber ergeben, also aus der „Historie“ des Einzelfalls, manchmal auch „Steuervita“ genannt. Hier können auch Informationen zum allgemeinen Verhalten des Steuerbürgers gegenüber dem Finanzamt berücksichtigt werden, etwa Abgabeverhalten und Zahlungsverhalten. So würde – etwa mit

¹⁶ Gleich lautender Erlass der Obersten Finanzbehörden der Länder v. 19.11.1996, BStBl. I 1391 („GNOFÄ 1997“).

¹⁷ Statt vieler: *Tipke/Kruse*, AO § 85 Rz. 35 ff.

einem Punkteschema wie in den Niederlanden – bewertet, inwieweit der Steuerpflichtige den schon genannten Vertrauensvorschuss verdient.

In der heilen Welt des kleinen Finanzamts mit selten wechselnden Bearbeitern war diese Vita zum großen Teil beim Veranlagungsbeamten „gespeichert“ – sozusagen als „Risikofilter im Kopf“. Für das moderne Massenverfahren müssen da neue Wege gefunden werden.

Zum andern können für die Gruppe, der der Stpfl. angehört, „typische“ Merkmale gesucht werden, also bestimmte Verhaltensmuster, die sich aus empirischen Daten über eine *Vielzahl* von Fällen ablesen lassen. Archivmitteilungen der Bp oder Fahndungsnachrichten sind konventionelle Sammlungen solcher Erkenntnisse; auch sie haben den Nachteil, dass sie im Massenverfahren kaum nutzbar gemacht werden können. Man muss also auch hier mit Unterstützung der IT neue Wege beschreiten.

Dürfen wir das auch? Ich meine: Ja! Über *Datenschutz und Steuervollzug* ist in letzter Zeit viel diskutiert worden, leider zu oft mit Schlagworten wie „Rasterfahndung“ oder „gläserner Bürger“¹⁸. Im Zusammenhang mit der Einführung des *Kontenabrufs* – der ja gerade einem vom Bundesverfassungsgericht beklagten strukturellen Vollzugsdefizit¹⁹ abhelfen soll – hat das zeitweise Kampagnencharakter angenommen. Dabei hat hier die Verwaltung – wie ich meine – vorbildlich rasch auf berechtigte Kritik reagiert und etwa bei der Dokumentation und der Benachrichtigung des Betroffenen nachgebessert. Was jedoch nicht hingenommen werden kann ist die Fundamentalkritik, die angeblich „millionenfache“ Abrufe deren ebenso angeblicher Nutzlosigkeit gegenüberstellt²⁰.

Umso dankenswerter sind die Klarstellungen des Bundesverfassungsgerichts in seiner Entscheidung²¹ vom Juni dieses Jahres: Der *Kontenabruf* sei *erforderlich* und *geeignet*, um *Gemeinwohlbelange von erheblicher Bedeutung* durchzusetzen²². Das Gericht rügte lediglich die Ermächtigung zum Abruf nach § 93 Abs. 8 AO – also für nicht steuerliche Zwecke – als zu wenig klar gefasst, um einen Grundrechtseingriff zu rechtfertigen.

Das Bundesverfassungsgericht hat damit an die Grundentscheidung zum Datenschutz, das *Volkszählungsurteil*²³, angeknüpft. Dass dort das „Recht auf informationelle Selbstbestimmung“ als Ausfluss des Allgemeinen Per-

18 Z. B. Münchner Merkur vom 9.7.2007 „Steuernummer für eine gläserne Zukunft“.

19 BVerfG v. 9.3.2004, BVerfGE 110, 94, Absatz-Nr. 111 ff.

20 In Bayern gab es im Jahr 2007 2641 von der Steuerverwaltung veranlasste Kontenabrufe; nahezu jeder zweite Abruf führte zur Entdeckung bislang unbekannter Konten.

21 Beschl. v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03, 1 BvR 2357/04, 1 BvR 603/05; DStRE 2007, 1196 – 1209.

22 A. a. O. Absatz-Nr. 126 ff.

23 BVerfG, Urteil v. 15.12.1983, BVerfGE 65, 1.

sönlichkeitsrechts konstatiert wird, ist Allgemeingut. Weit weniger beachtet wird eine andere Aussage – ich zitiere auszugsweise:

„Dieses Recht auf informationelle Selbstbestimmung ist nicht schrankenlos gewährleistet. ... Das Grundgesetz hat ... die Spannung Individuum – Gemeinschaft i. S. d. Gemeinschaftsbezogenheit und Gemeinschaftsgebundenheit der Person entschieden. Grundsätzlich muss daher der Einzelne Einschränkungen seines Rechts auf informationelle Selbstbestimmung im überwiegenden Allgemeininteresse hinnehmen.“

Man kann es auch drastischer formulieren: Es gibt kein von der Verfassung geschütztes Recht, das Finanzamt anzulügen!

Freilich hat das Verfassungsgericht durchaus strenge Anforderungen an die gesetzliche Normierung solcher Grundrechtseingriffe gestellt: Die Norm muss hinreichend klar und bestimmt sein, die Verhältnismäßigkeit gewahrt werden; insbesondere darf die Sammlung von Daten nicht über das aus Gemeinwohlgründen Erforderliche hinausgehen – daran sind damals einige Bestimmungen des Volkszählungsgesetzes gescheitert.

Was heißt das nun bezogen auf das Risikomanagement? Dass die Daten des einzelnen Steuerfalls auch über mehrere Jahre hin verglichen und ausgewertet werden dürfen, versteht sich wohl von selbst. Ob das an Hand von papiernen Steuerakten geschieht oder zunehmend auch elektronisch, kann da keinen Unterschied machen. Das muss auch für den Austausch solcher Daten zwischen inländischen Finanzbehörden gelten²⁴ – ich bin mit der wohl herrschenden Meinung der Steuerrechtler der Auffassung, dass die Steuerverwaltung insoweit als eine Einheit anzusehen ist²⁵, so dass es einer besonderen gesetzlichen Grundlage für den Datenaustausch gar nicht bedarf; andernfalls wäre diese in § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO gegeben²⁶. Unter dem Aspekt, dass das BVerfG im Volkszählungsurteil die Sammlung nicht anonymisierter Daten *auf Vorrat zu unbestimmten oder noch nicht bestimmmbaren Zwecken* für unzulässig erklärt hat, könnte die Anlage von Datenbanken mit Steuerdaten kritisch gesehen werden. Der Gesetzgeber hat aber bereits 1993 mit § 88a AO eine eigene gesetzliche Grundlage für solche Datensammlungen geschaffen und zugleich die Verwendung dieser Daten auf das Besteuerungsverfahren beschränkt.

Bei Verknüpfungen zu Datensammlungen anderer Verwaltungen muss man m. E. unterscheiden: Soweit es sich um öffentliche oder zumindest beschränkt öffentliche Register handelt, wie das Handelsregister oder das Grundbuch, bedarf die Finanzverwaltung keiner besonderen Rechtsgrund-

24 Der BRH (a. a. O. S. 156) spricht von einer Selbstbeschränkung der Verwaltung „aufgrund eines zu eng verstandenen Datenschutzes“.

25 *Tipke/Kruse*, AO § 85 Rz. 57.

26 AEAO zu § 30, Nr. 4.1 scheint von dieser Sichtweise auszugehen: „Die Zulässigkeit ist nicht auf die Mitteilung von Tatsachen zwischen Finanzbehörden beschränkt...“.

lage für die Datengewinnung²⁷. Handelt es sich hingegen um nicht allgemein zugängliche persönliche Daten, wie sie etwa im Melderegister gespeichert sind, bedarf es einer besonderen Rechtsgrundlage, die den Vorgaben des Verfassungsgerichts genügt. Für die Übermittlung der Melderegisterdaten zur Vergabe und Pflege des einheitlichen Identifikationsmerkmals wurde sie in § 139b AO geschaffen. Auch § 93a AO, der Mitteilungspflichten anderer Behörden regelt²⁸ und durch die *Mitteilungsverordnung*²⁹ konkretisiert wird, gehört hierher.

Abschließend zu diesem Thema möchte ich noch einmal auf eine Frage zurückkommen, die sich im Zusammenhang mit E-Government immer wieder stellt: Macht es einen grundsätzlichen Unterschied, wenn man sich für die Gewinnung, Übermittlung und Speicherung der Daten *elektronischer Hilfsmittel* bedient. Manche Stellungnahmen, gerade aus dem Bereich des Datenschutzes, könnte man so verstehen. Ich halte das jedoch weitgehend für ein Missverständnis.

Bei der *Übermittlung* von Daten bedienen sich heute Bürger und Wirtschaft in großem Umfang elektronischer Medien. Diese müssen auch für die Kommunikation zwischen Bürger und Verwaltung zur Verfügung stehen. Aus dem elektronischen Übermittlungsweg sich ergebende spezifische Fragestellungen sind die Datensicherheit – hier gibt es inzwischen fortgeschrittene Verschlüsselungsmethoden – und die Identifikation des Absenders. Hierzu erinnere ich nur kurz an den Streit Elektronische Signatur versus Authentifizierungsverfahren im letzten Jahr, ausgelöst durch ein Gutachten des DWS³⁰. Sicher eine wichtige Frage, aber es muss auch hier die Rückfrage gestattet sein: Wie sicher ist eigentlich das bisherige, „papierne“ Verfahren?

Was die *Gewinnung* von Daten anlangt, kommt es m. E. entscheidend auf die oben genannten Voraussetzungen an: Stehen sie allgemein zur Verfügung oder hat das Finanzamt ein ihm gesetzlich zugewiesenes Recht, auf diese Daten zuzugreifen. Dabei sind – unabhängig von der eingesetzten Technik – Geeignetheit, Erforderlichkeit und Verhältnismäßigkeit zu wahren.

Gleiches muss schließlich auch für die *Speicherung und Vernetzung* rechtmäßig gewonnener Daten gelten. Das Bundesverfassungsgericht hat im Volkszählungsurteil³¹ hervorgehoben, dass erst die moderne Datenverarbeitung eine so umfangreiche Speicherung, Verknüpfung und sekundenschnelle

27 Rückschluss aus § 88a AO.

28 Nicht abschließend. Auch in Einzelsteuergesetzen finden sich solche Verpflichtungen, so z. B. in §§ 33, 34 ErbStG, § 18 GrEStG.

29 Mitteilungsverordnung (MV) vom 7.9.1993 (BGBl I, 1554), zuletzt geändert durch Art. 58 des Gesetzes vom 23.12.2003 (BGBl I, 2848).

30 Fachbeitrag des Wissenschaftlichen Arbeitskreises des DWS-Instituts, „Verfahrensrechtliche Probleme der elektronischen Steuererklärung“, Berlin 2006; vgl. jetzt auch § 87a Abs. 6 AO i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2007.

31 BVerfGE 65, 1 ff. (Absatz-Nr. 146).

Abrufbarkeit persönlicher Daten und damit den Aufbau integrierter Informationssysteme ermöglicht hat. Es hat daraus jedoch nicht den Schluss gezogen, dass die Nutzung dieser Technik unzulässig sei, sondern die strikte Beachtung der schon besprochenen allgemeinen Grundsätze angemahnt. Seither wurden die technischen Möglichkeiten zur Speicherung und Vernetzung großer Datenmengen noch erheblich verbessert – verbessert wurden aber auch die technischen Vorkehrungen zur Datensicherheit und gegen unbefugte Zugriffe. Es versteht sich von selbst, dass die Verwaltung hier etwa durch sorgfältig definierte Zugriffsrechte und die Protokollierung von Abrufen höchste Standards einhalten muss – das gebietet übrigens schon § 30 AO.

Vor dem Hintergrund dieser grundsätzlichen Anmerkungen möchte ich mich nun der praktischen Ausgestaltung des Risikomanagements zuwenden.

Im Grundsatz erfolgt bei allen Methoden eine Risikoeinteilung:

Risikobehaftet – das sind Steuererklärungen, die mit hoher Wahrscheinlichkeit falsche Angaben enthalten. Diese Fälle werden dann genauen Prüfungen unterzogen.

Risikoarm – das sind mit hoher Wahrscheinlichkeit korrekt ausgefüllte Steuererklärungen. Hier genügt eine stichprobenweise Überprüfung.

Diese Risikoeinteilung kann wiederum auf zwei Arten durchgeführt werden:

Beim *personellen* Risikomanagement-Verfahren erfolgt die Risikoeinteilung durch den Sachbearbeiter selbst, auf Grund aktueller Erkenntnisse trifft er eine Einschätzung für das Folgejahr. Wir bewegen uns hier also noch sehr nahe an der konventionellen Arbeitsmethode, einzige IT-Unterstützung ist eine Erinnerungsfunktion, auch „Merker“ genannt, die den Fall für das Folgejahr den intensiv zu prüfenden Vorgängen zuordnet.

Als Vorteil wird die Einbindung von Bearbeiterwissen über den Steuerpflichtigen gesehen sowie die Möglichkeit, auch subjektive Einschätzungen – das berühmte „Gespür“ des erfahrenen Bearbeiters – einzubeziehen.

Als Nachteile zu nennen sind: Hoher personeller Aufwand und stark von der Bearbeiterqualifikation abhängige Qualität der Risikoeinteilung. Auch werden Fälle nicht erfasst, bei denen sich im Folgejahr wesentliche, nicht vorhersehbare Änderungen ergeben haben. Der Bayerische Oberste Rechnungshof hat das Verfahren vorwiegend aus diesen Gründen in einer ersten Einschätzung kritisch bewertet.

Bei *maschinellen* Risikomanagementsystemen erfolgt die Risikoprüfung eines Steuerfalls automatisiert. Dabei werden risikobehaftete Fälle maschinell zur weiteren Prüfung durch den Bearbeiter angesteuert.

Vorteile sind hier die Unterstützung der Sachbearbeiter im Entscheidungsprozess (ob der Fall näher geprüft wird oder nicht) – ihnen bleibt mehr Zeit zur Überprüfung der kritischen Fälle – und die Aussteuerung von risikobehafteten Fällen anhand objektiv gleicher Kriterien. Außerdem gibt das System – anders als das personelle Verfahren – konkrete Hinweise, wo das Risiko liegt.

Eine subjektive Komponente kann auch hier Berücksichtigung finden, in dem z. B. durch Setzen eines personellen Aussteuerungsmerkers der Steuerfall im Folgejahr unabhängig vom Ergebnis der maschinellen Risikoüberprüfung aussteuert wird.

Aber auch beim maschinellen RMS gibt es Nachteile. So ist die Qualität abhängig von der Datenbasis, also der Breite der in elektronischer Form vorliegenden Daten.

Solange Erklärungen und wichtige Anlagen – etwa Steuerbilanz und GuV – nicht flächendeckend in elektronischer Form vorliegen, ist hier auch der hohe Aufwand zur Datenerfassung zu nennen. Darauf komme ich noch zurück.

Risikomanagement kommt in der Steuerverwaltung schon in einigen Bereichen zum Einsatz.

Bei der *Einkommensteuer* gibt es bereits ein elektronisches Risikomanagement für *Arbeitnehmerfälle* auf Basis regelbasierter Entscheidungssysteme. Hierfür wurde bereits ein bundeseinheitlich verbindliches Regelwerk „Aussteuerungsverfahren GNOFÄ“³² erstellt.

Auf dem Schaubild 1 ist der Ablauf des maschinellen RMS grafisch dargestellt.

Fälle, die der elektronische Filter als risikoarm einstuft, werden weitgehend maschinell veranlagt. Dabei ist m. E. das „weitgehend“ wichtig: Durch die Zufallsauswahl einiger solcher Fälle für die Intensivprüfung bleibt ein Restrisiko der Entdeckung auch für den „stromlinienförmig“ gestalteten Steuerfall. Die Gefahr eines „Herantastens“ an die Aussteuerungskriterien wird dadurch geringer – wie natürlich auch durch eine komplexere, schwerer zu durchschauende Verknüpfung der Filterkriterien.

In der Literatur³³ wird – meines Erachtens zu recht – eine solche „Zufallskomponente“ als konstitutiv für eine verfassungsgemäße Fallauswahl angesehen: Nur wenn es ein nicht berechenbares Entdeckungsrisiko gibt, ist die Rechtsanwendungsgleichheit letztlich gewährleistet: Die intensive Prüfung kann grundsätzlich jeden treffen.

32 Von NRW und Bayern unter Mitwirkung der Bundes – AG RMS GNOFÄ.

33 *Söhm*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 88 Rz. 193; *Seer*, StuW 2003, 40 ff. (48).

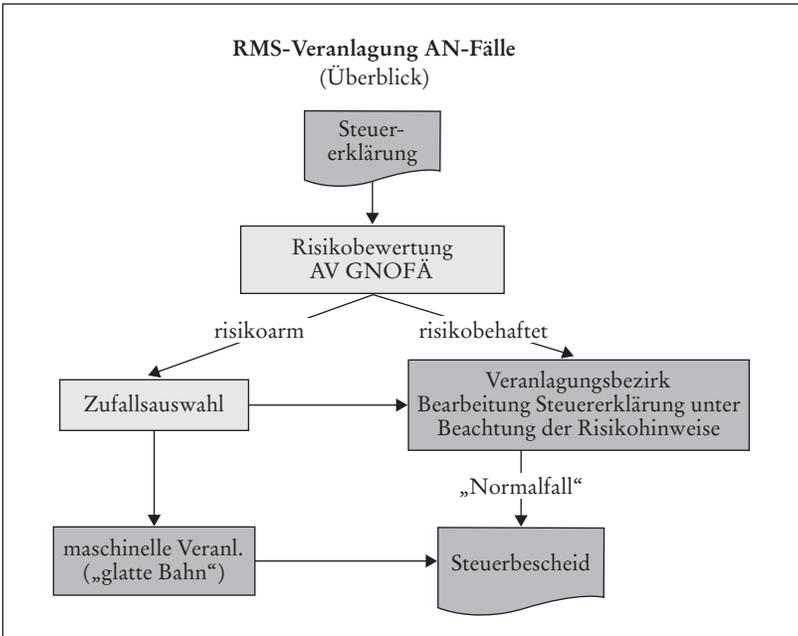


Schaubild 1

Als risikobehaftet eingestufte Fälle werden im Veranlagungsbezirk personell bearbeitet; dafür gibt das System Risikohinweise. Der Bayerische Oberste Rechnungshof hat darauf hingewiesen, dass es entscheidend darauf ankommt, wie gut diese Hinweise sind – und dass sie im Einzelfall auch beachtet werden.

Künftig wird das Risikomanagement auf weitere Einkunftsarten ausgedehnt. Risikoregeln für Einkünfte aus *Vermietung und Verpachtung* sowie zur Prüfung von *Einnahmenüberschussrechnungen* anhand der Anlage EÜR wurden bereits erstellt. Der oft gehörte Einwand, die Finanzverwaltung wisse mit den Daten aus dem ungeliebten EÜR-Formular nichts anzufangen, stimmt also zumindest jetzt nicht mehr.

Auch im Bereich der *Umsatzsteuer* ist Risikomanagement bereits im Einsatz. Umsatzsteuer-Voranmeldungen werden bundesweit auf Basis eines regelbasierten datenbankgestützten Entscheidungssystems („rBE“) auf ihr Risiko hin bewertet. Dies erfolgt in der ersten Stufe anhand von allgemein im System vorhandenen Daten (Voranmeldungs-, Erhebungs-, Grundinformationsdaten usw.).

In einer weiteren Stufe werden neben den finanzamtsinternen Daten auch zunehmend externe Daten berücksichtigt. So fließen Erkenntnisse aus der Bundesdatenbank *ZAUBER*³⁴ und Daten aus dem Insolvenzregister in die Risikobewertung mit ein.

Künftig kann auch Mitarbeiterwissen in das maschinelle RMS einbezogen werden, etwa Daten über auffällige Adressen, Kapitalausstattungen, Unternehmensgründungen und Bauvorhaben.

Von zunehmender Bedeutung ist auch der Einsatz *intelligenter Risikomanagementsysteme*. Hierbei erfolgt die Risikobewertung durch sog. neuronale Netze. Das System erkennt durch Lernfälle bestimmte *Muster* in den Steuererklärungsdaten, die auf Betrugsfälle schließen lassen. Es werden implizite Zusammenhänge aufgezeigt, die für Betrugsfälle typisch sind und durch starre Regelwerke nicht erkannt werden können.

Derzeit wird diese Technik in den Verfahren *Nepomuk*³⁵ zum gezielten Auffinden von Karussellgeschäften und *Neptun* zur risikoorientierten Fallauswahl für die USt-Sonderprüfung erprobt.

Das Schaubild 2 zeigt das Zusammenspiel der einzelnen RMS-Komponenten im Umsatzsteuer-Voranmeldungsverfahren.

Neben den Kern-Risikomanagementsystemen für Einkommensteuer und Umsatzsteuer gibt es noch weitere RMS-Projekte, u. a. zu einer besseren Nutzung von Kontrollmitteilungen – einem alten und sehr berechtigten Anliegen der Rechnungshöfe – sowie zur Auswertung der Fragebögen bei Unternehmensneugründungen.

Eingangs habe ich schon darauf hingewiesen, dass die Einteilung der Bp-Fälle nach Größenklassen ein Musterbeispiel für die konventionelle, rein am finanziellen Risiko ausgerichtete Risikobewertung sei. Dadurch kommt es z. B. im Bereich der im Anschluss zu prüfenden Großbetriebe häufig zu wenig sinnvollen Folgeprüfungen, während vermutlich prüfungswürdigere Fälle anderer Größenklassen nicht geprüft werden können. Eine *Arbeitsgruppe „Bp-Strategie“* hat deshalb neue Kriterien für eine am Steuerausfallrisiko orientierte Fallauswahl entwickelt. Hierfür wird unter dem Titel *RMS Betriebsprüfung* eine maschinelle Unterstützung vorbereitet.

Die technische Umsetzung der Risikomanagementsysteme erfolgt inzwischen bundeseinheitlich im Programmierverbund *KONSENS*. Die RMS-Verfahren werden durch die Länder NRW und Bayern entwickelt. Damit kommen wir auch hier dem Ziel „Eine Software für alle Länder“ näher. Anders als der Bundesrechnungshof³⁶ sehe ich allerdings keinen Nachteil

34 = Zentrale Datenbank zur Speicherung und Auswertung von Umsatzsteuer-Betrugsfällen und Entwicklung von Risikoprofilen.

35 = Neuronales Programm gegen Umsatzsteuer-Karusselle.

36 A. a. O. S. 149 f.

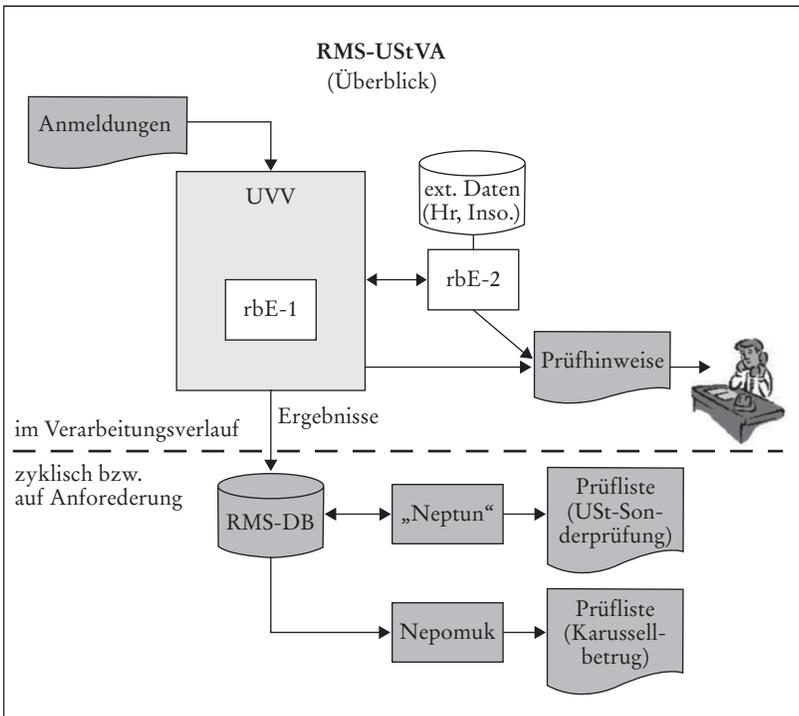


Schaubild 2

darin, dass zunächst in den Ländern mit unterschiedlichen Ansätzen für das Risikomanagement experimentiert wurde. So konnten in einem überschaubaren Bereich wertvolle Erfahrungen gewonnen und die positiven Ergebnisse nach dem Grundsatz „Lernen vom Besten“ übernommen werden.

Als wichtige Grundlage für ein technisch einheitliches RMS wird die Datenbasis für die Bereiche Festsetzung, Erhebung und Grundinformationsdienst vereinheitlicht³⁷.

Die ersten *Erfahrungen* mit dem Echteinsatz zeigen, dass sich die Sachbearbeiter zunehmend durch RMS sinnvoll unterstützt fühlen. Ich halte hier gerade das maschinelle Verfahren für wichtig, weil es mit objektiven Kriterien arbeitet – ergänzt durch eine Zufallsauswahl – und dem Bearbeiter

³⁷ KONSENS-Verfahren ELFE (für die Festsetzung), BIENE (für die Erhebung) und GINSTER (für den Grundinformationsdienst).

damit die Last der Rechtfertigung abnimmt, bestimmte Fälle nicht intensiv zu prüfen. Allerdings wird es weiter des Feintunings der Filter bedürfen, denn einerseits können nicht zu viele fälschlich als risikoarm eingestufte Fälle hingenommen werden, andererseits bringt eine zu große Zahl von Intensivprüffällen nicht die erhoffte Entlastung. In diesem Zusammenhang stimmt mich hoffnungsvoll, dass der Bayerische Oberste Rechnungshof dem bei der Arbeitnehmerveranlagung eingesetzten Filter bescheinigt hat, dass er die risikobehaftete Fälle zutreffend erkenne.

Lassen Sie mich rekapitulieren: Ausgangspunkt unserer Überlegungen war, wie angesichts des Massenverfahrens die gleichmäßige Rechtsanwendung gesichert werden kann – und zwar besser als durch die bisherigen Anweisungen zur „gewichtenden“ oder „überschlägigen“ Arbeitsweise. Ich meine, dass mit den aufgezeigten Entwicklungen hin zu einem maschinellen Risikomanagement ein entscheidender Schritt zu einer objektiveren Auswahl prüfungswürdiger Fälle getan wird. Immer wieder geäußerte Befürchtungen, hier würde die Maschine den Menschen bei der Rechtsanwendung verdrängen, gehen m. E. an der Realität vorbei: Sie unterstellen das Idealbild des jeden Fall ausermittelnden Beamten, das nie verwirklicht war und auch – wie schon dargestellt – nie verwirklicht werden kann. So aber geben wir unseren Mitarbeitern ein Instrument an die Hand, das ihnen hilft, aus dem Berg von Erklärungen mit größerer Wahrscheinlichkeit als bisher die „richtigen“ herauszugreifen.

Wir müssen uns jedoch bewusst bleiben, dass es nur ein Werkzeug ist, das die Mitarbeiter bei ihrer Arbeit unterstützen, aber nicht ersetzen kann. Und wie jedes Werkzeug muss es sich immer wieder auf Brauchbarkeit und Reparaturbedarf überprüfen lassen.³⁸

V. Weitere Entwicklung und Gesamtstrategie

Eine ganze Reihe erfolgversprechender Vorhaben ist auf den Weg gebracht, die zu mehr Effizienz, aber auch zu mehr Gerechtigkeit im Steuervollzug führen können. Wie soll es nun weitergehen? Ich meine, es gilt diese Ansätze nun zu bündeln zu einem Konzept für ein *integriertes EDV-gestütztes Besteuerungsverfahren*. Dabei müssen wir Mitarbeiter wie Steuerbürger mitnehmen: Den Mitarbeitern werden z.T. erhebliche Umstellungen ihrer gewohnten Arbeitsprozesse abverlangt; sie werden nur dann engagiert mitmachen, wenn sie das Gefühl haben, dass der Reformprozess ihnen wieder mehr Möglichkeiten zur eigenverantwortlichen Anwendung des Steuerrechts eröffnet. Die Steuerbürger müssen – ganz i. S. d. Compliance-An-

³⁸ Diesen Aspekt haben die Präsidenten und Präsidentinnen der Rechnungshöfe von Bund und Ländern in ihrem Beschluss vom September 2004 hervorgehoben (zitiert in BRH a. a. O. S. 150).

satzes – erkennen können, dass das neue Verfahren nicht nur neue Pflichten, sondern auch echte Erleichterungen und Vorteile bringt. Mir ist bewusst, dass das insgesamt ein mühsamer Prozess ist, der auch mit Bewusstseinsänderung zu tun hat – deshalb möchte ich erst einmal offen lassen, ob am Ende wirklich der Schritt zur Selbstveranlagung stehen wird oder doch nur die „vorausgefüllte Steuererklärung“. Wie sollten nun die nächsten Schritte aussehen?

Zunächst müssen wir Hindernisse und Hürden überwinden, die einem effizienten Risikomanagement noch im Wege stehen.

Die sehe ich nach dem zuvor Gesagten nicht im rechtlichen Bereich. Eine spezielle Absicherung des Risikomanagements in der Abgabenordnung ist deshalb nicht zwingend geboten. Sie könnte jedoch helfen, innere Widerstände gerade bei *den* Mitarbeitern zu überwinden, die sich einem gesetzgebundenen Steuervollzug besonders verpflichtet fühlen. § 88 AO wäre sinngemäß dahingehend zu ergänzen, dass der Ermittlungspflicht auch dann genüge getan ist, wenn der Steuerfall durch ein Risikomanagementsystem als „risikoarm“ und nicht intensiv zu prüfen eingestuft wird und eine weitere personelle Prüfung daraufhin unterbleibt. Allerdings fragt sich, ob dann nicht auch konkretisiert werden müsste, welchen Mindestkriterien ein solches System genügen muss, so z. B. die Notwendigkeit einer ergänzenden Zufallsstichprobe.

Der Schlüssel liegt jedoch m. E. vor allem in einem verstärkten EDV-Einsatz. Der aber setzt voraus, dass eine möglichst breite elektronisch aufbereitete Datenbasis vorhanden ist. Daran fehlt es weithin noch.

Erklärungen müssen in großem Umfang noch personell erfasst werden. Da in vielen Finanzämtern nicht ausreichend spezielle Datenerfassungskräfte vorhanden sind, fällt diese rein mechanische Tätigkeit steuerlich ausgebildeten Sachbearbeitern zu. Das derzeit von Baden-Württemberg pilotierte *Ein-scannen* der Steuerklärungen könnte da helfen; dennoch sehe ich darin eher einen Notbehelf.³⁹ Im Vordergrund muss die medienbruchfreie elektronische Kommunikation stehen. Die Quote der Steuerklärungen, die über *ELSTER* abgegeben werden, steigt zwar stetig an, ist aber immer noch zu gering⁴⁰.

Steuerbilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen werden immer noch nicht standardisiert und in Papierform eingereicht, obwohl hierfür bereits in der Wirtschaft weit verbreitete Standards existieren.

Aus meiner Sicht sollte man deshalb schrittweise eine gesetzliche Verpflichtung zur elektronischen Abgabe von Steuerklärungen und Gewinnermitt-

39 So wohl auch der BRH (a. a. O. S. 163): „Die Abgabe der Steuerklärungen über das ELSTER-Verfahren sollte jedoch immer Vorrang haben.“

40 2006 waren es bei der Einkommensteuer ca. 17 %.

lungen einführen – zunächst für *die* Personengruppen, die ohnehin schon über die entsprechenden Möglichkeiten verfügen.

Bei *Unternehmen* kann man das heute unterstellen; auch die anfangs viel kritisierte Pflicht zur elektronischen Abgabe von Voranmeldungen hat sich letztlich ziemlich reibungslos umsetzen lassen.

Steuerlich beratene Bürger könnten ebenfalls zur elektronischen Abgabe verpflichtet werden – schließlich verfügen Steuerberater und Lohnsteuerhilfsvereine praktisch flächendeckend über die notwendige technische Ausstattung.

Ein Blick ins europäische Ausland zeigt, dass man dort, etwa in Frankreich, den Niederlanden oder Dänemark, weit weniger zögert, Unternehmen und Bürgern entsprechende Pflichten aufzuerlegen.

Für die übrigen Steuerpflichtigen käme ein gesetzlicher Zwang m. E. noch zu früh. Das heißt aber, dass für sie das *ELSTER-Verfahren* noch attraktiver gemacht werden muss. Das kann einmal durch bessere Ausfüllhilfen und Erläuterungen im kostenlosen Programm ELSTER-Formular geschehen. Schön wäre auch ein kleiner Bonus – Frankreich gewährt einen Rabatt von 20 Euro; ich halte das auch unter Gleichheitsgesichtspunkten für vertretbar, so lange der Betrag in der Größenordnung der ersparten Erfassungskosten bleibt.

Zum ändern – und das scheint mir der wichtigere Schritt zu sein – müssen wir endlich zur *papierlosen Steuererklärung* kommen. Das bedeutet: Das Belegproblem ist zu lösen.

Im Moment könnte man meinen: Je kleiner der Betrag, desto wichtiger der Beleg. Aktuelles Negativbeispiel ist § 35a Abs. 2 Satz 5 EStG, der die Vorlage von Rechnung und Überweisungsbeleg fordert, und das für einen maximalen Steuervorteil von 600 Euro; nach Landesanträgen zum Jahressteuergesetz 2008 soll darauf allerdings wieder verzichtet werden.⁴¹

Wir werden künftig abwägen müssen zwischen der Erleichterung elektronischer Verfahren und dem Bedürfnis, Nachweise bei der Veranlagung präsent zu haben. Mit zunehmendem Einsatz des Risikomanagements ist m. E. ein weitgehender *Belegverzicht* möglich, aber auch notwendig.

Möglicherweise sollte man als erstes den Begriff verändern: „Übermittlungsverzicht“ wäre wohl richtiger. Denn die Steuerabteilungsleiter haben im Februar 2006 eben nicht beschlossen, dass es keiner Belege mehr bedarf, sondern nur, dass (außer in den gesetzlich vorgeschriebenen Fällen, z. B. bei Spenden) die Belege nicht mit der Erklärung ans Finanzamt übersandt wer-

41 S. nunmehr § 35a Abs. 2 Satz 5 in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2008: „Voraussetzung ... ist, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto ... erfolgt ist“.

den müssen. Der Steuerpflichtige wird jedoch sehr wohl darauf hingewiesen, dass er sie aufzubewahren und auf Verlangen vorzulegen hat. Eine Verifikation, wie sie vom Bundesverfassungsgericht gefordert wird, bleibt also grundsätzlich möglich. Allerdings darf sie m. E. nicht nur auf dem Papier stehen. Wo etwa aufgrund des RMS Anhaltspunkte für Zweifel bestehen, müssen Belege wirklich nachgefordert oder auch einmal eine Sachverhaltsaufklärung vor Ort durchgeführt werden.

Die Entwicklung wird schnell in diese Richtung fortschreiten:

Bescheinigungen über den *Zinsabschlag* werden wir ab 2009 nicht mehr benötigen. Das einheitliche *Identifikationsmerkmal* macht es erstmals möglich, die „Steuervita“ unabhängig von Wohnorts- und Finanzamtswechseln nachzuverfolgen. Das hilft nicht nur bei der länderübergreifenden Abgabe der Steuerakten. Im Lohnsteuerverfahren werden über *ELSTER-Lohn II* dann auch die Besteuerungsmerkmale elektronisch übermittelt werden können. § 22a *EStG* verpflichtet nunmehr die Rentenversicherungsträger zur Übermittlung der Rentenbezugsdaten; erstmals wird dies 2009 geschehen. Man rechnet mit rund 30 Millionen Mitteilungen jährlich. Ohne ein weitgehend automatisiertes Verfahren mit maschinell erstellten Anschreiben wird das nicht zu bewältigen sein.

Bleiben die *Spendenbescheinigungen*. Hier wird man ein neues Verfahren finden müssen, etwa über einen bundesweiten Datenpool – dabei sollten wir bedenken, dass sich auch „geldwerte“ Papierbelege heute mit den modernen technischen Mitteln relativ leicht fälschen lassen.

Der Verzicht auf die Übermittlung von Belegen sollte m. E. flankiert werden von einer generellen gesetzlichen *Pflicht zur Aufbewahrung* dieser Belege für einen überschaubaren Zeitraum, z. B. zwei Jahre. Damit würde gewährleistet, dass der Vorlageverzicht nicht de facto zum Belegverzicht wird. Ich halte eine solche Verpflichtung als „Gegenleistung“ für die beleglose Steuererklärung durchaus für zumutbar, zumal es im Umsatzsteuerrecht schon heute eine Aufbewahrungspflicht von Rechnungen auch durch Private gibt⁴²; auch muss z. B. ein privater Vermieter schon aus Gründen der Rechenschaftspflicht gegenüber seinem Mieter die entsprechenden Belege aufbewahren.⁴³

Die vorgenannten Schritte lassen sich alle in absehbarer Zeit – etwa bis 2010 – verwirklichen. Damit lägen die Voraussetzungen für eine *Vorausgefüllte Steuererklärung* vor, wie sie etwa Dänemark seinen Bürgern bereits heute bietet. Ich hielte das für einen guten Ansatz, um den Bürgern einen sichtbaren Fortschritt zu zeigen. Im Zusammenhang mit einer solchen

42 § 14b Abs. 1 Satz 5 UStG.

43 Inzwischen hat eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Alternativen zu Papierbelegen“ (AltPapier) entsprechende Vorschläge unterbreitet.

Erleichterung ließe sich dann wohl auch eine straffere Handhabung der Erklärungsfristen durchsetzen – kombiniert entweder mit kraft Gesetzes anfallenden und damit automatisch festzusetzenden Verspätungszuschlägen, oder – was mir noch besser gefallen würde – mit einer realistischen Verzinsung von Steuernachforderungen ab einem frühen und festen Termin – etwa dem 1.7. oder dem 1.9. des Folgejahres, wie sie *Seer*⁴⁴ vorgeschlagen hat.

Noch unsicher bin ich, ob wir schon bald den Schritt zur *Selbstveranlagung* wagen können – verstanden als ein Verfahren, bei dem der Steuerpflichtige mit seiner Erklärung die Steuer selbst berechnet und – das scheint mir der *rechtlich* wesentliche Aspekt zu sein – auch die Verantwortung für die Subsumtion unter das Steuergesetz übernimmt. Das bedingt auch, dass von der Verwaltungsmeinung abweichende Beurteilungen offengelegt werden müssen, wie das in den USA unter dem Stichwort „disclosure“ der Fall ist. Außerdem müsste – wie von *Seer*⁴⁵ überzeugend dargelegt – unser Sanktionssystem gründlich überarbeitet werden: Weg von den Kriminalstrafen hin zu einem Zuschlagssystem bei der Verletzung von Erklärungs- und Offenlegungspflichten. Das erfordert, meine ich, noch viel Überzeugungsarbeit und Bewusstseinswandel bei Steuerpflichtigen und Parlamentariern. Deshalb sehe ich die echte Selbstveranlagung für das Massenverfahren noch in weiter Ferne. Ich würde mir jedoch eine Erprobung im Bereich der Körperschaften wünschen – hier findet Veranlagung im Innendienst auch heute schon weitgehend nur mehr als Formalie statt.

VI. Fazit und Ausblick

Lassen Sie mich abschließend unsere Ergebnisse noch einmal in sechs Punkten zusammenfassen:

1. Steuervollzug ist ein *Massengeschäft* – will man Vollzugsdefizite vermeiden, kommt man nicht ohne die Hilfe moderner Steuerungsinstrumente aus.
2. Moderne Verwaltung betrachtet die Beziehung zu ihren „Kunden“, den Steuerpflichtigen, ganzheitlich. Eine solche *Compliance-Strategie* beruht auf den Säulen Serviceorientierung *und* Risikomanagement.
3. *Risikomanagement* ersetzt den Steuerbeamten nicht – es hilft ihm bei der Fallauswahl und stärkt so den rechtsstaatlichen Steuervollzug.
4. Moderne Steuerung braucht *elektronische Hilfsmittel*. Sie sind nicht per se rechtsstaatlich bedenklicher als herkömmliche Methoden.

44 StuW 2003, 40, 57.

45 StuW 2003, 40, 56.

5. Der *Rechtsrahmen* ist für moderne Steuerungsinstrumente grundsätzlich ausreichend. Einige Klarstellungen bzw. Ergänzungen wären jedoch wünschenswert. Der Übergang zur Selbstveranlagung würde allerdings eine Anpassung des Sanktionensystems erfordern.
6. *E-Government* bietet große Chancen für einen einfacheren und gerechteren Steuervollzug; wir sollten sie konsequent nutzen.

Die Kontrolle des Steuervollzugs durch die Rechnungshöfe

Klaus Schleicher

Direktor beim Bundesrechnungshof, Bonn

Inhaltsübersicht

I. Gesetzliche Grundlagen für die Tätigkeit des BRH	X. Steuervollzug
II. Kollegialorgan	XI. BWV-Bericht „Probleme beim Vollzug der Steuergesetze“
III. Haushalt	XII. Föderalismusreform-Begleitgesetz
IV. Steuereinnahmen Steuerschätzung/ Personal	XIII. Bundessteuerverwaltung
V. Auftragsverwaltung	XIV. Kienbaum-Gutachten – Die einzelnen Modelle
VI. Bundesaufsicht	XV. IT-Ausstattung
VII. Prüfungszuständigkeiten	XVI. Föderalismuskommission II
VIII. Zusammenwirken BRH/LRH'e	
IX. Äußerungen des BRH	

I. Gesetzliche Grundlagen für die Tätigkeit des BRH

Der Bundesrechnungshof (BRH),

- dessen Mitglieder richterliche Unabhängigkeit besitzen,
- prüft die Rechnung sowie die Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit der Haushalts- und Wirtschaftsführung (des Bundes);
- hat außer der Bundesregierung unmittelbar dem Bundestag und dem Bundesrat jährlich zu berichten;
- seine Befugnisse werden durch Bundesgesetz geregelt¹.

Dies sind die Bundeshaushaltsordnung (§§ 88–104 BHO, Abschn. V über die Rechnungsprüfung) und das BRH Gesetz.

Zu den Prüfungskompetenzen gehört auch die Prüfung der Haushaltseinnahmen, insbesondere der Steuereinnahmen. Der BRH hat nach § 89 BHO die Einnahmen des Bundes zu prüfen. Ohne die Kenntnis der Praxis der Landesfinanzbehörden kann der BRH jedoch nicht beurteilen, ob das Bundesministerium der Finanzen (BMF) sachgerecht handelt. Aus diesem Grund ist es für die Prüfungen des BRH erforderlich, dass er Einblick in die Tätigkeit der Landesfinanzbehörden nehmen darf. Die BHO gibt dem BRH

¹ Vgl. Artikel 114 Abs. 2ff.

dieses Recht. Denn nach § 91 Abs. 1 Nr. 2 BHO darf er bei Stellen außerhalb der Bundesverwaltung prüfen, wenn sie Bundesmittel verwalten. Diese Voraussetzungen sind für Prüfungen bei Landessteuerverwaltungen erfüllt.

Soweit einzelne Länder die Prüfungsrechte des BRH insbesondere bei Erhebungen bei den obersten Landesfinanzbehörden und bei den OFD'en bestritten, hat das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 6. März 2002² festgestellt, dass im Bereich der Steuerauftragsverwaltung der Länder eine Landesfinanzbehörde „Erhebungsobjekt des BRH“ sein könne.

Prüfungsmaßstab ist § 34 Abs. 1 BHO. Danach sind die Einnahmen rechtzeitig und vollständig zu erheben.

II. Kollegialorgan

Der BRH ist eine kollegial verfasste Einrichtung, die sich in Abteilungen, diese wiederum in Prüfungsgebiete gliedert.

Zurzeit bestehen neben der Präsidialabteilung für die eigenen Verwaltungsaufgaben neun Prüfungsabteilungen mit insgesamt 50 Prüfungsgebieten. Die Prüfungsabteilungen werden von Abteilungsleitern/innen – Direktoren/Direktorinnen beim BRH –, die Prüfungsgebiete von Prüfungsgebietsleitern/innen – Ministerialräte/Ministerialrätinnen als Mitglieder des BRH – geleitet. Den Prüfungsgebieten gehören Prüfungsbeamte/beamtinnen des höheren und gehobenen Dienstes, gelegentlich weitere Bedienstete an. Der BRH entscheidet in Kollegien seiner Mitglieder, in der Regel als Zweierkollegium (Abteilungsleiter/innen und Prüfungsgebietsleiter/innen) oder als Dreierkollegium (Zweierkollegium und Präsident oder Vizepräsident). Soweit in den Kollegien kein Einvernehmen erzielt wird, kann der zuständige Abteilungssenat oder der Große Senat mit Stimmenmehrheit entscheiden. Die Mitglieder besitzen richterliche Unabhängigkeit, sind also – ebenso wie Richter – Weisungen nicht unterworfen.

Planung, Vorbereitung und Durchführung von Prüfungen einschließlich der Berichtstätigkeit kennzeichnen den Arbeitsablauf in den Prüfungsgebieten. Alle damit verbundenen Entscheidungen treffen die Mitglieder im kollegialen Verfahren. Die Prüfungsbeamten/beamtinnen unterstützen die Mitglieder dabei nach Weisungen; sie erheben die für die Entscheidungen erforderlichen Sachverhalte, bereiten durch Entwürfe die Entscheidungen vor und machen Vorschläge für Prüfungen.

Zeit, Art und Umfang der Prüfungen bestimmt der BRH selbst. Er übt seine Prüfungen auf Grund eigener Initiative aus. § 89 Abs. 2 BHO räumt dem BRH ausdrücklich die Befugnis ein, nach seinem eigenen Ermessen die Prü-

2 Vgl. Az.: BVerwG 9 A 16.01.

fungen zu beschränken und Rechnungen ungeprüft zu lassen. Das Auswahlermessen erstreckt sich sowohl auf die Prüfungsbreite als auch die Prüfungstiefe. Unterlagen, die der BRH zur Erfüllung seiner Aufgaben für erforderlich hält, sind ihm auf Verlangen innerhalb einer bestimmten Frist zu übersenden oder seinen Beauftragten vorzulegen (§ 95 Abs. 1 BHO).

III. Haushalt

Der Haushalt 2007 geht von

- Gesamteinnahmen in Höhe von 270 Mrd. Euro aus,
- davon Steuereinnahmen von 220 Mrd. Euro.

Das entspricht einem Steuerdeckungsgrad der Ausgaben von 81 %. Im Jahr 2006 betrug der Steuerdeckungsgrad lediglich 74 %. Der Rest des Haushalts 2007 wird über sonstige Einnahmen (Privatisierungserlöse von rd. 9 Mrd. Euro, Lkw-Maut, Bundesbank etc.) und einer Nettokreditaufnahme von rd. 20 Mrd. Euro finanziert.

IV. Steuereinnahmen Steuerschätzung/Personal

Das Aufkommen an Verbrauchsteuern steht ausschließlich dem Bund zu. Es betrug für das Jahr 2007

- 75 Mrd. Euro (u. a. Kraftstoff 35 Mrd. Euro, Tabak 14 Mrd. Euro, Versicherungssteuer 11 Mrd. Euro, Stromsteuer-Bio 7 Mrd. Euro).

Das Aufkommen aus den Veranlagungssteuern wie USt, ESt und KSt steht Bund und Ländern gemeinsam zu.³ Für das Jahr 2007 betrug der Bundesanteil hieran:

- USt 71 Mrd. Euro zuzügl. EUSt 22 Mrd. Euro
- LSt 54 Mrd. Euro
- Soli 11 Mrd. Euro
- KSt 10 Mrd. Euro
- ESt 8 Mrd. Euro

Steuerfälle/Personal

Im Jahr 2005 existierten über 30 Mio. Ertragsteuerfälle (Arbeitnehmer, sonstige natürliche Personen, Personengesellschaften und Körperschaften). Der Betriebsprüfung unterlagen rd. 7,3 Mio. Betriebe (durchgeführte Prüfungen

³ Außerdem sind die Kommunen noch aufkommensberechtigt.

rd. 220.000), der USt-Sonderprüfung rd. 5 Mio. Betriebe (durchgeführte Prüfungen 97.000). Es handelt sich mithin um die Entwicklung von Massenverfahren, bei denen den tragenden Grundsätzen des Steuerrechts

- Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und
 - Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit
- nicht nur nach Auffassung des BRH besondere Bedeutung zukommt.

Im Jahr 2006 existierten noch 574 Finanzämter mit etwas weniger als 89.000 beschäftigten Beamten/Beamtinnen. Der Gesamtpersonalbestand betrug rd. 115.000 Bedienstete (Beamte, Angestellte, Arbeiter bei obersten Finanzbehörden, Oberfinanzdirektionen und Finanzämtern).

Im Festsetzungsbereich arbeiten 62.000 Bedienstete, im Prüfungsbereich 33.000.

Bedeutsam ist, dass seit dem Jahr 2000 die Personalausstattung der Finanzämter nach den Feststellungen des BMF um rd. 10 % reduziert wurde. Nicht feststellbar ist, dass die Aufgaben im gleichen Umfang zurückgegangen sind.

Dem steht auf der Bundesseite ein relativ geringes Personal gegenüber. Die Abteilung IV des BMF besteht aus rd. 180 Bediensteten; daneben ist das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) mit seinen ihm überwiesenen überwiegend koordinierenden Aufgaben zu nennen (rd. 900 Bedienstete).

In diesem Umfeld bewegen sich die Steuerprüfungsgebiete des BRH: Der BRH verfügt über drei Steuerprüfungsgebiete. (Die Verbrauchsteuern sind einem eigenständigen Prüfungsgebiet zugewiesen). Die Steuerprüfungsgebiete bestehen aus 26 Bediensteten. Ihre Arbeit wird durch 20 Kollegen des nachgeordneten Bereichs in den Prüfungsämtern des Bundes (PÄB) in Berlin, Frankfurt und München unterstützt.

Dabei beträgt das Gesamtpersonal im BRH selbst rd. 710 Bedienstete (davon Außenstelle Potsdam 160) und bei den PÄB 680 Bedienstete, mithin insgesamt rd. 1.380.

V. Auftragsverwaltung

Der Verfassungskonvent für das Grundgesetz in Herrenchiemsee hatte sich für eine ungeteilte Bundesfinanzverwaltung ausgesprochen. Diese konnte nicht gegen die Einwände der Militärgouverneure⁴ durchgesetzt werden. Die Militärgouverneure verweigerten insoweit ihre Zustimmung zum

4 Mit den von den drei Besatzungsmächten in den so genannten „Frankfurter Dokumenten“ vom 1.7.1948 niedergelegten Leitsätzen war die Ausgestaltung des Grundgesetzes begrenzt, vgl. auch: Dieter Hesselberger „Das Grundgesetz“, Bonn 2003.

Grundgesetzentwurf, weil der von ihnen geforderte Föderalismus zu wenig Berücksichtigung fände. Sie wollten einen schwachen Gesamtstaat.

Die Folgen dieser Regelungen bedeuten für die aufkommensstarken Gemeinschaftsteuern:

- Der Bund erlässt mit Zustimmung des Bundesrates die Steuergesetze, die von den Ländern vollzogen werden. Die Steuern verbleiben aber nur zum Teil in den Ländern.
- Den Ländern obliegt im Rahmen der Auftragsverwaltung die Durchführung der Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzbesteuerung. Welche Maßnahmen sie hierzu im Rahmen ihrer Verwaltungshoheit ergreifen, liegt grundsätzlich in der Verantwortung des einzelnen Landes. Der Aufbau und die personelle Ausstattung der Landesfinanzbehörden liegt in deren alleiniger Verantwortung, die dafür auch die Sach- und Personalkosten tragen. Obwohl Bund und Länder die Verwaltungsauffassung über den Vollzug der Steuergesetze regelmäßig abstimmen, haben sich im Laufe der Zeit die Aufbau- und Ablauforganisationen, das Personalgefüge und der Grad der Automation in den Ländern unterschiedlich entwickelt.

Wegen des Fortfalls der übergreifenden Reichsfinanzverwaltung und der Betrauung von nunmehr 16 Landesfinanzverwaltungen damit, wesentliche Steuereinnahmen des Bundes in dessen Auftrag zu erheben, ist es viel schwieriger geworden, die bundesweite Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen zu sichern.

VI. Bundesaufsicht

Der Bundesminister der Finanzen (BM) hat die Fach- und Rechtsaufsicht gegenüber den Ländern (Art. 85 Abs. 4 i. V. m. Art. 108 Abs. 3 S. 2 GG), um die Einheitlichkeit der Rechtslegung und -anwendung bei der Verwaltung der Steuern im Auftrag des Bundes zu gewährleisten; er kann nach dem Grundgesetz

- Weisungen erteilen (Art. 85 Abs. 3 i. V. m. Art. 108 Abs. 3 S. 2 GG); über den Umfang der Befugnisse des BMF bestehen unterschiedliche Auffassungen. Unstreitig hat das BMF das Recht, so genannte Einzelweisungen zu erteilen. Die Meinungen gehen jedoch darüber auseinander, wer Regelungen treffen darf, die sich statt auf einen Einzelfall auf eine Mehrzahl von Fällen beziehen (allgemeine Weisungen – s. Art. 108 Abs. 7 GG, wonach die Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates allgemeine Verwaltungsvorschriften erlassen darf). 1969/1970 hatte man sich auf eine pragmatische Lösung geeinigt. Unter Wahrung der wechselseitigen Rechtsstandpunkte wurde der BM ermächtigt, Schreiben an die obersten Finanzbehörden der Länder herauszugeben, sofern die Mehrzahl der Län-

der hiergegen keine Einwendungen erhoben hat (sog. Staatssekretärsvereinbarung). Diese ist durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz vom 5. September 2006 nunmehr normativ abgelöst worden⁵;

- Berichte und Aktenvorlage verlangen (Art. 85 Abs. 4 GG) sowie
- zu allen Landesfinanzbehörden Beauftragte entsenden (Art. 85 Abs. 4 GG).

Von diesen Befugnissen hat der BM bislang nur sehr eingeschränkt Gebrauch gemacht.

Entsprechend dieser Befugnisse des BM leitet der BRH seine Berechtigung zur Aktenvorlage und -einsicht sowie zur Vornahme örtlicher Erhebungen bei allen Landesfinanzbehörden her.

Da der BRH die Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes (nicht diejenige der Länder) zu kontrollieren hat, lastet er vorgefundene Mängel bei der Auftragsverwaltung der Länder allerdings stets dem Bund, hier vertreten durch den Bundesminister der Finanzen, an.

VII. Prüfungszuständigkeiten

Im Einzelnen ergeben sich folgende Prüfungszuständigkeiten:

- Der BRH prüft Einrichtung, Ausstattung und Unterhalt der Bundesfinanzbehörden (wie BMF, BZSt, Oberfinanzdirektionen [Teil Bund], Hauptzollämter und Zollämter) sowie die Festsetzung und Erhebung derjenigen Steuern, die von diesen verwaltet werden und deren Aufkommen dem Bund zusteht (z. B. Zölle und Verbrauchsteuern nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG).
- Die Landesrechnungshöfe sind befugt, Einrichtung, Ausstattung und Unterhalt der Landesfinanzbehörden, insbesondere der Landesfinanzministerien, der Oberfinanzdirektionen (Teil Land) und der Finanzämter, zu prüfen, weil die Länder die Verwaltungsausgaben für ihre Finanzbehörden, ungeachtet der Auftragsverwaltung für den Bund, zu tragen haben.

Für den BRH ergeben sich hieraus Zuständigkeiten in drei Bereichen:
Wenn Mängel

- des personellen Bereichs,
- der Sachmittel und
- des Aufbaus der Landesfinanzbehörden

⁵ BGBl I S. 2098.

das Steueraufkommen des Bundes wesentlich beeinträchtigen, prüft der BRH, ob der Bund das Land zu ordnungsgemäßer Auftragsverwaltung anhalten muss oder hätte anhalten müssen.

Hierüber haben sich die Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder im Jahr 1996 in Dresden unter ausdrücklicher Anerkennung des sonst bestehenden alleinigen Prüfungsrechts der Rechnungshöfe der Länder hinsichtlich der Organisation und der Geschäftsführung der Finanzämter geeinigt.

- Soweit die Landesfinanzbehörden Steuern verwalten, deren Aufkommen allein dem Bund zusteht, prüft nur der BRH die Festsetzung und Erhebung dieser Steuern. Die Prüfungszuständigkeit hat geringe praktische Bedeutung, da zurzeit allein die Versicherungsteuer betroffen ist, ab dem Jahr 1995 ist der zur Einkommen- und Körperschaftsteuer erhobene Solidaritätszuschlag hinzugekommen.
- Die Festsetzung und die Erhebung von Steuern, deren Aufkommen den Ländern zusteht (z. B. Grunderwerbsteuer, Erbschaftsteuer, Kraftfahrzeugsteuer; vgl. Art. 106 Abs. 2 GG); werden von den Landesrechnungshöfen geprüft.

VIII. Zusammenwirken BRH/LRH'e

Wegen der beiderseitigen Prüfungszuständigkeit vor allem im Bereich der Gemeinschaftsteuern ist ein Zusammenwirken des BRH und der Landesrechnungshöfe (LRH'e) zweckmäßig und auch rechtlich vorgesehen. In den LRH'en sind etwa 150 Bedienstete (Stand: August 2002) mit Steuerprüfungsaufgaben betraut. Die LRH'e haben in den sog. Trierer Empfehlungen vom 20. Januar 1971 Planung, Durchführung und Abwicklung der Prüfungen im Bereich der Gemeinschaftsteuern abgesprochen. Ziel der Empfehlungen ist es, dass der BRH und der jeweilige LRH den vorher aufgeteilten Stoff (die Prüfungsgegenstände) bei dem einzelnen Finanzamt in gemeinsamen und zeitgleichen Erhebungen prüfen. Dieses Ziel wird heute nicht immer erreicht, wengleich § 93 BHO regelt, dass bei der Zuständigkeit beider Rechnungshöfe gemeinsam geprüft werden soll. Zweck des § 93 ist die Vermeidung von Doppelprüfungen. Dies wird durch den Austausch der jeweiligen jährlichen Arbeitspläne im Steuerbereich gewährleistet.

Das Zusammenwirken der Rechnungshöfe wird ergänzt durch die Tätigkeit des „Arbeitskreises Steuer“, der einer von mehreren Arbeitskreisen der Arbeitsgemeinschaft der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder ist. Im jährlich tagenden Arbeitskreis Steuer gibt der BRH regelmäßig einen Überblick auf seine Prüfungsvorhaben für das kommende Arbeitsjahr. Dort ist auch Gelegenheit sich über allgemein interessierende Fragen der Organisation und Verwaltung des Steuerrechts abzustimmen.

Zum Vorteil der LRH'e ist es dem BRH von seiner Stellung her möglich, gemeinsame Interessen auf Bundesebene wirksamer zu vertreten, als dies den LRH'e über ihre Landesregierungen und dem Bundesrat gelänge. Ferner können die LRH'e Prüfungsthemen von länderübergreifender Bedeutung an den BRH herantragen, um bundesweit abgesicherte Erkenntnisse über die Grenzen eines einzelnen Bundeslandes hinaus zu erhalten.

IX. Äußerungen des BRH

Prüfungsmitteilung

Die Ergebnisse seiner Prüfungen – bestehend aus den ermittelten Sachverhalten, deren Würdigung und den Empfehlungen für die weitere Sachbehandlung – legt der BRH in Berichten – sog. Prüfungsmitteilungen – nieder. Diese richten sich an die geprüfte Stelle. Das ist im Regelfall das BMF. Nur dieses erhält eine Ausfertigung der Prüfungsmitteilung.

Seit der Haushaltsrechtsreform im Jahre 1969 ist es dem BRH bei der Finanzkontrolle der Steuereinnahmen nur möglich, die Verwaltung und Gesetzgebung durch die Darlegung seiner Prüfungsergebnisse zu überzeugen und zu bewegen, seinen Beanstandungen abzuweichen, seinen Empfehlungen und seinem Rat zu folgen. In diesem Sinne setzt sich der BM mit den entsprechenden Prüfungsmitteilungen des BRH in einem sich anschließenden schriftlichen – kontradiktorischen – Verfahren auseinander. Betreffen die Prüfungsergebnisse die Gemeinschaftsteuern, so bezieht der BM die jeweiligen Fachvertreter der obersten Finanzbehörden der Länder üblicherweise in das Verfahren ein, um deren Auffassung bei seiner Stellungnahme an den BRH berücksichtigen zu können.

Jahresbericht

Während der BRH mit seinen Prüfungsmitteilungen an den BMF die Finanzverwaltung zur ordnungsmäßigen, wirtschaftlichen und zweckmäßigen Erhebung der Steuern anhalten will, unterstützt der BRH mit seinem Jahresbericht, den sog. Bemerkungen zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, den Gesetzgeber bei dessen Entscheidung über die Entlastung der Bundesregierung und über künftige finanzwirksame Maßnahmen. Der BRH lässt in seine Bemerkungen regelmäßig bedeutsame Ergebnisse der Finanzkontrolle der Steuereinnahmen einfließen. Er erhofft sich dabei auch die Unterstützung des Gesetzgebers in denjenigen Fällen, in denen der BM seinen Empfehlungen in den Prüfungsmitteilungen nicht gefolgt ist.

Die Bemerkungen werden im Rechnungsprüfungsausschuss, einem Unterausschuss des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages, eingehend behandelt. Die Bemerkungsbeiträge zu den Steuereinnahmen wurden dort in den vergangenen Jahren weit überwiegend zustimmend zur Kenntnis

genommen. In jüngerer Zeit hat sich auch der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages mit ihnen verstärkt befasst.

Beratung

Der BRH kann aufgrund von Prüfungserfahrungen den Bundestag, den Bundesrat, die Bundesregierung und/oder einzelne Bundesminister – auch im Bereich der Haushaltseinnahmen – beraten (§ 88 Abs. 2 BHO). Hierbei handelt es sich zum einen um Beratungsersuchen der Verfassungsorgane, insbesondere des Haushaltsausschusses. Obwohl er rechtlich nicht verpflichtet ist, einem solchen Beratungsersuchen nachzukommen, folgt der BRH in der Praxis regelmäßig den Beratungsersuchen der Verfassungsorgane. Der BRH kann sich aber auch selbst im Wege der Beratung an den Haushaltsausschuss, den Rechnungsprüfungsausschuss oder einen sonstigen Fachausschuss wenden. Die Entscheidung über solche Berichte wird von dem zuständigen Kollegium getroffen. Das für Grundsatzfragen der Rechnungsprüfung zuständige Grundsatzprüfungsgebiet ist lediglich zu beteiligen. Diese Berichte werden nicht veröffentlicht.

Daneben kann der BRH in Fällen „von besonderer Bedeutung“ einen sog. Sonderbericht nach § 99 BHO zur Unterrichtung von Bundestag, Bundesrat und/oder Bundesregierung fertigen. Die Form des Sonderberichts wird gewählt, wenn es sich um erhebliche Sachverhalte für Entscheidungen der Legislativorgane und/oder der Bundesregierung oder es sich um ein Thema von allgemeiner Bedeutung für die Öffentlichkeit handelt. Wie auch bei den Bemerkungen nach § 97 BHO werden die Sonderberichte als Bundestagsdrucksache erstellt und damit nicht nur sämtlichen Abgeordneten, sondern auch der Öffentlichkeit zur Kenntnis gebracht, was die kontrollierende Wirkung der dort enthaltenen steuerrechtlichen Feststellungen, Erkenntnisse und Empfehlungen steigern kann.

Derartige Berichte „von besonderer Bedeutung“ im Steuerbereich waren in der Vergangenheit:

- die Vorsteuererstattung bei der Gründung von Familienpersonengesellschaften in der Land und Forstwirtschaft (1991);
- die Besteuerung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften mit Wertpapieren (2002);
- Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung – Vorschläge an den Gesetzgeber (2003);
- Umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand – Vorschläge für eine EG-konforme Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts (2004).

Ich darf an dieser Stelle darauf hinweisen, dass die Bemerkungen, die Sonderberichte wie auch die BWV-Berichte seit dem Jahr 2000 im Internet des BRH – www.bundesrechnungshof.de – eingesehen werden können.

BWV

Daneben kann der Präsident als „Beauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung“ durch Vorschläge, Gutachten oder Stellungnahmen auf eine wirtschaftliche Erfüllung der Bundesaufgaben und eine dementsprechende Organisation der Bundesverwaltung bzw. auch im Rahmen der Gesetzgebungstätigkeit des Bundes beraten. Dies ist im Steuerbereich durch einen Bericht des BWV vom August 2006 über die „Probleme beim Vollzug der Steuergesetze“ geschehen.

X. Steuervollzug

Dieser ist zum einen gekennzeichnet durch die Komplexität und zum anderen durch fortdauernde Veränderung. Ich darf hier Herrn Prof. Kirchhof zitieren: „Das geltende Steuerrecht ist nicht mehr verfassungsgemäß, weil es unverständlich ist⁶“. Die ehemalige parlamentarische Staatssekretärin BMF Frau Dr. Hendricks entgegnete hierauf „Warum soll ausgerechnet das Steuerrecht verständlich sein?“.

Ja warum? Die FAZ: „Damit der Bürger das Gefühl hat, gerecht behandelt zu werden.“ Dem ist nichts hinzuzufügen.

Nachfolgend ein schönes Beispiel für die Unverständlichkeit des Steuerrechts.

Es geht dabei um die Regelung der so genannten Mindestbesteuerung § 2 Abs. 3 EStG (alt).

Hierbei ist der Beschluss des Bundesfinanzhofs zur Beschränkung des Verlustausgleichs nach § 2 Abs. 3 EStG (alt)⁷ sehr anschaulich, der die Angelegenheit dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt hat. Der BFH formulierte u. a. wie folgt:

„Inhalt und Systematik der Vorschrift erschließen sich bei hoher Fehleranfälligkeit allenfalls mit subtiler Sachkenntnis, außerordentlichen methodischen Fähigkeiten und einer gewissen Lust zum Lösen von Denksport-Aufgaben. Der chaotische Wortlaut sei ein Paradebeispiel für die Verletzung des Gebots der Normenklarheit, eine Meisterleistung für die Verschleierungskunst. Der erkennende Senat schließt sich dieser Auffassung an.“

⁶ FAZ vom 21.5.2007, S. 42 – in der Rezension über das Fernsehfeature von Günter Ederer „Märchen vom gerechten Staat“.

⁷ Beschluss vom 6.9.2006 – XI R 26/04, BStBl II 2007, 167.

Der BRH geht davon aus, dass diese Aussage auch für andere Steuerparagrafen zutrifft.

Der BRH hatte schon zuvor festgestellt, dass die Regelung über diese Mindestbesteuerung so schwierig gefasst war, dass sich ihr Inhalt selbst Steuerrechtskundigen durch schlichtes Lesen nicht mehr erschloss, sondern nur durch aufwendige Datenverarbeitungsverfahren anwendbar wurde und statt der erhofften Mehreinnahmen zu Mindereinnahmen führte⁸.

- Auf die vielfältigen Steuerrechtsänderungen in den vergangenen Jahren brauche ich an dieser Stelle nicht einzugehen. Der § 52 EStG als Anwendungsvorschrift des Einkommensteuerrechts wurde in 13 Jahren 53-mal geändert. Der Präsident des Bundesverfassungsgerichts hat darauf hingewiesen⁹, dass das Einkommensteuerrecht in den Jahren 1999 bis 2006 in 100 ändernden Gesetzen angesprochen worden ist.
- Eine bundeseinheitliche Verwaltungsauffassung (z. B. in Richtlinien, Handbüchern und Verwaltungsregeln) muss zeitaufwendig und unter hohem Personaleinsatz abgestimmt werden. Für diese Abstimmung ist eine Vielzahl von Bund-Länder-Gremien notwendig. Das BMF selbst schätzt, dass es derzeit rd. 50 Bund-Länder-Gremien gibt.
- Seit 1998 hat das BMF 1.276 neue so genannte BMF-Schreiben herausgegeben. Während im Jahr 2006 noch 4.427 Schreiben dieser Art gültig waren¹⁰, ist es zwischenzeitlich gelungen, die Zahl der zu beachtenden Schreiben deutlich zurückzuführen¹¹. Diese Schreiben versuchen im Wesentlichen eine einheitliche Auslegung der Steuergesetze sicherzustellen. Ein besonders schönes Beispiel hierfür ist die Beantwortung der kleinen Anfrage der FDP-Fraktion vom 6. Juni 2007¹² zu den Steuerbefreiungen des § 3 EStG. Zu den dort genannten 69 Steuerbefreiungen sind in den letzten zehn Jahren 550 Entscheidungen der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs ergangen. Ab dem Veranlagungszeitraum 2005 sind 48 BMF-Schreiben zu beachten. Die Fragen, welche finanziellen Auswirkungen die Steuerbefreiungen haben, wie viele Personen profitieren und wie hoch die Steuerbefreiungen pro Person bzw. Unternehmen sind, kann das BMF jedoch mangels vorliegender Daten nicht beantworten.
- Der BRH wie auch die LRH'e haben festgestellt, dass etwa in den Arbeitnehmerfällen weniger als 40 % der Gesamtarbeitszeit auf die eigentliche

8 S. Bericht des BRH nach § 88 Abs. 2 BHO an das BMF über die Vollziehbarkeit schwieriger steuerlicher Rechtsvorschriften vom 10.2.2007 – VIII 1–20 80 07; Bemerkungen 2004, BT-Drs. 15/4200 vom 15.11.2004 Nr. 49.

9 In einem Vortrag am 7.5.2007 auf dem Deutschen Steuerberaterkongress.

10 S. schriftliche Frage des Abg. Dr. Volker Wissing; BT-Drs. 16/1386 vom 5.5.2006; Nr. 29.

11 Pressemitteilung des BMF vom 30.3.2007.

12 BT-Drs. 16/5563.

Bearbeitung der Steuererklärung entfällt. Damit steht einem Veranlagungsbeamten im Arbeitnehmerbereich eine durchschnittliche Bearbeitungszeit von weniger als 20 Minuten zur Verfügung. Daraus erklärt sich, dass der BRH wie auch die Landesrechnungshöfe erhebliche Beanstandungsquoten bei der Bearbeitung der Steuerklärungen ermittelt haben. Dies betrifft auch die Fälle, die durch Verwaltungsanweisungen für eine intensive Prüfung des Steuerfalles vorgesehen sind. Der Niedersächsische Rechnungshof beanstandete 45 % der programmgesteuert ausgewählten Intensivprüffälle, der Landesrechnungshof Brandenburg sah 52 % dieser Fälle als mangelhaft bearbeitet an.

- Der BRH hat bei seinen örtlichen Erhebungen die Fallzahlen je Bearbeiter ermittelt. Hierbei handelt es sich um Zahlen aus dem Jahr 2004. Danach schwankte die Belastung je Bearbeiter insbesondere bei den Arbeitnehmerveranlagungen stark, nämlich zwischen 972 Fällen und 2.720 Fällen je Bearbeiter. Auch bei Berücksichtigung organisatorischer Unterschiede in der Aufbauorganisation der Finanzämter sind diese Unterschiede auffallend.
- Um dem Statistikdruck auszuweichen, sind einzelne Finanzämter dazu übergegangen, „Grüne Wochen“ oder „Durchwinktage“ vorzugeben. Hierbei wird versucht, durch selbst vorgegebene Nichtaufgriffsgrenzen oder eine grob überschlägige Prüfung Veranlagungsrückstände aufzuarbeiten. Mit der Verpflichtung, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen, ist dies nicht vereinbar.

XI. BWV-Bericht „Probleme beim Vollzug der Steuergesetze“

Der BRH hat durch umfangreiche Erhebungen bei 25 Finanzämtern in 14 Bundesländern festgestellt, dass die vollständige und rechtzeitige Erhebung der Steuereinnahmen des Bundes sowie die Einheitlichkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Deutschland nicht mehr gewährleistet ist.

Die Prüfungen des BRH führten für den Veranlagungsbereich im Wesentlichen zu folgenden langfristigen Empfehlungen in dem BWV-Bericht:

- Realisierung einer durchgreifenden Steuervereinfachung, weil die Steuerverwaltung längst nicht mehr in der Lage ist, die Vielzahl der äußerst komplizierten Regelungen entsprechend dem Willen des Gesetzgebers umzusetzen. In dem BWV-Bericht „Probleme beim Vollzug der Steuergesetze“ vom August 2006 sind die vielfältigen Bemühungen namhafter Professoren und auch der politischen Parteien des Deutschen Bundestages für eine tiefgreifende Steuerreform dargelegt (S. 29–33). Der BRH selbst hat in der Vergangenheit auf Grund seiner Prüfungsfeststellungen in Schwerpunkt- und Querschnittsprüfungen in Einzelfällen gesetzliche Vereinfachungen im Steuerrecht angeregt, denen auch zu einem großen Teil gefolgt wurde.

So beruhen allein in dem Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 drei gesetzliche Änderungen auf Feststellungen und Anregungen des BRH zur Vereinfachung des Steuerrechts¹³. Unter anderem die

- Vermeidung von Doppelbegünstigungen sowie Verzicht auf schwierige Auswertungen von Unterlagen behinderter Menschen durch die Finanzämter auf Grund von Abgrenzungsproblemen nach § 33b Abs. 1 EStG (behinderungsbedingte Aufwendungen)¹⁴;
- Datenübermittlung durch die Träger von Sozialleistungen hinsichtlich Einkommenszahlungen, die dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 3 EStG unterliegen¹⁵.
- Einführung eines vollelektronischen Veranlagungsverfahrens auf der Basis bundesweit kompatibler Steuersoftware mit einem umfassenden Risikomanagementsystem.
- Im Bereich der Betriebsprüfung hält es der BRH für vordringlich, die Auswahl der Unternehmen für eine Prüfung mit Hilfe automatisierter Verfahren unter Berücksichtigung des Risikos zu verbessern. Außerdem bereitet ihm Sorge, dass durch eine unausgewogene personelle Besetzung von Betriebsprüfungsstellen sowohl die vorbeugende Wirkung der Betriebsprüfung als auch die der Klein- und Kleinstbetriebe leidet. Ferner schlägt der BRH eine zentral zuständige Bundesbetriebsprüfung für Konzerne, international verbundene Unternehmen sowie sonstige Großbetriebe vor, damit diese Betriebe straffer und wirksamer geprüft werden können, sofern das politische Ziel einer Bundessteuerverwaltung nicht erreicht werden kann.
- Bei den Umsatzsteuer-Sonderprüfungen ist die derzeitige Prüfungsquote von 2 % schon deshalb deutlich zu niedrig, weil das Umsatzsteuersystem sehr betrugsanfällig ist. Statistisch gesehen werden die Unternehmen in Deutschland nur alle 50 Jahre von einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung erfasst und dann nur für einen eingeschränkten Prüfungszeitraum.

Ausgangspunkt für diese Vorschläge waren die Prüfungsfeststellungen des BRH über viele Jahre. Dabei verfolgt der BRH als wesentliches Ziel seiner Kontrolltätigkeit, dass die dem Bund zustehenden Steuern im gesamten Bundesgebiet

- nach einheitlichen Rechtsgrundsätzen und
- in einheitlicher Verwaltungsweise
- bei allen Steuerpflichtigen gleichmäßig erhoben werden.

¹³ Mit dem am 20. Dezember 2007 verkündeten Jahressteuergesetz 2008 sind die vorgeschlagenen Änderungsanregungen umgesetzt worden, vgl. BGBl I S. 3150 ff.

¹⁴ Bemerkungen 2006, BT-Drs. 16/3200 vom 13.11.2006 Nr. 47.

¹⁵ Bemerkungen 2007, BT-Drs. 16/7100 vom 21.11.2007 Nr. 94.

Dies um dem verfassungsrechtlich verankerten Grundsatz der Vollständigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung Geltung zu verschaffen (s. BVerfGE 84, 233 zur Zinsbesteuerung).

Der BRH stellte schon seit Anfang der 90er Jahre in seinen Bemerkungen fest, dass in Teilbereichen

- die Belastungsgleichheit der Bürger nicht mehr gewährleistet ist¹⁶;
- die Steuern nicht vollständig erhoben werden¹⁷;

-
- 16 Bemerkungen 1994, BT-Drs. 12/8490 vom 24.10.1994, Tz. 65 „Steuerliche Behandlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“; Bemerkungen 1995, BT-Drs. 13/2600 vom 6.10.1995 Tz. 38 „Steuerliche Behandlung von Golf-Clubs“; Bemerkungen 1996, BT-Drs. 13/5700 vom 16.10.1996, Tz. 48 „Ertragsteuerliche Behandlung von Einzelwertberichtigungen auf Auslandsforderungen von Kreditinstituten wegen Länderrisiken“; Bemerkungen 1996, BT-Drs. 13/5700 vom 16.10.1996, Tz. 51 „Steuerabrechnung in einem Bundesland“; Bemerkungen 1997, BT-Drs. 13/8550 vom 8.10.1997; Tz. 50 „Amtshandlungen der Steuerverwaltung zum Jahresende“; Bemerkungen 1999, BT-Drs. 14/1667 vom 11.10.1999, Tz. 25 „Kontrolle der Umsatzbesteuerung ausländischer Kraftomnibusse im Personenverkehr“.
- 17 Bemerkungen 1991, BT-Drs. 12/1150 vom 16.9.1991, Tz. 27 „Besteuerung von Sportvereinen der Bundesliga“; Bemerkungen 1992, BT-Drs. 12/3250 vom 18.9.1992, Tz. 30 „Umsatzbesteuerung einer Unternehmensgruppe durch eine Landesfinanzbehörde“; Bemerkungen 1993 BT-Drs. 12/5650 vom 17.9.1993, Tz. 39 „Auswertung von Mitteilungen und sonstigen Informationen durch die Finanzämter“; Bemerkungen 1993 BT-Drs. 12/5650 vom 17.9.1993, Tz. 41 „Umsatzbesteuerung grenzüberschreitender Reiseleistungen“; Bemerkungen 1993 BT-Drs. 12/5650 vom 17.9.1993, Tz. 42 „Umsatzbesteuerung der grenzüberschreitenden Personenbeförderung im Luftverkehr“; Bemerkungen 1994, BT-Drs. 12/8490 vom 24.10.1994, Tz. 57 „Zeitnahe Ablieferung der Bundesanteile an den Steuereinnahmen der Bundesländer“; Bemerkungen 1994, BT-Drs. 12/8490 vom 24.10.1994, Tz. 59 „Steuerliche Behandlung der Pferderennvereine“; Bemerkungen 1995, BT-Drs. 13/2600 vom 6.10.1995, Tz. 39 „Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bei land- und forstwirtschaftlichen Einkünften“; Bemerkungen 1995, BT-Drs. 13/2600 vom 6.10.1995, Tz. 40 „Erhebung der Umsatzsteuer im Abzugsverfahren“; Bemerkungen 1996, BT-Drs. 13/5700 vom 16.10.1996, Tz. 49 „Besteuerung von Versicherern der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums“; Bemerkungen 1997, BT-Drs. 13/8550 vom 8.10.1997, Tz. 49 „Steuerliche Behandlung der Bezüge von Arbeitnehmern öffentlich-rechtlicher Religionsgemeinschaften“; Bemerkungen 1997, BT-Drs. 13/8550 vom 8.10.1997, Tz. 50 „Steuerliche Billigkeitsmaßnahmen in den alten Bundesländern“; Bemerkungen 1997, BT-Drs. 13/8550 vom 8.10.1997, Tz. 52 „Beteiligungen an Verlustzuweisungsgesellschaften in der Schifffahrt“; Bemerkungen 1998, BT-Drs. 14/29 vom 23.11.1998, Tz. 73 „Bearbeitung von Investitionszulagefällen durch die Finanzämter in den alten Bundesländern“; Bemerkungen 1998, BT-Drs. 14/29 vom 23.11.1998, Tz. 74 „Pauschalierte Gewinnermittlung bei Blutspendediensten“; Bemerkungen 1998, BT-Drs. 14/29 vom 23.11.1998, Tz. 75 „Steuerliche Auswirkungen von Spenden“; Bemerkungen 1999, BT-Drs. 14/1667 vom 11.10.1999, Tz. 76 „Besteuerung ausländischer Körperschaften mit inländischem Grundbesitz“; Bemerkungen 1999, BT-Drs. 14/1667 vom 11.10.1999, Tz. 77 „Besteuerung bei Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe“.

- Verzerrungen des Finanzaufkommens und damit des Finanzausgleichs eintraten¹⁸;
- das BMF – damit – seiner parlamentarischen Finanzverantwortung nicht in vollem Umfang genügen konnte¹⁹.

Als Beispielsfälle der letzten Jahre, die nicht immer den vorgenannten Anforderungen entsprachen, seien genannt:

- Der BRH rügte bereits im Jahr 1998 die Ineffektivität der Umsatzsteuer-Sonderprüfungen auf Grund fehlender Unterstützung durch die Informationstechnik und mangelnden Informationsaustausches und wies insbesondere auf die unterschiedliche Ausstattung dieser Stellen in den Ländern hin. Er forderte das BMF im Jahr 2006 auf, seiner Mitverantwortung durch eine nachdrückliche Ausübung seiner Bundesaufsicht gerecht zu werden, um die rechtzeitige und vollständige Erhebung der Umsatzsteuer zu sichern²⁰. Bundesweit liegt die Prüfungsquote bei den Umsatzsteuer-Sonderprüfungen seit Jahren durchschnittlich bei rd. 2 %. Die umsatzsteuerlich geführten Unternehmen werden somit im Schnitt alle 50 Jahre von einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung geprüft, wobei der Prüfungszeitraum je Unternehmen durchschnittlich weniger als ein Kalenderjahr umfasst. Die Prüfungsquote schwankt im Ländervergleich. Für das Jahr 2004 liegt die Prüfungsquote zwischen rd. 3,5 % und rd. 1,3 %²¹. In den vergangenen Jahren hat das BMF in gemeinsamen Berichten von Bund und Ländern an die Finanzministerkonferenz zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung wiederholt auf die Notwendigkeit hingewiesen, die Prüfungsquote bei der Umsatzsteuer-Sonderprüfung zu erhöhen. Gleichwohl ist bisher eine Erhöhung der durchschnittlichen Prüfungsquote nicht festzustellen.
- Nach den Feststellungen des BRH kommt den Tätern innergemeinschaftlicher Umsatzsteuerbetrügereien zugute, dass die Steuern von den Ländern festgesetzt und erhoben werden. Das Problem des innergemeinschaftlichen Umsatzsteuerbetruges lässt sich nur bundesweit und bundeseinheitlich lösen. Einem einzelnen Land fehlen die notwendigen Ermittlungsmöglichkeiten gegen international tätige Banden. Während eine Risikoanalyse, die

18 Bemerkungen 1991, BT-Drs. 12/1150 vom 16.9.1991, Tz. 26 „Steuerrückstände“; Bemerkungen 1994, BT-Drs. 12/8490 vom 24.10.1994, Tz. 65 „Steuerliche Behandlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“.

19 Bemerkungen 1995, BT-Drs. 13/2600 vom 6.10.1995, Tz. 43 „Außenprüfung bei der Versicherungsteuer“, Bemerkungen 1996, BT-Drs. 13/5700 vom 16.10.1996, Tz. 50 „Verzinsung von Steuererstattungsanprüchen nach § 233 a Abgabenordnung“; Bemerkungen 1996, BT-Drs. 13/5700 vom 16.10.1996, Tz. 52 „Wahrnehmung neuer, dem Bundesamt für Finanzen in Zusammenhang mit der Zinsabschlagsteuer zugewiesener Aufgaben“.

20 Bemerkungen 1998, BT-Drs. 14/29 vom 23.11.1998, Tz. 79.

21 Bemerkungen 2006, BT-Drs. 16/3200 vom 13.11.2006 Tz. 49.

der Steuerverwaltung Erkenntnisse über risikobehaftete Fälle liefert, bei Staaten mit zentraler Steuerverwaltung vergleichsweise einfach ist, bedarf es bei einer dezentralen Steuerverwaltung, wie in Deutschland, einer sorgfältigen Koordination²². Der Umsatzsteuerbetrug wird erleichtert, weil sich die Länder nur unzureichend abstimmen und jedem einzelnen Bundesland die notwendigen Ermittlungsmöglichkeiten gegen international tätige Banden fehlen. Dabei sind die Schäden durch Steuerbetrügereien bei der Umsatzsteuer erheblich. Das IFO-Institut in München schätzt, dass rd. 9 % der Umsatzsteuern hinterzogen werden. Das BMF geht davon aus, dass durch Umsatzsteuerkarusselle ein Steuerschaden von rd. 4 Mrd. Euro eintritt. Es existiert auf EU-Ebene eine European Carousel Network, initiiert vom belgischen Finanz- und Polizeidepartment. Nach den Feststellungen dieser Arbeitsgruppe sind zu einem großen Teil immer dieselben Personengruppen aktiv. 15 % der aufgegriffenen Fälle repräsentieren 80 % des Gesamtbetrags an Umsatzsteuerbetrug. An der Arbeitsgruppe beteiligen sich 24 Mitgliedstaaten, seltsamerweise aber nicht die Bundesrepublik Deutschland.

- In den Bemerkungen des Jahres 2000 stellte der BRH außerdem fest, dass die Steuerfahndung dem wachsenden Steuerbetrug wegen unzureichender sachlicher und personeller Ausstattung sowie organisatorischer Mängel nicht wirksam begegnen kann. Dabei wies die Steuerfahndung in den einzelnen Ländern deutliche Unterschiede in Organisation und personeller Ausstattung auf²³. Zwischenzeitlich sind Verbesserungen erkennbar.
- Ein norddeutsches und ein süddeutsches Finanzamt erteilten vor der Vergabe eines Rüstungsvorhabens zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung desselben Sachverhalts unterschiedliche Aussagen in Form von verbindlichen Zusagen (§ 204 AO) an die konkurrierenden Firmen. Dies führte zu einer Verletzung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, zu Wettbewerbsverzerrungen und einem Steuerausfall von rd. 47 Mio. Euro²⁴.
- In seinen Bemerkungen des Jahres 2004 sprach der BRH die Fälle an, in denen Steuerpflichtige nach Einführung der Quellensteuer bzw. der Zinsabschlagsteuer über deutsche Bankinstitute Geld und Wertpapiere im Ausland angelegt und die Erträge dem deutschen Fiskus entzogen hatten. Diese so genannten Bankenfälle wurden nach ihrer Aufdeckung durch die Steuerfahndung im Bundesgebiet völlig uneinheitlich bearbeitet. Der BRH forderte erneut, dass das BMF seine Kontrollrechte im Rahmen der Bundesaufsicht gegenüber den Finanzbehörden der Länder ausschöpft²⁵.

22 Bemerkungen 2000, BT-Drs. 14/4226 vom 23.10.2000, Tz. 68.

23 Bemerkungen 2000, BT-Drs. 14/4226 vom 23.10.2000, Tz. 65.

24 Bemerkungen 2002, BT-Drs. 15/60 vom 18.11.2002, Tz. 76.

25 Bemerkungen 2004, BT-Drs. 15/4200 vom 15.11.2004, Tz. 34.

- Seit 1993 können Steuerpflichtigen gegenüber den Banken Freistellungsaufträge in Höhe der Sparer-Freibeträge und des WK-Pauschbetrags bei den Einkünften aus Kapitalvermögen erteilen. Übersteigen die steuerfrei gezahlten Kapitalerträge das Freistellungsvolumen, übersendet das BZSt Kontrollmitteilungen an die Landesrechenzentren. Der BRH hat festgestellt, dass bei der Auswertung dieser Mitteilungen fünf Bundesländer – abweichend von Beschlüssen der Referatsleiter Abgabenordnung – unterschiedliche, teilweise ansteigende Bagatel- oder Nichtaufgriffsgrenzen in ihrem Zuständigkeitsbereich eingeführt haben. Dadurch verringerten sich die zu überprüfenden Fälle um bis zu 80 %²⁶.
- Die Finanzämter haben jährlich nur bei etwa 15 % der so genannten Einkunftsmillionäre Außenprüfungen durchgeführt. Diese niedrige Prüfungsquote führt zu Steuerausfällen. Nach einer bundeseinheitlichen Verordnung sollen Einkunftsmillionäre – das sind Fälle mit bedeutenden Einkünften von mehr als 0,5 Mio. Euro – regelmäßig von der Außenprüfung der Finanzämter geprüft werden. Es soll grundsätzlich keine prüfungsfreien Zeiträume geben. Die Prüfungsquote war in den fünf vom BRH aufgesuchten Ländern sehr unterschiedlich. Sie lag im Jahre 2004 zwischen 10 % und 60 %. Die Prüfungen führten durchschnittlich zu Mehreinnahmen von 135 000 Euro pro Außenprüfung. Außerdem verzögerten sich Außenprüfungen, weil die Steuerpflichtigen keine Belege vorlegten. Der Zeitraum reichte von wenigen Tagen bis zu mehreren Monaten. Vor diesem Hintergrund wollte ein Finanzamt keine Prüfungen von Einkunftsmillionären mehr durchführen, weil diese die Prüfungsstatistik verschlechtern. Außerdem hat das starke Prüfgefälle zwischen den einzelnen Ländern zur Folge, dass in einem Land die Mehrzahl der Einkunftsmillionäre geprüft wird, während sie in einem anderen Land statistisch nur alle dreißig Jahre einer Außenprüfung unterliegen²⁷.
- Der Tschechische Rechnungshof und der BRH haben eine bilaterale Prüfung auf dem Gebiet der Umsatzsteuer durchgeführt. Die Prüfung diente dem Zweck, die grenzüberschreitende Zusammenarbeit der Steuerverwaltung beider Staaten zu untersuchen. Nach den Feststellungen des BRH ist die schnellere Bereitstellung korrekter innergemeinschaftlicher Umsatzdaten ein sehr hilfreiches Mittel, um bei (erklärten) grenzüberschreitenden Umsätzen eine effektivere Umsatzsteuerkontrolle und -betrugsbekämpfung zu gewährleisten. Die innergemeinschaftlichen Lieferdaten sind in Deutschland von den Unternehmern in zwei verschiedenen Verfahren zu erklären. Die Verfahren sind einerseits das Besteuerungsverfahren, andererseits das Verfahren zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (ZM). Die Zuständigkeit für die Durchführung dieser Verfahren ist

26 Bemerkungen 2007, BT-Drs. 16/7100 vom 21.11.2007, Tz. 49.

27 Bemerkungen 2006, BT-Drs. 16/3200 vom 13.11.2006, Tz. 57.

geteilt²⁸. Für das Besteuerungsverfahren sind die Finanzämter, für das ZM-Verfahren ist das BZSt zuständig. Das BZSt hat keinen Zugriff auf die Besteuerungsdaten der Länder. Ebenfalls haben die für die Durchführung des Besteuerungsverfahrens zuständigen Finanzämter im Zeitpunkt der Abgabe der ZM beim BZSt keine Kenntnis über die Höhe der darin erklärten innergemeinschaftlichen Lieferungen. Die Länder haben zwar einen Online-Zugriff auf die beim BZSt gespeicherten Daten der ZM, nutzen diesen aber im Massenverfahren der Umsatzbesteuerung grundsätzlich nicht.

- Abweichend von der Situation in Deutschland ist in Tschechien eine permanente und zeitnahe Erwerbsdatenkontrolle gewährleistet. In Tschechien werden somit in Hinblick auf die Daten des Mehrwertsteuer-Informationsaustausch-Systems erheblich mehr Anstrengungen unternommen, um deren Qualität und damit Belastbarkeit sicher zu stellen.
- Die Komplexität der Steuergesetze und die begrenzten Ressourcen der Steuerverwaltungen machen den Einsatz von Risikomanagementsystemen notwendig, um IT-gestützt risikoträchtige und damit prüfungswürdige Veranlagungsfälle herauszufiltern²⁹. Die Entwicklung und der Einsatz bundeseinheitlicher Risikomanagementsysteme werden durch die föderale Struktur jedoch erschwert. So haben einige Länder bereits eigenständige, sich unterscheidende Systeme entwickelt und zum Teil auch eingesetzt. Jedoch ist es zwischenzeitlich gelungen für den so genannten Arbeitnehmerbereich bundeseinheitliche Risikofilter festzulegen; allerdings können die einzelnen Länder die wertmäßigen Grenzen der Aussteuerungskriterien verändern.

Ein Teil der Probleme ist dabei auch durch die Auftragsverwaltung, mithin unser föderales System begründet.

Die Auftragsverwaltung der Steuern ist geprägt durch die Notwendigkeit des Zusammenwirkens zwischen Bund und den Ländern sowie zwischen den Ländern. Die Grenzen werden von den Eigeninteressen der Länder gesetzt. Die Eigeninteressen sind bestimmt

- durch die Art des derzeitigen Finanzausgleichs, der sowohl Geber- als auch Nehmerländer veranlasst, die jeweils eigene Steuerkraft zu schonen,
- von dem Streben, die landeseigene Wirtschaft mit Hilfe der Besteuerung zu fördern,
- durch die Pflicht der Länder, den personellen und sachlichen Aufwand der Auftragsverwaltung der Steuern tragen zu müssen.

²⁸ Die Umsatzsteuer-Voranmeldung ist nach § 21 AO i. V. m. § 18 UStG beim Finanzamt abzugeben. Die ZM ist nach § 18a UStG beim BZSt abzugeben.

²⁹ Die nicht prüfungswürdigen Fälle werden dann wie vom Steuerpflichtigen erklärt veranlagt.

Wegen der Wirkungen des Finanzausgleichs kann sich das BMF nach eigener Einschätzung³⁰ nicht auf ein hinreichendes Eigeninteresse der Länder verlassen, die Steuerquellen möglichst weitgehend ausschöpfen zu wollen. Den Aufsichtsrechten des Bundes gegenüber den Ländern sind in den Bereichen Organisation, einschließlich Informationstechnik, Personal und Haushalt auch nach den Änderungen der Bundeszuständigkeiten durch das Förderalismus-Reformbegleitgesetzes Grenzen gesetzt.

XII. Föderalismusreform-Begleitgesetz

Nach Artikel 12 dieses Gesetzes, der das Finanzverwaltungsgesetz – FVG – ändert, sind folgende Änderungen statuiert:

- Das Bundeszentralamt für Steuern (Bundeszentralamt) soll die Erteilung von verbindlichen Auskünften in bestimmten Fällen übernehmen (§ 89 Abs. 2 Satz 3 der Abgabenordnung – AO – i. V. m. § 5 Abs. 1 Nr. 27 Finanzverwaltungsgesetz – FVG).
- Das Bundeszentralamt soll für die Unterstützung der Landesfinanzbehörden bei der Verhütung und Verfolgung von Steuerstraftaten mit länderübergreifender, internationaler oder erheblicher Bedeutung sowie bei der Anzeige von Steuerstraftaten nach § 116 Abs. 1 AO zuständig sein (§ 116 Abs. 1 AO i. V. m. § 5 Abs. 1 Nr. 28 FVG).
- Die Stellung des Bundeszentralamtes bei der Mitwirkung an Außenprüfungen soll gestärkt werden (§ 19 Abs. 5 FVG).
- Das BMF soll den bundeseinheitlichen Einsatz eines bestimmten Programms für die automatisierte Datenverarbeitung anweisen können, wenn nicht die Mehrzahl der Länder dagegen Einwendungen erhebt (§ 20 Abs. 1 Satz 2 FVG).
- Das BMF soll mit Zustimmung der obersten Finanzbehörden der Länder einheitliche Verwaltungsgrundsätze, gemeinsame Vollzugsziele und Regelungen zur Zusammenarbeit der Bundes- und Landesfinanzbehörden bestimmen und allgemeine fachliche Anweisungen erteilen. Die Zustimmung gilt als erteilt, wenn eine Mehrheit der Länder nicht widerspricht (§ 21a FVG).

Dass die Einwirkungsmöglichkeiten unter den Zustimmungsvorbehalt der Länder gestellt sind, erscheint problematisch. Entscheidende Verbesserungen zur alten „Staatssekretärsvereinbarung“ sind nicht erkennbar.

30 Positionspapier des BMF vom 11.5.2004 zur Effizienz und Effektivität der Steuerverwaltung.

XIII. Bundessteuerverwaltung

Der BRH unterstützt daher die Forderung des BMF nach Einführung einer Bundessteuerverwaltung. Zumindest aber sollten die Einwirkungsmöglichkeiten des BMF auf die Steuerverwaltungen der Länder wesentlich gestärkt werden und über die Regelungen des Föderalismus-Reformbegleitgesetzes hinausgehen. Dabei ist anzumerken, dass der BRH bereits in einem Bericht aus dem Jahr 2000 an den Rechnungsprüfungsausschuss³¹ den Vorschlag zur Einführung einer Bundessteuerverwaltung unterbreitet hat.

Die Forderung nach einer Bundessteuerverwaltung wird durch ein kürzlich erschienenenes Gutachten der Unternehmensberatung Kienbaum Consultants GmbH gestützt. Dies gelangt zu der Erkenntnis, dass im Bereich des Steuervollzuges noch erhebliche Effizienzreserven liegen. Effizienzreserven bzw. -gewinne sind hierbei nicht gleichbedeutend mit Verwaltungskostenersparnis, sondern berücksichtigen vor allem die verbesserte Erfassung der Steuereinnahmen. Die Gutachter haben vier verschiedene Modelle dargestellt und miteinander verglichen, die sich von einer verstärkten Zusammenarbeit zwischen Bund und Ländern bis hin zu einer zentralen Bundessteuerverwaltung erstrecken.

XIV. Kienbaum-Gutachten – Die einzelnen Modelle

Modell 1: Optimiertes Länder-Modell (bessere Zusammenarbeit)

Das optimierte Länder-Modell bedeutet, dass am Steuervollzug durch die Länder – im Rahmen der Bundesauftragsverwaltung – festgehalten wird. Zur Umsetzung des Modells wären allenfalls einfachgesetzliche Änderungen notwendig. Die Kooperation zwischen den Ländern und die Koordination durch den Bund müsste verstärkt werden. Dazu gehören insbesondere die bundesweite Einführung von Reformvorhaben einzelner Länder (neue Betriebsprüfungsstrategie, Leistungsvergleich zwischen Finanzämtern, Kernkennzahlen, Risikomanagementverfahren bei der Steuerveranlagung, IT-Vorhaben KONSENS³²) sowie die bereits im Finanzverwaltungsgesetz eingeführten Verbesserungen durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz.

Kienbaum sieht bei diesem Modell eine Rendite von langfristig 5,8 Mrd. Euro pro Jahr.

Modell 2: Bund-Länder-Modell (Vollzug bleibt bei den Ländern)

Auch im Bund-Länder-Modell bliebe der Steuervollzug durch die Länder – im Rahmen der Bundesauftragsverwaltung – grundsätzlich erhalten. Aller-

31 A-Drs. 153 (14. Wahlperiode).

32 KONSENS = Koordinierte neue Software-Entwicklung der Steuerverwaltung.

dings beinhaltet dieses Modell Kompetenzverschiebungen von den Ländern auf den Bund, die nicht nur einfachgesetzliche, sondern auch grundgesetzliche Änderungen erforderten. Modell 2 sieht in mehreren Bereichen eine Übertragung der Ausführungs- und Entscheidungskompetenzen von den Ländern auf den Bund vor. So würden Weisungsrechte auf den Bund ohne Einspruchsrecht durch die Länder übergehen und die Groß- und Konzernbetriebsprüfung (insbesondere in Fällen der Auslandsbeteiligung) würde vom Bund übernommen. Ferner erhielte der Bund die Verantwortung für die Rechenzentren (inklusive Hard- und Software) sowie die Aus- und Fortbildung.

Die Effizienzgewinne liegen dabei nach Kienbaum langfristig bei jährlich 8,4 Mrd. Euro.

Modell 3: Bundessteuerwaltung – Variante A (Gemeinschaftsteuern)

In diesem Modell fände eine vollständige Verschiebung der Kompetenzen für den Vollzug der Gemeinschaftsteuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer) von den Ländern auf den Bund statt. Die bundeseinheitlich geregelten Landessteuern (Gewerbsteuer, Grundsteuer, Grunderwerbsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Feuerschutzsteuer, Kraftfahrzeugsteuer sowie Rennwett- und Lotteriesteuer) blieben in der Kompetenz der Länder. Nach den Berechnungen von Kienbaum sollen die langfristig zu erzielenden finanziellen Auswirkungen 11,4 Mrd. Euro jährlich ausmachen.

Da die Personal- und Sachkosten (plus Pensionslasten) für diese Bundessteuerverwaltung dann vom Bund übernommen würden, müsste die Verteilung der Steuereinnahmen auf Bund, Länder und Gemeinden (Ertragshoheit) neu festgelegt werden. Um die finanziellen Risiken für den Bundeshaushalt zu minimieren, könnte im Rahmen dieser Neuverteilung daran gedacht werden, die Steuereinnahmen erst nach Abzug der Personal- und Sachkosten für diese Verwaltung auf Bund, Länder und Gemeinden zu verteilen.

Allerdings lässt sich mit einer bloßen Übertragung der Verwaltungskompetenz von den Ländern auf den Bund noch keine Optimierung der Verwaltungsabläufe erreichen. Das BMF müsste mit einer Übernahme der Verantwortung umfangreiche organisatorische Änderungen vornehmen; insbesondere wären bundesweit einheitliche Organisationsstrukturen in den Finanzämtern zu schaffen, wozu sich die Länder bisher außer Stande gesehen haben. Außerdem wäre durch die Betreuung von bundesweit über 570 Finanzämtern eine entsprechende personelle Verstärkung im BMF und im Bundeszentralamt für Steuern notwendig.

Modell 4: Bundessteuerverwaltung – Variante B (Gemeinschaftsteuern und bundesgesetzlich geregelte Landessteuern)

In diesem Modell erfolgt nicht nur eine vollständige Verschiebung der Kompetenzen für den Vollzug der Gemeinschaftsteuern sondern auch für die bundeseinheitlich geregelten Landessteuern von den Ländern auf den Bund. Somit würden sich Gesetzgebungskompetenz und Verwaltungskompetenz decken. Die Ertragshoheit bliebe weiterhin unterschiedlich – jetzt aber mit umgekehrten Vorzeichen (d. h.: der Bund hätte für einige Steuerarten die Verwaltungskompetenz, aber nicht die Ertragshoheit). Das Kienbaum-Gutachten berechnet hier mit 11,5 Mrd. Euro jährlich die langfristige höchsten Effizienzgewinne.

Auch dieses Modell erfordert eine Neuverteilung der Steuereinnahmen, die diesbezüglichen Ausführungen zu Modell 3 gelten entsprechend.

In dieses Modell passt ein Vorschlag des Finanzsenators des Landes Berlin *Thilo Sarrazin*³³, der vorschlägt sämtliche Steuern mit Ausnahme der Gemeindesteuern dem Bund zu überlassen. Dieser müsste die Länder mit regelmäßigen Finanzzuweisungen ausstatten. Die Gelder, die die jeweiligen Bundesländer erhalten, sollen sich zu 75 % an der Einwohnerzahl und zu 25 % an anderen Kriterien, beispielsweise an der Wirtschaftskraft, orientieren. Dies entspricht in etwa dem derzeitigen Umsatzsteuer-Vorwegausgleichs des Finanzausgleichssystems. Dies zeigt, dass die Auffassung der Bundesländer sehr differenziert ist, wenngleich die Bundessteuerverwaltung von den Ländern überwiegend auf Ablehnung stößt.

XV. IT-Ausstattung

Aus dem Kienbaum-Gutachten ergibt sich aber eindeutig, dass eine vernünftige IT-Ausstattung der Länder eine ganz wichtige Grundlage für alle in dem Gutachten behandelten Modelle ist.

Ein signifikantes Beispiel für den derzeitigen Stand der IT sind die sog. ESt 4 B – Mitteilungen. Der Einsatz bundesweit kompatibler Software würde auch das – für die Besteuerung wichtige, aber aufwendige – Mitteilungsverfahren über gesondert festgestellte Steuerungsgrundlagen (ESt 4 B-Mitteilungen) erleichtern. Der BRH hatte seinerzeit empfohlen, die Erstellung, Übersendung und Auswertung der ESt 4 B-Mitteilungen innerhalb und zwischen den Finanzämtern durch automatisierte Verfahren zu unterstützen und zu kontrollieren. Das BMF teilte im Jahr 2001 hierzu mit, dass ein automatisiertes Verfahren „derzeit“ nicht realisierbar erscheine, da in den Ländern erhebliche organisatorische und technische Unterschiede bestünden.

33 Spiegel 25/2007 S. 22 „Sarrazins radikales Modell“.

Das Datenverarbeitungssystem FISCUS³⁴ sei abzuwarten³⁵. Heute, im Jahr 2007, ist ein automatisiertes Verfahren für ESt 4 B-Mitteilungen immer noch nicht eingerichtet. Das Projekt FISCUS ist nach dreizehnjährigen Bemühungen von Bund und Ländern und annähernd 400 Mio. Euro Kosten im Jahr 2005 gescheitert.

Die IT-Verfahren in den Bundesländern müssen vereinheitlicht werden, wenn die Steuerverwaltung effizienter gestaltet werden soll. Insofern ist ein schneller Fortschritt bei diesem Vorhaben unabdingbar. Eine Aussage, zu welchem Zeitpunkt das Fernziel des Einsatzes einer einheitlichen Software in den Kernverfahren der Steuerverwaltungen erreicht werden kann, liegt nicht vor, da KONSENS ein kontinuierlicher Prozess ist und der jährlich fortzuschreibende Vorhabensplan, den die Abteilungsleiter Organisation (Steuerverwaltung) den Finanzministern des Bundes und der Länder vorlegen, lediglich die Ziele der folgenden Jahre ausweist. Durch die sukzessive Einführung der fertig gestellten Bestandteile der einheitlichen Steuersoftware soll jedoch die schrittweise Angleichung der in den Ländern eingesetzten Software gesichert werden.

Von der Notwendigkeit der Entwicklung und Einführung einer bundesweit einheitlichen Software in den Steuerverwaltungen der Länder überzeugt, haben die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder nunmehr einen erneuten Anlauf mit dem Vorhaben KONSENS unternommen. Auf diesem Wege soll einheitliche Software für das Besteuerungsverfahren sowie für das Steuerstraf- und Bußgeldverfahren entwickelt und eingesetzt werden. Dabei liegt die Verantwortung für die Software-Entwicklung bei den fünf auftragsnehmenden Ländern, der so genannten Steuerungsgruppe IT. Das sind Baden-Württemberg, Bayern, Hessen, Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen. Darüber hinaus ist der Bund gleichberechtigtes Mitglied in der koordinierenden Steuerungsgruppe IT. Durch die Konzentration auf sechs Entscheidungsträger ist zu erwarten, dass die Zusammenarbeit effizienter als beim Projekt FISCUS gestaltet werden kann.

Die Finanzminister/Finanzministerinnen des Bundes und der Länder haben in einem Abkommen zur Regelung der Zusammenarbeit im Vorhaben KONSENS, das zum 1. Januar 2007 in Kraft getreten ist, festgelegt, dass der Bund jährlich einen erfolgsabhängigen Zuschuss in Höhe von 3 Mio. Euro zum Entwicklungsaufwand für das Vorhaben KONSENS gewährt. Dieser Zuschuss ist an den Fortschritt des produktiven Einsatzes einheitlicher Software geknüpft. Hierzu benennt die Steuerungsgruppe IT jährlich einvernehmlich ein repräsentatives, auf das Folgejahr terminiertes Kriterium, an dem der Fortschritt des produktiven Einsatzes gemessen werden soll und

34 FISCUS = Föderales Integriertes Standardisiertes Computer-Unterstütztes Steuersystem.

35 Bemerkungen 2001, BT-Drs. 14/7018 vom 15.10.2001, Tz. 19.

teilt es den Finanzministern des Bundes und der Länder mit. Zum Jahresende 2007 wird sich erstmalig herausstellen, ob das im Jahr 2006 vereinbarte Kriterium für das laufende Kalenderjahr erfüllt worden ist³⁶.

XVI. Föderalismuskommission II

Die Kommission von Bundestag und Bundesrat zur Modernisierung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen – Vorsitzende Herr Dr. *Struck* und Herr *Ottinger* – hat den Präsidenten des BRH im April gebeten, u. a. zur Entbürokratisierung und Effizienzsteigerung bei der Verwaltung der Gemeinschaftsteuern Stellung zu nehmen³⁷. Der BRH wird versuchen, in den weiteren Beratungen seine Vorstellungen einzubringen. Er sieht sich insoweit in Übereinstimmung mit dem BMF.

In einem Diskussionspapier der Mitglieder der Bundesregierung³⁸ in der Föko II vom März heißt es: „Eine wesentliche Ursache für unbestritten vorhandene Defizite im Steuervollzug ist die Aufspaltung von Gesetzgebungskompetenz und Verwaltungskompetenz bei der Auftragsverwaltung. Das BMF hatte daher bereits im Rahmen der Kommission zur Modernisierung der bundesstaatlichen Ordnung (Föko I) vorgeschlagen, die Verwaltungskompetenz für die Gemeinschaftsteuern auf den Bund zu übertragen (Bundessteuerverwaltung). Dies wird u. a. auch vom BRH ausdrücklich unterstützt.

Im Interesse der Glaubwürdigkeit, Konsequenz und zur politischen Flankierung der Bemühungen um weitere Fortschritte im Bund-Länder-Verhältnis steht die Thematisierung der Bundessteuerverwaltung im Mittelpunkt der Diskussion über weitere Maßnahmen zur Steigerung der Effizienz der Steuerverwaltung“. Die Ergebnisse von Föko II bleiben abzuwarten.

36 Dieses Verfahren hat sich für das Kriterium des Kalenderjahres 2006 erstmalig bewährt.

37 Der Präsident des BRH hat in seiner Eigenschaft als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung Anfang Oktober 2007 das von der Föderalismuskommission (Föko II) erbetene Gutachten vorgelegt.

38 Kommission von Bundestag und Bundesrat zur Modernisierung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen, Kommissionsdrucksache 005.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Roman Seer*,
Ministerialdirigent *Eckehard Schmidt* und *Klaus Schleicher*

Leitung
Ministerialdirigent *Werner Widmann*

Widmann

Wir bedanken uns bei Ihnen, Herr *Schleicher*, für den Einblick in Ihre tägliche Arbeit, den Sie uns in Ihrem Referat ermöglicht haben. Ich glaube, auch bei einer Bundessteuerverwaltung wäre der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung weiterhin ein Thema und das soll uns jetzt in der Diskussion auch beschäftigen. Ich bin sicher, dass wir hier auf dem Podium schon genug Streitfragen hätten, aber die Diskussion dient ja primär der Beteiligung des Publikums – auch wenn wir gewiss nicht der bisher ungeklärten Antwort auf die (Scherz-)Frage näher kommen, die ein Einkommensteuerpflichtiger gestellt hat. Er wollte folgendes wissen: „Warum muss ich als Laie jedes Jahr dem Finanzamt die Einkommensteuer erklären?“.

Vielleicht ist das aber dennoch der Einstieg in die vielfältigen Fragestellungen, wie die Verwaltung auf die Bürger zugeht, wie sie mit ihnen umgeht, was sie von ihnen verlangt. Dazu gibt es schon die erste Wortmeldung.

Neubaus

Mein Name ist *Klaus Neubaus*, ich bin Steuerberater. Ich habe eine Anmerkung, die ich auch schon im Forum vertreten habe. Die Diskussion wird für meine Begriffe einseitig fokussiert auf die Frage, welche Mindereinnahmen entstehen dem Staat durch steuerliche Vollzugsdefizite. Wenn ich ausschließlich die Mindereinnahmen des Staates als Problem sehe, dann komme ich natürlich automatisch zu der Erkenntnis, ich muss mehr Kontrolle und mehr Eingriffsrechte auf Seiten der Finanzverwaltung haben. Tatsächlich zeigt sich aber in der Praxis, dass viele Steuerfälle zu Lasten der Steuerpflichtigen falsch entschieden werden. Das Defizit betrifft also generell den Mangel richtiger Gesetzesanwendung. Das zeigt sich auch in vielen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, in denen das Gericht die falsche Rechtsanwendung durch die Verwaltung beanstandet, oder wenn das Bundesverfassungsgericht zu der Erkenntnis kommt, ein Steuergesetz sei nicht verfassungsgemäß, allerdings die Weitergeltung aus rein fiskalischen Überlegungen zulässt. Für mich bleibt es in diesen Fällen bei einem Vollzugsdefizit durch falsche Rechtsanwendung. In besonderer Weise zeigt sich m. E. eine fehlerhafte Gesetzesanwendung durch Verwaltung und Finanzgerichte, sogar im Verfahrensrecht. Die gesamten Schonungsregelungen der Abgaben-

ordnung werden heute praktisch nicht mehr angewendet, obwohl der Bürger in vielen Fällen einen Rechtsanspruch auf Verschonung hätte. Wir haben somit insgesamt ein steuerliches Vollzugsdefizit und, wenn ich das beheben will, dann muss ich die wesentliche Ursache des Problems beheben. Die Ursache ist m. E. primär quantitativer Natur. Es ist das steuerliche Massenverfahren, und wenn ich überlege, wo das Massenverfahren besonders ausgeprägt ist, dann ist dies der Ertragsteuerbereich. Dieser Bereich lässt sich aber nicht falsch oder richtig regeln. Die Wahrheit ist dort nicht eindeutig, sondern sie ist immer situationsbedingt. Die Subsumtion des Lebenssachverhaltes unter die konkrete Norm bereitet die Schwierigkeit. Man kann auf Dauer das Problem m. E. nur lösen, wenn man einen Wechsel von direkten zu indirekten Steuern vollzieht, weil ich bei den indirekten Steuern sehr viel weniger Veranlagungsfälle hätte und die unter den Steuertatbestand zu subsumierenden Lebenssachverhalte einfacher strukturiert sind.

Prof. Seer

Herr *Neuhaus*, Sie haben m. E. auf einen Punkt richtig hingewiesen und der auch ganz wichtig ist. Ein Vollzugsdefizit heißt nicht: fiskalisches Minderergebnis. Ein Vollzugsdefizit ist in beiderlei Richtung vorstellbar. Es kann genauso gut ein Vollzugsdefizit zu Lasten des Steuerpflichtigen geben. Mir ist erst richtig klar geworden, als Sie in dem Internetforum Ihren Beitrag eingestellt haben, dass wir, auch in meinen eigenen Veröffentlichungen musste ich das feststellen, das nie so richtig deutlich sagen. Wir haben das zwar gemeint, aber wir sagen es nicht hinreichend. Deshalb finde ich Ihren Hinweis sehr wichtig. Andererseits meine ich, jetzt zu fordern, aufgrund der Komplexität von den direkten Steuern ganz wegzukommen und stattdessen die indirekten Steuern allein zu präferieren, würde das Problem doch eher nur verlagern, ganz zu schweigen von der materiellen Frage der Belastungsgerechtigkeit, über die ich mich jetzt hier nicht auslassen will. Denn auch das Umsatzsteuerrecht ist ja nicht gerade wenig komplex, Herr *Widmann* wird das bestätigen können. Und auch der Unternehmer, der mit den umsatzsteuerrechtlichen Fragen behaftet ist, wird das gleiche Problem in einem Massenverfahren haben, so dass sich das Problemfeld von der direkten Steuer zur indirekten Steuer, so glaube ich, letztlich nur verschiebt.

Widmann

Vielen Dank, Herr Prof. *Seer*! Ich bin eigentlich hergekommen, um nicht über Umsatzsteuer zu sprechen, aber ich denke der Gesichtspunkt ist schon bedeutend und gerade bei dem, was Herr *Schleicher* zur Umsatzsteuer gesagt hat, sollte man dann sehen, was es heißt, wenn wir die Steuersätze noch mehr erhöhen – abgesehen davon, dass wir EU-rechtlich (nur) noch bis 25 % nach oben Luft hätten. Aber wahrscheinlich kommt dann das Gefüge mit den anderen Steuerarten so durcheinander, dass das im Moment auch politisch sicher nicht zur Debatte steht.

Dr. Geuenich

Mein Name ist *Geuenich*, Rechtsanwalt aus Düsseldorf. Aktuell wird das Thema Anzeigepflicht von Steuergestaltungen diskutiert. Eine entsprechende Regelung soll sich dem Vernehmen nach demnächst im Jahressteuergesetz 2008 finden. Mich würde interessieren, wie das Podium diese neue Tendenz in der Gesetzgebung beurteilt, weil damit im Grunde Prüfungshandlungen, die traditionell eher der Finanzverwaltung obliegen haben, also das Erkennen und ggf. das Bekämpfen von Steuergestaltungen, auf den Steuerpflichtigen bzw. dessen Berater vorverlagert wird.

Widmann

Da ist zuerst mein Kollege *Schmidt* aus München gefragt und dann Herr Prof. Dr. *Seer*.

Schmidt

Ich glaube, das ist ein Thema, das man nicht schlicht mit Ja oder Nein beantworten kann. Ich habe es vorhin im Vortrag ja schon einmal kurz angesprochen: Wenn wir zu einer Selbstveranlagung übergehen würden, dann ist klar, dass der Steuerpflichtige, der die rechtliche Subsumtion vornimmt, auch sagen muss, auf welcher Basis er die vorgenommen hat. Das hat das amerikanische Steuersystem ja z. B. auch, und wenn man sich da von den sog. Autoritäten entfernt, von den Gerichtsentscheidungen z. B., dann muss man das offen legen. Der § 138a AO, der im Moment im Gespräch ist im Jahressteuergesetz 2008, hat allerdings eine ganz andere Zielrichtung. Meine persönliche Meinung dazu ist eher eine zurückhaltende. Die Vorschrift hat die Zielrichtung, dass Vermarkter von Gestaltungsmodellen – und nur darauf ist dieser Entwurf bezogen, der durch Hessen ins Gesetzgebungsverfahren eingesteigt wurde – diese anzeigen müssen. Gemeint ist also, jemand findet ein tolles Modell, Medienfonds sind jetzt nicht mehr ganz so in, aber irgend ein Gestaltungsmodell; dann kommt noch dazu, dass es nur um grenzüberschreitende Gestaltungen geht, also letztlich um das Thema Vermeidung weißer Einkünfte, Double-Dip usw. Für solche Modelle soll eine Anzeigepflicht des Vermarkters, nicht des Steuerpflichtigen geschaffen werden, bevor er diese Modelle dann auf den Markt bringt. Man sieht sofort, dass man das leicht umgehen kann: Wenn es der Vermarkter nämlich nicht als Modell verkauft, sondern dem Steuerpflichtigen bloß mündlich erzählt, dann ist es wohl kein Tatbestand dieses Paragraphen mehr. Außerdem, wenn er das vom Ausland aus macht, kann man ihm kaum draufkommen oder an ihn herankommen. Also, ich halte das eigentlich für ein stumpfes Schwert, das ist aber meine persönliche Meinung. Bayern hat sich, soweit ich weiß, enthalten im ersten Durchgang im Bundesrats-Finanzausschuss, man wird sehen müssen, was im Gesetzgebungsverfahren damit passiert. Der Vorschlag fand im ersten Durchgang des Bundesrates zum Jahressteuergesetz

2008 keine Mehrheit, so dass er im weiteren Gesetzgebungsverfahren nicht mehr behandelt wurde. Also, wie gesagt, das ist eine sehr eingeschränkte Form einer Vormeldung. Hier soll die Gesetzgebung helfen, sozusagen das Hase und Igel-Spiel ein wenig abzukürzen, also den Hasen etwas schneller machen, aber ob das wirklich hilft, da habe ich meine Zweifel.

Prof. Seer

Ich meine, an dem Beispiel des Entwurfs dieses § 138a zeigt sich aus meiner Sicht ein wachsendes Problem. Man nimmt irgendetwas aus einer anderen Rechtsordnung des Auslandes als Vorbild und implementiert es bei uns jetzt, aber ohne das Gesamtsystem übernommen zu haben. Ein Beispiel dafür ist auch der Strafzuschlag, besser: ist natürlich Steuerzuschlag, nach § 162 Abs. 4 der AO bei der Verletzung von Dokumentationspflichten im Bereich der Verrechnungspreise. Das ist etwas, das passt letztlich, wie Sie richtig gesagt haben, Herr *Schmidt*, in ein Selbstveranlagungsverfahren. Er wird aber hier nur herausgenommen für einen isolierten Tatbestand in die AO und nicht mit den anderen Steuerzuschlägen abgestimmt, so dass Wertungswidersprüche auftreten. In diesem ganzen Bereich der Nebenleistungen, wir werden morgen noch einmal darauf zu sprechen kommen, bedarf es der Grundrevisi- on, welches System wollen wir nun und wie werden die einzelnen Sanktions- mittel aufeinander abgestimmt. Und deshalb meine ich, jetzt einfach einen isolierten § 138a einzuführen, um bestimmte Konstrukte, die der Gesetz- geber irgendwie als missbräuchlich erkannt hat, jetzt mit einem ganz neuartigen Instrument aufzugreifen, ohne zu überlegen, ob das denn in das Gesamt- gefüge unserer Verfahrensordnung passt. Das halte ich für wenig sinnvoll.

Votsmeier

Mein Name ist *Votsmeier*, ich bin Redakteur bei der Zeitschrift *Capital* und ich wollte jetzt hierzu noch einmal eine Anschlussfrage stellen. Es gibt ja nicht nur den § 138a AO, der im Steuergesetz 2008 möglicherweise ver- abschiedet werden soll, sondern auch den novellierten § 42 AO. Der zielt ja in die gleiche Richtung, also insbesondere ist da ja auch die umgekehrte Beweislast vorgesehen, sprich, ich muss als Steuerzahler nachweisen, dass diese Steuergestaltung nicht missbräuchlich ist. Könnte das nicht dazu füh- ren, dass es auch zu einem weiteren Vertrauensverlust kommt in dem Ver- hältnis zwischen Steuerzahler und Fiskus? Wie sieht das Podium diese Novelle des § 42 AO?

Widmann

Vielleicht ist die Frage noch etwas voreilig. Es gibt zwar den Entwurf in ver- schiedenen Fassungen, Sie haben sicherlich gesehen, dass aus dem Referen- tententwurf ja mittlerweile ein Gesetzentwurf wurde, der sich schon erheb- lich unterscheidet, und wenn ich das richtig beobachtet habe, dann wird es

dazu kommen, dass der Bundesrat zu diesem Thema eine Prüfbitte formulieren wird. Jedenfalls hat der Finanzausschuss des Bundesrates letzten Freitag so votiert. Ob der Wirtschaftsausschuss dem zustimmt, weiß man noch nicht, aber erfahrungsgemäß wird sich das Plenum sicherlich nach dem Finanzausschuss richten. Mit dieser Prüfbitte ist verbunden gewesen die Ablehnung eines anderen Antrages von vier Ländern, die gar nichts am § 42 AO ändern wollten. Ich gehe davon aus, dass diese Prüfbitte sehr ernst genommen wird von der Bundesregierung und vielleicht gibt es dann eine Lösung, die deutlich die Probleme vermeidet, die bisher diskutiert worden sind und die Sie auch angesprochen haben. Das darf ich als bloße Information zum aktuellen Stand der Gesetzgebung ohne Wertung hier einspeisen. Ich könnte mir aber vorstellen, dass es dazu z. B. von Ihnen, Herr Prof. Seer noch etwas zu sagen gibt.

Prof. Seer

Ja, also das Problem des Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten ist breit, und mit einer generellen Beweislastumkehr schießt man über das Ziel sicherlich hinaus. D. h. also, damit schützte ich genau das Kind mit dem Bade aus, das halte ich aus meiner Sicht für überschießend und ich bin mir auch nicht sicher, ob so etwas halten könnte. Aber ich habe mich ehrlich gesagt, nicht hinreichend intensiv mit der Frage auseinandergesetzt, ob das nun schon wieder verfassungsrechtliche Grenzen überschreitet, also da möchte ich jetzt im Moment nichts dazu sagen. Wenn der Tatbestand weiter zurückgeschnitten wird, dann ist die Frage, ob man wirklich zu einer Mehrerkennung kommt, als der alte § 42 AO hergab. Also für mich steht in dem alten § 42 AO der Gedanke formuliert und ob ich den wirklich besser in einer neuen Generalnorm eines § 42 AO fokussieren kann, daran habe ich größte Zweifel. Ich würde es für einen eher untauglichen Versuch halten. Gut, vielleicht bin ich zu naiv, vielleicht hat da jemand anders mehr Ideen.

Scheurle

Sie gestatten, dass ich kurz hier einhake. *Scheurle* ist mein Name, ich bin Leiter der Steuerabteilung im Bundesfinanzministerium. Der § 42 AO ist gerade ja angesprochen worden. Diese Regelung im Entwurf des Jahressteuergesetzes ist eine Reaktion der Finanzverwaltung und der Politik auf die unzureichende Anwendung des alten § 42 AO durch die Rechtsprechung. Ich bin sicher, wenn wir das Thema „Steuergestaltung“ in zwei Jahren diskutieren sollten, werden wir sehr spannende Diskussionen zu diesem Thema bekommen. Wir haben versucht, in diesen § 42 AO möglichst viel von der Rechtsprechung des BFH aufzunehmen, sind aber selbstverständlich jederzeit gerne bereit, konstruktive Anregungen in unsere Überlegungen einzubeziehen. Die Politiker im laufenden Verfahren werden das gerne auch machen. Nur zu kritisieren ist zu wenig. Wenn Sie Verbesserungsvorschläge haben, sind wir dafür jederzeit offen.

Was die Vereinfachung des Steuerrechts angeht, die vorhin verschiedentlich angesprochen wurde, möchte ich hier nur anmerken, dass die Vereinfachung des Steuerrechts höchst kompliziert ist. Es wird seit – ich weiß nicht – über 60, 70 Jahren über die Kompliziertheit des Steuerrechts geredet, alle sind sich einig, wir wollen es einfacher machen, doch wenn es dann an konkrete Vorschriften geht, dann werden plötzlich alle ganz still. Ich darf Ihnen bezeichnenderweise für das zum Teil widersprüchliche Verfahren nur zwei Beispiele nennen: Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform haben wir zu den GWGs ja diese Poollösungen geschaffen, wonach Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten zwischen 150 und 1000 Euro über 5 Jahre abgeschrieben werden, unabhängig davon, was mit diesem Wirtschaftsgut passiert. Wenn das nach zwei Jahren untergeht, wird es eben weiter abgeschrieben; das ist eine – wie ich finde – sehr gelungene und einfache Regelung.

Nach der Anhörung kam zu mir ein Finanzrichter, der sich sonst immer sehr für die Vereinfachung des Steuerrechts einsetzt, und sagte: Das geht aber nicht, sie müssen schon im Einzelfall schauen, ob das Wirtschaftsgut nicht nach zwei, drei oder vier Jahren untergegangen ist, sie müssen das berücksichtigen. Ich habe ihm gesagt, Sie sind immer für die Vereinfachung des Steuerrechts und hier wollen sie es wieder kompliziert machen. Ich halte das nicht für unzumutbar, dass man das unabhängig vom Einzelschicksal eines Wirtschaftsgutes über 5 Jahre abschreibt.

Aktuelles Beispiel: Soeben in der Pause sprachen wir über die Abgeltungssteuer ab 2009. Dort haben wir ja einen Sparer-Pauschbetrag von 801 Euro. In diesem Betrag stecken der ehemalige Sparerfreibetrag und der Werbungskostenpauschbetrag. Zusammen ergeben sie 801 Euro. Wir haben es dabei belassen, damit die Steuerpflichtigen nicht ihre Freistellungsaufträge ändern müssen. Uns war natürlich klar, dass das eine ziemlich erheiternde Zahl ist und sich jeder fragt, warum nicht Glättung auf 800 Euro? Aber wir haben in diesem Fall Rücksicht genommen auf die Steuerpflichtigen und haben gesagt, dann lassen wir uns eben kritisieren, aber muten ihnen nicht zu, ihre Freistellungsaufträge zu ändern. Mit den 801 Euro sind die Werbungskosten pauschal abgegolten, der Einzelnachweis höherer Werbungskosten ist künftig grundsätzlich nicht mehr möglich. Eben in der Pause kommt jemand auf mich zu und sagt: Na ja, aber ich habe Mandanten, die höhere Werbungskosten haben. Deshalb müsste doch ein höherer Abzug zugelassen werden. Ich habe ihm gesagt, wir haben in weit über 80 % der Fälle Werbungskosten unter 801 Euro und ich denke, dass wir hier verfassungskonform eine vereinfachende Pauschale festgelegt haben. Hier haben Sie zwei typische Beispiele für widersprüchliches Verhalten, wenn es dann tatsächlich mal um Vereinfachungen geht. Ich möchte jetzt hier nicht den Mittag bestreiten, aber lassen Sie mich doch noch zwei, drei Bemerkungen machen zum Bundesrechnungshof, zu den Anmerkungen von Herrn *Schleicher* und zur Modernisierung des Verwaltungsvollzuges.

Wir schätzen die Arbeit des Bundesrechnungshofes sehr. Wir sind nicht immer einer Meinung, es gibt Fälle, in denen ich mich schon gefragt habe, warum prüft der Bundesrechnungshof das jetzt oder warum reitet er auf diesem Thema so herum, das ist doch eher eine Bagatelle, es wäre sicherlich hilfreicher, wenn man die Kapazitäten auf wichtigere Fälle konzentrieren würde. Aber grundsätzlich hilft uns die Arbeit des Bundesrechnungshofes.

Sie sprachen die Vielzahl von BMF-Schreiben an. 4500 oder wie viel auch immer. Sie haben da leider nicht berücksichtigt, dass wir – Bund und Länder – gerade eine Vielzahl von BMF-Schreiben aufgehoben und eine Positivliste herausgegeben haben. Meines Wissens ist die Anzahl der aktuellen BMF-Schreiben inzwischen wesentlich geringer, nach meiner Erinnerung so um die Eintausend herum. In dem Zusammenhang wieder etwas zum widersprüchlichen Verhalten: Einerseits wird die Flut von BMF-Schreiben kritisiert, auf der anderen Seite, wenn wir kein BMF-Schreiben herausgeben, heißt es sofort, die Rechtsnormen sind nicht anwendbar, weil die Ausführungsbestimmungen dazu fehlen. Das wird auch bei Vorschriften gesagt, die nicht so kompliziert sind wie die eine oder andere Zinsschranke, sondern auch bei viel einfacheren Sachverhalten. Im Übrigen bin ich der festen Überzeugung, dass diese BMF-Schreiben zur Rechtssicherheit beitragen. Das finden Sie nicht in vielen Finanzverwaltungen dieser Welt, dass auch eine entsprechende Serviceleistung gegeben wird. Die Schreiben binden die Finanzverwaltung, der Steuerpflichtige kann sich darauf verlassen und dementsprechend kann er auch rechtssicher agieren. Was die Effizienzsteigerung angeht, über die Bundessteuerverwaltung möchte ich an dieser Stelle nicht reden, das ist eine Debatte, die im Rahmen der Föderalismusdebatte II zzt. im parlamentarischen Raum geführt wird. Die Bundesregierung spricht sich für eine Bundessteuerverwaltung aus, weil sie sich in Anlehnung an das bekannte Kienbaum-Gutachten davon Effizienzgewinne verspricht. Ich muss zusammen mit meinen Kolleginnen und Kollegen im Heute und Jetzt arbeiten, d. h. wir müssen schauen, was wir unter den jetzigen Bedingungen nach Föderalismus I tun können, um die Finanzverwaltung modern auszurichten und das Verfahren effizienter zu gestalten, und zwar auch im Interesse des Steuerpflichtigen. Und da finde ich, sind wir im Rahmen der derzeitigen Möglichkeiten auf einem recht guten Weg. Was die elektronischen Verfahren und Möglichkeiten angeht, ist ja eben das Wort Konsens gefallen. In diesem Projekt ist übrigens der Bund auch vertreten.

Da sind wir dabei, zusammen mit den Ländern in Gesprächen und Diskussionen zu schauen, was man verbessern kann. Ich halte es für wichtig festzuhalten, dass man alle mitnehmen muss in diesem Prozess, natürlich die Steuerpflichtigen, ihre Berater, die Politiker, aber auch die Administration. Wir können nicht irgendetwas sofort gesetzlich regeln, zum Beispiel die vorausgefüllte elektronische Steuererklärung, wenn wir noch gar nicht in der Lage sind, eine solche flächendeckend umzusetzen, weil die Verfahren in den Ländern noch zu unterschiedlich sind. In dem Zusammenhang spielt

auch das Misstrauen gegenüber dem Fiskus eine Rolle, Stichwort: Kontrollmitteilungen. Sie werden sich erinnern, wie intensiv die Debatte geführt wurde im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Kontenabruf. Eine vorausgefüllte Steuererklärung, in der wir von unserer Seite aus zum Beispiel schon die Daten eines Kreditinstitutes eintragen, die muss erst mal im politischen Raum Konsens finden, und den sehe ich jetzt hier auf die Schnelle nicht.

Was die Verpflichtung der Steuerpflichtigen angeht, eine Steuererklärung elektronisch abzugeben: Wir können nicht jeden Bürger hierzu gesetzlich verpflichten, das ist nicht möglich. Aber bei den Dingen, die Herr *Schmidt* vorhin ansprach, da werden wir uns sicherlich in diese Richtung bewegen. Die Gespräche finden ja auch schon statt. Was wir tun können, um den Anteil elektronischer Steuererklärungen zu erhöhen, das wollen wir auch tun, aber mit dem gebotenen Augenmaß und auch dann nur, wenn wir bzw. die Länder in der Lage sind, das umzusetzen.

Widmann

Vielen Dank, Herr *Scheurle*! Wir wollen ja heute Nachmittag auch noch einmal diskutieren, wenn der Vortrag zum Steuervollzug im föderalen Staat von Herrn Prof. *Schmitt* gehalten worden ist. Dann werden die Fragen sicherlich auch wieder auftauchen. Ich habe gesehen, wie einzelne Herren des Bundesfinanzhofs gezuckt haben, als Sie von der unzureichenden Anwendung des § 42 AO gesprochen haben, so dass ich mir vorstellen könnte, dass dazu jetzt auch etwas gesagt wird.

Piltz

Ich heiße *Piltz*, bin Rechtsanwalt in Bonn. Eine Frage an Herrn *Seer* und Herrn *Schmidt*. Das jetzige Erhebungs- und Vollzugssystem ist ja im Prinzip repressiv. Man bekommt den Befehl, eine Steuererklärung abzugeben und zu zahlen. Wenn man es nicht richtig macht, gibt es eine Sanktion. Diese Mechanismen entstammen wesentlich der Zeit, in der das System entstanden ist. Wäre es nicht bedenkenswert, dieses System durch ein Belohnungssystem zu ergänzen, wobei die Betonung auf „ergänzen“ liegt. Als Beispiel: Wer seine Steuererklärung schneller abgibt als innerhalb der gesetzten Frist (natürlich eine richtige Steuererklärung), bekommt hierfür irgendeine Art von Belohnung. Als Grundsatz könnte diese sich z. B. in einer Prämie oder einem Zinsvorteil niederschlagen. Weil es sich hier um eine ausbalancierte Lösung handelt, glaube ich, dass sie die Akzeptanz des Steuervollzugs wesentlich erhöhen würde.

Widmann

Ob die Befolgung des Rechts ganz allgemein schon prämierungsbedürftig ist, möchte ich zunächst einmal bezweifeln. Wenn Sie das auf den Straßen-

verkehr übertragen z. B. bei der Einhaltung von Geschwindigkeitsbegrenzungen oder Parkverboten, könnte das fiskalisch erhebliche Dimensionen bekommen.

Prof. Seer

Herr *Piltz*, der Belohnungsgedanke ist m. E. in dem neomodischen, anglistischen Compliance-Begriff enthalten. Der Vertrauensvorschuss ist eine Art Belohnung und wenn das in dem Risikomanagement entsprechend wieder eingespeist wird, dann ist die repressive Seite sehr weit zurückgefahren, denn letztlich sind wir dann in dem Bereich der Selbstregulierung. Also, man reguliert praktisch seinen Steuererklärungsvorgang selbst, man wird auch nicht weiter behelligt, weil man sich in der Vergangenheit als entsprechend zuverlässig erwiesen hat. Darüber hinaus jetzt eine Prämie betragsmäßig auszuloben, das würde ich in der Tat für fragwürdig halten. Da hat eben Herr *Widmann* etwas dazu gesagt. Also, das Einhalten des Rechts jetzt noch mit einem Geldbetrag zu belohnen, erscheint mir im ersten Moment – man müsste noch einmal darüber intensiver nachdenken – wenig angebracht. Auch erscheint ein Signal merkwürdig, dass etwas, was eine Selbstverständlichkeit sein sollte, durch einen Geldbetrag prämiert. Was ich aber für sinnvoll und ich meine sogar für geboten halte, ist, dass die Finanzverwaltung es den Steuerpflichtigen, sowohl den Steuerschuldnern als auch den Steuerentrichtungspflichtigen, möglichst einfach macht, mitzuwirken. Dazu gehört m. E. auch, dass man das Equipment z. B. bei einer verpflichtenden elektronischen Mitwirkung auch zur Verfügung stellt. Und da fand ich also das, was ich von den Herrschaften aus der Finanzverwaltung bisher hier an Beiträgen gehört habe, doch sehr zögerlich. Ich kann das verstehen, aber ich meine, etwas mehr Mut, natürlich ist das nicht auf ihre Person bezogen, hier zu sagen, also wenn wir den Schritt in die elektronische Verwaltung haben wollen, dann sollten wir einen entsprechenden Bonus geben. Diesen würde ich auch nicht mit 20 Euro ansetzen. Vielmehr könnte ich mir da schon einen größeren Betrag vorstellen, z. B. wenn jemand in der Tat sein Computersystem darauf einrichtet, eine entsprechende Aufwendung tätigt, dann sollte er auch einen entsprechenden Abzugsposten erhalten.

Widmann

Ich darf noch anfügen: Wir haben in Rheinland-Pfalz einmal ausgerechnet, was wir sparen durch elektronische Einkommensteuerklärungen im Rahmen von ELSTER. Das sind, Sie werden es vielleicht nicht glauben, nur etwa ein Euro pro Fall. D. h. also, der zunächst nahe liegende Gedanke, die Finanzverwaltung gibt einen Teil dessen, was sie durch ein arbeitsleichteres Verhalten des Steuerpflichtigen spart, zurück, lässt keinen großen Spielraum. Das muss man zur fiskalischen Dimension dieser Überlegungen, denen ich sehr anhängig, ich will das ganz offen bekennen, als Faktum kennen. Bei der Stiftung Marktwirtschaft haben wir dazu auch klare Beschlüsse gefasst. Die

Ersparnis ist jedenfalls bei der bisherigen Organisationsform nicht allzu groß. Da müsste also schon ein politischer Wille dahinter stecken, der Geld in die Hand nimmt, um das ganz salopp zu sagen.

Schmidt

Also ganz kurz, mit dem Thema Bonus tun wir uns natürlich ein wenig schwer. Die 20 Euro waren übrigens aus Frankreich ein Beispiel, das ist keine von mir gegriffene Zahl, und schon das ist an Gleichbehandlungserwägungen an höherer Stelle bei uns in Bayern gescheitert als wir das vorschlagen wollten. Es ist natürlich so, dass wir z. B. was die Abgabefristen anlangt, furchtbar lax waren in der Vergangenheit, das war eigentlich schon ein sehr großer Vorschuss oder Bonus. Wenn wir es jetzt zurücknehmen, wird das immer als Repression gesehen; wenn man aber einmal in die anderen Staaten schaut, die sind da natürlich viel, viel strikter. Wenn man da großzügiger ist z. B. wenn jemand die Erklärung elektronisch übermittelt, das ist glaube ich in Frankreich so, darf er sich etwas länger Zeit lassen, als wenn er es per Papier macht, das ist dann wieder ein Bonus, aber ausgehend von einer ursprünglich wesentlich strikteren Handhabung, das muss man auch sehen.

Schmitz von Hülst

Mein Name ist *Schmitz van Hülst* von der Oberfinanzdirektion Rheinland. Ich möchte ganz gerne den Vortrag von Ihnen, Herr *Schmidt*, ein bisschen aus der Praxis ergänzen, um einfach mal deutlich zu machen, welche Schwierigkeiten die Verwaltung mit Risikomanagement hat.

Erstens, wir haben ein – wie ich finde – hervorragend funktionierendes Risikomanagementsystem im Arbeitnehmerbereich. Entwickelt u. a. in Bayern, in Nordrhein-Westfalen, ein einheitliches System bundesweit; ELSTER wird in Konsens eingespeist, wird dort funktionieren, funktioniert heute schon in Bayern und Nordrhein-Westfalen – grundsätzlich hervorragend. Wir finden die richtigen Fälle, haben die Prüfer des Rechnungshofes uns bestätigt. Allerdings gelingt es uns nicht, die Anzahl derjenigen Fälle, die man nicht prüfen muss, auf einen bestimmten Prozentsatz anzuheben. So wünschenswert wären etwa 50 %, so dass wir uns nur jeden zweiten Fall intensiv angucken müssten. Wir liegen derzeit je nach Struktur des Amtes bei 30 bis max. 50 % und dann kommen so Dinge wie 30 Millionen Rentenbezugsmitteilungen. Herr *Schewrle*, dass ist dann vielleicht eine Steuervereinfachung! Oder es kommen so lapidare Dinge wie die Nichtabzugsfähigkeit der Steuerberatungskosten. Keiner will es gewesen sein, keiner hält diese Vorschrift für sinnvoll, aber keiner hat die Traute, die Regelung ganz schnell wieder abzuschaffen. Sie bereitet unnötig Arbeit und erhöht den Prozentsatz der Fälle, die wir uns angucken müssen. Soweit zum Arbeitnehmerbereich, wir brauchen aber auch noch den Gesetzgeber – nicht für die ganz große Reform, aber für punktuelle Änderungen, die es uns erleichtern,

mehr Fälle durchzuwinken, nicht Durchwinken im negativen Sinn, Fälle von denen der Rechner sagt, da ist nichts drin.

Zweiter Punkt sind die gewerblichen Einkünfte. Da ist es ganz kritisch, wir haben dort schlicht zu wenig Daten. Herr Prof. *Seer* hat es angesprochen: Wir haben Risikoklassen – angedacht, auch bundesweit – um die 5 Klassen. Nur, wie bestücken wir die Fälle? Das machen wir nach Altväter Sitte, im Grunde genommen nach dem Gefühl des Bearbeiters, in intensiv zu bearbeitende Fällen, punktuell intensiv zu bearbeitende Fälle und solche Fälle, die man sich nicht angucken möchte. Was fehlt, sind aber aktuelle Daten aus einer Bilanz. Und alles das ist für meine Begriffe Flickschusterei. Wir kommen dort nicht vernünftig weiter, Herr *Scheurle*, wenn wir nicht verkennziferte Bilanzen und im zweiten Schritt selbstverständlich auch elektronisch übermittelte Bilanzen bekommen. Man muss nicht meinen, dass wir mit dem Risikomanagementsystem ansonsten wirklich weiterkommen.

Schmidt

Ich meine, beim Arbeitnehmersystem, das haben Sie selbst gesagt, liegt es eigentlich am Gesetzgeber, das sind die Inputs von außen, die uns dann zwingen, Fälle anzuschauen, die wir nicht anschauen wollten. Sie haben die Steuerberatungskosten genannt, die sehe ich auch als Ärgernis, und § 35a EStG, die Handwerkerrechnungen, ein ganz großes Problem. Und natürlich können wir im Bereich der Unternehmen ohne verkennziferte und elektronische Bilanz und GuV nichts anfangen mit Risikomanagement, da sind wir uns vollkommen einig.

Dr. Mellingshof

Ich möchte eine Frage zum Verhältnis von Technik und Recht stellen und knüpfe dabei an den schönen Begriff „Verkennziffert“ an. Von dem Steuerpflichtigen wird gefordert, dass er seine Steuererklärung elektronisch abgibt, damit die Daten präzise erfasst werden können. Damit sind aber die Rechtsprobleme nicht gelöst. Ich möchte in diesem Zusammenhang auf drei Punkte hinweisen, die zu erheblichen Schwierigkeiten führen. Allein die präzise Berechnung mit einem Computerprogramm hilft nicht weiter. Der frühere § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes war eine Vorschrift, die natürlich mathematisch erfasst werden konnte. Es gab, glaube ich, elf verschiedene Berechnungsmethoden mit unterschiedlichen Ergebnissen. Dann stellt sich doch die Frage, wer die Definitionsmacht über die „Verkennzifferung“ hat. Das betrifft ein grundlegendes Problem im Verhältnis zwischen Recht und Technik. Mein zweites Beispiel betrifft die Frage, wie Recht für den Steuerpflichtigen im Rahmen der Datenverarbeitung nachvollziehbar gestaltet werden kann. Der Abzug privater Vorsorgeaufwendungen ist für den einfachen Steuerpflichtigen heute in den Grundlagen seiner Berechnung kaum noch nachvollziehbar, auch wenn dies im Steuerbescheid ausgewiesen wird.

Ein weiteres Beispiel betrifft die Angabe zu den Kapitaleinkünften, die wir von Bankinstituten erhalten. Auch hier ist der Steuerpflichtige darauf angewiesen, dasjenige zu glauben, was ihm die Bank auf einem Formular übermittelt. Ob das Recht richtig angewendet worden ist, kann er nicht nachprüfen. Daher stellt sich doch die Frage, ob eine elektronische Steuererklärung nicht voraussetzt, dass das Recht so ausgestaltet ist, dass es nicht nur elektronisch erfasst, sondern auch vom Bürger nachvollzogen werden kann. Möglichen Effizienzgewinnen stehen dann doch erhebliche rechtliche, wenn nicht sogar verfassungsrechtliche Risiken gegenüber.

Prof. Seer

Ja, Herr *Mellinghoff*, ich sehe das auch so, wenn die Elektronik dazu führt, dass niemand weiß, was elektronisch eingespeist wird, dann ist das in der Tat keine Steuerung des Rechts mehr, d. h., das muss miteinander verlinkt werden. In der Tat, ich habe das aus Zeitgründen nun nicht lange ausführen können, aber die Grundbedingung ist: die Norm muss vollziehbar sein. Und wenn Vorschriften produziert werden, die in einem Massenvollzug nicht vollziehbar sind, dann liegt ein Grundmangel vor, deshalb kann man den Gesetzgeber aus der Verantwortung nicht entlassen. Das Verfahren ist eben nicht ein reines Technikerrecht, sondern es ist verlinkt mit der Norm und das muss hergestellt und auch eben gesetzlich fundiert werden. Da stimme ich Ihnen vollständig zu.

Schmidt

Noch ein Satz zur Ergänzung. Diese Umsetzung von Recht in Technik ist eine ganz schwierige Sache; auf der Ebene der Verwaltung befassen sich sog. Prüfgruppen damit, das ist gar nicht so einfach, das abzubilden jeweils. Das liegt natürlich, wie Herr *Seer* schon sagte, an der Norm, und wenn die Norm so komplex ist, dass sie sich nicht mehr vernünftig in Technik abbilden lässt, dann ist die Norm wahrscheinlich nicht in Ordnung. Denn die Technik ist logisch und Technik arbeitet nach den Gesetzen der Logik, was sich in EDV-Technik nicht abbilden lässt ist wahrscheinlich auch unlogisch. Von daher gesehen gibt es immer Fälle, wo die Prüfgruppen das auch zurückreichen an die Steuerrechtler und sagen, ihr müsst euch das noch mal anschauen, wir kommen mit der Umsetzung nicht klar.

Prof. Pezzer

In der Arbeitsbeziehung zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen, die ja durch das Risikomanagement auf eine neue Grundlage gestellt werden soll, gibt es noch die dritte Gewalt als Mitspieler. Die Finanzgerichtsbarkeit wird gelegentlich von Angehörigen der steuerberatenden Berufen als Hausgerichtsbarkeit der Finanzverwaltung gescholten. Aber wie wir eben gehört haben, gibt es auch aus der Sicht der Finanzverwaltung manchmal unzurei-

chende Rechtsanwendung des Bundesfinanzhofs, und es gibt sogar Steuerpolitiker, die meinen, der Bundesfinanzhof sei ein finanzpolitisches Risiko. Wie gehen wir im Risikomanagement mit diesem Risiko um? Sie wollen doch vom obrigkeitstaatlichen Ansatz weg und den Steuerpflichtigen stattdessen mitnehmen, indem Sie ihm einen Vertrauensvorschuss einräumen und ihm elektronisch eine vorausgefüllte Steuererklärung an die Hand geben, die er per Mausklick beantworten kann. Gehört es da nicht zum fairen Umgang, in der vorgefertigten Steuererklärung zwar die Verwaltungsauffassung zugrunde zu legen, aber gleichzeitig darauf hinzuweisen, dass es abweichende Rechtsprechung gibt, die die Verwaltung nicht anwenden will? M. E. gehört es zu einem fairen Besteuerungsverfahren, die Existenz solcher Rechtsprechung gegenüber dem Steuerpflichtigen aufzudecken.

Widmann

Ich wollte spontan antworten, als Sie gefragt haben, wie geht die Finanzverwaltung vielleicht mit dem BFH um: Bisher ja mitunter relativ grobschlächtig durch Nichtanwendungserlasse. Das ist bekannt. Wenn ich Sie richtig verstanden habe, würden Sie dann sagen, dass man bei der vorausgefüllten Steuererklärung auch gleich mitteilen soll, wo man von einer gefestigten Rechtsprechung des BFH, falls es die gibt, abweicht und die Konsequenz wäre, dass der Steuerpflichtige dann ankreuzen darf, ob er damit einverstanden ist oder nicht. D. h. er würde also mit der Erklärung schon sein Rechtsmittel einreichen. Also ich möchte das jetzt nicht lächerlich machen, aber man muss sich einmal praktisch vorstellen wie das gehen soll. Dass die Verwaltung dem Steuerbürger mitteilt, dass sie nach eigener Kenntnis gegen die Rechtsprechung des BFH verstößt und damit auch vielleicht einen rechtswidrigen Verwaltungsakt erlässt, das erscheint mir nicht so ganz selbstverständlich.

Prof. Seer

Ich will es gar wirklich nicht ins Lächerliche ziehen, aber wenn die Finanzverwaltung – ich bin jetzt wirklich eher auf der langen Zeitschiene – in einem Selbstveranlagungsverfahren – von dem Steuerpflichtigen etwas fordern, was die Amerikaner Disclosure-Statement nennen, dann kann das ja nicht einseitig sein. Umgekehrt muss die Finanzbehörde auch sagen, wo sie abweicht von einer richterlichen Rechtsprechung, um den Steuerpflichtigen dann umgekehrt darauf hinzuweisen, wo er einen Rechtsschutz suchen kann. Also, das halte ich sogar für konsequent.

Dr. Anzinger

Die Aufforderung von Herrn *Scheurle*, konstruktive Vorschläge zur Formulierung von § 42 AO einzubringen, verleitet zu spontanen Anmerkungen. § 42 AO ist ja eigentlich eine Anleitung, wie die materiellen Normen des

Steuerrechts ausgelegt werden sollen. In der Vorschrift schwingt der Wunsch des Gesetzgebers mit, Gesetze möglichst nach seinem historischen Willen auszulegen. Will sich der Gesetzgeber diesen Wunsch erfüllen, müsste er § 42 AO konsequenterweise so formulieren und anordnen, dass Gesetze vorrangig nach dem historischen Willen des Gesetzgebers auszulegen sind. Der mit einer so transparenten Formulierung verbundene Konflikt mit dem Rechtsstaatsprinzip wird schnell deutlich. Denn niemand außer dem Gesetzeswortlaut vermag den objektiven Willen des Gesetzgebers zu vermitteln. Genau hier liegt wohl das Problem des § 42 AO. Denkbar wäre aber vielleicht eine Anknüpfung an die übergeordneten Prinzipien des Steuerrechts und deren Formulierung als Auslegungsmaßstab.

Eigentlich wollte ich aber zum Referat von Herrn Prof. *Seer* zwei Fragen zum Beweismaß und zur Selbstveranlagung stellen. Sie haben ja mit guten Gründen angeführt, dass sich das Regelbeweismaß der vollen Überzeugung in der Massenverwaltung nicht durchsetzen lässt. Was bedeutet das für das Finanzgerichtsverfahren? Wenn man im Besteuerungsverfahren von einem niedrigeren Beweismaß ausgeht, muss dieses dann auch im Finanzgerichtsverfahren gelten? Ist wirklich eine generelle Beweismaßabsenkung geboten oder sollte man sich vielleicht doch auf normspezifische Beweismaßabsenkungen beschränken?

Die zweite Frage betrifft das Konzept der Selbstveranlagung. Der Vorschlag hat natürlich viel Charme: ich gebe die Erklärung ab, lege einen Scheck bei, das Ganze ist für mich erledigt. Als Steuerpflichtiger beunruhigt mich aber ein wenig der generelle Vorbehalt der Nachprüfung, den Sie mit Ihrem Vorschlag verbinden. Im bestehenden System erhalte ich in der Regel einen Monat nach Zugang des Steuerbescheids durch das Eintreten der Bestandskraft ein gewisses Maß an Rechtssicherheit. Der Steuerpflichtige kann im Grundsatz davon ausgehen, dass das Finanzamt seine Angaben dauerhaft anerkennt. Der Vorbehalt der Nachprüfung führt demgegenüber zu einem Verlust an Rechtssicherheit. Ist dieser Nachteil im Interesse einer Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens zwingend in Kauf zu nehmen?

Prof. Seer

Zwei durchaus berechtigte Fragen. Die erste Frage richtet sich auf die Fragestellung Beweislast in Steuerverfahren im Verhältnis Beweislast – Beweismaß im finanzgerichtlichen Verfahren. Ich glaube, wir müssen beide Ebenen mittlerweile voneinander trennen. Wir müssen sagen bei der Fragestellung, ob etwas aufgegriffen wird, ob eine Steuererklärung in den Einzelheiten geprüft wird, da gilt kein hohes Beweismaß i.S. einer 100 %-Doktrin. Aber wenn ein Streit besteht, d. h. wenn etwas geprüft worden ist, dann muss dieser Punkt auch zur Überzeugung nachher festgestellt werden und dieses eben auch im finanzgerichtlichen Verfahren. Es besteht also eine Art von Vorfilter, wenn man so will. Im Vorfilterstadium, bei der Entscheidung, ob

ein Fall mit welchem Sachverhalten aufgegriffen wird, gilt zunächst kein Überzeugungsmaßstab. Ich glaube, das müssen wir unterscheiden.

Hinsichtlich der Bestandskraft: Ich meine, es muss der Finanzverwaltung ja möglich sein, die im Wege einer Steueranmeldung erklärten Besteuerungsgrundlagen zu prüfen, z. B. anhand eines Risikomanagement-Systems, mit dem wir uns jetzt beschäftigt haben. Und da wäre es mir ganz ehrlich gesagt zu wenig, nur mit dem derzeitigen Korrektursystem der §§ 172 ff. AO arbeiten zu können. Hier braucht wohl die Finanzverwaltung den Vorbehalt der Nachprüfung, so wie wir das sonst bei Steueranmeldungen auch haben in § 168 i. V. m. § 164 AO. Es muss allerdings aus meiner Sicht der Zeitraum deutlich verkürzt werden. Ich habe als Beispiel zwei Jahre gegeben. Diesen könnte man vielleicht noch weiter verkürzen. Aber in diesem Zeitraum muss die Finanzverwaltung die Möglichkeit haben, ihr Risikomanagement auch auszuüben. Und ich glaube, dass es schlecht wäre, wenn wir dann, ich sag mal ein sekundäres Streitfeld eröffnen würden: Ist die Bestandskraft nun aufgrund von nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen durchlöchert worden. Wenn man nun sagt, jede Tatsache, die in dem Risikomanagement aufgegriffen wird, ist nachträglich bekannt geworden. Ja gut, dann nützt aber diese Bestandskraft auch nichts und insoweit würde ich es für konsequent ansehen, innerhalb eines kurzen Zeitraums auch den Vorbehalt der Nachprüfung entsprechend dem Typus des Steueranmeldungsverfahrens wirken zu lassen.

Gödden

Ich komme aus der Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen. Herr Prof. *Seer*, Sie haben vorhin erfreulicherweise selbst gesagt, dass aus den Steuererklärungen ja nicht mehr alles so ersichtlich ist für die Finanzbeamten. Und wenn wir jetzt ins Risikomanagement gehen, dann stellt sich dort tatsächlich eine Frage, wenn wir das gar nicht erkennen können oder evtl. der Steuerpflichtige mit ein, zwei Worten oder mit einem Satz einen Sachverhalt andeutet, der eventuell steuererheblich sein könnte, dem aber durch das Risikomanagement nicht voll nachgegangen wird. Zur Zeit haben wir dann ein Problem mit der derzeitigen Rechtsprechung der Finanzgerichte zum § 173 AO, die da sagt, wenn ihr etwas Auffälliges gehabt habt und wenn ihr sorgfältig gearbeitet hättet und wärt praktisch auch diesem einen Satz oder diesem Hinweis nachgegangen und hättet den Sachverhalt sorgfältig aufgeklärt, dann wäre er nicht neu gewesen. Teilen Sie dann meine Auffassung, wenn man das Risikomanagement anerkennt, dass dann auch im Rahmen der Rechtsprechung zum § 173 AO diesem Umstand Rechnung getragen werden muss und man bei der Auslegung dieser Vorschrift etwas großzügiger verfahren muss, damit dann, wenn bei Herrn *Widmann* etwas in der „Black Box“ verschwindet oder wie Herr *Schmidt* es ja auch gesagt hat, wenn wir unsere Mitarbeiter mitnehmen wollen bei dem Risikomanagement, dass

dann auch gewährleistet sein muss, dass wir nicht tatsächlich jedem noch so kleinen Hinweis in der Steuererklärung nachgehen müssen.

Prof. Seer

Herr *Gödden*, Sie sprechen ja die Auslegung des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO mit der Übernahme der alten Treu- und Glauben-Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs in der Judikatur des Bundesfinanzhofs an, wenn ich es richtig verstanden habe. Ja, ich meine, der Treu- und Glauben-Grundsatz muss auch aktuell bleiben, d. h. es muss dann der jeweilige Sorgfaltsmaßstab, der in diesem Verfahren gepflegt werden kann, angelegt werden. Also, das ist ja zurzeit die Einschränkung, die im Wortlaut des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht enthalten ist, dass also auch eine entsprechende sorgfältige Sachverhaltsaufklärung mit einer Negativbeschreibung betrieben werden muss, dass die Finanzverwaltung nicht das übersehen darf, was sich ihr hätte aufdrängen müssen. Im Grunde handelt es sich um eine spiegelbildliche Auslegung des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zum groben Verschulden, was im § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO als Einschränkung für die Berücksichtigung von steuergünstigen Tatsachen für den Steuerpflichtigen formuliert ist. Und das muss m. E. auf die spezifische Verfahrenssituation auch angepasst werden, so dass ich dann nicht mit einer 100 %-Doktrin an die Auslegung dieser Einschränkung gehen dürfte. Zumal, es ist eh Richterrecht, da müsste man jetzt die BFH-Richter hier unter uns fragen, wie sie es sehen, ob sie meine Vorstellung teilen, aber so würde ich es fortentwickeln.

Steuervollzug im föderalen Staat¹

Prof. Dr. *Michael Schmitt*

Ministerialdirigent, Finanzministerium Baden-Württemberg, Stuttgart

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinleitungII. Art. 108 GG als „Magna Charta“ der FinanzverwaltungIII. Organisations- und Personalhoheit der Länder für den SteuervollzugIV. Aufsichtsmöglichkeiten des BundesV. Inhalt des Weisungsrechtes des BundesVI. Einzelweisungen des BundesVII. Allgemeine Verwaltungsvorschriften – Art. 108 Abs. 7 GGVIII. Bund-Länder-Vereinbarung von 1970<ul style="list-style-type: none">1. Einführung2. Rechtliche Qualifikation der Bund-Länder-Vereinbarung von 19703. Wortlaut der Bund-Länder-Vereinbarung von 19704. Verfahren nach der Vereinbarung von 1970 | <ul style="list-style-type: none">5. Bedeutung der Beschlüsse aufgrund der Bund-Länder-Vereinbarung6. Rechtsnatur der Beschlüsse, die aufgrund der Vereinbarung ergehen<ul style="list-style-type: none">a) BMF-Schreibenb) Ergänzende Verwaltungsanweisungen der Oberfinanzdirektionen7. Bewährung der Bund-Länder-Vereinbarung in der PraxisIX. Erweiterung der Befugnisse des Bundes durch die Föderalismusreform IX. Kienbaumstudie und Gutachten des Präsidenten des BRHXI. Plädoyer für einen föderalen Steuervollzug |
|---|---|

I. Einleitung

Die Klagen über die vielschichtige Finanzverfassung eines Bundesstaates haben eine lange Geschichte. Während Bismarck im Reich den „Kostgänger“ der Bundesstaaten sah,² zentralisierte *Matthias Erzberger* zu Beginn der Weimarer Republik die Steuererhebung und -verwaltung beim Reich. Berlin sponserte die Länder und Gemeinden nur noch über den Finanzausgleich als sogenannte „Reichspensionäre“. Wahrscheinlich hat diese Konstruktion der Weimarer Finanzverfassung mit zum Ende der Weimarer Republik beigetragen, da die Länder auf den Status reiner Kostgänger des Reiches

1 Herzlich bedanken möchte ich mich an dieser Stelle bei Herrn Kollegen Ministerialrat *Bernd Burchert*, Referatsleiter in der Steuerabteilung des Finanzministeriums Baden-Württemberg, ohne dessen intensive Unterstützung und weiterführende Ratschläge dieser Beitrag nicht hätte entstehen können.

2 *Müller/Zeitler*, Zuständigkeiten bei der Verwaltung der Finanzen durch den Bund und die Länder, DStZ/A, 1975, 467.

reduziert waren.³ Bei Erlass des Grundgesetzes haben die Alliierten⁴ bzw. die „Väter des Grundgesetzes“ daher mit guten Gründen von der Etablierung einer zentralen Bundessteuerverwaltung abgesehen. Die Verfassungswirklichkeit der Bundesrepublik weist die Züge eines „unitarischen Bundesstaats“ auf. Zwar hat man sich schon mit der grundlegenden Finanzreform von 1969 wieder mehr einem zentralistischen System angenähert, die Mitwirkungsrechte der Länder blieben aber erhalten. Nach der Finanzreform von 1969 sind die Länder heute über den Bundesrat an der Steuergesetzgebung beteiligt und die Steuerverwaltungshoheit steht nach Art. 108 GG grundsätzlich den Ländern zu.

Seit einigen Jahren gibt es nun aber wieder massive „Berliner Machtgelüste“, welche das sorgsam austarierte Gleichgewicht der Finanzverfassung einseitig zu Gunsten des Bundes verändern wollen. Maximalziel des Bundes im Rahmen der anstehenden Föderalismusreform II ist nach wie vor die Einführung einer zentralen Bundessteuerverwaltung, die bereits der vormalige Bundesfinanzminister gefordert hatte.⁵ Der Bund begründet dies u. a. unter Verweis auf Empfehlungen des Präsidenten des Bundesrechnungshofes⁶ und ein von ihm in Auftrag gegebenes Gutachten der Firma Kienbaum.⁷

Ende des Jahres 2006 gelangte der Präsident des Bundesrechnungshofes (BRH) in seiner Rolle als „Bundesbeauftragter für die Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung“ in einer Studie zu „Problemen beim Vollzug der Steuergesetze“ zu dem Ergebnis, dass „der gesetzmäßige und gleichmäßige Vollzug der Steuergesetze nicht mehr gewährleistet sei.“⁸ In der Süddeutschen Zeitung vom 3. März 2007 fanden sich unter der Überschrift „Alle Steuermacht dem Bund“ folgende Ausführungen: „Die vom Bundesfinanzministerium geforderte Übertragung der Steuerverwaltung von den Ländern auf den Bund könnte nach einer Untersuchung der Beratungsgesellschaft Kienbaum Mehreinnahmen von bis zu 11,5 Mrd. Euro pro Jahr in die öffentlichen Kas-

3 *Ritschl*, Weimar darf nicht Vorbild sein, Tagesspiegel v. 3.5.2006.

4 *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108, Rz. 19 ff. (Nov. 1999).

5 *Ehlscheid*, Wege zu einer effizienten Finanzverwaltung, in Orientierungen zur Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik 103 (2005), S. 40, 42 ff.

6 *Engels*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Empfehlungen des Präsidenten des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung zur Verbesserung des Vollzuges der Steuergesetze in Deutschland, 2006.

7 Vgl. Kienbaumstudie (im Auftrag des BMF) v. 28.12.2006 „Quantifizierung der im Falle einer Bundessteuerverwaltung bzw. einer verbesserten Kooperation, Koordination und Organisation der Länderverwaltungen zu erwartenden Effizienzgewinne“ (abrufbar unter: www.bundesfinanzministerium.de).

8 *Engels*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Empfehlungen des Präsidenten des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung zur Verbesserung des Vollzuges der Steuergesetze in Deutschland, 2006, S. 14.

sen spülen. Der in Deutschland betriebene Steuerföderalismus sei ineffizient und teuer.“⁹

Bei der öffentlichen Debatte drängt sich teilweise der Eindruck auf, es gehe nur noch um die Frage, wie angebliche oder tatsächliche Effizienzgewinne durch eine grundlegende Veränderung der insgesamt bewährten verfassungsrechtlichen Strukturen der Steuerverwaltung realisiert werden könnten. Die grundlegenden Fragen der verfassungsrechtlichen Machtbalance zwischen Bund und Ländern sowie die Eigenstaatlichkeit der Länder, die durch die Einführung einer Bundessteuerverwaltung erheblich geschwächt würde, scheinen demgegenüber ohne Berücksichtigung der historischen Erfahrungen völlig in den Hintergrund zu treten. Einige Vertreter des Bundes würden wohl am liebsten wieder das System der Reichsüberweisungssteuer der Weimarer Republik einführen: „Die Steuern werden von der Zentralexecutive festgesetzt und eingesammelt sowie nach Schlüsseln auf die Länder aufgeteilt.“¹⁰

Um nicht falsch verstanden zu werden, selbstverständlich hat der Bund ebenso wie die Länder, was manchmal unter Hinweis auf den Länderfinanzausgleich zu Unrecht in Frage gestellt wird, das größte Interesse an einer gleichmäßigen und effizienten Steuererhebung sowie an einer Ausschöpfung der Steuerquellen. Schließlich erheben und verwalten die Länder, soweit es um die sogenannten Gemeinschaftssteuern geht, auch die Steuern des Bundes. Ferner darf nicht außer Acht gelassen werden, dass jedes Land auch die Steuern aller übrigen Länder verwaltet.

Die Zentralisierungsbestrebungen des Bundes, welche das verfassungsrechtliche Gleichgewicht zwischen Bund und Ländern gefährden würden, bedürfen aber einer objektiven Begründung und des eindeutigen Nachweises, dass die Schaffung einer zentralen Bundessteuerverwaltung der föderalen Struktur der Finanzverwaltung nicht nur ebenbürtig, sondern erheblich überlegen ist. Diesen Nachweis hat der Bund meines Erachtens bisher aber weder durch die Vorlage des Kienbaumgutachtens¹¹ noch durch das Gutachten des Präsidenten des Bundesrechnungshofes erbracht.¹²

9 Vgl. Süddeutsche Zeitung, „Alle Steuermacht dem Bund – Gutachten verspricht 11,5 Milliarden Euro Einnahmen.“

10 *Ritschl*, Weimar darf nicht Vorbild sein, Tagesspiegel v. 3.5.2006.

11 Vgl. *Drüen*, Konzernbetriebsprüfung im föderalen Steuerstaat, *StuW* 2007, S. 112, 119 (Fn. 108) „Ausgangspunkt der aktuellen Diskussion zwischen Bund und Ländern ist die Forschungsarbeit der Kienbaum Management GmbH, Quantifizierung der im Falle einer Bundessteuerverwaltung bzw. einer verbesserten Kooperation, Koordination und Organisation der Länderverwaltungen zu erwartenden Effizienzgewinne, 2006, Wenngleich Synergieeffekte greifbar seien und z. T. auch von den Ländern nicht bestritten werden, beruht ihr Ausmaß naturgemäß auf Schätzungen, über deren Prämissen und Berechnungsdetails freilich Dissens besteht.“ (*Drüen* war einer der Mitautoren der Kienbaumstudie).

12 Vgl. in diesem Sinn die Äußerungen einiger Landesfinanzminister: „Nach Ansicht des Schleswig-Holsteinischen Finanzministers habe weder der BRH noch Bundes-

II. Art. 108 GG als „Magna Charta“ der Finanzverwaltung

Die föderale Grundentscheidung ist die gespaltene Zuweisung von Ertrags- und Verwaltungshoheit in der Finanzverfassung. Die unterschiedliche verfassungsrechtliche Zuordnung der Ertrags- und Steuerverwaltungshoheit ist von einer Ausgewogenheit des föderalen Systems geleitet.

Die Verteilung des Steueraufkommens ist in Art. 106 GG geregelt. Der Ertrag der Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer (sogenannte Gemeinschaftsteuern), die vom Aufkommen die größte Bedeutung haben, steht nach Art. 106 Abs. 3 GG Bund und Ländern gemeinsam zu. Der Ertrag der Finanzmonopole und das Aufkommen für Zölle, die Einfuhrumsatz-, Versicherungssteuer, Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften stehen nach Art. 106 Abs. 1 GG dem Bund zu. Die Ertragskompetenz für die Erbschaft- und Kraftfahrzeugsteuer sowie die Abgabe von Spielbanken steht nach Art. 106 Abs. 2 GG den Ländern zu, während das Aufkommen der Grund- und der Gewerbesteuer nach Art. 106 Abs. 6 GG den Gemeinden zugewiesen wird.

Art. 108 GG normiert die Steuerverwaltungshoheit und verteilt sie auf Bund und Länder.¹³ Der Schwerpunkt des Art. 108 GG in der Fassung, den er durch die Finanzreform 1969 erhalten hat, liegt auf Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG, wonach die Landesfinanzbehörden die Steuern verwalten, wenn nicht eine der in Art. 108 Abs. 1 GG ausdrücklich genannten Ausnahmen vorliegt. Die Verwaltung der in Art. 108 Abs. 1 GG aufgezählten Steuern durch die Bundesfinanzbehörden hat ihren Grund teils in der besonderen Sachnähe der Bundesfinanzverwaltung hierfür (für Zölle, Einfuhrumsatzsteuer, Abgaben im Rahmen der EU), teils sind sie herkommensmäßig bedingt (Finanzmonopole; bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuern, betreffen den historisch begründeten Wildwuchs der Spezialakzisen von der Essigsäure bis zur Zuckersteuer). Von den Landesfinanzbehörden werden nach Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG die Erbschaft-, Kraftfahrzeug-, Grund-, Grunderwerb- und Gewerbesteuer sowie die Spielbankabgabe verwaltet. Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG trägt Artikel 30 GG Rechnung, wonach die Erfüllung staatlicher Aufgaben grundsätzlich Sache der Länder ist.

Die Gemeinschaftsteuern (Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer) werden nach Art. 108 Abs. 3 Satz 1 GG von den Ländern im Auftrag des

finanzminister Steinbrück bisher aufzeigen können, warum eine Bundessteuerverwaltung effizienter als die Finanzverwaltung der Länder ist. Der Baden-Württembergische Finanzminister *Gerhard Stratthaus* hat gleichfalls erhebliche Zweifel, ob eine zentral organisierte Steuerverwaltung kostengünstiger arbeiten könnte.“, vgl. Handelsblatt v. 4.8.2006.

¹³ Vgl. zum Ganzen *Müller/Zeitler*, Zuständigkeiten bei der Verwaltung der Finanzen durch den Bund und die Länder, DStZ/A, 1975, 467.

Bundes verwaltet. Die Länder verwalten nach dieser Bestimmung teilweise aber auch Steuern (zum Beispiel Versicherungssteuer, Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer), bei denen dem Bund die alleinige Ertragskompetenz zugewiesen ist. Diese Auftragsverwaltung der Länder für den Bund ist landeseigene Verwaltung, bei der die Länder Länderstaatsgewalt ausüben¹⁴. Den Grundsatz der Länderverwaltung gestalten die Abs. 2 bis 5 und Abs. 7 des Art. 108 GG durch ein Netz von Vorschriften näher aus, die nach dem Anliegen der verfassungsgesetzgebenden Organe eine gewisse Einheitlichkeit der Finanzverwaltung und Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleisten sollen.¹⁵

Die verfassungsrechtlichen Maßstäbe für die Verwaltung von Gemeinschaftsteuern ergeben sich aus Art. 108 GG und dem teilweisen Rückgriff auf die allgemeinen Vorgaben der Bundesauftragsverwaltung, die in Art. 84 und 85 GG niedergelegt sind.

Wesentliche Rechtsfolgen, die Art. 85 GG mit der allgemeinen Auftragsverwaltung verbindet, sind insbesondere der Behördenaufbau, das Verwaltungsverfahren, der Erlass allgemeiner Verwaltungsvorschriften, die Zuständigkeit für die Erteilung von Weisungen. Diese Rechtsfolgen werden aber in Art. 108 GG gesondert angesprochen. Art. 108 Abs. 4 GG sieht darüber hinaus auch Fälle der Mischverwaltung vor.

Die Auftragsverwaltung nach Art. 108 GG steht insoweit neben der Auftragsverwaltung nach Art. 85 GG. Die Bezugnahme des Art. 108 Abs. 3 GG auf die Regeln der allgemeinen Auftragsverwaltung in Art. 85 Abs. 3 GG hat einen doppelten Sinn. Sie hebt einerseits die Sonderstellung der Bundesauftragsverwaltung der Länder bei den sog. Gemeinschaftssteuern hervor, die eigenen Gegebenheiten folgen muss, belässt aber andererseits, unberührt von dieser Sonderstellung, den jede Auftragsverwaltung im Grundgesetz charakterisierenden Kern dieses Verwaltungstyps: Die Einrichtung einer Bundesaufsicht über die Gesetz- und Zweckmäßigkeit der Verwaltung und das Werkzeug einer solchen Aufsicht, das Weisungsrecht.¹⁶

III. Organisations- und Personalhoheit der Länder für den Steuervollzug

Da auch die Bundesauftragsverwaltung eine Form der Landesverwaltung ist, liegt die Organisationsgewalt und Personalhoheit als wesentliches Element ihrer Eigenstaatlichkeit nach Art. 30, 70 Abs. 1 GG bei den Ländern.

14 BVerfG, Urt. v. 19.2.2002, 2 BvG 2/00, BVerfGE 104, 249, 264

15 *Müller/Zeitler*, Zuständigkeiten bei der Verwaltung der Finanzen durch den Bund und die Länder, DStZ/A, 1975, 467.

16 Vgl. zum Ganzen *Müller/Zeitler*, Zuständigkeiten bei der Verwaltung der Finanzen durch den Bund und die Länder, DStZ/A, 1975, 468.

Die sich daraus an sich ergebende weitgehende Gestaltungsfreiheit der Länder schränkt aber Art. 108 Abs. 2 zugunsten des Bundesgesetzgebers auch für den Bereich der Bundesauftragsverwaltung ein.¹⁷ Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG ermächtigt den Bund sowohl den Aufbau der Landesfinanzbehörden als auch die wesentlichen Organisationsbestimmungen für die Steuerverwaltungen der Länder mit Zustimmung des Bundesrates zu regeln.¹⁸

Durch Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG soll einerseits eine gleichmäßige Besteuerung gesichert werden, indem er die Grundlage für eine vergleichbare, im Aufbau gleichförmige Steuerverwaltung der Länder schafft.

Andererseits will Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG die Organisationsgewalt der Länder nicht völlig einschränken. Die Regelung des internen Aufbaus der Landesfinanzbehörden überlässt Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG den Ländern, die auf Änderungen der jeweiligen Verwaltungsbedingungen schneller und flexibler als der Bund reagieren können. Der Bund hat von seiner Gesetzgebungskompetenz nach Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG durch das Finanzverwaltungsgesetz (FVG) Gebrauch gemacht, das als Organisationsgesetz ein „umfassendes Ausführungsgesetz zu Art. 108 GG“ ist.¹⁹

Die Organisationsgewalt der Länder wird ferner nach Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG durch die fakultative Gesetzgebungskompetenz des Bundes für eine einheitliche Ausbildung der Beamten bei der Ausführung der Steuergesetze durch Landesfinanzbehörden eingeschränkt. Diese Gesetzgebungskompetenz des Bundes dient einer gleichmäßigen Besteuerung, die nur dann voll gewährleistet werden kann, wenn ein qualifiziertes und einheitlich ausgebildetes Personal die steuerrechtlichen Bestimmungen im gesamten Bundesgebiet einheitlich anwendet.²⁰ Danach eröffnet Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG auch insoweit Spielräume, von denen der Bund durch Erlass des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und der darauf fußenden Ausbildungs- und Prüfungsordnung für Steuerbeamte Gebrauch gemacht hat. Schließlich werden nach Art. 108 Abs. 2 Satz 3 GG, soweit Mittelbehörden, d. h. Oberfinanzdirektionen, bei den Landesfinanzbehörden eingerichtet werden, deren Leiter im Einvernehmen mit der Bundesregierung bestellt. Die nähere Ausgestaltung dieser Bestimmung ist in § 9 Abs. 2 und 3 FVG geregelt.

17 *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 GG, Rz. 94 (Nov. 1999).

18 *Müller/Zeidler*, Zuständigkeit bei der Verwaltung der Finanzen durch den Bund und die Länder, DStZ/A 1975 S. 467, 469.

19 *Schlette*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3, 2005, Art. 108 Rz. 46.

20 *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte des Bundes bei der Verwaltung der Steuern durch die Länder, 1995 S. 76.

IV. Aufsichtsmöglichkeiten des Bundes

Zur Wahrung der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse sowie der Wettbewerbsneutralität und Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung werden dem Bund verfassungsrechtlich umfassende Rechte zugewiesen. Nach Art. 108 Abs. 3 S. 2 GG gilt Art. 85 Abs. 3, 4 GG für die Bundesauftragsverwaltung der Gemeinschaftsteuern mit der Maßgabe, dass an die Stelle der Bundesregierung der Bundesminister der Finanzen tritt.²¹

Aus Art. 108 Abs. 3 Satz 2 i. V. m. Art. 85 Abs. 4 Satz 1 GG folgt, dass sich bei der Auftragsverwaltung die Bundesaufsicht durch den Bundesminister der Finanzen nicht nur auf die Rechtmäßigkeit, sondern darüber hinaus auf die Zweckmäßigkeit der Ausführung der Bundesgesetze erstreckt. Die Bundesaufsicht geht daher über eine auf Kontrolle der Rechtmäßigkeit beschränkte Rechtsaufsicht hinaus, indem der Maßstab der Kontrolle und Steuerung auf für die Fachaufsicht typische Gesichtspunkte ausgedehnt wird.²²

Ebenso wie die Wahrnehmungskompetenz für die Auftragsverwaltung jedoch bei den Ländern liegt, verbleibt auch für diesen Bereich die Dienstaufsicht und damit die Verantwortung für die personelle, innerorganisatorische und geschäftsordnungsmäßige Gestaltung der Verwaltung stets bei den Ländern.²³ Dem Bund steht also bei der Bundesauftragsverwaltung nicht die Dienstaufsicht zu.²⁴

Als Aufsichtsmittel sind in Art. 85 Abs. 4 Satz 2 GG zunächst die Möglichkeit, zur Überprüfung der Gesetz- und Zweckmäßigkeit des Gesetzesvollzugs Bericht und Vorlage der Akten zu verlangen, vorgesehen.²⁵ Diese Informationsrechte dienen sowohl der präventiven Beobachtungsaufsicht als auch der Vorbereitung repressiver Aufsichtsmaßnahmen. Als repressive Aufsichtsmaßnahme kommt vor allem die Weisung nach Art. 85 Abs. 3 GG in Betracht, die sich als Instrument der Bundesaufsicht im weiteren Sinne verstehen lässt. Ebenso wie die Weisung muss sich das Verlangen nach Berichterstattung und Aktenvorlage auf konkrete Einzelfälle beziehen. Anlass zur Überprüfung einzelner Steuerfälle können an den Bundesminister der

21 *Tipke*, in *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 3 FVG, Rz. 4, (Lfg. 109, April 2006).

22 *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte des Bundes bei der Verwaltung der Steuern durch die Länder, 1995 S. 76.

23 *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte des Bundes bei der Verwaltung der Steuern durch die Länder, 1995 S. 163.

24 *Jarass/Pieroth*, GG, 2006, Art. 85 GG, Rz. 8.

25 Näher zum Folgenden *Seer*, in *Bonner Kommentar zum GG*, Art. 108 GG, Rz. 114 m. w. N.

Finanzen gerichtete Eingaben, Meldungen in den Medien oder Feststellungen des Bundesrechnungshofs sein.²⁶

Eine Anordnung, bei allen Fällen einer bestimmten Art, beispielsweise ab einer bestimmten Größenordnung oder bei Anwendung einer bestimmten Steuervorschrift, Bericht zu erstatten oder die Akten vorzulegen, käme allerdings einer von Art. 85 Abs. 3 GG nicht gedeckten allgemeinen Weisung gleich und bräuchte daher von den Ländern nicht befolgt zu werden.

Ferner kann der Bundesminister der Finanzen als ein weiteres Aufsichtsmittel Beauftragte nicht nur zu den obersten Landesfinanzbehörden, sondern zu „allen„ Behörden, also auch zu Finanzämtern, entsenden. Diese Möglichkeit entfällt nicht dadurch, dass das Finanzverwaltungsgesetz den Oberfinanzpräsidenten als Doppelbeamten, der zugleich Bundesinteressen wahren muss, installiert hat.²⁷ Zweck der Art. 108 Abs. 3 Satz 2, 85 Abs. 4 Satz 2 GG ist es, dem Bundesminister der Finanzen die Möglichkeit zu geben, unabhängig von den seitens der Länderfinanzbehörden zur Verfügung gestellten Materialien eigenständig die nötigen Informationen zu gewinnen. Auf ein solches Mittel muss er vor allem dann zurückgreifen können, wenn das Vertrauen in eine loyale Berichtsabfassung und Informationsübermittlung durch die Länder fehlt und der Bundesminister der Finanzen darauf angewiesen ist, Informationen an Ort und Stelle einzuholen. In der Praxis hat der Bundesminister der Finanzen, soweit mir bekannt, von diesem Mittel noch nicht Gebrauch gemacht.

Grundsätzlich wird zwar nur in Ausnahmesituationen ein Aufsichtsverfahren durch eine Weisung des Bundesministers der Finanzen abgeschlossen. Insofern ist allerdings anzumerken, dass der Bundesminister der Finanzen von seiner Weisungsmöglichkeit in Einzelfällen in den letzten Jahren mit steigender Tendenz Gebrauch macht. In einem derartigen Fall kann das Land gegen diese Weisung nach Art. 93 Abs. 1 Nr. 3 GG das Bundesverfassungsgericht ebenso anrufen wie umgekehrt der Bund, wenn das Land der Weisung seine Gefolgschaft versagt. Eine derartige Bund-Länder Streitigkeit wurde meines Wissens aber noch nicht ausgetragen, was auf die seit Jahr-

26 Das BVerwG hat insofern entschieden, dass der Bundesrechnungshof (BRH) im Bereich der Steuerauftragsverwaltung auch Erhebungen bei den Landesfinanzbehörden vornehmen kann, da eine effektive Finanzkontrolle nicht an den Verbandsgrenzen enden könne. Die Landesfinanzbehörden seien in die Erhebungen des BRH einzubeziehen, weil es keine der Prüfung unzugänglichen Räume geben dürfe und finanzwirksame Vollzugsungleichheiten infolge der Aufteilung der Steuerverwaltungshoheit auf 16 Bundesländer nur durch die Erhebungskompetenz des BRH erfasst werden könnten; BVerwG, Urt. v. 6.3.2002, 9 A 16.01, BVerwGE 116, 92, 94–96; eingehend zur Prüfungskompetenz des Bundesrechnungshofes Löwer, Verfassungsrechtsfragen der Steuerauftragsverwaltung, 2000, S. 19 ff.

27 Näher zum Folgenden *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG Art. 108 GG, Rz. 115 m. w. N.

zehnten insgesamt bewährte kooperative Vollzugspraxis zwischen Bund und Länder zurückzuführen ist.

Schließlich tragen nach Art. 104a Abs. 5 Satz 1 Alt. 2 GG die Länder gegenüber dem Bund das Haftungsrisiko für die finanziellen Folgen fehlerhaften Verwaltungshandelns.²⁸

V. Inhalt des Weisungsrechtes des Bundes

Die Achtung der Eigenstaatlichkeit der Länder, insbesondere ihre Steuerverwaltungshoheit nach Art. 108 Abs. 2 GG, erlaubt dem Bund weder ein Selbsteintrittsrecht (Evokationsrecht) noch ein Recht zur Ersatzvornahme. Der Bund darf ferner nicht einzelne Verwaltungsgeschäfte an sich ziehen, etwa durch eine Weisung, bestimmte Fälle oberhalb einer bestimmten Wertgrenze, also ohne konkreten Aufsichts Anlass, ihm zur Zustimmung, also zur Entscheidung, vorzulegen.

Die Vereinbarung über die Zuständigkeitsgrenzen u. a. bei Erlass nach § 227AO (vorherige Zustimmung des BMF bei Erlassen, wenn der Betrag, der erlassen werden soll, 200.000 Euro übersteigt) und Stundung nach §§ 222 AO (vorherige Zustimmung des BMF, wenn der zu stundende Betrag höher als 500.000 Euro ist und für einen Zeitraum von mehr als 12 Monaten gestundet werden soll), hätte sonach nicht inhaltsgleich als Weisung des Bundesministers der Finanzen ergehen können.²⁹ Dass insoweit nicht eine Weisung des Bundesministers der Finanzen vorliegt, wird durch den Einführungssatz dieses Schreibens deutlich, der folgenden Wortlaut hat: „Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Mitwirkung des Bundesministeriums der Finanzen bei Billigkeitsmaßnahmen bei der Festsetzung oder Erhebung von Steuern, die von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwaltet werden, und von Zinsen auf solche Steuern Folgendes.“

Die föderale Aufsicht des Bundes ändert nichts am Verhältnis grundsätzlicher Gleichordnung von Bund und Ländern im Bundesstaat des Grundgesetzes. Sie berührt insbesondere nicht die Leitungsbefugnis, § 3 Abs. 3 FVG und die aus der Personalhoheit fließende Dienstaufsicht der Länder als einen wesentlichen Bestandteil ihrer Eigenstaatlichkeit. Deshalb ist zum Beispiel eine durchgezogene Dienstaufsichtsbeschwerde nicht möglich.³⁰

Dienstaufsichtsbeschwerden gegen Steuerverwaltungsakte der Finanzämter (als örtliche Landesfinanzbehörden nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 FVG), die an den

²⁸ *Sachs/Siekmann*, GG, Art. 104a Rz. 62 ff.

²⁹ BMF-Schreiben v. 28.7.2003, IV D 2-S 0457-17/03, BStBl I 2003 S. 401.

³⁰ *Müller/Zeitler*, Zuständigkeit bei der Verwaltung der Finanzen durch den Bund und die Länder, DStZ/A 1975 S. 467, 472.

Bundesminister der Finanzen gerichtet werden, werden deshalb zur weiteren Bearbeitung vom Bundesminister der Finanzen an die obersten Finanzbehörden der Länder weitergeleitet.

Ein „Durchgriffsrecht“ in dem Sinne, dass der Bund im Außenverhältnis zum betroffenen Bürger die Verwaltungsentscheidung selbst herbeiführen kann, eröffnet das Weisungsrecht gleichfalls nicht. Die Weisung zu einer bestimmten Rechtsanwendung ist kein Verwaltungsakt gegenüber dem betroffenen Bürger, da sie gemäß § 118 Satz 1 AO nicht nach außen wirkt. Der Verwaltungsakt, der auf die Anweisung hin ergeht, bleibt Verwaltungsakt der angewiesenen Behörde. Ob die angewiesene Behörde nach außen zu erkennen gibt, dass sie auf Anweisung handelt, ist eine Frage der Zweckmäßigkeit.³¹

Das Weisungsrecht des Bundes eröffnet aber auch minderintensive Maßnahmen, die seiner Vorbereitung dienen.³² Wenn Art. 85 Abs. 4 Satz 2 i. V. m. Art. 108 Abs. 3 Satz 2 GG die Möglichkeit vorsieht, dass der Bundesminister der Finanzen als Aufsichtsmittel Berichte und die Vorlage der Akten von den Landesfinanzbehörden verlangen kann, so gilt dies auch im Vorfeld einer Weisung.

Ebenso kann der Bundesminister der Finanzen gegenüber den Ländern statt der konfrontativen Weisung auf bestimmte Sachprobleme gerichtete Zustimmungs-, Einvernehmens- und Anhörungsvorbehalte machen. Überhaupt verwehrt es Art. 85 Abs. 3 GG dem Bund nicht, anstelle der Weisung durch laufende Konsultationen und Abstimmungen mit den Ländern einen kooperativen Verwaltungsstil zu pflegen und im Konsens „Weisungen“ zu formulieren, welche die Länder freiwillig in ihre Verwaltungspraxis umsetzen. Über die Arbeitslage der Steuerverwaltung der Länder ist dem Bund zum Beispiel in Form von zahlreichen Statistiken (Stand der Veranlagung, Statistiken der Außenprüfungsdienste, Vollstreckungs- Rechtsbehelfsstatistik etc.) zu berichten.

VI. Einzelweisungen des Bundes

Unbestritten ist, dass unter den Begriff der „Weisung“ jedenfalls die sog. Einzelweisung fällt. Einzelweisungen treffen für einen konkreten Sachverhalt des Verwaltungsgeschehens rechtsverbindliche Aussagen, ohne auf eine unmittelbare Rechtswirkung nach außen hin gerichtet zu sein.³³

31 *Tipke*, in *Tipke/Kruse*, § 3 FVG Rz. 5 (Lfg. 109, April 2006).

32 Näher zum Folgenden *Seer*, in *Bonner Kommentar zum GG Art. 108 GG*, Rz. 102 (Nov. 1999).

33 *Lerche*, in *Maunz/Dürig*, GG, Art. 85 Rz. 51 (Jan. 1987).

Gegenstand der Einzelweisung kann sowohl eine nach außen hin zu treffende verfahrensabschließende Entscheidung wie auch das ihrer Vorbereitung dienende Verwaltungshandeln sein. Sie kann sowohl auf Art und Umfang der Sachverhaltsermittlung und -beurteilung, wie auch auf eine bestimmte Gesetzesauslegung oder eine sonstige Frage der Rechtsanwendung gerichtet sein.³⁴ Der Bundesminister der Finanzen kann demnach die oberste Finanzbehörde eines Landes anweisen, in einem konkreten Einzelfall eine bestimmte Rechtsauffassung zu vertreten.

Adressat der Einzelweisung ist nach Art. 85 Abs. 3 Satz 2 GG grundsätzlich die oberste Landesfinanzbehörde (Landesfinanzminister, Finanzsenatoren). Nur wenn der Bundesminister der Finanzen es für dringlich erachtet, Art. 108 Abs. 3 Satz 2 GG, kann er die Weisung auch unmittelbar an nachgeordnete Landesfinanzbehörden (Oberfinanzdirektionen, Finanzämter) richten. Über die Dringlichkeit entscheidet nach Art. 108 Abs. 3 Satz 2 GG allein der Bundesminister der Finanzen, wobei die oberste Landesfinanzbehörde ihm insoweit nachgeordnet ist. Sie muss gemäß Art. 85 Abs. 3 Satz 3 GG den Vollzug der Weisung durch die ihr nachgeordneten Behörden sicherstellen. Die oberste Landesbehörde ist für das Land verantwortlich.³⁵

Die Weisung ist für das angewiesene Land verbindlich. Seine Landesbehörden werden durch die Weisung dem Willen des Bundes untergeordnet. Hält das angewiesene Land die Weisung für inhaltlich rechtswidrig, so hat es gleichwohl der Weisung zu folgen.³⁶ Denn das Weisungsrecht dient gerade auch bei Meinungsverschiedenheiten über die Rechtslage der Durchsetzung der Auffassung des Inhabers der Weisungskompetenz.³⁷ Das Land hat dem Bund gegenüber kein einforderbares Recht, dass dieser seine im Einklang mit der Verfassung in Anspruch genommene Weisungsbefugnis inhaltlich rechtmäßig ausübt oder gar einen Verfassungsverstoß, insbesondere eine Grundrechtsverletzung, unterlässt.

So weit der Bundesminister der Finanzen im Rahmen einer Einzelweisung einzelfallübergreifende Ausführungen macht, nähert sich die Einzelweisung indessen einer allgemeinen Weisung an.³⁸ Hierbei sind aber die Meinungen über die Abgrenzung zwischen einer Einzelweisung und einer allgemeinen Weisung nicht einheitlich. So wird etwa die Auffassung vertreten, bei einer Anweisung gegenüber einer obersten Landesfinanzbehörde handele es sich auch dann noch um eine Einzelweisung, wenn sich diese auf eine Mehrzahl oder eine unbestimmte Zahl von Fällen beziehe. Falls diese Auffassung rich-

34 BVerfG, Urt. v. 22.5.1990, 2 BvG, 1/88, BVerfGE 81, 310, 335.

35 Vgl. zum Ganzen *Tipke*, in *Tipke/Kruse*, § 3 FVG Rz. 5 (Lfg. 109, April 2006).

36 In diesem Fall kann das Land gegen diese Weisung nach Art. 93 Abs. 1 Nr. 3 GG das Bundesverfassungsgericht anrufen wie umgekehrt der Bund, wenn das Land der Weisung seine Gefolgschaft versagt.

37 BVerfG, Urt. v. 22.5.1990, 2 BvG 1/88, 81, 310, 333.

38 *Lerche*, in *Maunz/Dürig*, GG, Art. 85 Rz. 51 (Jan. 1987).

tig wäre, dürfte die Abgrenzung gegenüber einer allgemeinen Weisung zumindest dann schwierig werden, wenn die gleiche Weisung an mehrere oder gar an alle obersten Finanzbehörden ergeht.

VII. Allgemeine Verwaltungsvorschriften – Art. 108 Abs. 7 GG

Die Kompetenz der Bundesregierung zum Erlass allgemeiner Verwaltungsvorschriften erstreckt Art. 108 Abs. 7 GG auf den Bereich der Länderfinanzverwaltungen. Dadurch soll die Einheitlichkeit der Steuererhebung in allen Ländern sichergestellt werden. Die zum Teil geringe Steuerungskraft der Steuergesetze birgt Gefahren für den einheitlichen, gleichmäßigen Vollzug der Steuergesetze und könnte zum Steuergefälle im Bundesstaat trotz einheitlicher Steuergesetze führen.³⁹ Darum werden allgemeine, bundesweit geltende Verwaltungsvorschriften als für einen einheitlichen Vollzug der Steuergesetze unerlässlich angesehen.⁴⁰ Art. 108 Abs. 7 GG ist *lex specialis* zu Art. 84 Abs. 2, 85 Abs. 2 Satz 1 GG und erfasst demgemäss vor allem die im Auftrag des Bundes verwalteten Gemeinschaftsteuern. Als bloße „Kann-Vorschrift“ stellt Art. 108 Abs. 7 GG es dem Regierungsermessens im Sinne einer fakultativen Regelungsbefugnis anheim, ob und in welchem Umfang sie allgemeine Verwaltungsvorschriften erlassen will. Macht sie von dieser Kompetenz Gebrauch, so genießen ihre allgemeinen Verwaltungsvorschriften nach Art. 108 Abs. 7 GG Vorrang vor konkurrierenden Verwaltungsvorschriften der Länder.

Da durch die Einwirkung auf die Länderfinanzverwaltungen Landesinteressen berührt sind, bedürfen diese allgemeinen Verwaltungsvorschriften – nicht anders als in Art. 84 Abs. 2, 85 Abs. 2 Satz 1 GG – der Zustimmung des Bundesrats. Allgemeine Verwaltungsvorschriften für die Verwaltung von Gemeinschaftsteuern sind zum Beispiel die Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuersteuerrichtlinien.

Zuständig für den Erlass der allgemeinen Verwaltungsvorschriften des Bundes ist die Bundesregierung als Kollegialorgan. Anders als im Bereich der bundeseigenen Verwaltung besitzt der Bundesminister der Finanzen hierzu im Bereich der Länderfinanzverwaltungen keine Kompetenz; dies auch nicht unter dem Mantel einer sogenannten allgemeinen Weisung. Ansonsten könnten die Mitwirkungsrechte der Länder im Bundesrat umgangen werden.

Verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sind demgegenüber in Einzelsteuergesetzen enthaltene Ermächtigungen, wonach der Bundesminister der Finanzen nur im Einvernehmen mit den obersten Landesfinanzbehörden handeln darf. Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG lässt eine derartige Zusammenarbeit auf Bund-Länder-Ebene zu.

³⁹ Seer, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 Rz. 167. (Nov. 1999).

⁴⁰ Schlette, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3, 2005 Art. 108 Rz. 113.

VIII. Bund-Länder-Vereinbarung von 1970

1. Einführung

Die Zulässigkeit genereller Weisungen des Bundesministers der Finanzen ist umstritten.⁴¹ Der Bund, der Bundesrechnungshof und ein Teil der Literatur haben seit jeher die Auffassung vertreten, dass unter dem Begriff „Weisungen“ im Sinne des Art. 85 Abs. 3 GG sowohl Einzelweisungen als auch allgemeine Weisungen zu verstehen seien.⁴² Diese Rechtsauffassung ist aber von den Ländern stets bestritten worden. Eine Klärung ist bisher nicht erfolgt. Sie könnte nur durch das Bundesverfassungsgericht vorgenommen werden.

Die Länder verweisen zur Stützung ihres Standpunktes darauf, dass das Grundgesetz nach Art. 108 Abs. 7, Art. 85 Abs. 2 den Erlass allgemeiner Verwaltungsvorschriften der Bundesregierung unter Mitwirkung des Bundesrates übertragen hat, um den Ländern bei Eingriffen in den ihnen grundgesetzlich zugewiesenen Gesetzesvollzug Schutz zu gewähren. Daher könne der Bund nicht nach Belieben materielle Regelungen derselben Art entweder als allgemeine Weisungen oder als allgemeine Verwaltungsvorschriften im Verfahren nach Art. 108 Abs. 7 GG erlassen.

Regelungen, die als allgemeine Verwaltungsvorschriften ergehen könnten, dürften entsprechend dem Schutzzweck der Norm grundsätzlich nicht als allgemeine Weisungen zulässig sein.⁴³ Demgegenüber bleibt aus der Sicht des Bundes durchaus neben den allgemeinen Verwaltungsvorschriften gemäß Art. 108 Abs. 7 GG Raum für allgemeine Weisungen. Für eine allgemeine Weisung kann beispielsweise nach Ansicht des Bundes dann ein Anlass bestehen, wenn:

- in einem Land oder einer Gruppe von Ländern eine Regelung entgegen der Ansicht des Bundesministers der Finanzen für verfassungswidrig gehalten und deshalb nicht angewendet wird,
- ein Abweichen von allgemeinen Verwaltungsvorschriften unterbunden werden soll,
- wegen Unregelmäßigkeiten in der Finanzverwaltung eines Landes ein Grund für den Bundesminister der Finanzen besteht, die Ordnungsgemäßheit der Verwaltung anzumahnen.

41 Vgl. aus jüngster Zeit *Brodersen*, Weisungen des Bundes in der Steuerauftragsverwaltung, in Festschrift Selmer, 2004, S. 602, 602 ff.; *Nose*, Die Schreiben des Bundesministers der Finanzen, Eine verfassungsrechtliche Untersuchung, Diss. Halle-Wittenberg, 2006, S. 32–35 m. w. N.; Nachweise und Darstellung der Entwicklung bei *Löwer*, Verfassungsrechtsfragen der Steuerauftragsverwaltung, BMF-Schriftenreihe Heft 70, 2001, S. 90 ff., insbesondere S. 130 ff.

42 *Seer*, in Bonner Kommentar, Art. 108 Rz. 103 (Nov. 1999).

43 *Seer*, in Bonner Kommentar, Art. 108 Rz. 106 m.w.N (Nov. 1999).

Ob und inwieweit der Bundesminister der Finanzen darüber hinaus aus besonderem Anlass allgemeine Weisungen zur Norminterpretation und zur Ermessensausübung erlassen kann, ist wegen der Nähe zum typischen Regelungsgelände allgemeiner Verwaltungsvorschriften nach Art. 108 Abs. 7 GG nicht unproblematisch.

Weisungen mit solchem Inhalt könnten sich jedoch als notwendig erweisen, wenn sich beim Vollzug steuerrechtlicher Vorschriften erhebliche Schwierigkeiten herausstellen und eine rechtzeitige Regelung über allgemeine Verwaltungsvorschriften nicht zu erreichen ist. Ein entsprechendes Bedürfnis kann sich auch infolge von Entscheidungen des Bundesfinanzhofes ergeben. In der Verwaltungspraxis zeigte sich immer die Notwendigkeit, die Finanzbehörden schnell mit Weisungen zu versehen.

Da sich das bis zur Finanzreform 1969 praktizierte Verfahren der durch den BMF koordinierten Ländererlasse wegen der dabei erforderlichen Einstimmigkeit als zu schwerfällig erwiesen hatte, verwies der Bund im Zusammenhang mit dem Inkrafttreten des Finanzreformgesetzes 1969 auf das ihm zustehende Recht zum Erlass allgemeiner Weisungen im Bereich der Verwaltung von Steuern im Auftrag des Bundes. Er traf damit allerdings auf den nachhaltigen Widerspruch der Länder.

Wegen dieses Streits um das vom Bundesminister der Finanzen beanspruchte Recht, gegenüber den Landesfinanzbehörden allgemeine Weisungen erlassen zu dürfen, haben sich beide Seiten trotz ihrer gegensätzlichen Standpunkte bereits kurz nach Inkrafttreten des Finanzreformgesetzes zum 1.1.1970 auf ein Verfahren zum Erlass allgemeiner Verwaltungsvorschriften außerhalb von Art. 108 Abs. 7 GG in Gestalt der Bund-Länder-Vereinbarung vom 15.1.1970 verständigt, der mittlerweile auch die Finanzminister der neuen Bundesländer beigetreten sind. Allerdings gilt diese Vereinbarung nach ihrer Ziff. 5 „nicht auf dem Gebiet der Organisation und des Personalwesens.“

Mit dieser Vereinbarung wurde erreicht, dass unterhalb bzw. auf der Ebene der allgemeinen Verwaltungsvorschriften im Sinne des Art. 108 Abs. 7 GG keine allgemeinen Weisungen getroffen werden, welche die Rechte, die der Bundesregierung und dem Bundesrat zustünden, verdrängen könnten. Der damalige Bundesfinanzminister hat in einem Schreiben an den Vorsitzenden der Finanzministerkonferenz der Länder deshalb ausdrücklich betont, dass diese Vereinbarung für keine Seite die Preisgabe des bisher eingenommenen Rechtsstandpunktes bedeute. Gleichwohl sei die gefundene Lösung geeignet, die bisherige gute Zusammenarbeit zwischen Bund und Ländern weiter zu vertiefen.

Nach der Bund-Länder-Vereinbarung von 1970 werden im Rahmen der Auftragsverwaltung getroffene Entscheidungen als Schreiben des Bundesministers der Finanzen an die obersten Finanzbehörden der Länder herausgegeben (sog. BMF-Schreiben). Durch das in Abstimmung mit den Ländern

zustande gekommene „Schreiben“ wird der Gesetzesvollzug in den Ländern mehrseitig-konsensual zusammen mit den Ländern gesteuert.⁴⁴

2. Rechtliche Qualifikation der Bund-Länder-Vereinbarung von 1970

Die rechtliche Qualifikation dieser „pragmatischen Kompromisslösung“ ist umstritten.⁴⁵ Die Meinungen reichen von einem Verwaltungsabkommen über einen Vertrag bis zum „soft law“.⁴⁶

Da es an einem mehrseitigen Rechtsbindungswillen fehlt, handelt es sich um eine rechtlich unverbindliche Verwaltungsabsprache, die nur eine tatsächliche Wirkung entfaltet.⁴⁷

Dass diese faktisch der Bindungswirkung eines Vertrages mindestens gleichkommen, sie sogar übersteigen kann, zeigt aber die nunmehr siebenunddreißigjährige Staatspraxis, in der die Verwaltungsabsprache penibel eingehalten wurde. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen den Inhalt der Bund-Länder-Vereinbarung sind im Bereich der Bundesauftragsverwaltung nach Art. 108 Abs. 3 GG jüngst von Nose geäußert worden.⁴⁸ Bislang sah die Literatur diese jedoch nicht als durchschlagend an.⁴⁹ Nose gelangt dagegen zu dem Ergebnis, dass BMF-Schreiben unter allen denkbaren Konstruktionen gegen die jeweiligen verfassungsrechtlichen Anforderungen verstoßen und sowohl Vorbehalt als auch Vorrang des Gesetzes verletzt seien.⁵⁰ Ohne im Einzelnen auf die Argumente von Nose einzugehen, ist zu konzedieren, dass durchaus verfassungsrechtliche Unsicherheiten hinsichtlich der derzeitigen Staatspraxis bestehen.⁵¹ Denn die verfassungsrechtliche Streitfrage um die Reichweite des Weisungsrechts wurde durch die Bund-Länder-Vereinbarung von 1970 ausdrücklich nicht entschieden, sondern im beiderseitigen Interesse von Bund und Ländern pragmatisch umgangen.⁵²

44 *Orlopp*, Auftragsverwaltung im Steuerrecht, in Festschrift F. Klein, S. 597, 606, und *Felix*, KÖSDI 1995 S. 10212.

45 *Schlette*, in v. Mangolt/Klein/Starck, GG, Bd 3, 2005, Art. 108 Rz. 73.

46 *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, GG, 2003, Art. 108 Rz. 35.

47 *Müller/Zeitler*, DStZ/A, S. 467, 474 sowie *Seer*, in Bonner Kommentar, Art. 108 Rz. 108 (Nov. 1999).

48 *Nose*, Die Schreiben des Bundesministers der Finanzen (BMF-Schreiben), 2006, S. 89 ff.

49 Vgl. näher *Seer*, in Bonner Kommentar, Art. 108 Rz. 109 m. w. N. (Nov. 1999).

50 *Nose*, Die Schreiben des Bundesministers der Finanzen (BMF-Schreiben), 2006, S. 255 ff.

51 *Juchum*, Verwaltungsvorschriften im Einkommensteuerrecht, ZG 1991, S. 56, 64; *Felix*, BMF-Schreiben: Ohne ausreichende Rechtsgrundlage, jedoch faktisches, staats-kooperatives Steuerungsinstrument, KÖSDI 1995 S. 10212 sowie *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte des Bundes bei der Verwaltung der Steuern durch die Länder, 1995, S. 121 f.

52 *Dreier/Heun*, GG, 2000, Art. 108 Rz. 17 m. w. N.

3. Wortlaut der Bund-Länder-Vereinbarung von 1970

1. Bei Steuern, die von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwaltet werden, treten an die Stelle der bisherigen koordinierten Ländererlasse künftig Schreiben des Bundesministers der Finanzen an die obersten Finanzbehörden der Länder.
2. Vor Übersendung dieser Schreiben an die obersten Finanzbehörden der Länder wird den Ländern Gelegenheit gegen, zu dem Entwurf Stellung zu nehmen. Der Bundesminister der Finanzen gibt solche Schreiben nur heraus, wenn die Mehrzahl der Länder keine Einwendungen dagegen erhoben hat.
3. Die Länder werden sich nach den in diesem Verfahren ergangenen Schreiben richten. Sie werden Fragen von überregionaler oder grundsätzlicher Bedeutung an den Bundesminister der Finanzen herantragen. Eigene Weisungen werden die Länder entgegen der Rechtsauffassung des Bundesministers der Finanzen nicht herausgeben.
4. Im Übrigen bedürfen allgemeine Weisungen der obersten Finanzbehörden der Länder der Zustimmung des Bundesministers der Finanzen.
5. Diese Vereinbarung gilt nicht auf dem Gebiete der Organisation und des Personalwesens.

4. Verfahren nach der Vereinbarung von 1970

Auch wenn es an einer entsprechenden gesetzlichen Grundlage fehlt, ist die Kooperation zwischen Bund und Ländern auf dem Gebiete der Steuern sehr intensiv. Dies ergibt sich aus der Zahl und der Bedeutung der Sitzungen mit den Referatsleitern oder den Steuerabteilungsleitern des Bundes und der Länder. Die Besprechungen der Referatsleiter und der Abteilungsleiter (Steuer) finden mehrmals im Jahr statt. Im Einzelnen handelt es sich um die Gremien der Referatsleiter des Bundes und der Länder auf folgenden Gebieten, wobei über die Auftragsverwaltung hinaus auch Sitzungen zu Steuerarten erfolgen, wo das Steueraufkommen allein den Ländern zusteht:⁵³

- Einkommensteuer
- Lohnsteuer
- Körperschaft- und Gewerbesteuer
- Außensteuer

53 Zur Schilderung des Verfahrens, vgl. *Flockermann*, Zur Umsetzung von Steuergesetzen, in Festschrift Meyding, 1994, S. 105 (112); ebenso der frühere Abteilungsleiter (Steuern) im BMF *Uelner*, Der Finanzminister im System der sog. Gewaltenteilung, in Festschrift Friauf, 1996, S. 217, 225.

- Umsatzsteuer
- Abgabenordnung
- Betriebsprüfung und Steuerfahndung
- Steuerberatung
- Bewertung, Erbschaft- und Schenkung- sowie Grundsteuer
- Verkehrsteuern

Die Vorbereitung und Leitung dieser Sitzungen obliegen dem BMF. Überwiegend werden Fragen von überregionaler oder grundsätzlicher Bedeutung des materiellen Steuerrechts behandelt.

Die Länderfinanzministerien holen Stellungnahmen ihrer Oberfinanzdirektionen und Finanzämter ein und erarbeiten daraus Lösungsvorschläge, die dem BMF zugeleitet werden. Der Vorsitz bei den Besprechungen mit den Referats- und Steuerabteilungsleitern der Länder liegt beim Vertreter des Bundesfinanzministeriums.

Nach Besprechung der einzelnen Punkte stimmen die Ländervertreter ab. Nach der Vereinbarung vom 15.1.1970 und einer zwischenzeitlich fast vierzigjährigen Staatspraxis kommt es im Bereich der Bundesauftragsverwaltung zu einer Regelung entsprechend dem Vorschlag des Bundesministers der Finanzen, wenn die Mehrheit der anwesenden Länder nicht widerspricht.

Soweit es in diesem Verfahren zu einer Einigung auf Referatsleiterebene kommt, was in der Staatspraxis die Regel ist, steht sie auf der Seite der Länder einer Entscheidung der Finanzministerkonferenz gleich. Dies ergibt sich daraus, dass in den Veröffentlichungen der Besprechungsergebnisse regelmäßig auf das Einvernehmen der obersten Finanzbehörden der Länder hingewiesen wird.

Wird im Kreis der Referatsleiter zwischen Bund und Ländermehrheit oder unter den Ländern keine Einigung erzielt, so wird die Frage ggf. auf Wunsch eines oder mehrerer Länder bzw. des Bundes auf die Tagesordnung einer Besprechung der Abteilungsleiter (Steuer) des Bundes und der Länder gesetzt. Die Einlegung eines sogenannten Abteilungsleitervorbehalts erfolgt aber nur in relativ wenigen Fällen. Weit über 95 % aller Fragen, die in den zuvor genannten Fachgremien erörtert werden, werden einvernehmlich und abschließend auf Referatsleiterebene behandelt. Wenn sich die Abteilungsleiter ebenfalls nicht einigen, kann auf Seiten der Länder ggf. die Konferenz der Finanzminister (sogenannter FMK-Vorbehalt) mit der Sache befasst werden. Wenn es sich um Fragen von sehr grundsätzlicher Bedeutung handelt, kommt auch, wie in der Vergangenheit bereits geschehen, die Einschaltung der Ministerpräsidentenkonferenz in Betracht. Die Einschaltung der Finanzministerkonferenz und gar der Ministerpräsidentenkonferenz ist aber auf äußerst seltene Ausnahmefälle beschränkt.

Gegenüber dem vor der Finanzreform von 1969 praktizierten Verfahren – zur Herstellung einer einheitlichen Verwaltungspraxis wurde, wie ausgeführt, mit sog. koordinierten Ländererlassen gearbeitet, die von den Ländern einstimmig beschlossen wurden – ist die Position des Bundes im Rahmen der Bund-Länder-Vereinbarung von 1970 erheblich ausgebaut worden. Das Einstimmigkeitserfordernis wurde aufgegeben und ein BMF-Schreiben kann schon dann herausgegeben werden, wenn die relative Mehrheit der anwesenden Länder nicht widerspricht. Ferner wurde dem Bund eine Veto-Position eingeräumt.

Insbesondere diese Veto-Position begründet die starke Stellung des Bundes gegenüber den Ländern. Löwer führt in diesem Zusammenhang aus⁵⁴: „Damit ist aus der Sicht des Bundes auch kein Kompetenzverzicht zu besorgen. Er ist immer in einer Veto-Position, die es ihm ermöglicht, ihm unliebsame positive Bindungen für den Gesetzesvollzug zu vermeiden, indem er nicht zustimmt. Problematisch ist aus der Sicht der Länder allenfalls, dass sie sich für ihre eigene Kompetenzausübung dem Mehrheitswillen der Ländergesamtheit unterwerfen, insofern an Entscheidungsautonomie verlieren.“

5. Bedeutung der Beschlüsse aufgrund der Bund-Länder-Vereinbarung

Die in den Sitzungen mit den Ländervertretern getroffenen Entscheidungen haben trotz ihrer verfassungsrechtlich umstrittenen Grundlage in der Steuerwaltungspraxis eine immense Bedeutung, da sie zahlreiche Auslegungsfragen des materiellen Rechts mit erheblichen Auswirkungen für die Steuerbürger und Unternehmer für die nachgeordneten Länderfinanzbehörden verbindlich regeln und dadurch Planungs- und Rechtssicherheit – zumindest hinsichtlich der Rechtsauffassung der Verwaltung schaffen. Die Beschlüsse werden als Schreiben des Bundesministers der Finanzen an die obersten Finanzbehörden der Länder regelmäßig im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Eine Bindungswirkung für die nachgeordneten Landesfinanzbehörden entsteht jedoch erst dann, wenn diese Beschlüsse von den Ländern unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesfinanzministers in Form eigener Weisungen der obersten Finanzbehörden der Länder an ihre nachgeordneten Behörden weitergegeben werden.

6. Rechtsnatur der Beschlüsse, die aufgrund der Vereinbarung ergehen

a) *BMF-Schreiben*

Diese BMF-Schreiben sind keine allgemeine Weisungen. Durch das nicht einseitig, sondern in Abstimmung mit den Ländern zustande gekommene „Schreiben“ wird der Gesetzesvollzug in den Ländern nicht seitens des Bundes durch „Weisung“, sondern mehrseitig-konsensual zusammen mit den

⁵⁴ Löwer, Verfassungsrechtsfragen der Steuerverwaltung, 2000, S. 208.

Ländern gesteuert. Das Schreiben verstößt daher nicht gegen Art. 85 Abs. 3 GG, der dem Bundesminister der Finanzen nach Ansicht der Länder und der überwiegenden Literaturmeinung nur ein Einzelweisungsrecht verleiht.

Das mit den Ländern abgestimmte und im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlichte Schreiben bindet damit noch nicht die Landesfinanzbehörden im Sinne einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift. Eine Bindungswirkung erhält der Inhalt der Schreiben des Bundesministers der Finanzen erst, wenn die obersten Finanzbehörden der Länder (unter Hinweis auf das Schreiben) die getroffene Regelung als eigene Weisung, die regelmäßig im Amtsblatt der jeweiligen obersten Landesfinanzbehörde veröffentlicht wird, weitergeben und damit transformieren.⁵⁵

Im Bereich des Finanzministeriums Baden-Württemberg – die anderen Bundesländer haben vergleichbare Regelungen – erfolgt die Transformation dieser Schreiben des Bundesminister der Finanzen (BMF-Schreiben) dadurch, dass die nachgeordneten Behörden aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung generell angewiesen worden sind, die im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlichten Bund-Länder-Erlasse anzuwenden. Eine Verzögerung bei der Umsetzung dieser Schreiben des Bundesministers der Finanzen tritt deshalb nicht ein. Die entsprechenden Schreiben des Bundesministers der Finanzen sind nach der ergangenen generellen Transformationsanweisung des Finanzministeriums Baden-Württemberg von den nachgeordneten Landesfinanzbehörden (Oberfinanzdirektion Karlsruhe und Finanzämter) mit der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt anzuwenden.

b) Ergänzende Verwaltungsanweisungen der Oberfinanzdirektionen

Ergänzende Verwaltungsanweisungen der Oberfinanzdirektionen, sogenannte OFD-Verfügungen, zu BMF-Schreiben ergehen nur dann, wenn aus Sicht der Oberfinanzdirektionen ein BMF-Schreiben noch weiter erläuterungsbedürftig ist, weil in dem BMF-Schreiben beispielsweise nicht alle Fragen angesprochen werden, die in der Praxis des Steuervollzugs der Finanzämter auftreten. Gegenstand von ergänzenden OFD-Verfügungen können auch ein größerer Detaillierungsgrad anhand von Fallbeispielen oder rein technische Bearbeitungsdetails sein.

Falls eine OFD-Verfügung tatsächlich einmal eine inhaltliche Abweichung zu einem BMF-Schreiben enthalten sollte, hat der Bundesminister der Finanzen die Möglichkeit, dies zu beanstanden. Denn nach Ziffer 4 Satz 2 der Bund-Länder-Vereinbarung sind die OFD-Verfügungen dem Bundesminister der Finanzen zur Kenntnis zu übersenden, soweit der Bundesminister der Finanzen nicht auf die Übersendung verzichtet hat.

⁵⁵ Seer, in Bonner Kommentar, Art. 108 Rz. 111 (Nov. 1999).

In der Praxis werden vereinzelt durchaus vorkommende Abweichungen von OFD-Verfügungen gegenüber dem Inhalt von BMF-Schreiben in erster Linie von den obersten Finanzbehörden anderer Länder und nicht dem Bund moniert. Dies resultiert daraus, dass die obersten Finanzbehörden der Länder in der Regel unverzüglich von ihren nachgeordneten Behörden darüber informiert werden, wenn in einem Land eine Oberfinanzdirektion von den verbindlichen Regelungen eines BMF-Schreiben abweicht. Da die obersten Finanzbehörden der Länder für einen einheitlichen und gleichmäßigen Steuervollzug zu sorgen haben und sie die Schaffung von „Berufungsfällen“ unter allen Umständen vermeiden wollen, haben sie gleichermaßen, wie der Bund, das größte Interesse daran, derartige Abweichungen zu unterbinden.

7. Bewährung der Bund-Länder-Vereinbarung in der Praxis

Die Bund-Länder-Vereinbarung hat sich in der Praxis bewährt. Wie ausgeführt, werden weit über 95 % der Tagesordnungspunkte, die auf den Sitzungen der verschiedenen Referatsleitergremien zur Sprache kommen, auf dieser Ebene abschließend behandelt und Abteilungsleiter- oder sogar sogenannte FMK-Vorbehalte werden nur relativ selten eingelegt. Falls zu bestimmten in der Praxis auftauchenden steuerlichen Fragestellungen eine schnelle Reaktion erforderlich ist, um einen ordnungsgemäßen Steuervollzug zu gewährleisten, erfolgt die Behandlung entsprechender Fragen zwischenzeitlich häufig und kurzfristig im schriftlichen Verfahren.

Wenn innerhalb einer Frist von zum Beispiel zwei Wochen der vom Bundesminister der Finanzen oder einem Land vorgetragene Auffassung nicht widersprochen wird, wird ein entsprechendes BMF-Schreiben herausgegeben.

Nicht in Abrede gestellt werden kann, dass die Bund-Länder-Vereinbarung zu einem nicht unerheblichen ständigen Abstimmungsbedarf auf Bund-Länder-Ebene führt. Neben allen damit verbundenen Problemen hat dies allerdings auch den Vorzug, dass die Probleme des praktischen Vollzugs von Rechtsnormen dem Bund ebenso wie den Ländern orts- und zeitnah vorgetragen und entschieden werden können. Unterhalb der politischen Ebene bildet sich eine bundeseinheitliche Verwaltungsauffassung, die bei gleichbleibender Rechtslage einen wesentlichen Beitrag zur Kontinuität der Rechtsanwendung leistet. Auf einen solchen permanenten Diskussionsprozess mit den Entscheidern vor Ort könnte auch eine zentrale Bundessteuerverwaltung nicht verzichten, es sei denn um den Preis einer erheblich geringeren Qualität dieser BMF-Schreiben.⁵⁶

⁵⁶ Vgl. in diesem Sinn auch: *Mittler*, Die Zukunft der Finanzverwaltung im föderalen Staat, Börsenzeitung v. 9.10.2004.

Die Bewährung der Bund-Länder-Vereinbarung in der Praxis kommt deutlich in einem Vermerk des Bundesministeriums der Finanzen aus dem Jahr 1992 zum Ausdruck, der nachfolgend auszugsweise wiedergegeben wird⁵⁷: „Das Verfahren nach der Bund-Ländervereinbarung hat sich grundsätzlich bewährt. In der Vielzahl der Fälle verläuft die Verständigung zwischen Bund und Ländern reibungslos und wird den Vorstellungen des Bundesministers der Finanzen in einer Weise gerecht, wie es durch allgemeine Weisungen kaum effektiver möglich wäre. An dieser grundsätzlichen Feststellung ändert sich dadurch nichts, dass in Einzelfällen Länder in Erlassen oder Verfügungen von Regelungen in einem BMF-Schreiben abgewichen sind oder Erlasse herausgegeben haben, ohne die Zustimmung des BMF einzuholen. Würde der Bundesminister der Finanzen die insgesamt verhältnismäßig geringe Zahl der Fälle, in denen die Vereinbarung vom 15. Januar 1970 von den Ländern nicht oder nicht ausreichend beachtet worden ist, zum Anlass nehmen, auf das Mittel der allgemeinen Weisung zurückzugreifen, würde er das derzeit gute Verhältnis zu den Ländern aufs Spiel setzen.“

IX. Erweiterung der Befugnisse des Bundes durch die Föderalismusreform I

Anlässlich der Föderalismusreform I wurde der Streit zwischen Bund und Ländern hinsichtlich der Zulässigkeit allgemeiner Weisungen weiter pragmatisch abgemildert.⁵⁸ Die Bund-Länder-Vereinbarung von 1970 wurde im Rahmen des Föderalismusreform-Begleitgesetzes⁵⁹ modifiziert und dem Bund wurde entgegen dem Inhalt von Ziffer 5 dieser Vereinbarung auch auf dem Gebiet der Organisation der Steuerverwaltungen der Länder ein Mitspracherecht eingeräumt. Die Position des Bundes im Bereich des Vollzugs der Steuergesetze wurde gegenüber der Bund-Länder-Vereinbarung dadurch erheblich gestärkt. Die Befugnisse des Bundes wurden u. a. dadurch verbessert, dass das Bundeszentralamt für Steuern (das BZSt ist eine dem BMF nachgeordnete Bundesoberbehörde) bei der Durchführung und Koordination von Betriebsprüfungen weitergehende Rechte als bisher erhält.

Durch die Einfügung von § 19 Abs. 5 FVG erhält das BZSt das Recht, die Prüfung von Betrieben zu verlangen, auch soweit sie nicht in den Prüfungsgeschäftsplan der Landesfinanzbehörde aufgenommen sind. Dieses Recht

57 Vgl. in diesem Sinn auch die Ausführungen ehemaliger Steuerabteilungsleiter des BMF: *Juchum*, Verwaltungsvorschriften im Einkommensteuerrecht, ZG 1991, S. 56, 64; *Uelner*, in Festschrift Friauf, 1996, S. 217, 225; *Flockermann*, in Festschrift Meyding, 1994, S. 105, 111 ff. sowie in der Literatur das positive Echo bei *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte des Bundes bei der Verwaltung der Steuern durch die Länder, 1995, S. 121 ff.

58 Vgl. in diesem Sinn auch *Drißen*, Konzernbetriebsprüfung im föderalen Staat, StuW 2007 S. 112, 116.

59 FödRefBeglG v. 5.9.2006, BGBl I 2006, S. 2098.

ergänzt seine schon bisher bestehende Befugnis nach § 19 Abs. 1 Satz 2 FVG, den Zeitpunkt der Prüfung zu bestimmen. Ferner ist es berechtigt, Einzelheiten zur Durchführung und zu Inhalten, zum Beispiel den Prüfungsthemen, der Betriebsprüfung festzulegen. Diese Regelung ist nach der Gesetzesbegründung zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Einheitlichkeit des Steuervollzugs sowohl bei mehreren Betrieben einer Branche als auch innerhalb eines Konzerns erforderlich. Dies gilt für Prüfungen von Betrieben innerhalb eines Landes und durch den Bezug auf § 19 Abs. 3 Satz 2 FVG insbesondere auch bei Prüfungen von Betrieben mit Auslandsbeziehungen und bei Prüfungen, die sich über das Gebiet eines Landes hinaus erstrecken.

Aufgrund der Einfügung des § 21a Abs. 1 Satz 1 FVG kann das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung der obersten Finanzbehörden der Länder einheitliche Verwaltungsgrundsätze, gemeinsame Vollzugsziele und Regelungen zur Zusammenarbeit der Bundes- und Landesfinanzbehörden bestimmen sowie allgemeine fachliche Weisungen erteilen. Dabei soll die Zustimmung als erteilt gelten, wenn nicht eine Mehrheit der Länder widerspricht.

Die in § 21a Abs. 1 Satz 2 FVG enthaltene Formulierung: „Der Bundesminister der Finanzen gibt solche Schreiben nur heraus, wenn die Mehrzahl der Länder keine Einwendungen dagegen erhoben hat.“ lässt offen, was unter der Mehrheit der Länder zu verstehen ist. Die Gesetzesbegründung enthält zu dieser Frage keine Ausführungen. Dies spricht dafür, die bisherige Staatspraxis fortzuführen, wonach unter der Mehrheit der Länder die relative Mehrheit der anwesenden Länder und nicht die absolute Mehrheit der Länder verstanden wird. Falls der Gesetzgeber ein Abweichen von dieser Staatspraxis beabsichtigt hätte, müsste dies im Gesetzeswortlaut oder zumindest in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck kommen, was nicht der Fall ist. Auf der Grundlage des neu konzipierten § 21a FVG soll das Bundesministerium der Finanzen ferner Maßstäbe für einen Vergleich der Steuerverwaltungen der Länder untereinander entwickeln.

Durch die erfolgte Änderung von § 20 Abs. 1 FVG wird dem Bundesminister der Finanzen schließlich die Möglichkeit eingeräumt, den Einsatz bundeseinheitlicher IT-Programme anzuweisen, wenn nicht die Mehrzahl der Länder dagegen Einwendungen erhebt.

Ein Weisungsrecht des Bundes besteht durch diese Gesetzesänderung demnach auch ohne Bundessteuerverwaltung. Dass eine Mehrzahl der Länder hier noch widersprechen kann, eröffnet faktisch keine Blockademöglichkeiten, es sei denn, der Bund wollte selbst Programme entwickeln, wofür er aber weder die Kompetenz noch die Ressourcen hat. Tatsächlich wird er die von den Ländern arbeitsteilig im Rahmen der vereinbarten Kooperation entwickelten Programme jeweils zum Standard erklären, so dass automatisch die erforderlichen Mehrheiten entstünden. Durch diese Standardisierung des

EDV-Einsatzes wird der gleichmäßige Vollzug der Steuergesetze im Sinne des Artikels 108 Abs. 4 GG erheblich optimiert. Die Finanzministerkonferenz der Länder hatte bereits vor der erfolgten Gesetzesänderung beschlossen, in einem abgestimmten neuen Verfahren (KONSENS) einheitliche Software für das Besteuerungsverfahren gemeinsam zu entwickeln, zu beschaffen und, dies ist entscheidend, in allen Ländern einsetzen zu wollen.

Nach der Ansicht von *Drüen* sind die durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz eröffneten Möglichkeiten zur Verbesserung „halbherzig, weil sie weiterhin aufwendige Verhandlungsprozesse zwischen Bundes- und Länderfinanzministerien über die konkrete Ausgestaltung des Steuervollzugs auslösen würden, wobei die Mehrheit der Länder ein gesamtstaatliches Mindestvollzugsniveau blockieren könne.

Auch wenn der Bund künftig konsensual mit den Ländern mittelbar Vorgaben für den Vollzug machen könne, blieben Organisation und Personalausstattung grundsätzlich Ländersache.“⁶⁰ Diese Ausführungen von *Drüen* können nicht unwidersprochen bleiben.

Weshalb die Mehrheit der Länder ein Interesse daran haben soll, ein gesamtstaatliches Mindestvollzugsniveau zu blockieren, ist nicht nachvollziehbar. Gerade die Länder haben diesbezüglich in den vergangenen Jahren erhebliche Anstrengungen unternommen und sich eine Reihe von Feldern erschlossen, in denen sie ihre, aber auch die Zusammenarbeit mit dem Bund erheblich verstärkt haben. Beispielhaft zu nennen wäre hier:

- Gemeinsame Strategieentwicklung: Projekt „Bp-Strategie“
- Controlling: Kernkennzahlenvergleich aller Länder
- Risikomanagement (RMS): Bundeseinheitliche Einführung eines RMS für die Umsatzsteuer-Voranmeldestellen sowie sukzessive Vereinheitlichung der Risikofilter für den Veranlagungsbereich und bundeseinheitliche Weiterentwicklung aller RMS im Rahmen des Vorhabens KONSENS
- Informationstechnik: Das Vorhaben KONSENS, wovon erste Produkte bereits bundesweit im Einsatz sind (z. B. LUNA – länderumfassende Namensabfrage).

Die von *Drüen* kritisierten „Verhandlungsprozesse“ müssten auch im Falle der Einführung einer Bundessteuerverwaltung geführt werden. Ein Verzicht auf entsprechende Abstimmungsprozesse hätte eine gravierende qualitative Verschlechterung des Steuervollzugs zur Folge, da insbesondere bei Fragen der Fachablauforganisation, die alle Aufgabenbereiche der Steuerverwaltung (Veranlagung, Erhebung und Außenprüfung) betreffen, das Know-how der nachgeordneten Behörden unverzichtbar ist. Ansprechpartner des Bundesministeriums der Finanzen wären dann allerdings nicht mehr die Länder,

60 *Drüen*, Konzernbetriebsprüfung im föderalen Staat, *StuW* 2007 S. 112, 116.

sondern nach der Kienbaumstudie 10 Finanzdirektionen sowie eine Sonderfinanzdirektion.⁶¹

Über deren fachlich begründete Bedenken könnte sich der Bund einfacher hinwegsetzen, als wenn ihm gleichgeordnete Länder gegenüberstehen. Ob dies ein Beitrag zu einer Verbesserung der Qualität des Steuervollzuges wäre, ist sehr fraglich.

§ 21a FVG eröffnet einen Handlungsrahmen für eine verbindliche und strategisch ausgerichtete Kooperation und Koordination der Aktivitäten des Bundes und der Länder. Diese Bestimmung enthält den Auftrag des Gesetzgebers, den Steuervollzug im föderalen Staat ständig zu verbessern. Die gemeinsamen Anstrengungen des Bundes und der Länder sollten daher darauf konzentriert werden, diesen erweiterten Handlungsrahmen mit konkreten Zielen und Projekten zu versehen, anstatt die vorhandenen Ressourcen in den nächsten Jahren für einen Paradigmenwechsel hin zu einer Bundessteuerverwaltung ohne erkennbaren Nutzen zu blockieren.

X. Kienbaumstudie und Gutachten des Präsidenten des BRH

Nach der Kienbaumstudie⁶² sollen bei der Verwaltung der Gemeinschaftssteuern und der Landessteuern im Falle einer Bundessteuerverwaltung in den nächsten 10 Jahren pro Jahr durchschnittlich ca. 8 Mrd. Euro zusätzlich an Steuereinnahmen realisierbar sein. Dieses „Effizienzpotential“ soll sich auf durchschnittlich 4 Mrd. Euro jährlich verringern, wenn der Vergleich einer Bundessteuerverwaltung nicht mit dem gegenwärtigen Ist-Zustand⁶³ in den Ländern erfolgt, sondern mit einem sog. optimierten Ländermodell, das von einer noch stärkeren Zusammenarbeit der Länder im bestehenden System ausgeht. Dementsprechend beziffert die Studie die föderalismusbedingten Effizienz Nachteile auf jährlich ca. 4 Mrd. Euro (Differenz zwischen Steuermehraufkommen im Falle einer Bundessteuerverwaltung und Steuermehraufkommen in einem optimierten Ländermodell).

61 Vgl. Kienbaumstudie (im Auftrag des BMF) v. 28.12.2006 „Quantifizierung der im Falle einer Bundessteuerverwaltung bzw. einer verbesserten Kooperation, Koordination und Organisation der Länderverwaltungen zu erwartenden Effizienzgewinne“, S. 104.

62 Vgl. Kienbaumstudie v. 28.12.2006 „Quantifizierung der im Falle einer Bundessteuerverwaltung bzw. einer verbesserten Kooperation, Koordination und Organisation der Länderverwaltungen zu erwartenden Effizienzgewinne“, 2006, S. 113 ff.

63 Das Gutachten stellt auf die Datenbasis 31.12.2004 und teilweise noch erheblich weiter zurückliegende Feststellungen des BRH und der LRH ab. Neuere Entwicklungen in den Ländern zur Verbesserung des Steuervollzugs sind in dem Gutachten damit nicht berücksichtigt. Erhebungsgrundlage sind die Verhältnisse zum 31.12.2004. Damit sind wesentliche Grundlagen der Erhebung nicht mehr aktuell bzw. in der Studie ausgewiesene mögliche Potentiale sind z. T. bereits inzwischen durch Länderinitiativen realisiert.

Bezogen auf die voraussichtlichen Steuereinnahmen von ca. 500 Mrd. Euro im Jahr 2007 entspricht der Betrag von 4 Mrd. Euro gerade einmal 0,8 % des Gesamtaufkommens. Entscheidend ist aber, dass die Ergebnisse dieser Studie auf nicht haltbaren Annahmen basieren.

Laut Studie sollen die Mehreinnahmen im Wesentlichen durch bundeseinheitlich vorgegebene Rahmenstrategien und Einführung eines flächendeckenden Zielvereinbarungsprozesses erreicht werden. Dieses müsste sich, um tatsächlich Mehreinnahmen zu generieren, dann auf die konkrete Erhöhung der Ergebnisse von steuerlichen Fallbearbeitungen oder steuerliche Außenprüfungen beziehen. Je nach Ausbaustufe soll dem Zielvereinbarungsprozess bzw. den Zielvorgaben auch ein Sanktionsmanagement beigelegt werden, um die tatsächliche Durchsetzung der Mehreinnahmen durch die Verwaltung sicher zu stellen.

Sicherlich wird durch eine konsequente Fallprüfung ein gewisses Maß an Steuermehreinnahmen erzielbar sein. In der dargestellten Größenordnung findet das System aber schon seine Grenzen in der Verfassung und der Abgabenordnung, die vom Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung⁶⁴ ausgehen und einen rein fiskalisch geprägten Gesetzesvollzug ablehnen, statt dessen vielmehr rechtlich korrekte Prüfungen zu Lasten wie zu Gunsten der Steuerpflichtigen voraussetzen.⁶⁵ Daneben bleibt in der Studie unzureichend berücksichtigt, dass in strukturschwachen Gegenden die Erhöhung der Zielvorgaben – ggf. durch eine Bundessteuerung – nicht automatisch zu Steuermehreinnahmen führen wird. Und unter dem Aspekt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung kann der hochgerechnete Mehrwert nicht nur durch verstärkte Prüfungen in den strukturstärkeren Bereichen erzielt werden. Auch dem wachsenden Steuerwiderstand der Bevölkerung kann durch quantitative Zielvereinbarungen nicht begegnet werden. Qualitative, „weiche“ Zielvereinbarungen, die auf Compliance-Gesichtspunkte ausgerichtet sind und die Steuerbürger mit einbeziehen, führen nicht zu den in der Studie hochgerechneten Mehreinnahme-Kapazitäten.

Die eklatanten und „lohnenden“ tatsächlich vorhandenen Steuerausfallpotentiale, die in der Studie auch zum Teil genannt und mit Prüfungen des BRH unterlegt werden, betreffen in erster Linie den kriminellen Bereich und die Schattenwirtschaft.

64 Nach § 85 AO haben die Finanzbehörden die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Insbesondere haben sie sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt, zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen und Steuervergütungen nicht zu Unrecht gewährt oder versagt werden.

65 Gemäß § 199 Abs. AO hat der Außenprüfer die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und die Bemessungsgrundlagen maßgebend sind, zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen zu prüfen.

Von den in dem Gutachten⁶⁶ aufgrund von Feststellungen des BRH konkret bezifferten Steuerausfällen in Höhe von rund 5 Mrd. Euro entfallen allein 2 Mrd. Euro auf eine Verbesserung der Besteuerung im Rotlichtmilieu und 2,6 Mrd. Euro auf Steuerausfälle, die durch anonyme Kapitalübertragungen ins Ausland verursacht werden. Auch durch noch so stringente Zielvorgaben des Bundes werden voraussichtlich keine wesentlichen Verbesserungen bezüglich der Unterbindung der Steuerflucht ins Ausland oder der Hebung der Steuermoral im Rotlichtmilieu erzielt werden. Ein insbesondere in Nordrhein-Westfalen und in Baden-Württemberg relativ erfolgreich praktiziertes Verfahren zur Verbesserung und Vereinfachung des Steuervollzugs im Rotlichtmilieu wurde vom Bundesministerium der Finanzen bisher sehr skeptisch betrachtet, obgleich die Einführung dieses „vereinfachten Besteuerungsverfahrens“ vom BRH ausdrücklich zur Nachahmung empfohlen wurde. Gleichfalls kann die Annahme, dass Zielvereinbarungen bisher noch nicht in allen Ländern flächendeckend eingeführt sind und bei einer bundesweiten Handhabung noch wesentliche Potentiale ausgeschöpft werden könnten, durch die Erfahrungen in den Ländern, in denen bisher bereits mit Zielvereinbarungen gearbeitet wird, nicht bestätigt werden.

Die Studie krankt letztlich daran, dass sie aufgrund ihrer Zielsetzung einseitig auf die Feststellung von Effizienzpotentialen ausgerichtet ist, während andere Gesichtspunkte, die für einen qualitativen und auf Akzeptanz stößenden Gesetzesvollzug genauso wichtig sind, vernachlässigt werden. Im Rahmen einer Balanced Scorecard für die Steuerverwaltung müssen neben Effizienzgesichtspunkten auch die Aufgabenerfüllung (Einnahmen auch bei wechselnden Rahmenbedingungen unter Beachtung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sichern), die Kundenzufriedenheit (Service für Bürger und Unternehmen bei gleichzeitiger Verbesserung der Wertschätzung der Steuerverwaltung) und die Mitarbeiterzufriedenheit (Verantwortungsübernahme und Arbeitsunterstützung durch risikoorientierte Regelungen, attraktive Arbeitsplätze sowie eine leistungsgerechte Bezahlung) eine entscheidende Rolle spielen.

Ferner ist darauf hinzuweisen, dass nach den Erfahrungen der Länder im Zusammenhang mit der Schließung von Dienststellen und der Einführung von Risikomanagement-Piloten sowie von Zielvereinbarungs- und Controllingssystemen die in der Studie zur Umsetzung der einzelnen Modelle angenommenen Kosten (Personal- und Sachaufwand) ebenso wie die Höhe möglicher Einsparungen zum Teil nicht nachvollziehbar sind. Der Übergang zu einer Bundessteuerverwaltung wird in erheblichem Umfang Personalarbeiten erforderlich machen, sowohl dienstrechtlicher als auch räumlicher

66 Vgl. Kienbaumstudie v. 28.12.2006 „Quantifizierung der im Falle einer Bundessteuerverwaltung bzw. einer verbesserten Kooperation, Koordination und Organisation der Länderverwaltungen zu erwartenden Effizienzgewinne“, S. 57.

Art. Es ist zu erwarten, dass dabei die in der Studie dargestellten Problemlagen insbesondere hinsichtlich der Mitarbeitermotivation auftreten werden.⁶⁷

In der Studie der Firma Kienbaum wird gleichfalls nicht reflektiert, dass Fehleridentifizierung und Changemanagement in einer zentralistisch geführten Einheitsverwaltung schwerer zu organisieren sind als in Länderfinanzverwaltungen, die miteinander um die besseren Ideen konkurrieren. Gerade der Wettbewerb um vollzugssichernde Konzepte und Maßnahmen führt zu positiven Wirkungen, die in einer zentralistisch geführten Verwaltung nicht zu erzielen sind. Ein solcher Innovationswettbewerb ist auch deshalb positiv zu bewerten, weil er Risiken, die immer mit Innovationsprozessen verbunden sind, zunächst auf mehrere und kleinere Einheiten beschränkt. Damit werden auch die administrativen Innovationskosten minimiert. Vollzugsdefizite und Optimierungspotentiale sind nicht einer bestimmten Organisationsform vorbehalten. Die Wahrscheinlichkeit, dass diese erkannt und gehoben werden, ist im Rahmen eines Wettbewerbs zwischen den Ländern deutlich größer als in einer Bundessteuerverwaltung.

Es ist daher in keiner Weise belegt, dass eine zentral geführte Steuerverwaltung das effizientere Modell zur Bewältigung der bestehenden Aufgaben sein soll. Dieser Befund wird durch eine Presseerklärung des Bundes der Steuerzahler anlässlich einer vom Bund der Steuerzahler in Auftrag gegebenen Organisationsuntersuchung der Finanzverwaltung des Landes Baden-Württemberg bestätigt.⁶⁸

Hiernach haben „die Reformen in der Steuerverwaltung des Landes zu messbaren Erfolgen geführt. Als ein Beispiel für die gelungenen Reformen könne die landesweite Einführung von Servicezentren in den Finanzämtern angeführt werden. Die Steuerverwaltung Baden-Württemberg sei im Ländervergleich sehr gut aufgestellt, weshalb auch der immer wieder zu hörende Forderung einer Zentralisierung in einer Bundessteuerverwaltung eine klare Absage erteilt werden müsse. Denn es müsse bezweifelt werden, dass eine zentrale Bundessteuerverwaltung ähnlich effektiv wie die baden-württembergische Finanzverwaltung arbeiten könne.“

Dessen ungeachtet wird, wie ausgeführt, in der Kienbaumstudie der Aspekt vernachlässigt, wonach die Steuerverwaltung nicht ausschließlich der Effi-

67 Kienbaumstudie v. 28.12.2006 „Quantifizierung der im Falle einer Bundessteuerverwaltung bzw. einer verbesserten Kooperation, Koordination und Organisation der Länderverwaltungen zu erwartenden Effizienzgewinne“, S. 117.

68 Vgl. Presseinformation Bund der Steuerzahler Baden-Württemberg e.V. Nr. 16/2007 v. 12.7.2007, „Finanzverwaltung Baden-Württemberg: Aufgaben und Organisationskritik – Einsparpotentiale vorhanden, aber Bestnote für Steuerverwaltung“; der Pressemitteilung liegt eine Untersuchung im Auftrag des Bundes der Steuerzahler Baden-Württemberg e.V. Finanzverwaltung Baden-Württemberg zugrunde: Aufgaben- und Organisationskritik, Finanzwissenschaftliches Institut des Bundes der Steuerzahler Baden-Württemberg e. V.; Schrift Nr. 6, April 2007.

zienz, sondern auch der Bürgernähe⁶⁹ verpflichtet ist. Baden-Württemberg aber auch andere Länder haben in diesem Bereich in den letzten Jahren große Anstrengungen unternommen, um bei den Finanzämtern „Servicezentren“ als zentrale Anlaufstellen für die Bürger einzurichten sowie die Öffnungszeiten kundenfreundlich zu gestalten. Die Steuerverwaltung der einzelnen Länder kennt die steuerlichen Anliegen und Probleme der Bürger und Unternehmen vor Ort. Die Einrichtung einer Bundessteuerverwaltung wäre nach der Kienbaumstudie mit einer massiven Konzentration der Finanzamtsstandorte und damit insbesondere mit einem Rückzug aus dem ländlichen Raum verbunden. Darunter hätte der Service für die Bürger und Unternehmen insbesondere der Flächenländer erheblich zu leiden. In Baden-Württemberg wurde im Zuge der Verwaltungsreform von 2005 die Anzahl der Finanzämter von 81 auf 65 reduziert. Bereits diese Straffung führte nach Ansicht von Steuerpflichtigen und Unternehmen partiell zu einer Beeinträchtigung des Kontakts zu den Finanzbehörden.⁷⁰

Der Erhalt der Bürgernähe und die Kenntnis von den Problemen der Unternehmen wird allerdings von einigen falsch verstanden und die Landesverwaltung dem Vorwurf ausgesetzt, sie würde die Steuern nach „standortpolitischen Gesichtspunkten“ erheben.

Diesbezüglich führt *Drüen* u. a. aus⁷¹: „Früher war es ein vielfach konstatiertes ‚Nord-Süd-Gefälle‘ mit milderem Steuerklima im Süden gewesen. Seit der deutschen Einheit sei ein ‚West-Ost-Gefälle‘ hinzugekommen. Bezeichnenderweise betone das BMF, dass es ständiger Praxis entspreche, bei Prüfungsstatistiken nur Daten für das gesamte Bundesgebiet, nicht aber die vorhandenen länderspezifischen Werte weiterzugeben. Dahinter stecke wohl die nicht unbegründete Sorge eines ‚race-to-the-bottom‘, weil – was freilich nur hinter vorgehaltener Hand eingestanden wird – manche Länder nach Argumenten suchen würden, die Personalstärke der Prüfungsdienste abzusenken, den steuerlichen Prüfungsdruck auf die heimischen Unternehmen abzumildern und so ‚wirtschaftsfreundliche Signale‘ aussenden zu können.

69 In der Studie wird insoweit lediglich ausgeführt. „Die Bürgerorientierung wird durch die beschriebenen Modelle in unterschiedlichem Umfang berührt. Die Bürgerorientierung kann beispielsweise dadurch beeinflusst werden, dass bisher nicht gebündelte Leistungen künftig bei einer Einrichtung gebündelt werden oder die Anzahl der Finanzämter (Standorte) reduziert wird; vgl. Kienbaum-Gutachten v. 28.12.2006 Quantifizierung der im Falle einer Bundessteuerverwaltung bzw. einer verbesserten Kooperation, Koordination und Organisation der Länderverwaltungen zu erwartenden Effizienzgewinne“, S. 116.

70 *Hesse*, Finanzverwaltung Baden-Württemberg: Aufgaben- und Organisationskritik, Untersuchung im Auftrag des Bundes der Steuerzahler Baden-Württemberg e. V., Finanzwissenschaftliches Institut des Bundes der Steuerzahler Baden-Württemberg e. V.; Schrift Nr. 6, April 2007.

71 *Drüen*, Konzernbetriebsprüfung im föderalen Staat, *StuW* 2007, S. 112, 117, 118 m. w. N.

Gerade bei flexibel agierenden Großunternehmen, bei denen knapp 80 v. H. der bundesweiten Mehrergebnisse der Betriebsprüfung erzielt würden, gefährde ein falsch verstandener ‚administrativer Konkurrenzföderalismus‘ einzelner Bundesländer den gleichmäßigen Steuervollzug im Bundesstaat. Ross und Reiter seien aufgrund des Steuergeheimnisses nur schwer zu identifizieren. Die Bundesbetriebsprüfung habe mehrfach die Fälle landesherrlicher ‚Standortpolitik‘ gerügt⁷². Dabei lasse sich zwar nicht positiv quantifizieren, aber umgekehrt auch nicht abstreiten, dass das Prüfungsklima Einfluss auf die unternehmerische Standortentscheidung haben könne. Das Prüfungsklima sei halt ein ‚weicher‘ Standortfaktor, von dem sich Fiskus und Unternehmen Vorteile erhoffen könnten.“

Für Baden-Württemberg als einem der großen „Südländer“ ist festzuhalten, dass diese Ausführungen schlicht an der Wirklichkeit der Betriebsprüfung und der anderen Prüfungsdienste vorbeigehen und unzutreffend sind. Die Prüfer und Prüferinnen des Landes Baden-Württemberg prüfen nach Gesetz und Recht und nicht etwa nach dem „schwäbisch-badischen Landrecht“.

Nach *Drüen* mahnt der BRH ferner zu Recht an, dass die Organisation der Steuerverwaltung gewährleisten muss, „die Steuerquellen unbeeinflusst vom Finanzausgleich auszuschöpfen.“⁷³ *Drüen* räumt insoweit zumindest ein, „dass das komplexe Finanzausgleichssystem kaum das Prüfungsverhalten des einzelnen Prüfers beeinflussen würde.“⁷⁴

Der Blick auf das Endresultat für den eigenen Landeshaushalt nach dem Finanzausgleich könne jedoch die Entscheidungsträger an der Landesspitze dabei leiten, in welchem Umfang der Betriebsprüfungsdienst personell ausgestattet werde.

Hierzu ist Folgendes anzumerken: Obleich in den letzten Jahren in nahezu sämtlichen Bereichen des öffentlichen Dienstes – die Steuerverwaltung wurde dabei nicht ausgenommen – sowohl auf Bundes- als auch auf Länderebene zum Teil massiv Personal abgebaut wurde, ist in Baden-Württemberg die Betriebsprüfung und die Steuerfahndung, nachdem sie zunächst personell verstärkt worden war, bewusst von Personaleinsparungen ausgenommen worden.⁷⁵ Das Personal in der Umsatzsteuersonderprüfung des Landes

72 Vgl. Bericht der Projektarbeitsgruppe zur Strategischen Neuausrichtung der Bundesbetriebsprüfung, Bonn 2005, S. 11. 21, 39.

73 *Drüen*, Konzernbetriebsprüfung im föderalen Staat, *StuW* 2007, S. 112, 118 m. w. N.

74 *Drüen*, Konzernbetriebsprüfung im föderalen Staat, *StuW* 2007, S. 112, 118 m. w. N.

75 Die Anzahl der Betriebsprüfer wurde in Baden-Württemberg von 1.753 im Jahr 1996 auf 1.962 im Jahr 2006 erhöht. Die Zahl der Steuerfahnder wurde im gleichen Zeitraum von 172 auf 305 erhöht und daneben werden gegenüber 1996 zusätzlich rund 40 Fahndungshelfer eingesetzt, um die Steuerfahnder von Routinearbeiten zu entlasten.

wurde zwecks einer verbesserten Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs sogar noch aufgestockt. Durch diese Maßnahmen wurde dem Grundsatz einer gleichmäßigen Besteuerung Rechnung getragen, die nicht nur ein verfassungsrechtlicher Auftrag ist, sondern auch im Interesse des Landes liegt.

Sofern *Drüen* der Ansicht sein sollte, dass eine Bundessteuerverwaltung oder auch nur eine massiv aufgestockte Bundesbetriebsprüfung von Personaleinsparungen ausgenommen würde, verkennt er allerdings die politischen Realitäten. Personaleinsparungen bei den Prüfungsdiensten oder in sonstigen Bereichen der Steuerverwaltung (Veranlagung, Vollstreckung etc.) erfolgen nicht im Hinblick auf den Länderfinanzausgleich oder gar aus „standortpolitischen Gründen.“ Personaleinsparungen wurden und werden aufgrund der jeweiligen Haushaltslage, die in den letzten Jahren, von der Gegenwart abgesehen, schlecht gewesen ist, von Bund und Ländern vorgenommen. Genauso wie die einzelnen Landesfinanzminister- und senatoren wäre auch ein Bundesfinanzminister zu Personaleinsparungen im Bereich der Steuerverwaltung gezwungen. Denn in seiner Funktion als „Haushaltsminister“ könnte auch ein Bundesfinanzminister von anderen Ressorts nur schlecht Personaleinsparungen verlangen und gleichzeitig seinen eigenen Ressortbereich davon ausnehmen.

Der Personalbestand der Steuerverwaltung kann m. E. unabhängig von der jeweiligen Haushaltslage nur dann dauerhaft konstant gehalten oder falls erforderlich erhöht werden, wenn die Steuereinnahmen erst nach Abzug der Personal- und Sachkosten für diese Verwaltung auf Bund, Länder und Gemeinden verteilt würden. Durch einen Vorwegabzug der Kosten der „Einnahmeverwaltung“ von den erzielten Steuereinnahmen, könnte die Steuerverwaltung von den personellen Einsparzwängen ausgenommen oder diese könnten zumindest erheblich abgemindert werden. Dazu bedürfte es allerdings einer Ausnahme zu der allgemeinen Kostentragungsregel des Art. 104a Abs. 5 GG, wonach der Bund und die Länder die bei ihren Behörden entstehenden Verwaltungsausgaben zu tragen haben.

Der Präsident des BRH als Bundesbeauftragter für die Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung kam in einem Gutachten zu folgendem Ergebnis: Die Arbeit in den Veranlagungsstellen werde durch die komplizierte und ständig geänderte Steuergesetzgebung zusätzlich erheblich erschwert. Den Bearbeitern sei es nicht mehr möglich, sich einen Überblick über die geltende Rechtslage in den jeweiligen Veranlagungsjahren zu verschaffen. Unter dem Druck zeitgerechter Mengenbewältigung würden die Steuern unvollständig und ungleich festgesetzt werden und der gesetzmäßige und gleichmäßige Vollzug der Steuergesetze sei nicht mehr gewährleistet.⁷⁶

76 *Engels*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Empfehlungen des Präsidenten des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung zur Verbesserung des Vollzuges der Steuergesetze in Deutschland, 2006.

Diesen Ausführungen ist insoweit zuzustimmen, als die in den Rechnungshofberichten aufgeführten Defizite bei der Bearbeitung von einzelnen Steuerangelegenheiten nicht in strukturell bedingten Systemschwächen der vorhandenen föderalen Verwaltungsstrukturen begründet sind, sondern oft an der Komplexität des im Einzelfall umzusetzenden Steuerrechts. Statt einer grundlegenden Strukturreform der Steuerverwaltung – auch der Präsident des BRH empfiehlt die Einführung einer Bundessteuerverwaltung – sollte daher eine wesentliche Vereinfachung der Steuergesetze angestrebt werden.

Auch hinsichtlich dieses Befundes sollte die Lage aber nicht zu sehr dramatisiert werden. Fakt ist, dass das geltende Steuerrecht für die bei weitem meisten Steuerfälle, speziell für die Besteuerung der Masse der Arbeitnehmer, in der Regel einfache und nachvollziehbare Regelungen bietet.

Die elektronische Steuererklärung auf zwei Seiten ist für immer mehr Bürger längst Wirklichkeit. Ferner sind komplizierte Lebenssachverhalte, insbesondere im unternehmerischen Bereich, nicht immer einfachen Regelungen zugänglich, so wünschenswert dies auch wäre. Dies gilt übrigens nicht nur für das Steuerrecht, sondern ebenso für andere Rechtsgebiete wie etwas das Tarifvertrags- oder Sozialversicherungsrecht. Schließlich hat der Gesetzgeber, zum Beispiel auf dem Gebiet des Umsatzsteuerrechts, in den letzten Jahren gleichfalls auch verstärkt im Bereich der Ertragsteuern, auf veränderte EU-rechtliche Vorgaben zu reagieren, was teilweise zu einer Verkomplizierung des nationalen Rechts beiträgt.⁷⁷

Zurückzuweisen ist die These des Präsidenten des BRH, wonach der gesetzmäßige und gleichmäßige Vollzug der Steuergesetze nicht mehr gewährleistet sei. Bei einer Massenverwaltung, wie dies bei der Steuerverwaltung der Fall ist, und angesichts der Kompliziertheit einzelner Steuergesetze wird es bei der Festsetzung und Erhebung der Steuern immer gewisse Mängel geben. Steuerverwaltung ist naturgemäß Massenverwaltung, was die Zahl von über 30 Millionen Einkommensteuerbescheiden pro Jahr belegt. Die Steuerbehörden können die „Gesetzmäßigkeit“ daher nicht mit der Gründlichkeit von Gerichten praktizieren. Sie können sich einem Fall nicht über Wochen oder – wie dies häufig in Strafprozessen der Fall ist – über Monate oder gar Jahre widmen. Selbst bei einer erheblichen Personalvermehrung würde dies den Zusammenbruch der Besteuerung bedeuten.⁷⁸

77 Vgl. in diesem Sinn auch: Parlamentarische Staatssekretärin im BMF, *Hendricks*, „Vereinfachen ist schwierig, Das Lamento über das undurchdringliche deutsche Steuerrecht passt auf keinen Bierdeckel. Doch Schuld daran, dass die Regeln so kompliziert sind, tragen auch Bürger, Unternehmen, Richter“, *Financial Times* v. 27.3.2007.

78 *Tipke*, in *Tipke/Kruse*, Kommentar zur Abgabenordnung, § 85 Rz. 15, Lfg. 109 (April 2006).

Eine derartige Untersuchungstiefe ist aber weder verfassungsrechtlich noch nach der Abgabenordnung geboten. Trotz des in § 85 AO festgelegten Legalitätsprinzips können die Finanzbehörden bei ihren Entscheidungen Erwägungen einbeziehen, die im Ergebnis Zweckmäßigkeitserwägungen gleichzustellen sind. Dies wird durch § 88 Abs. 1 Satz 3 AO bestätigt, wonach sich der Umfang der Ermittlungspflichten nach den Umständen des Einzelfalls richtet. Für die Anforderungen, die an die Aufklärungspflicht der Finanzbehörden zu stellen sind, darf die Erwägung eine Rolle spielen, dass die Aufklärung einen nicht mehr vertretbaren Zeitaufwand erfordert.

Dabei kann auf das Verhältnis zwischen voraussichtlichem Arbeitsaufwand und steuerlichem Erfolg abgestellt werden. Die Finanzbehörden dürfen auch berücksichtigen, in welchem Maße sie durch ein zu erwartendes finanzgerichtliches Verfahren belastet werden, sofern sie bei vorhandenen tatsächlichen oder rechtlichen Zweifeln dem Begehren des Steuerpflichtigen nicht entsprechen und zu seinem Nachteil entscheiden.⁷⁹ Für den Regelfall kann die Finanzbehörde davon ausgehen, dass die Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung vollständig und richtig sind. Die Finanzbehörde kann den Angaben eines Steuerpflichtigen Glauben schenken, wenn nicht greifbare Umstände vorliegen, die darauf hindeuten, dass seine Angaben falsch oder unvollständig sind.⁸⁰

Unter Berücksichtigung dieser mit dem Bundesministerium der Finanzen abgestimmten Ermittlungsgrundsätze hinsichtlich der Verifikation von Steuererklärungen leisten die Steuerverwaltungen der Länder im Rahmen des föderalen Steuervollzugs eine gute Arbeit. Die Behauptung, wonach die Gesetzmäßigkeit und Gleichheit der Besteuerung nicht mehr gewährleistet sei, kann nicht auf die Feststellung von Fehlern bei der stichprobenmäßigen Überprüfung von Einzelfällen gestützt werden. Die Ergebnisse derartiger Überprüfungen, die nicht auf mathematisch-statistischen Methoden basieren, können nicht verallgemeinert werden. Eine derartige Vorgehensweise ist unseriös und würde einer wissenschaftlichen Überprüfung nicht standhalten. Wäre die Gesetzmäßigkeit und Gleichheit der Besteuerung tatsächlich nicht mehr gewährleistet, würden auch die Kunden der Steuerverwaltung, die Bürger und Unternehmen unseres Landes anders reagieren. Die Arbeit der Steuerverwaltung findet aber durchaus auch Anerkennung aus berufenem Munde. In einem Artikel der FAZ fanden sich unter der Überschrift „Das Steuerrecht ist konkurrenzfähig“ folgende Ausführungen:⁸¹

79 AEAO zu § 88 AO, Nr. 1 m. w. N., BMF Amtliches AO-Handbuch 2007 sowie die bundeseinheitlich ergangenen Grundsätze zur Arbeitsweise in den Veranlagungsstellen, GNOFÄ 1997 v. 19.11.1996, BStBl I 1996 S. 1391.

80 AEAO zu § 88 AO, Nr. 2 m. w. N., BMF Amtliches AO-Handbuch 2007 sowie BFH-Urt. v. 7.7.2004, XI R 10/03, BStBl II 2004 S. 911.

81 *Kühn* (der Autor des Artikels ist Leiter des Bereichs Finanzen und Steuern beim Deutschen Industrie- und Handelskammertag), „Das Steuerrecht ist konkurrenzfähig – Die Vorteile der vielgescholtenen Rechtsordnung“, FAZ v. 14.9.2005.

„Auch die Verlässlichkeit der deutschen Steuerverwaltung ist ein wichtiger Standortvorteil ... Der Oberfinanzdirektion Karlsruhe eilt beispielsweise der Ruf voraus, verbindliche Auskünfte innerhalb von vier Wochen zu erteilen. Das ist vorbildlich – auch international. Die Finanzämter wären noch besser, also sicherer im Gesetzesvollzug und entscheidungsfreudiger gegenüber ratsuchenden Steuerzahlern, wäre da nicht eine überstrapazierte Antimissbrauchsgesetzgebung, die der Einzelfallgerechtigkeit hinterher jagt, ohne ihr Ziel je zu erreichen.“

Angesichts von Millionen von Steuerbescheiden, die jährlich erlassen werden, spricht auch die sehr geringe Anzahl von Klagen, die von den Bürgern und Unternehmen erhoben werden, für die Qualität der Arbeit der Steuerverwaltung der Länder. In den Jahren 2003 bis 2006 wurden mit sinkender Tendenz bundesweit nur zwischen 110.000 und 78.000 Klagen erhoben.

XI. Plädoyer für einen föderalen Steuervollzug

Gegen die Einführung einer Bundessteuerverwaltung sprechen aus Sicht der Länder folgende verfassungsrechtliche und verfassungspolitische Aspekte:

- Die Einrichtung einer Bundessteuerverwaltung würde eklatant dem Subsidiaritätsprinzip widersprechen. Für die Verbesserung der Effizienz der Steuerverwaltung stehen vor einer Zentralisierung subsidiaritätskonformere und mit dem Grundsatz der Verwaltungshoheit der Länder nach Art. 30 GG kompatiblere Optionen zur Verfügung. Falls es aus sachlichen Gründen zur kontinuierlichen Verbesserung des föderalen Steuervollzugs in Zukunft unabweisbar sein sollte, wofür derzeit allerdings nichts spricht, könnten immer noch die bestehenden Koordinierungs- und Weisungsrechte des Bundes im Rahmen des FVG ausgeweitet werden. Diese Möglichkeit wird durch Art. 108 Abs. 4 GG auch ohne eine Änderung des Grundgesetzes ausdrücklich eröffnet. Dieser Regelung eröffnet die Möglichkeit, den föderalen Steuervollzug ständig zu verbessern.
- Die Übertragung der Steuerverwaltungshoheit nach Art. 108 GG auf den Bund würde wegen den bestehenden Wechselwirkungen zwischen der Verwaltungskompetenz einerseits und den verfassungsrechtlichen Mitwirkungsmöglichkeiten der Länder im Bereich der Steuergesetzgebung, Art. 105 Abs. 3 GG, andererseits zu einer erheblichen Schwächung des politischen Einflusses der Länder in einem zentralen Politikfeld führen. Nach Art. 105 Abs. 3 GG bedürfen Bundesgesetze, deren Aufkommen den Ländern ganz oder zum Teil zufließt, wie dies bei den Gemeinschaftsteuern der Fall ist, der Zustimmung des Bundesrates.
- Die Zustimmungskompetenz der Länder knüpft an die in Art. 106 GG geregelte Ertragskompetenz an. Auch wenn die Zustimmungskompetenz der Länder nach der gegenwärtigen Regelung im Grundgesetz ein Ausfluss der Ertragshoheit bezüglich dieser Steuerarten ist, darf nicht übersehen werden, dass die Länder bislang in erster Linie deshalb effizient und

konstruktiv an der Steuergesetzgebung mitwirken können, weil sie über die entsprechende Verwaltungskompetenz verfügen. Würde die Verwaltungskompetenz der Länder für die Gemeinschaftsteuern auf den Bund übertragen, würde damit zumindest faktisch ein wesentlicher Grund für die erforderliche Zustimmung des Bundesrates bei der Steuergesetzgebung auf dem Gebiet der Gemeinschaftsteuern entfallen. Wenn der Bund bei den Gemeinschaftsteuern nicht nur, wie dies gegenwärtig der Fall ist, über die Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2 GG und nach Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG zusammen mit den Ländern über die Ertragskompetenz, sondern außerdem über die Verwaltungskompetenz verfügen würde, könnte mittel- und langfristig durch den Bund auch die Zustimmungsbedürftigkeit für die die Einkommen-, Umsatz- und Körperschaftsteuer betreffenden Gesetze nach Art. 105 Abs. 3 GG durch den Bundesrat in Frage gestellt werden. Die Länder hätten nur noch ein Einspruchsrecht. Angesichts der überragenden Bedeutung der Einkommen-, Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Länderhaushalte wäre eine derartige Entwicklung für die Finanzautonomie der Länder und damit ihre Eigenstaatlich fatal.

- Der Bürger würde von der Eigenstaatlichkeit der Bundesländer noch weniger als bisher wahrnehmen. Die Existenzberechtigung der Bundesländer würde weiter geschwächt, der hierfür betriebene finanzielle Aufwand anfechtbarer und der Trend zum zentralistischen Staat verstärkt. Der sich abzeichnende Rutschbahneffekt würde danach Bereiche wie die Justiz und die Polizei als nächste auf die Agenda der Befürworter eines starken Zentralstaats setzen.
- Das Argument des Bundes, wonach die Verhandlungsführung des Bundes etwa auf EU-Ebene durch den föderalen Steuervollzug erschwert werde, verkennt die föderalen Strukturen unseres Staatsaufbaus. Der föderale Staatsaufbau gehört zu den grundlegenden Prinzipien der verfassungsmäßigen Ordnung der Bundesrepublik. Dieses Prinzip macht Abstimmungen zwischen dem Bund und den Ländern immer dann notwendig, wenn beide Gebietskörperschaften betroffen sind. Damit ist dieses Abstimmungsproblem nicht allein auf den Bereich der Steuer beschränkt, sondern würde auch viele andere Verwaltungsbereiche betreffen. Ein Verzicht auf ein Abstimmungsverfahren würde die bundesstaatliche Ordnung insgesamt in Frage stellen.
- Die Aufspaltung in eine Bundessteuerverwaltung (zuständig für den Vollzug der Gemeinschaftssteuern) und eine Landessteuerverwaltung (zuständig für den Vollzug der Landessteuern) würde für Bürger und Unternehmen erheblich mehr Bürokratie bedeuten, da nicht mehr ein Ansprechpartner für alle bedeutenden Steuerarten zur Verfügung stünde. Selbst die seitens des Bundesministeriums der Finanzen im Rahmen der Föderalismusreform II angestrebte Verlagerung der Verwaltungszustän-

digkeit für die Umsatzsteuer auf den Bund würde letztlich zu überflüssigen Parallelstrukturen und Effizienzverlusten führen und kostenträchtige Abgleichsysteme zwischen Umsatz- und Einkommens- sowie Körperschaftsbesteuerung erforderlich machen, die neue Haushaltsausgaben bei Bund und Ländern nach sich zögen. Erhebliche Umsatzsteigerungen, die aus den monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen ersichtlich sind, werden etwa zum Anlass für die Anpassung von Einkommen- und Körperschaftsteuervorauszahlungen genommen.

- Eine Zentralisierung der Steuerverwaltung widerspricht dem austarierten Kompromiss der Föderalismusreform I. Generell ist zu beobachten, dass der Bund – nachdem sein Kerngeschäft der Gesetzgebung durch die europäische Integration „ausgehöhlt“ wird und er in weiteren Bereichen (Bundesbank, Post, Telekom, Flugverkehr, demnächst Bahn) an Einfluss verloren hat – zunehmend in Bereichen der Länder und Gemeinden aktiv wird.
- Nachdem das Bundesministerium der Finanzen anlässlich der Föderalismusreform I bereits weitreichende Mitwirkungsrechte und Kompetenzen hinsichtlich des Vollzugs der Steuergesetze erhalten hat, sollten die Auswirkungen dieser Gesetzesänderung erst einmal über mehrere Jahre ausgewertet und analysiert werden, bevor weitere Schritte unternommen werden. Insbesondere hat das Bundesministerium der Finanzen seitens des Gesetzgebers den Auftrag erhalten, von diesen Kompetenzen auch Gebrauch zu machen. Damit das Bundesministerium der Finanzen seine Koordinierungsfunktion wahrnehmen kann, ist in den Bereichen Organisation und Automation der Steuerabteilung des Bundesministeriums der Finanzen eine Personalaufstockung unabdingbar.
- Im Rahmen der anstehenden Föderalismusreform II sollte aus Sicht von Baden-Württemberg und einigen anderen Bundesländern die Eigenstaatlichkeit der Länder durch ein innerhalb einer bestimmten Bandbreite zu gewährendes Zu- und Abschlagsrecht auch solche Steuern gestärkt werden, deren Aufkommen ihnen allein zusteht.

Steuervollzug bei grenzüberschreitenden Sachverhalten*

Prof. Dr. *Claus Staringer*
Wirtschaftsuniversität Wien

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. Einleitung und Eingrenzung des Themas<ul style="list-style-type: none">1. Das Vollzugsproblem bei grenzüberschreitenden Sachverhalten im Steuerrecht2. Rechtsgrundlagen der internationalen Amts- und Vollstreckungshilfe in Steuersachen3. Vollzugsrelevante Vorschriften des innerstaatlichen RechtsII. Die Mitwirkung des Steuerpflichtigen am Vollzug<ul style="list-style-type: none">1. Die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten2. Die gemeinschaftsrechtliche Problematik der erhöhten Mitwirkungspflicht3. Der Rechtfertigungsgrund der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle4. Die Vorlageentscheidung des BFH 9.5.2007, XI R 56/05 | <ul style="list-style-type: none">III. Gesetzgebung und Vollzug<ul style="list-style-type: none">1. „Vorbeugende“ materielle Steuer-gesetzgebung zur Vermeidung von Vollzugsdefiziten2. Die Vorlageentscheidung des BFH 9.5.2007, XI R 56/05IV. Die Mitwirkung Dritter am Steuervollzug bei grenzüberschreitenden Sachverhalten<ul style="list-style-type: none">1. Der besondere Steuerabzug für „Steuerausländer“2. Die Abzugssteuer als Maßnahme des Steuervollzugs3. Der Kreis der erfassten Steuerpflichtigen4. Die Voraussetzung der beschränkten Steuerpflicht5. Steuerabzug und GemeinschaftsrechtV. Resümee und Ausblick<ul style="list-style-type: none">1. Resümee2. Vollzug einer EU-Steuer3. Vollzug einer CCCTB |
|--|--|

I. Einleitung und Eingrenzung des Themas

1. Das Vollzugsproblem bei grenzüberschreitenden Sachverhalten im Steuerrecht

Das Thema „Steuervollzug bei grenzüberschreitenden Sachverhalten“ stellt in gewisser Weise einen Widerspruch in sich dar. Denn die Befugnisse der mit der Vollziehung des Steuerrechts betrauten Behörden sind regelmäßig auf die territorialen Grenzen des jeweiligen Staatsgebietes beschränkt. Der Steuervollzug macht damit in grenzüberschreitenden Fällen – durchaus im Wortsinn – an der Grenze halt. Dies ist freilich für sich keine Besonderheit

* Der Autor dankt Frau *Mag. Julia Hutter*, Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, Wirtschaftsuniversität Wien, für die Hilfe bei der Erstellung des Anmerkungsapparates.

des Steuerrechts. Die nur auf das eigene Staatsgebiet beschränkte Möglichkeit zur Gesetzesvollziehung ist ein in vielen Rechtsbereichen bekanntes Thema. Insoweit ist es nicht weiter überraschend, dass der grenzüberschreitende Fall auch im Steuerrecht Vollzugsprobleme schafft.

Dennoch nimmt das Steuerrecht hier eine besondere Stellung ein, die das allgemeine Vollzugsproblem bei grenzüberschreitenden Sachverhalten besonders bedeutsam macht. Anders als bei vielen Bereichen des sonstigen öffentlichen Rechts ist der Geltungsanspruch des materiellen Steuerrechts oftmals nicht auf das Inland beschränkt. Das Steuerrecht verfolgt vielmehr in Kernbereichen – namentlich im Einkommen- oder Körperschaftsteuerrecht (aber auch im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht) – in der Anknüpfung des materiellen Steuertatbestandes eine globale Konzeption. Diese drückt sich im Universalitätsprinzip der unbeschränkten Steuerpflicht aus: Wer im Inland über einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt (bzw bei Körperschaften Sitz oder Geschäftsleitung) verfügt, der unterliegt der inländischen Steuerpflicht mit seinem Welteinkommen¹. Dieses Welteinkommenprinzip ist ein tragendes Element der allermeisten Steuerrechtsordnungen².

Damit zeigt sich aber schon bei erstem Hinsehen das Spannungsverhältnis, in dem das materielle Steuerrecht zur Steuervollziehung steht: Durch die Anknüpfung des materiellen Steuertatbestandes an globale Größen (z. B. Welteinkommen) werden auch Sachverhalte in die Steuerpflicht miteinbezogen, bei denen die Steuerbehörde von vornherein dem Problem ausgesetzt wird, dass ihre auf das Inland beschränkte Vollzugsgewalt den grenzüberschreitend angelegten Sachverhalt nicht erforschen oder kontrollieren kann. Oder anders formuliert: Der Universalität der Steuerpflicht steht die Territorialität des Steuervollzuges gegenüber³.

2. Rechtsgrundlagen der internationalen Amts- und Vollstreckungshilfe in Steuersachen

Es ist unvermeidlich, dass sich das so aufgebaute Spannungsverhältnis auch wieder entladen muss, um das Gefälle von universeller Steuerpflicht und territorialem Vollzug auszugleichen. Einige „klassische“ Maßnahmen zum

1 § 1 Abs. 1 EStG; vgl. dazu z. B. *Gosch*, in Kirchhof (Hrsg) EStG⁶ § 1 EStG Rz. 1 ff.; *Stapperfend*, in Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg) EStG und KStG (1997) § 1 EStG Rz. 1; *Mössner*, Das Welteinkommensprinzip, in Tipke/Bozza (Hrsg) Besteuerung von Einkommen (2000) 253 (253 ff.); für Österreich § 1 Abs. 2 öEStG; vgl. dazu *Doralt*, EStG⁹ § 1 EStG Rz. 6 ff.; *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2002) Rz. 4 ff.; *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I (2007) Rz. 29 ff.; *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommens- und Körperschaftsteuerrecht (2004); *Huemer*, Die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen (1996).

2 Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht² (1998) Rz. 5.66.

3 *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren (2004) 45.

Ausgleich dieses Spannungsverhältnisses finden sich in den Bereichen der internationalen Amts- und Vollstreckungshilfe. Hier geht es darum, die Beschränktheit des eigenen Behördenvollzugs durch die Einbindung ausländischer Steuerbehörden auszugleichen und so für das Vollzugsproblem bei grenzüberschreitenden Fällen Abhilfe zu schaffen.

Hierzu im Überblick die wichtigsten Rechtsgrundlagen internationaler steuerlicher Amts- und Vollstreckungshilfe:

- Zunächst bieten zahlreiche Doppelbesteuerungsabkommen im Anschluss an Art. 26 OECD-MA die Möglichkeit zum bilateralen Informationsaustausch in Steuersachen. In der Abkommenspraxis wird diese Amtshilfe zumeist in der Form der sog. „großen“ Amtshilfeklausel vereinbart, was eine Amtshilfe unabhängig davon möglich macht, ob es im konkreten Fall um eine Frage zur Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen den involvierten Staaten geht⁴. Dem gegenüber ist die „kleine“ Amtshilfe nur auf Fragen zur Durchführung des Abkommens beschränkt⁵.
- Ergänzend zur Amtshilfe ist seit dem Jahr 2003 im OECD-MA auch eine Abkommensvorschrift über die bilaterale Vollstreckungshilfe in Steuersachen verankert (Art. 27). Die Vollstreckungshilfe soll dabei für alle Steuern der beteiligten Vertragsstaaten gelten. Eine Beschränkung auf jene Steuern, für die das DBA Schutz vor Doppelbesteuerung bietet, ist ausdrücklich nicht gegeben⁶. Freilich enthalten bislang nur wenige konkret geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen eine Art. 27 OECD-MA nachgebildete Vollstreckungsklausel. Hier wird die Übernahme von Art. 27 OECD-MA in die Abkommensnetzwerke der Vertragsstaaten noch einige Zeit in Anspruch nehmen.
- Auf europäischer Ebene besteht zunächst die Amtshilferichtlinie⁷. Diese legt die Bedingungen fest, unter denen die Mitgliedstaaten einander grenzüberschreitende Amtshilfe in Steuersachen gewähren.

⁴ Hendricks, Internationale Informationshilfe 64 f.; Lohr, Der internationale Auskunftsverkehr im Steuerverfahren (1993) 17; Schaumburg, Internationales Steuerrecht Rz. 19.67; BMF, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunfts austausch, 3.2.1999, BStBl. I 1999, 228 (231).

⁵ Vgl. Fn. 4.

⁶ Vgl. z. B. Ismer/Sailer, Der neue Art. 27 OECD-MA: Amtshilfe bei der Betreibung und Sicherung von Steueransprüchen, IStR 2003, 622 (624); Jirousek, Der neue Vollstreckungsamtshilfeartikel im OECD-Musterabkommen 2002, SWI 2002, 215 (215 ff.).

⁷ RL 77/799/EWG vom 19.12.1977 über die Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und der Steuern auf Versicherungsprämien, ABl L 336 vom 27.12.1977, 15.

- Ergänzt wird die Amtshilferichtlinie im Bereich der Vollziehung von Steueransprüchen durch die Beitreibungsrichtlinie⁸. Diese ermöglicht die Eintreibung von Steueransprüchen eines Mitgliedstaates durch die Behörden eines anderen Mitgliedstaates. Wesentlich ist hier, dass die Beitreibungsrichtlinie, die lange Zeit auf die Vollziehung von Steueransprüchen aus indirekten Steuern beschränkt war, nunmehr seit einigen Jahren auch auf direkte Steuern Anwendung findet⁹.

Insgesamt bieten damit das DBA-Recht sowie das Gemeinschaftsrecht ein Instrumentarium zur Überwindung bzw zumindest zur Linderung des Vollzugsproblems bei grenzüberschreitenden Fällen. Im Folgenden soll aber keine umfassende Darlegung der Regelwerke zur internationalen Amts- und Vollstreckungshilfe gegeben werden. Hierfür ist ausreichend einschlägiges Schrifttum vorhanden¹⁰.

3. Vollzugsrelevante Vorschriften des innerstaatlichen Rechts

Im Folgenden soll der Schwerpunkt vielmehr in der Analyse einiger Vorschriften liegen, die zahlreiche Steuerrechtsordnungen in ihrem innerstaatlichen Recht zum Ausgleich eines Vollzugsdefizits bei grenzüberschreitenden Sachverhalten vorsehen. Dies trifft jedenfalls auf die nationalen Gesetzgeber in Deutschland ebenso wie auch in Österreich zu.

Konkret geht es um folgende Themen:

- Regelmäßig sieht der Gesetzgeber vor (oder geht die Verwaltung davon aus), dass den Steuerpflichtigen bei grenzüberschreitendem Sachverhalt spezifische Verfahrenspflichten treffen, die das Vollzugsdefizit der Steuerbehörde kompensieren sollen. „Klassisches“ Beispiel einer solchen Verfahrenspflicht ist die sog. erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten¹¹.

8 RL 76/308/EWG vom 15.3.1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Betreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen, ABl L 73 vom 19.3.1976, 18.

9 RL 2001/44/EG des Rates vom 15.6.2001 zur Änderung der Richtlinie 76/308/EWG, ABl L 175/17 vom 28.6.2001.

10 Vgl. z. B. *Herdin-Winter*, Exchange of Information and Legal Protection of DTCs and EC Law, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg) *Tax Treaty Law and EC Law* (2007) 247; *Brock*, Der zwischenstaatliche Auskunftsverkehr innerhalb der Europäischen Union auf der Grundlage des EG-Amtshilfe-Gesetzes bei den direkten und indirekten Steuern (1998); *Urtz*, Die EU-Amtshilferegelungen und der Informationsaustausch nach den Doppelbesteuerungsabkommen, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg) *Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht* (1996) 227; *Hendricks*, Internationale Informationshilfe.

11 § 90 Abs. 2 AO; vgl. dazu z. B. *Seer*, in Tipke/Kruse (Hrsg) *Abgabenordnung* (2006) § 90 Rz. 18 ff.; *Söbn*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg) *Kommentar zur*

- Eine weitere „Technik“ zur Vermeidung des Vollzugsproblems liegt darin, dass der Gesetzgeber bereits im materiellen Steuerrecht für Auslandssachverhalte Sonderregelungen vorsieht, die den Auslandsfall (im Vergleich zum Inlandsfall) pauschal schlechter stellen. Ziel ist es dabei, die nähere Befassung mit dem Auslandsfall von vornherein entbehrlich zu machen, sodass ein Vollzugsdefizit erst gar nicht entstehen kann.
- Eine dritte Gruppe von Regelungen sieht schließlich bei bestimmten grenzüberschreitenden Sachverhalten besondere Steuererhebungssysteme dort vor, wo Schwierigkeiten im Steuervollzug befürchtet werden. So ist z. B. regelmäßig für bestimmte Einkünfte von beschränkt Steuerpflichtigen (Steuerausländern) eine besondere Abzugsteuer vorgesehen, um späteren Erhebungsproblemen beim grenzüberschreitenden Steuervollzug vorzubeugen¹².

Auf diese drei zuletzt genannten Themenkomplexe (Mitwirkung des Steuerpflichtigen am Vollzug, Gesetzgebung und Vollzug bei Auslandsfällen, Mitwirkung Dritter am Steuervollzug bei Auslandssachverhalten) möchte ich meine Ausführungen konzentrieren, dies vor dem Hintergrund der entsprechenden gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben.

Abgabenordnung (2003) § 90 Rz. 135 ff.; *Wünsch*, in Pahlke/König (Hrsg) Abgabenordnung (2004) § 90 Abs. 2 AO Rz. 16–23; *Crezelius*, Steuerrechtliche Verfahrensfragen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, IStR 2002, 433 (435 f.); *Lochmann*, Die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten im Abgabenverfahren in Österreich und Deutschland, ÖStZ 2004, 169 (169 ff.); in Österreich *Furberr*, Erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten im Konzernverbund: Belegbeschaffung aus dem Ausland, ÖStZ 2004, 98 (98 ff.); *Biró*, Die erhöhte Mitwirkungspflicht bei der Aufklärung steuerlicher Auslandssachverhalte, ÖStZ 2003, 129 (129 ff.); *Urtz*, Erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten trotz Amtshilfemöglichkeit der Behörde?, Gassner/Lang (Hrsg) Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998) 443 (450 ff.); *Kotschnigg*, Amtswegigkeit, erhöhte Mitwirkungspflicht und Beweislast bei Auslandssachverhalten, ÖStZ 1992, 82 (83 ff.).

- 12 § 50a Abs. 4 EStG; vgl. z. B. *Gosch*, in Kirchhof (Hrsg) EStG⁶ § 50a EStG Rz. 1 ff.; *Wied*, in Blümich (Hrsg) EStG KStG GewStG⁹⁶, § 50a EStG Rz. 35 ff.; *Schaubhoff*, Quellensteuerabzug bei Zahlungen an beschränkt steuerpflichtige Künstler und Sportler, IStR 1997, 5 (5 ff.); *Friedrich*, Steuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Einkünften – zur Rechtswirksamkeit des § 50a Abs. 4 EStG, DB 1963, 318 (318 f.); für Österreich § 99 Abs. 1 öEStG, dazu vgl. *Stefaner/Urtz*, Die Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg) Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 277 (292); *Macho/Steiner*, Haftungsfrage „Beschränkte Steuerpflicht“, ÖStZ 2003, 382 (382 ff.); *Lang*, Der Steuerabzug nach § 99 EStG, SWI 2003, 449 (449 ff.).

II. Die Mitwirkung des Steuerpflichtigen am Vollzug

1. Die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten

Das Steuerverfahren ist durch ein Zusammenwirken von Steuerbehörde und Steuerpflichtigem gekennzeichnet. Auf der einen Seite steht hier der Grundsatz der Amtswegigkeit, der die Behörde zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung verpflichtet¹³. Auf der anderen Seite besteht aber auch eine Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Dieser hat bei der Sachverhaltsaufklärung mitzuwirken und trägt auf diese Weise im Ermittlungsverfahren eine Mitverantwortung¹⁴. Dieses Zusammenspiel von Amtswegigkeit und Mitwirkungspflicht wurde im Schrifttum anschaulich auch als Kooperationsmaxime beschrieben¹⁵.

Dieses Gleichgewicht der am Ermittlungsverfahren beteiligten Kräfte wird bei Auslandssachverhalten zu Lasten des Steuerpflichtigen verschoben. Hier soll den Steuerpflichtigen die sog. erhöhte Mitwirkungspflicht treffen, die ihn im Vergleich zum Inlandsfall verstärkt in die Verantwortung für die Sachverhaltsaufklärung nimmt¹⁶. Die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten hat im deutschen Recht in § 90 Abs. 2 AO eine ausdrückliche Rechtsgrundlage erfahren. Danach haben bei Auslandsvorgängen die Beteiligten den Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen, wobei sie hierfür alle für sie bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen haben. Auf diese Weise wird dem Steuerpflichtigen eine Sachaufklärungspflicht auferlegt¹⁷. Ebenso trifft ihn die Pflicht zur Beweisvorsorge und Beweisbeschaffung¹⁸. Insoweit sind für das deutsche Recht Inhalt und Reichweite der erhöhten Mitwirkungspflicht klar umrissen.

13 § 88 AO; vgl. *Tipke*, in *Tipke/Kruse* (Hrsg) AO § 88 Rz. 1 ff.

14 Vgl. die allgemeine Mitwirkungspflicht gem § 90 Abs. 1 AO; dazu *Seer*, in *Tipke/Kruse* (Hrsg) AO § 90 Rz. 1 ff., vgl. auch *Wenzig*, Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen und ihre Grenzen, *DStZ* 1986, 375 (375 ff.); *Schumann*, Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkungspflichten der Beteiligten, *DStZ* 1986, 583 (583 ff.); für Österreich *Heinrich*, Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkungspflichten im Abgabenverfahren, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) *Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens* (2006) 145 (151 ff.).

15 Vgl. *Seer*, in *Tipke/Kruse* (Hrsg) AO § 90 Rz. 11 mwH.

16 § 90 Abs. 2 AO, vgl. dazu z. B. *Seer*, in *Tipke/Kruse* (Hrsg) AO § 90 Rz. 18 ff.; *Söbn*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Hrsg) AO § 90 Rz. 135 ff.; *Wünsch*, in *Pahlke/König* (Hrsg) AO § 90 Abs. 2 Rz. 16–23; *Crezelius*, Steuerrechtliche Verfahrensfragen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, *ISr* 2002, 433 (435 f.); *Lochmann*, *ÖStZ* 2004, 169 (169 ff.); für Österreich vgl. *VwGH* 30.5.1995, 91/13/0248; *VwGH* 26.7.2000, 95/14/0095; *VwGH* 9.12.2004, 2000/14/0095; *Tanzer/Unger*, *BAO* 2007 81; *Doralt/Ruppe*, *Grundriss des österreichischen Steuerrechts*, Band II (2006) Rz. 519.

17 *Seer*, in *Tipke/Kruse* (Hrsg) AO § 90 Rz. 21 ff.

18 *Söbn*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Hrsg) AO § 90 Rz. 170 ff.; *Seer*, in *Tipke/Kruse* (Hrsg) AO § 90 Rz. 21 ff. sowie Rz. 26 mwH.

Anders stellt sich hier die Situation in Österreich dar¹⁹: Im österreichischen Recht ist eine ausdrückliche Rechtsgrundlage für eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten nicht gegeben. Hier gelten die allgemeinen Grundsätze über das Ermittlungsverfahren nach der österreichischen Bundesabgabenordnung, wie sie auch für Inlandsfälle vorgesehen sind. Dennoch geht die österreichische Finanzverwaltung in ständiger Praxis vom Bestehen einer solchen erhöhten Mitwirkungspflicht aus, wobei sie sich inhaltlich weitgehend am deutschen Vorbild des § 90 Abs. 2 AO orientiert²⁰. Demgegenüber vertreten Rechtsprechung und Lehre in Österreich ein durchaus differenziertes Bild. So geht zumindest die frühere Rechtsprechung davon aus, dass bei Sachverhalten mit Auslandsbezug die Lage des Falles die Mitwirkungspflicht durchaus erhöhen kann. Freilich gilt dies nicht pauschal, sondern eine erhöhte Mitwirkungspflicht kann nur dann und insoweit bestehen, als die Möglichkeiten der Behörde zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung konkret eingeschränkt sind²¹. Damit werden Mitwirkungspflicht und Amtswegigkeit zu kommunizierenden Gefäßen: Die Mitwirkungspflicht erhöht sich in jenem Maße, in dem die Pflicht der Behörde zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung mangels ihr zur Verfügung stehender Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird²². Dies hat nach allgemeiner bisheriger Auffassung – im Vergleich zur deutschen Rechtslage nach § 90 Abs. 2 AO – den Akzent in Richtung einer einzelfallbezogenen Betrachtung verschoben, in der nach Lage des Falles eine erhöhte Mitwirkungspflicht auch nur gering oder gar nicht ausgeprägt sein kann. Allerdings hat die österreichische Rechtsprechung in letzter Zeit ihr früheres Bild möglicherweise korrigiert und von einer „generell“ bei Auslandssachverhalten erhöhten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen gesprochen²³. Insoweit könnte sich die Rechtslage in Österreich jener in Deutschland in letzter Zeit angenähert haben. Damit stellt sich die gemeinschaftsrechtliche Problematik der erhöhten Mitwirkungspflicht – dazu sogleich im Detail²⁴ – in beiden Staaten letztlich in gleicher Weise.

19 Dazu etwa *Furherr*, ÖStZ 2004, 98 ff.; *Renner/Steiner*, Gewinnverlagerung durch Einschalten von Domizilgesellschaften, ÖStZ 1995, 365 (366 ff.); *Kotschnigg*, ÖStZ 1992, 82 ff.

20 Vgl. z. B. EAS 604, SWI 1995, 162 (166 f.); EAS 909, SWI 1996, 370 (373); so auch *Loukota*, Budgetkonsolidierung und Internationales Steuerrecht, SWI 1996, 248 (252 f.).

21 VwGH 23.2.1994, 92/15/0159; VwGH 30.5.1995, 91/13/0248; vgl. auch *Schuch*, Amtshilfemöglichkeiten mindern die „erhöhte“ Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen, SWI 1996, 395 (396).

22 Vgl. z. B. VwGH 17.9.1974, 1613/73; VwGH 22.1.1992, 90/13/0200; VwGH 23.1.1994, 92/15/0159; dazu auch *Schuch*, SWI 1996, 396.

23 Vgl. VwGH 11.12.2003, 2000/14/0165; dazu *Burgstaller*, Steuerabzug bei Zahlungen an beschränkt steuerpflichtige Künstleragenturen und –gesellschaften, GeS 2004, 172 (172 ff.); ähnlich auch VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109.

24 Siehe II.2.

2. Die gemeinschaftsrechtliche Problematik der erhöhten Mitwirkungspflicht

Die gemeinschaftsrechtliche Problematik einer erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsfällen liegt auf der Hand. Denn ohne Zweifel bewirkt eine solche verstärkte Heranziehung des Steuerpflichtigen, dass dieser in grenzüberschreitenden Fällen stärker durch Verfahrenspflichten belastet wird, als dies bei reinen Inlandsfällen der Fall ist, und zwar auch wenn diese Verfahrenspflichten von den Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts geschützte Vorgänge betreffen (insbesondere die Niederlassungsfreiheit sowie die Kapitalverkehrsfreiheit). Für die Beeinträchtigung der Grundfreiheiten ist es dabei auch nicht notwendig, dass die erhöhte Mitwirkungspflicht nicht für sich zwischen Inländern und Ausländern diskriminiert (die erhöhte Mitwirkungspflicht ist in § 90 Abs. 2 AO) unterschiedslos sowohl für Gebietsansässige wie auch Nichtansässige vorgesehen)²⁵. Die Judikatur des EuGH hat nämlich herausgearbeitet, dass auch bereits die bloße Behinderung oder Beschränkung des Auslandsengagements eines Gebietsansässigen die Grundfreiheiten verletzen kann²⁶.

Die gemeinschaftsrechtliche Problematik der erhöhten Mitwirkungspflicht ist dabei auch nicht neu: So hat *Seer* bereits deutlich darauf hingewiesen, dass hier eine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten vorliegt und dass es richtigerweise daher nur noch um die Frage geht, ob diese Beschränkung gerechtfertigt sein kann²⁷. Neu ist aber die Entwicklung, dass der Gesetzgeber in den letzten Jahren verstärkt daran Gefallen gefunden hat, die allgemeine erhöhte Mitwirkungspflicht durch weitere spezifische Verfahrenspflichten bei Auslandsfällen weiter zu präzisieren und auszubauen. Diese weiteren Verfahrenspflichten haben zum Teil größte praktische Relevanz im Wirtschaftsleben, wie die seit 2003 in § 90 Abs. 3 AO verankerte Dokumentationspflicht für Verrechnungspreise im grenzüberschreitenden Konzern²⁸. Diese Dokumentationspflicht wurde vom Gesetzgeber als Reaktion auf die Rechtsprechung des BFH eingeführt, wonach für Verrechnungspreisfälle

25 *Seer*, Die gemeinschaftsrechtliche Beurteilung der erweiterten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten, IWB Fach 11 Gruppe 2 Europäische Gemeinschaften 2005, 673 (675).

26 Vgl. z. B. EuGH 27.9.1988, 81/87, *Daily Mail*, Slg. 1988, I-5483, Rz. 16; EuGH 16.7.1998, C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695, Rz. 21; EuGH 18.11.1999, C-200/98, *X und Y*, Slg. 1999, I-8261, Rz. 26; EuGH 14.12.2000, C-141/99, *Amid*, Slg. 2000, I-11619, Rz. 21; EuGH 12.12.2002, C-385/00, *De Groot*, Slg. 2002, I-11819, Rz. 77 ff.; EuGH 7.9.2004, C-319/02, *Manninen*, Slg. 2004, I-7477, Rz. 23; EuGH 13.12.2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10837, Rz. 31.

27 *Seer*, IWB Fach 11 Gruppe 2 Europäische Gemeinschaften 2005, 675 ff.

28 Vgl. *Korts/Korts*, Ermittlungsmöglichkeiten deutscher Finanzbehörden bei Auslandssachverhalten, IStR 2006, 869 (871); *Lochmann*, ÖStZ 2004, 172; *Joeks/Kaminski*, Dokumentations- und Sanktionsvorschriften für Verrechnungspreise in Deutschland, IStR 2004, 65 (65 ff.); *Hahn/Suhrbier-Hahn*, Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten europarechtswidrig?, IStR 2003, 84 (84 ff.).

nach allgemeinem Verfahrensrecht keine besonderen Dokumentationspflichten bestehen²⁹.

Ein weiteres Beispiel für eine besondere Ausprägung einer erhöhten Mitwirkung sind die mit dem SEStEG eingeführten spezifischen Meldepflichten beim – in Reaktion auf die EuGH-Rechtsprechung verfügbar gemachten – Steueraufschub in internationalen Steuerentstrickungsfällen (Wegzug, Verbringung von Wirtschaftsgütern, Sitzverlegung in EU-Staaten). Hierfür kann die neue Regelung der Wegzugsbesteuerung in § 6 AStG als Beispiel dienen. Dort ist eine Stundung der Wegzugssteuer vorgesehen, sofern der Wegzug in einen anderen EU-Staat (oder bestimmte EWR-Staaten) erfolgt. Kommt es später zum tatsächlichen Verkauf der Beteiligung (oder zu bestimmten anderen Entstrickungsvorgängen), dann ist die Stundung zu widerrufen³⁰. Ergänzend besteht hier aber eine Meldepflicht nach § 6 Abs. 7 AStG: Danach ist jährlich bis zum 31.1. des Folgejahres der Nichteintritt der Widerrufstatbestände vom Steuerpflichtigen zu melden. Kommt er dieser Meldepflicht nicht nach, kann die Stundung ebenfalls widerrufen werden. Damit sind an die bloße Verletzung der Meldepflicht strenge Rechtsfolgen geknüpft³¹.

Insgesamt geht es daher in Wahrheit nicht nur um die gemeinschaftsrechtliche Problematik der erhöhten Mitwirkungspflicht im Grundfall des § 90 Abs. 2 AO. Mittelbar stehen auch weitere spezifische Verfahrenspflichten bei Auslandsfällen, die auf der allgemeinen erhöhten Mitwirkungspflicht aufbauen bzw diese näher ausprägen, auf dem Prüfstand. Dies erhöht die praktische Bedeutung des Themas.

3. Der Rechtfertigungsgrund der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle

Aber nun zur gemeinschaftsrechtlichen Rechtfertigungsprüfung: Üblicherweise wird für die erhöhte Mitwirkungspflicht der Rechtfertigungsgrund der Aufrechterhaltung der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle herangezogen. Dieser Rechtfertigungsgrund ist vom EuGH in seiner Rechtsprechung dem Grunde nach vielfach als tauglich anerkannt worden³². In der Tat soll ja auch die erhöhte Mitwirkungspflicht genau dem Ziel dienen, auch im Auslandsfall die „steuerliche Kontrolle“ – allgemeiner: den Steuervollzug – weiterhin wirksam ausüben zu können.

29 BFH 17.10.2001, I R 103/00.

30 § 6 Abs. 5 AStG.

31 Vgl. z. B. *Menck*, in Blümich (Hrsg) EStG KStG GewStG⁹⁶ § 6 AStG Rz. 73 ff.

32 Vgl. z. B. EuGH 20.2.1979, C-120/78, *Cassis de Dijon*, Slg. 1979, I-649, Rz. 8; EuGH 15.5.1997, C-250/95, *Futura Participations/Singer*, Slg. 1997, I-2471, Rz. 31 ff.

Nach der lange Zeit gefestigten EuGH-Rechtsprechung konnte aber auch das Streben nach Aufrechterhaltung der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle beschränkende Maßnahmen der Mitgliedsstaaten nur dann rechtfertigen, wenn sie nicht über das notwendige Maß hinausgehen und somit verhältnismäßig sind³³. So lässt es sich als Ausfluss dieses Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes verstehen, wenn der EuGH der „Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle“ zumeist die Anerkennung als Rechtfertigungsgrund versagt, weil hier die Amtshilferichtlinie die Möglichkeit zur internationalen Amtshilfe schafft. Nach dieser Sicht des EuGH besteht mit der Amtshilfe für die Mitgliedstaaten ein gelinderes Mittel zur Sachverhaltsaufklärung, was einer Inpflichtnahme des Steuerpflichtigen durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht entgegensteht³⁴. Diese lange Zeit gefestigte Sichtweise des EuGH könnte zuletzt allerdings in Fluss geraten sein, da sich der EuGH in jüngeren Urteilen nicht mehr bloß auf einen pauschalen Verweis auf die Amtshilferichtlinie beschränkt, sondern es mitunter für zulässig hält, auch den Steuerpflichtigen aus Gründen der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zur Mitwirkung heranzuziehen. So hat der Gerichtshof etwa im Fall *Stauffer* die Anwendung von Maßnahmen gestattet, mit denen ein Auslandsachverhalt klar und genau nachgeprüft werden kann. Namentlich lässt der Gerichtshof dabei vom Steuerpflichtigen sogar die Vorlage „stichhaltiger Belege“ verlangen, wogegen er die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Amtshilferichtlinie durch die Abgabenbehörden der Mitgliedstaaten lediglich ergänzend erwähnt. Dies ist umso bemerkenswerter, als die Generalanwältin *Stix-Hackl* in ihren Schlussanträgen mit dem pauschalen Hinweis auf die Amtshilferichtlinie den Rechtfertigungsgrund der Steueraufsicht verworfen und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen überhaupt nicht erwähnt hatte.³⁵ Insoweit könnte sich daher hier der Akzent der EuGH-Rechtsprechung zu Lasten des Steuerpflichtigen verschieben.

Hinzu tritt noch, dass der zumindest von der früheren Rechtsprechung geradezu routinemäßig gegebene Hinweis des EuGH auf die Amtshilferichtlinie

33 EuGH 30.11.1995; C-55/94, *Gebhard*, Slg. 1995, I-4165, Rz. 37; EuGH 31.3.1993, C-19/92, *Kraus*, Slg. 1993, I-1663, Rz. 32; EuGH 15.12.1995, C-415/93, *Bosman*, Slg. 1995, I-4921, Rz. 104; EuGH 15.5.1997, C-250/95, *Futura Participations/Singer*, Rz. 26; EuGH 11.3.2004, C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, Rz. 49 ff.; dazu auch *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 109.

34 Erstmals EuGH 28.1.1992, C-204/90, *Bachmann*, Slg. 1992, I-276, Rz. 18 ff.; vgl. auch EuGH 12.4.1994, C-1/93, *Halliburton*, Slg. 1993, I-1137, Rz. 22; EuGH 14.2.1995, C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225, Rz. 45 ff.; EuGH 5.10.1995, C-321/93, *Martinez*, Slg. 1995, I-2821, Rz. 29; EuGH 15.5.1997, C-250/95, *Futura Participations/Singer*, Rz. 30 ff.; EuGH 28.10.1999, C-55/98, *Vestergaard*, Slg. 1999, I-7641, Rz. 26 ff.

35 Schlussantrag von GA *Stix-Hackl*, 15.12.2005, C-386/04, *Stauffer*, Rz. 112.

im Schrifttum auf Kritik gestoßen ist³⁶. Hier wird zunächst die mangelnde Effizienz der internationalen Amtshilfe in der Praxis beklagt, was die praktische Tauglichkeit der Amtshilfe als Verfahrensmittel in Zweifel zieht. Vor allem richtet sich die Kritik aber dagegen, dass der Hinweis auf die Möglichkeit zur Amtshilfe nach der Amtshilferichtlinie in Wahrheit zu kurz greifen könnte. Denn es wäre zwar gesichert, dass die Amtshilferichtlinie eine Pflicht zur Beantwortung empfangener Amtshilfeersuchen enthält. Ob die Richtlinie aber auch eine Verpflichtung vorsieht, aktiv Amtshilfeersuchen an andere Mitgliedstaaten zu stellen, wäre jedenfalls nicht ausdrücklich geregelt. Wenn nun aber die Richtlinie selbst gar nicht zur Einholung von Amtshilfe verpflichten sollte, dann scheint es – so die Kritik im Schrifttum – das Gemeinschaftsrecht zu akzeptieren, wenn der Amtshilfeweg unterlassen wird und stattdessen die erweiterte Mitwirkung des Steuerpflichtigen eingefordert wird³⁷.

4. Die Vorlageentscheidung des BFH 9.5.2007, XI R 56/05

Insgesamt scheint somit der Inhalt der Amtshilferichtlinie nicht vollständig geklärt bzw. zumindest umstritten. Der XI. Senat des BFH hat daher vor kurzem an den EuGH die Frage zur Vorabentscheidung gerichtet, ob sich aus der Amtshilferichtlinie tatsächlich eine aktive Verpflichtung zur Stellung eines Amtshilfeersuchens ergibt oder ob – ohne ein solches Ersuchen zu stellen – sogleich auf die erhöhte Mitwirkungspflicht zurückgegriffen werden kann³⁸. In seiner Vorlageentscheidung vertritt der BFH die Auffassung, dass eine solche Ersuchenspflicht nicht besteht und daher die erhöhte Mitwirkungspflicht zum Tragen kommt.

Die Vorlageentscheidung des BFH scheint die Vorstellung einer klaren Rangordnung von Amtshilfe und Mitwirkungspflicht zu haben. In der Logik des BFH kommt die erhöhte Mitwirkungspflicht nämlich stets dann zum Zug, wenn die Amtshilfe nicht eingeleitet werden „muss“. Ist die Amtshilfe daher lediglich fakultativ („kann“ sie somit eingeleitet werden), dann soll die erhöhte Mitwirkungspflicht offenbar immer durchschlagen³⁹. Dies kann – was der BFH auch nicht verhehlt – im Ergebnis zu einer Beweislast zu Lasten des Steuerpflichtigen führen, nämlich wenn der Steuerpflichtige nicht in der Lage ist, die von ihm geforderten Informationen beizubringen.

36 Vgl. z. B. *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren (2006) 165 f.; *Seer*, IWB Fach 11 Gruppe 2 Europäische Gemeinschaften 2005, 677 ff.

37 Vgl. z. B. *Seer*, IWB Fach 11 Gruppe 2 Europäische Gemeinschaften 2005, 677 ff.

38 EuGH C-318/07, *Persche*, nach Vorlagebeschluss BFH 9.5.2007, XI R 56/05.

39 Bei bloß fakultativer Amtshilfe würde im Gegenteil sogar eine Verpflichtung zur Einforderung erhöhter Mitwirkung bestehen, weil nach allgemeinen Amtshilfe-grundsätzen ein Amtshilfeersuchen nur dann gestellt werden darf, wenn die innerstaatlichen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft sind.

Es ist jedoch fraglich, ob derart schematische Vorrangregeln für das Verhältnis von Amtshilfe und Mitwirkungspflicht, die letztlich jeden Fall unabhängig von seiner konkreten Lage gleich behandeln, tatsächlich sachgerecht sind. Denn überzeugender erscheint es hier, das „Können“ der Amtshilferichtlinie als Ermessensvorschrift zu verstehen, bei der die Behörde das ihr eingeräumte Ermessen pflichtgemäß im Einzelfall auszuüben hat. Hierfür kann insbesondere die Effektivität der Amtshilfe eine Rolle spielen. So kann das „Können“ der Amtshilferichtlinie auch zu einem „Müssen“ werden, wenn im konkreten Fall durch Amtshilfe eine effektivere Sachverhaltsaufklärung erreicht werden kann als durch Mitwirkung des Steuerpflichtigen. Hier den Steuerpflichtigen vorweg leere Kilometer laufen zu lassen, erscheint nicht sinnvoll. Besteht umgekehrt im Amtshilfepfad von vornherein keine Aussicht auf Erfolg, dann wird man sogleich den Steuerpflichtigen zu besonderer Mitwirkung verhalten können. Auch Verhältnismäßigkeitsaspekte werden hier zu beachten sein, etwa wenn vom Steuerpflichtigen Informationen nur unter großen Mühen zu beschaffen sind, während die ausländische Steuerverwaltung unmittelbaren Zugriff darauf hat.

Dieser Ansatz hätte zunächst zum Ergebnis, dass die Amtshilferichtlinie hinsichtlich des aktiven Ersuchens um Amtshilfe nicht notwendigerweise nur entweder ein „Können“ oder ein „Müssen“ vorsieht, sondern dass dies im Einzelfall nach den Leitlinien von Effektivität und Verhältnismäßigkeit zu beurteilen ist. Damit kann aber in weiterer Folge auch die Frage nach der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit oder -konformität der erhöhten Mitwirkungspflicht nicht generell beantwortet werden. So würde die erhöhte Mitwirkungspflicht nur dann die Grundfreiheiten ungerechtfertigt verletzen, wenn sie – nach den oben geschilderten Grundsätzen – im Einzelfall pflichtwidrig eingefordert wird ohne zunächst die gebotene Amtshilfe einzuholen. In solchen Fällen wird dann die erhöhte Mitwirkungspflicht durch das Gemeinschaftsrecht verdrängt. In anderen Fällen wird eine erhöhte Mitwirkungspflicht dagegen auch ohne Einholung von Amtshilfe mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sein.

Dass diese Einzelfallentscheidung in der Praxis nicht immer treffsicher erfolgen wird, wird man hinnehmen müssen. Dennoch scheint diese Lösung gegenüber dem vom BFH vertretenen schematischen Vorrang der erhöhten Mitwirkungspflicht, der letztlich auf eine Beweislastverteilung zu Lasten des Steuerpflichtigen hinausläuft, vorzugswürdig zu sein. Es bleibt abzuwarten, wie dies der EuGH sehen wird.

III. Gesetzgebung und Vollzug

1. „Vorbeugende“ materielle Steuergesetzgebung zur Vermeidung von Vollzugsdefiziten

Nationale Steuerrechtsordnungen sehen häufig Differenzierungen zwischen Inlands- und Auslandssachverhalten bei der Ausgestaltung der materiell-rechtlichen Steuertatbestände vor. Hier kann es etwa darum gehen, dass Einkünfte aus ausländischen Quellen höher besteuert werden als vergleichbare inländische Einkünfte oder dass Abzüge mit Auslandsbezug nicht bzw nur unter strengeren Voraussetzungen zugelassen werden als im Inlandsfall.

Häufig versteckt sich hinter solchen Regelungen des materiell-rechtlichen Steuertatbestandes die Bestrebung, einem befürchteten Vollzugsdefizit vorzubeugen: Weil der Gesetzgeber Sorge hat, dass die Verwaltung nicht in der Lage sein wird, den Auslandsfall ausreichend zu erforschen oder zu prüfen, lässt er solche Fälle vorbeugend erst gar nicht entstehen. Damit werden Fragen des steuerlichen Vollzugs in das materielle Recht hineingetragen. Oft ist diese Verbindung von Gesetzgebung und Steuervollzug nicht auf den ersten Blick erkennbar. Verlässliches Indiz für das Vorliegen eines solchen Falles ist aber die Geltendmachung des Rechtfertigungsgrundes der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle im EuGH-Verfahren. Die Beispiele aus der Judikatur weisen hier eine große Vielfalt auf⁴⁰. So wurde dieser Rechtfertigungsgrund für Regelungen mit ganz unterschiedlichem Hintergrund vorgebracht, wie z. B. die Nichtabzugsfähigkeit der Teilwertabschreibung auf Auslandsbeteiligungen⁴¹, die Verweigerung der Auslandsverlustverwertung im Konzern⁴², die Notwendigkeit einer CFC-Legislation⁴³, die Nichtabzugsfähigkeit von Beiträgen an ausländischen Pensionskassen⁴⁴ oder das Bedürfnis nach einer Wegzugsbesteuerung⁴⁵.

Dass diese Rechtfertigungsversuche in der bisherigen Rechtsprechung – die regelmäßig das Argument der Notwendigkeit der wirksamen steuerlichen Kontrolle mit dem Hinweis auf die Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinie zurückweist – nur wenig erfolgreich waren, steht auf einem anderen Blatt.

40 Vgl. z. B. EuGH 28.1.1992, C-204/90, *Bachmann*; EuGH 12.4.1994, C-1/93, *Halliburton*; EuGH 15.5.1997, C-250/95, *Futura Participations/Singer*; EuGH 18.11.1999, C-200/98, *X und Y*; EuGH 3.10.2002, C-136/00, *Danner*, Slg. 2002, I-8147; EuGH 7.9.2006, C-470/04, *N*, Slg. 2006, I-7409; EuGH 12.9.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006, I-7995; EuGH 14.9.2006, C-386/04, *Stauffer*, Slg. 2006, I-8203; EuGH 29.3.2007, C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, Slg. 2007, I-2647.

41 Vgl. EuGH 29.3.2007, C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, Rz. 54 f.

42 Vgl. EuGH 15.5.1997, C-250/95, *Futura Participations/Singer*, Rz. 31.

43 Vgl. EuGH 12.9.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Rz. 71 f.

44 Vgl. EuGH 28.1.1992, C-204/90, *Bachmann*, Rz. 18; EuGH 3.10.2002, C-136/00, *Danner*, Rz. 44 ff.

45 Vgl. EuGH 7.9.2006, C-470/04, *N*, Rz. 51 ff.

Allein die Zahl der Fälle, in denen Vollzugsüberlegungen vor dem EuGH eine Rolle spielen, ist verblüffend.

2. Die Vorlageentscheidung des BFH 9.5.2007, XI R 56/05

Ein anschauliches Beispiel für einen solchen Fall bietet das – bereits zur erhöhten Mitwirkungspflicht behandelte – jüngste Vorabentscheidungsersuchen des XI. Senates des BFH an den EuGH⁴⁶. Im zugrunde liegenden Sachverhalt hatte ein in Deutschland unbeschränkt Einkommensteuerpflichtiger eine Spende an eine portugiesische Einrichtung getätigt, die in Portugal als (nach dortigem Recht) gemeinnützig anerkannt war. Der Spender begehrte die Abzugsfähigkeit der Spende als Sonderausgabe, was aber nach geltendem deutschen Recht nicht möglich war, da die Abzugsfähigkeit für Spenden an gemeinnützige Einrichtungen nur dann zugelassen war, wenn es sich um inländische gemeinnützige Einrichtungen handelt. Spenden an ausländische Empfänger sind dagegen nicht abzugsfähig, und zwar unabhängig davon, ob die ausländische Einrichtung nach deutschen Maßstäben als gemeinnützig anzusehen wäre.

Der Fall weist deutliche Parallelen zur vom EuGH im September 2006 entschiedenen Rs *Stauffer* auf⁴⁷. Im Fall *Stauffer* hatte der EuGH eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit darin festgestellt, dass die im deutschen Recht für Mieteinkünfte gemeinnütziger Stiftungen vorgesehene Steuerbefreiung nur für inländische gemeinnützige Stiftungen verfügbar war, nicht aber für in anderen Mitgliedstaaten (damals: Italien) als gemeinnützig anerkannte Stiftungen. Dabei hatte der EuGH zwar zugestanden, dass die inhaltliche Prüfung, ob ein gemeinnütziger Status für die Zwecke der deutschen Steuerbefreiung besteht oder nicht, durchaus auch bei ausländischen Stiftungen nach deutschen Grundsätzen erfolgen könnte. Die Befreiung aber auch dann zu versagen, wenn eine italienische Stiftung inhaltlich diese deutschen Gemeinnützigkeitskriterien erfüllt, ist gemeinschaftsrechtswidrig. Damit ist der EuGH in der Rs *Stauffer* dem im Verfahren vorgebrachten Argument entgegengetreten, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle – somit der funktionierende Steuervollzug – würde es erfordern, ausländische Stiftungen von der Begünstigung auszuschließen. Dieses Argument lautete im Kern, dass es für die deutschen Behörden so schwierig wäre, den konkreten Gemeinnützigkeitsverhältnissen im Ausland nachzugehen, dass es gerechtfertigt wäre, ausländische Stiftungen generell von der Begünstigung auszuschließen. Dem

⁴⁶ EuGH C-318/07, *Persche*, nach Vorlagebeschluss BFH 9.5.2007, XI R 56/05.

⁴⁷ EuGH 14.9.2006, C-386/04, *Stauffer*; Vgl. dazu z. B. *Hippel*, Zukunft des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts nach der „Stauffer“-Entscheidung des EuGH, EuZW 2006, 614 (614 ff.); *Mamut/Stürtzlinger*, Gemeinnützigkeit und Gemeinschaftsrecht: EuGH zur Rs *Stauffer*, SWI 2006, 550 (550 ff.); *Ecker*, Taxation of Non-Profit Organizations with Multinational Activities – The *Stauffer* Aftermath and Tax Treaties, Intertax 2007, 450 (450 ff.).

hat der EuGH eine Abfuhr erteilt. Der EuGH führt dazu ausdrücklich aus, dass nichts die inländischen Behörden daran hindert, auch bei ausländischen Stiftungen die Erfüllung der Voraussetzungen der Begünstigung nachzuprüfen, dies allenfalls unter Zuhilfenahme von Amtshilfe. Für einen generellen Ausschluss ausländischer Rechtsträger aus Gründen der Schwierigkeiten des Steuervollzugs ist nach dem EuGH aber kein Platz⁴⁸.

Der BFH hat nunmehr diesen vom EuGH in der Rs *Stauffer* noch verworfenen Gedanken des vorbeugenden Vollzugsschutzes erneut aufgegriffen. Der BFH hat nämlich dem EuGH zur Vorabentscheidung die Frage gestellt, ob es nicht – anders als im Ergebnis in der Rs *Stauffer* – zur Wahrung der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zulässig ist, die Spendenabzugsfähigkeit an ausländische gemeinnützige Rechtsträger generell zu versagen. Denn – so der BFH – im Unterschied zum Fall *Stauffer*, bei dem die Voraussetzungen der fraglichen Steuerbegünstigung beim konkreten Steuerpflichtigen selbst in Erfahrung gebracht werden konnten, bei der Spendenabzugsfähigkeit geht es um persönliche Merkmale einer dritten Person, nämlich des Spendenempfängers. Dieser Empfänger steht zu Deutschland in keinerlei steuerlicher Beziehung, weshalb es überspannend wäre, einer deutschen Behörde insoweit umfangreiche Ermittlungspflichten aufzuerlegen. Daher – so die Schlussfolgerung des BFH – kann es gerechtfertigt sein, Spenden an ausländische gemeinnützige Empfänger pauschal von der Abzugsfähigkeit auszuschließen⁴⁹.

Der weitere Gang dieses Verfahrens vor dem EuGH bleibt abzuwarten. Bemerkenswert ist jedenfalls, dass der BFH in seiner Vorlageentscheidung dem gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit eine neue Facette gibt. Der BFH stellt nämlich in den Vordergrund, dass nicht nur der Eingriff eines Mitgliedstaates in die Rechtsposition des Steuerpflichtigen verhältnismäßig sein muss, sondern dass umgekehrt auch der Gesetzgeber für sich in Anspruch nehmen können muss, Beschränkungen der Grundfreiheiten dann vorzusehen, wenn andernfalls für die Behörden dieses Mitgliedstaates ein unverhältnismäßiger Verwaltungsaufwand entstände. Man darf gespannt sein, wie der EuGH eine solche Sicht des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes aufnimmt. Hier könnte nämlich ein Spannungsverhältnis zur bisherigen Rechtsprechung des EuGH vorliegen. So hat der Gerichtshof in der Rs *N* festgehalten, dass eine bestimmte nationale Maßnahme (im Anlassfall: die Beistellung von Garantien als Voraussetzung für den Steueraufschub bei der Wegzugsbesteuerung) nicht schon allein deshalb gerechtfertigt ist, weil sie die Steuererhebung vereinfacht⁵⁰. Diese Ausführungen des EuGH in der Rs *N* können nun durchaus so verstanden werden, dass es den Mitglied-

48 EuGH 14.9.2006, C-386/04, *Stauffer*, Rz. 48 ff.; vgl. auch *Ecker*, Intertax 2007, 451 ff.

49 BFH 9.5.2007, XI R 56/05, Rz. 42 ff.

50 EuGH 7.9.2006, C-470/04, *N*, Rz. 31 ff.

staaten zwar gestattet ist, dem Steuerpflichtigen die Sicherstellung der Effektivität der Steuerkontrolle als Rechtfertigungsgrund für diskriminierende Maßnahmen entgegenzuhalten, nicht aber das Streben nach bloßer Effizienz des Vollzugs oder nach Verwaltungsökonomie⁵¹. Dies dürfte der BFH in seiner jüngsten Vorlageentscheidung anders gesehen haben.

IV. Die Mitwirkung Dritter am Steuervollzug bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

1. Der besondere Steuerabzug für „Steuerausländer“

Damit komme ich zum letzten der eingangs gestellten Themen, nämlich der Mitwirkung Dritter am Steuervollzug bei grenzüberschreitenden Sachverhalten. Das geltende Recht (sowohl in Deutschland wie auch in Österreich) sieht hier bei bestimmten Einkünften von beschränkt Steuerpflichtigen ein besonderes System der Steuererhebung durch Steuerabzug vor (im Regelfall i. H. v. 25 %). Der Steuerabzug ist vom Schuldner der betreffenden Einkünfte vorzunehmen, was durch eine Haftung des Abzugsverpflichteten sichergestellt wird.

Dieser besondere Steuerabzug kommt ausschließlich bei beschränkt Steuerpflichtigen in Betracht, sodass insoweit durchaus von einer „Ausländersteuer“ gesprochen werden kann⁵². Der am häufigsten diskutierte Fall ist hier im deutschen Recht die Abzugssteuer gem. § 50a Abs. 4 EStG, von der insbesondere beschränkt steuerpflichtige Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalisten oder Bildberichterstatler (sofern sie selbständige Einkünfte beziehen) betroffen sind. In Österreich ist dieser Katalog in der mit § 50a Abs. 4 EStG vergleichbaren Bestimmung (§ 99 öEStG) etwas anders gestaltet. Hier sind Schriftsteller, Vortragende, Künstler, Architekten, Sportler, Artisten oder Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen vom Steuerabzug betroffen. Der wesentliche Unterschied zum deutschen Recht besteht daher in der Einbeziehung von Architekten, Vortragenden sowie Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen, umgekehrt werden Journalisten und Bildberichterstatler nicht erfasst.

51 Schlussantrag von GA Kokott, 30.3.2006, C-470/04, N, Rz. 114; vgl. auch Kofler, DBA und Gemeinschaftsrecht 109 ff.

52 So z. B. Grams, Umsatzsteuer als Teil der Bemessungsgrundlage des § 50a Abs. 4 für die sog. „Ausländersteuer“, FR 1997, 290 (290 ff.); derselbe, Zum Recht der Besteuerung international tätiger Künstler, BB 1999, 1949 (1949 ff.); für Österreich vgl. z. B. Kofler, Scorpio: „Ausländersteuer“ und Gemeinschaftsrecht, ÖStZ 2007, 79 (79 ff.); Loukota, Doppelbesteuerung und „Ausländersteuer“, SWI 1993, 275 (275); EStR 2000, Rz. 7995.

2. Die Abzugssteuer als Maßnahme des Steuervollzugs

Insgesamt liegt die Ratio des besonderen Steuerabzugs für Steuerausländer darin, den inländischen Steueranspruch für die von solchen Steuerausländern bezogenen Inlandseinkünfte zu sichern. Offenkundig fürchtet der Gesetzgeber bei Steuerausländern das Risiko, dass von ihnen zwar einer der Tatbestände der beschränkten Steuerpflicht im Inland verwirklicht wird, der Vollzug der dadurch ausgelösten Steuer im normalen Veranlagungsweg aber schwierig sein kann⁵³.

In der Tat tritt hier wieder das Vollzugsproblem bei grenzüberschreitenden Sachverhalten auf: Auch hier sind die Möglichkeiten der inländischen Behörde zur Sachverhaltserhebung und -prüfung im Ausland erschwert. Hinzu tritt im Fall der beschränkten Steuerpflicht noch, dass auch die Durchsetzung des Steueranspruchs bei Steuerausländern schwierig sein kann, wenn der Steuerausländer nicht mit der inländischen Behörde kooperiert. Im Lichte dieses Sicherungsgedankens hat auch die verfassungsgerichtliche Judikatur die durch den Steuerabzug begründete – im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen – schärfere Rechtslage für beschränkt Steuerpflichtige im Grundsatz für gerechtfertigt gehalten⁵⁴.

Das System des besonderen Steuerabzugs wirft eine Fülle von Einzelfragen auf. Hier ist aber nicht die Stelle, um dieses System einer Gesamtwürdigung zu unterziehen. Im Folgenden sollen nur einige Aspekte dieser Ausländersteuer herausgegriffen werden.

3. Der Kreis der erfassten Steuerpflichtigen

Rasch fällt auf, dass der besondere Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht nur ganz bestimmte Einkünfte erfasst und sich somit nicht generell auf beschränkt steuerpflichtige Einkünfte erstreckt. Der Steuerabzug ist nämlich nicht durchgehend bei beschränkter Steuerpflicht vorgesehen, sondern nur selektiv für ganz bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen.

Dies ist dort leicht erklärbar, wo für die Einkünfte im Inland ohnedies Veranlagungspflicht besteht (wie bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, für die eine inländische Betriebsstätte gegeben ist) oder ein sonstiger Steuerabzug

53 Vgl. z. B. *Gosch*, in Kirchhof (Hrsg) EStG⁶ § 50a EStG Rz. 1; *Friedrich*, DB 1963, 318 (318 f.); für Österreich vgl. EStR 2000, Rz. 7998; Doralt, EStG⁹, § 99 EStG Rz. 1; Toifl, Der Durchgriff nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 dEStG und § 99 Abs. 1 Z 1 öEStG, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg) Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 211 (214); *Stefaner/Urutz*, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg) Beschränkte Steuerpflicht 291 f.

54 BVerfG 5.9.1975, 1 BvR 219/75; BVerfG 12.10.1976, 1 BvR 2328/73; für Österreich vgl. VfGH 27.6.1960, B 390/59, VfSlg. 3766/1960; VfGH 8.6.1966, B 43/66, VfSlg. 5276/1966; VfGH 11.3.1977, B 274/74, ÖStZB 1997, 182 (182 f.).

vorgesehen ist (wie bei Einkünften aus einer im Inland ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit), denn dort besteht für einen besonderen Steuerabzug kein Bedarf. Darüber hinaus fällt die Erklärung für die in § 50a Abs. 4 EStG getroffene Auswahl von Personengruppen aber schwer. Hält man sich nämlich die dem Steuerabzug zugrunde liegende Rechtfertigung – die Sicherstellung der Steuereinhebung – vor Augen, dann stellt sich die Frage, warum der Gesetzgeber ein besonderes Sicherungsbedürfnis nur in den von § 50a Abs. 4 EStG erfassten Fällen verspürt, bei anderen Personengruppen aber nicht. Betrachtet man die Liste in § 50a Abs. 4 EStG näher, lässt sich die Stichhaltigkeit der Auswahlentscheidung des Gesetzgebers durchaus in Zweifel ziehen. Denn es scheint nicht leicht zu begründen zu sein, warum z. B. gerade bei ausländischen Journalisten oder Schriftstellern ein besonderes Sicherungsbedürfnis für den Steueranspruch besteht, hingegen aber etwa bei ausländischen Ärzten oder Rechtsanwälten, die im Inland gegen Honorar tätig sind, nicht. Die Problematik wird noch dadurch verstärkt, dass der Gesetzgeber offenkundig davon ausgeht, dass ein Sicherungsbedürfnis bei Journalisten oder Schriftstellern immer (also unwiderleglich) besteht, bei Ärzten oder Rechtsanwälten jedoch niemals (auch nicht bei im Einzelfall gegebenen Risikoanhaltspunkten). Die Sachgerechtigkeit einer so stark typisierenden Regelung erscheint daher durchaus fraglich⁵⁵.

Dies könnte insbesondere auch aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht von Bedeutung sein: Soll nämlich die gemeinschaftsrechtliche Rechtfertigung des Steuerabzugs für Steuerausländer gerade im Schutz vor Einnahmenausfall liegen, dem durch den Steuerabzug zuvorgekommen werden soll, dann wird diese Rechtfertigung in Frage gestellt, wenn sie nicht durchgehend zur Anwendung gebracht wird. In der Terminologie der Rechtsprechung des EuGH würde nämlich dann kein „zwingender“ Grund des Allgemeininteresses in der Aufrechterhaltung der steuerlichen Kontrolle bestehen, weil dieses an sich berechtigte Interesse eines Mitgliedstaates in dessen Rechtsordnung nicht durchgehend verfolgt wird. Dann ist dieses Interesse offenkundig eben nicht „zwingend“. Dieser Aspekt sollte bei der gemeinschaftsrechtlichen Prüfung des Steuerabzugs bei Steuerausländer – dazu näher unten – nicht übersehen werden.

4. Die Voraussetzung der beschränkten Steuerpflicht

Eine weitere Auffälligkeit des besonderen Steuerabzugs für Steuerausländer ist, dass diese Sicherungsmaßnahme nur im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht vorgesehen ist. Für unbeschränkt steuerpflichtige Einkünfteempfänger besteht für die fraglichen Einkünfte keine Abzugspflicht.

55 Ähnlich *Lang*, Steuerabzug, Haftung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2007, 17 (23); *Loukota/Hohenwarter*, Die Abzugsbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts – Die EuGH Rechtssache Scorpio, SWI 2004, 539 (545).

Damit wird das Fehlen der Anknüpfungsmerkmale der unbeschränkten Steuerpflicht – somit Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland – zur Negativvoraussetzung für den Steuerabzug. Dies gilt insbesondere auch in solchen Fällen, in denen zwar im Inland ein Wohnsitz (und damit unbeschränkte Steuerpflicht) besteht, dennoch aber der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen im Ausland liegt und der Steuerpflichtige somit für Zwecke der Anwendung eines DBA im jeweiligen ausländischen Staat ansässig ist. Diesfalls ist der Quellenstaat in vielen Fällen des § 50a EStG (nämlich insbesondere bei Künstlern oder Sportlern) nach DBA-Grundsätzen weiterhin zur Besteuerung berechtigt, das inländische Besteuerungsrecht kann dann aufgrund der gegebenen unbeschränkten Steuerpflicht nicht durch Steuerabzug wahrgenommen werden, sondern nur durch Veranlagung. Der Sicherungsgedanke der Ausländersteuer geht daher in solchen Doppelwohnsitzfällen ins Leere⁵⁶. Nun ist dieses Ergebnis insoweit unbefriedigend, als damit durch das bloße Bestehen eines inländischen Zweitwohnsitzes der besondere Steuerabzug für Steuerausländer unterlaufen werden kann. Dies ist freilich der Konzeption des geltenden Rechts anzu Lasten, an das Bestehen oder Nichtbestehen eines inländischen Wohnsitzes (bei gleichzeitig nur geringen Anforderungen an die Begründung eines solchen Wohnsitzes) weitreichende Unterschiede in den Rechtsfolgen zu knüpfen.

5. Steuerabzug und Gemeinschaftsrecht

Die Kernfrage zum Steuerabzug nach § 50a EStG ist jedoch, ob das dort verankerte System des besonderen Steuerabzugs für Steuerausländer mit den Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts in Einklang steht. Diese Frage hat Fachwelt und Judikatur seit Jahren beschäftigt. Dabei ging es zunächst um die mit dem Steuerabzug ursprünglich bewirkte Abgeltungswirkung, die im Ergebnis für den beschränkten steuerpflichtigen Einkünfteempfänger – anders als für vergleichbare unbeschränkt steuerpflichtige Empfänger – zu einer Brutto- anstatt einer Netto-Besteuerung führte⁵⁷. Der EuGH hat in seinem Urteil in der Rs *Gerritse* diese Abgeltungswirkung schließlich als gemeinschaftsrechtswidrig festgestellt, worauf im nationalen Recht entsprechende Anpassungen vorgenommen wurden⁵⁸.

56 Vgl. z. B. *Doralt*, EStG⁹, § 99 EStG Rz. 2; *Loukota*, Österreichisches Außensteuerrecht (2002), Rz. 142; *Lang*, SWI 2003, 452; *Lang*, SWI 2007, 22.

57 Vgl. z. B. *Kofler*, *Gerritse*: Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger verstößt gegen die Dienstleistungsfreiheit! ÖStZ 2003, 266 (266 ff.); *Burgstaller/Loukota*, Der Steuerabzug beschränkter Steuerpflichtiger – Welche Konsequenzen hat der EuGH-Fall *Gerritse*?, SWI 2003, 244 (244 ff.) mwH; vgl. außerdem z. B. BFH 13.11.2002, I R 13/02; VwGH 25.9.2001, 99/14/0217.

58 EuGH 12.6.2003, C-234/01, *Gerritse*, Slg. 2003, I-5933, Rz. 53 ff.; Schlussurteil des BFH in der Rechtssache *Gerritse* 10.1.2007, I R 87/03; zu den Anpassungen vgl. für Österreich das AbgÄG 2004, BGBl. I 180/2004; für Deutschland das Schreiben des BMF 3.11.2003, IV A 5-S 2411-26/03.

Damit war aber der Blick für die eigentliche Grundfrage frei, ob schon das Bestehen einer Abzugspflicht (samt Haftung des Einkünfteschuldners) dem Grunde nach gemeinschaftsrechtskonform sein kann, zumal eine vergleichbare Abzugsverpflichtung für unbeschränkt steuerpflichtige Bezieger vergleichbarer Einkünfte nicht gegeben ist. Der EuGH hat dazu im Oktober 2006 in seinem Urteil in der Rs *Scorpio* eine Aussage getroffen. Der EuGH hält dort ausdrücklich fest, dass das Steuerabzugsverfahren und die seiner Durchsetzung dienende Haftungsregelung ein legitimes und geeignetes Mittel darstellt, um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen und um zu verhindern, dass die betreffenden Einkünfte sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Staat der Leistungserbringung unversteuert bleiben⁵⁹. Diese Aussage des EuGH könnte auf den ersten Blick als „Rettung“ der Abzugssteuer verstanden werden.

Ob dies tatsächlich so ist, dürfte freilich offen sein. Denn im unmittelbaren Anschluss an die oben genannte Aussage trifft der EuGH die Feststellung, wonach „in diesem Zusammenhang daran zu erinnern ist, dass im entscheidungserheblichen Zeitraum, dh 1993, eine Gemeinschaftsrichtlinie oder andere in den Akten genannte Regelung zwischen dem Königreich der Niederlande und der Bundesrepublik Deutschland über die gegenseitige Amtshilfe zur Beitreibung steuerlicher Forderungen fehlten“⁶⁰. Damit macht der EuGH deutlich, dass er seine Entscheidung im Fall *Scorpio* vor dem Hintergrund einer Rechtslage treffen konnte, die keine Möglichkeit zur grenzüberschreitenden Beitreibung der Steuer vorsah. Die Rechtfertigungskraft einer solchen Beitreibungsmöglichkeit – wie sie nach heutigem Recht seit Erstreckung der Beitreibungsrichtlinie auch auf direkte Steuern gegeben ist – bleibt daher auch nach der Rs *Scorpio* wohl offen. Denn umgekehrt wird man den Hinweis des EuGH auf die fehlende Beitreibungsmöglichkeit auch nicht ohne Weiteres in den Umkehrschluss umdeuten können, dass bei entsprechender Beitreibungsmöglichkeit der Steuerabzug für Gebietsfremde jedenfalls gemeinschaftsrechtswidrig wäre⁶¹.

Insoweit wird daher zur Klärung die weitere Rechtsprechung des EuGH abzuwarten sein. Eine solche Klärung konnte insbesondere auch nicht die im Gefolge der Rs *Scorpio* entschiedene Rs *Kommission/Belgien* bringen⁶².

59 EuGH 3.10.2006, C-290/04, *Scorpio*, Slg. 2006, I-9461, Rz. 36; vgl. auch das Schlussurteil des BFH in der Rechtssache *Scorpio* 24.4.2007, I R 39/04.

60 EuGH 3.10.2006, C-290/04, *Scorpio*, Rz. 36.

61 So auch *Lang*, SWI 2007, 24 f.; die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit jüngst verneinend BFH, 29.11.2007, I B 181/07; ähnlich *Zorn*, Abzugssteuer nach § 99 EStG auf Leistungen eines ausländischen Fotomodells, RdW 2006, 787 (789); eher kritisch *Grams*, Anm zu BFH 29.11.2007, I B 181/07, IStR 2008, 112, (114 ff.); *Hobenwarter*, Ende der Abzugssteuer bei beschränkter Steuerpflicht?, RdW 2006, 783 (785 f.); *Petutschnig/Six*, Rs *Scorpio* – Das Ende der Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, taxlex 2006, 613 (615).

62 EuGH 9.11.2006, C-433/04, *Kommission/Belgien*, Slg. 2006, I-10653.

In dem diesem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt wäre zwar eine grenzüberschreitende Beitreibung von Steuerforderungen denkbar gewesen. Allerdings betraf dieser Fall keine spezifisch auf Steuerausländer gerichtete Abzugssteuer, sondern vielmehr eine im belgischen Recht für bestimmte Dienstleistungen im Bausektor generell (somit für in- wie ausländische Steuerpflichtige, sofern diese nicht in Belgien für solche Leistungen registriert waren) vorgesehene Abzugsbesteuerung. Der EuGH konnte es in der Rs *Kommission/Belgien* daher in seinem Urteil bei der Feststellung belassen, dass statt dem Steuerabzug weniger einschränkende Maßnahmen zur Verfügung gestanden wären, nämlich etwa ein Informationsaustauschsystem zwischen den Beteiligten und der Steuerverwaltung oder einer Meldepflicht gegenüber der Steuerverwaltung. Auf die Besonderheiten des grenzüberschreitenden Vollzugs ging der EuGH in diesem Urteil nicht ein.

V. Resümee und Ausblick

1. Resümee

Die von mir geschilderten Probleme des Steuervollzugs in grenzüberschreitenden Fällen sind nicht neu. Sie haben sich seit jeher im Spannungsfeld von universeller Steuerpflicht und bloß territorialem Vollzug gestellt. Neu ist hingegen, dass die Steuerbehörden – insbesondere innerhalb der Europäischen Union – in zunehmendem Maß verbesserte Möglichkeiten vorfinden, auch in grenzüberschreitenden Fällen einen adäquaten Vollzug zu gewährleisten.

Insoweit ist es daher nur konsequent, dass die Notwendigkeit von Maßnahmen, die den Vollzug in grenzüberschreitenden Fällen erleichtern sollen, im Lichte dieser Entwicklungen hinterfragt wird. Das Gemeinschaftsrecht hat diese an sich steuerpolitische Frage zu einem Rechtsproblem gemacht. Ich habe versucht, den Stand einiger dieser Rechtsprobleme aufzuarbeiten.

2. Vollzug einer EU-Steuer

Für die Zukunft zeichnen sich aber noch weitere neue Vollzugs-Themen am Horizont ab: So wird vielerorts in der EU über die zukünftige Einführung einer EU-Steuer diskutiert, die der EU finanzielle Unabhängigkeit durch eigene Steuereinnahmen verschaffen soll. Zurzeit ist noch im Unklaren, auf welchen Steuergegenstand eine solche EU-Steuer gerichtet sein soll⁶³.

Bereits jetzt ist aber erkennbar, dass mit der Einführung einer EU-Steuer auch ein Vollzugsproblem einhergehen wird. Mangels eines entsprechenden EU-Behördenapparates wird nämlich die Vollziehung einer solchen EU-Steuer wohl zur Aufgabe der Mitgliedstaaten werden müssen. Diese haben

63 Umfassend dazu *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg.), EU-Tax (2008), in Druck.

aber nichts vom Ertrag der EU-Steuer, die ja direkt in die Kasse der Gemeinschaft fließen soll. Damit ist ein Auseinanderfallen von Erhebungscompetenz und Ertragshoheit vorgezeichnet. Dass dies zum Problem werden kann, lehren viele föderale Steuererhebungssysteme, in denen (im Hinblick auf den Steuerertrag) „fremde“ Steuern nur ungern eingehoben werden. Dieses Schicksal könnte auch einer EU-Steuer drohen.

Die EU-Steuer mag zwar nach Zukunftsmusik klingen. Führt man sich aber vor Augen, dass der Rat der Europäischen Union erst vor kurzem beschlossen hat, in Hinkunft die gesamten Ausgaben der EU aus eigenen Ressourcen bestreiten zu wollen und dabei ausdrücklich auch auf mögliche zukünftige EU-Steuern verweist⁶⁴ und zudem manche Mitgliedstaaten die Einführung einer EU-Steuer in ihr Programm aufgenommen haben⁶⁵, dann könnte eine EU-Steuer vielleicht doch näher liegen als man denkt.

3. Vollzug einer CCCTB

Jedenfalls deutlich konkreter sind die Überlegungen der Europäischen Kommission zur Schaffung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB). Dabei soll das Gewinnermittlungsrecht in Europa vereinheitlicht werden und die so ermittelte einheitliche Bemessungsgrundlage anschließend durch eine formelmäßige Aufteilung auf die betroffenen Mitgliedstaaten verteilt werden⁶⁶.

Auch hier spielen Fragen des Steuervollzugs eine ganz wesentliche Rolle. Zwar geht es hier nur zum Teil um das Problem der „fremden“ Steuer, die nur unwillig vollzogen wird (auch dies könnte aber dann der Fall sein, wenn sich ein an der gemeinsamen Bemessungsgrundlage teilhabender Staat durch die konkret zur Anwendung gebrachte Formel benachteiligt fühlt). Von entscheidender Bedeutung für das Gelingen des Gesamtprojekts der CCCTB dürfte aber die Frage sein, ob zwischen den Mitgliedstaaten für die konkrete Organisation der Vollziehung der CCCTB eine befriedigende Lösung gefunden werden kann. Nach derzeitigem Stand bestehen hier bei der Europäischen Kommission Überlegungen für eine Konzentration des Vollzugs der CCCTB bei der Konzernspitzengesellschaft. Die Verwaltung des Staates dieser Spitzengesellschaft soll – dem Gedanken des One Stop Shop folgend – die CCCTB mit

64 Beschluss des Rates der Europäischen Union vom 7.6.2007 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften, ABl L 163 vom 23.6.2007.

65 Vgl. z. B. das österreichische Regierungsprogramm 2007–2010, Gesetzgebungsperiode XXIII, 9 f.

66 Vgl. Arbeitsgruppe GKKB, GKKB: Mögliche Elemente der technischen Gestaltung, 26.7.2007, CCCTB/WP/057 sowie GKKB: Mögliche Elemente eines Aufteilungsmechanismus, 13.11.2007, CCCTB/WP/060.

Wirkung für sämtliche betroffenen Mitgliedstaaten feststellen⁶⁷. Lediglich „aus praktischen Gründen“ will die Kommission die Prüfung lokaler Tochtergesellschaften durch die jeweiligen Steuerverwaltungen der anderen betroffenen Mitgliedstaaten, die durch die Formelaufteilung an der CCCTB teilhaben, zulassen⁶⁸. Dies dürfte mit dem traditionellen Verständnis vieler Mitgliedstaaten von ihrer Vollzugshoheit im Steuerrecht nicht leicht in Einklang zu bringen sein. Für Diskussion wird daher auch hier gesorgt sein⁶⁹.

Diskussion

zu den Referaten von Ministerialdirigent Dr. *Michael Schmitt*
und Professor Dr. *Claus Staringer*

Leitung
Ministerialdirigent *Werner Widmann*

Widmann

Vielen Dank Herr Prof. *Staringer* für diese umfassende Darstellung der aktuellen Probleme und vor allen Dingen auch für den Ausblick. Ich habe schon eine erste Wortmeldung gesehen von Herrn Prof. *Drüen* aus Düsseldorf zum Referat von Herrn Prof. *Schmitt*.

Prof. Drüen

Herr Prof. *Schmitt*, Sie haben die Steuerverwaltung und Überlegungen zu ihrer Zentralisierung angesprochen. Zwischen uns gibt es Gemeinsamkeiten, aber auch Unterschiede. Fangen wir mit den Gemeinsamkeiten an. Sie haben zu Recht betont, dass die Stellungnahmen des Bundesrechnungshofs natürlich retrospektiv sind und dass inzwischen viele Monita abgestellt sind. Hier muss man die föderativen Anstrengungen in den letzten Jahren ins helle Licht stellen und anerkennen: Gerade im Bereich der Informationstechnik und weiterer Kooperationsfelder hat sich in den letzten Jahren viel getan, so dass der föderale Steuervollzug des Jahres 2007 nicht mehr mit dem von Anfang 2000 vergleichbar ist. Das ist das Positive. Sie haben weiterhin die positiven Entwicklungen für den konkreten Steuervollzug mit dem Beispiel

67 Arbeitsgruppe GKKB, GKKB: Mögliche Elemente eines administrativen Rahmens, 13.11.2007, CCCTB/WP/061.

68 Arbeitsgruppe GKKB, GKKB: Mögliche Elemente eines administrativen Rahmens, 13.11.2007, CCCTB/WP/061.

69 Vgl. umfassend *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Common Consolidated Corporate Tax Base (2008), in Druck.

des Risikomanagements angesprochen. Ich meine, dass dieses Beispiel für den kooperativen Wettbewerb zwischen den Ländern im besten Sinne steht, bei dem um die besten Vollzugsideen gerungen wird. Das Risikomanagement wäre heute in Deutschland nicht auf dem erreichten Stand, wenn nicht die föderale Finanzverwaltung – vor allem die Länder Nordrhein-Westfalen, Baden-Württemberg und Bayern – einen Innovationswettbewerb losgetreten hätten. Nunmehr kann man die besten Ergebnisse dieses Vollzugswettbewerbs für das gesamte Bundesgebiet übernehmen. Hinsichtlich dieser positiven Entwicklungen besteht wohl Konsens.

Kommen wir zu den Unterschieden. Herr *Schmitt*, Sie haben sicherlich Recht, dass der einzelne Betriebsprüfer die Quisquilien des Finanzausgleiches, das Maßstäbengesetz und ähnliches, überhaupt nicht kennt. Das steht zum Teil gar nicht auf den Lehrplänen der Fachhochschulen der Finanzen, jedenfalls ist es nicht klausurrelevant. Das Problem ist aber nicht der einzelne Betriebsprüfer. Das Problem liegt vielmehr bei den Leitungsstäben und natürlich bei den Finanzministerien. Den Finanzausgleich und seine Wirkungen haben Sie dargestellt. Ich bin froh, dass Herr *Staringer* aus österreichischer und damit neutraler Sicht noch einmal bestätigt hat, dass jedes Auseinanderfallen von Ertragskompetenz und Verwaltungskompetenz zumindest Probleme mit sich bringt, weil die Verwaltungsausgaben die eine Körperschaft belasten, während die Erträge in einen anderen Haushalt eingespist werden. Das ist zumindest ein Fehlanreiz für einen schädlichen administrativen Föderalismus bei der Steuerverwaltung. Dieses Problem sollte man nicht übergehen. Ich meine, dass wir in einzelnen Bereichen – Sie haben die Betriebsprüfung exemplarisch angesprochen – zu einer größeren Zentralisierung kommen sollten. Denn wir müssen uns dem Wettbewerb mit dem Ausland stellen und dürfen uns nicht innerstaatlich das Wasser abgeben.

Prof. Seer

Herr *Schmitt*, Sie haben das Subsidiaritätsprinzip genannt. Das Subsidiaritätsprinzip streitet in der Tat dafür, dass die am nächsten an einem Sachverhalt befindliche Verwaltungseinheit das Problem löst. Aber wenn wir Probleme haben, Verwaltungsprobleme, die die Kraft eines Landes übersteigen, dann ist das einfach eine Frage, wie man das dann organisiert. Das Subsidiaritätsprinzip zwingt dann dazu, dass man es auf die nächste Ebene bringt. Und nicht anders kann ich auch erklären, dass Bundesbetriebsprüfer existieren. D. h. es stellt sich schon die berechtigte Frage, warum man in dem Bereich der Konzernbetriebsprüfung nicht vielleicht doch zu einer Bundeszuständigkeit kommt. Ich weiß, dass Sie das aus der Sicht der Kompetenz eines Landes nicht gerne hören, aber wir haben in diesem Bereich vor allem, was grenzüberschreitende Sachverhalte, was landesübergreifende Sachverhalte betrifft, schon ein entsprechendes Bedürfnis nach Einsatz von Verwaltungsressourcen, die über die Landeshoheit hinausgehen. Ich glaube, das

lässt sich auch bei allen schönen Worten, die Sie eben in ihrem Plädoyer für die Landessteuerverwaltung gefunden haben, nicht wegdiskutieren.

Vielleicht noch einen Satz zu dem *Kienbaum*-Gutachten. Ich bin ja viel mit diesem Kienbaum-Gutachten in Verbindung gebracht worden und das ist auch richtig so, weil ich daran mitgewirkt habe. Woran ich aber nicht mitgewirkt habe, ist an den Quantifizierungen. Ich habe nur daran mitgewirkt, die Qualitäten zu vergleichen, d. h. wenn man so will, drei Dinge rechtlich miteinander zu vergleichen, d. h. eine optimierte Länderfinanzverwaltung, das war das eine Modell, dann gab es ein Mittelmodell, das wir Bund-Länder-Modell genannt haben, und das andere war die Bundessteuerverwaltung. Und da war unsere Aufgabe, Herr *Drüen* und ich haben das zusammen gemacht, die rechtlichen Parameter zusammenzustellen. Was Kienbaum gerechnet hat, kann ich, muss ich ganz ehrlich sagen, nicht verifizieren. Deshalb distanzieren ich mich auch von den konkreten Zahlen, weil ich sie letztlich nicht verifizieren kann.

Dr. Roland

(Bundesfinanzakademie) Herr *Schmitt*, Sie haben in den Mittelpunkt gestellt Macht und Einfluss der Länder im Gesetzgebungsverfahren. Das war ein Knackpunkt vorhin in Ihrem Beitrag. Sie sehen da eine Verbindung zwischen dem Thema Bundessteuerverwaltung zum Artikel 105 Abs. 3 GG. Ich kann das nicht so ganz nachvollziehen. Solange die Ertragshoheit nicht entflochten wird, bleibt natürlich die Mitwirkung der Länder im Rahmen von Zustimmungsgesetzen. Vielleicht können Sie die Frage der Landespolitischen Einflussnahme im Gesetzgebungsverfahren und den Zusammenhang zur Verwaltungskompetenz noch einmal deutlicher darstellen.

Prof. Schmitt

Ja, vielen Dank zunächst für die Komplimente für die Anstrengungen der Länder in den letzten Jahren, das ist uns ja auch wirklich ein Anliegen, dass erkannte Mängel abgestellt werden, das ist überhaupt keine Frage, und es ist tatsächlich so, Herr *Drüen*, wir haben natürlich auch einen Innovationswettbewerb. Es ist ja ein Vorteil des Föderalismus, dass es jeder vielleicht auch ein bisschen anders ausprobiert oder jeder etwas anderes ausprobiert, und wenn dann irgendetwas mal schief geht, und das kann ja durchaus auch sein, dann geht es nicht gleich zentral in ganz Deutschland schief. Wir haben ja da teilweise entsprechende Versuche, wenn ich an die Bundesagentur für Arbeit denke und das ist dann halt gleich ein riesen Kladderadatsch, um es mal ein bisschen locker zu formulieren. Das mit dem Finanzausgleich beschäftigt uns natürlich schon. Bayern und Baden-Württemberg haben ja einmal das Bundesverfassungsgericht angerufen. Wir meinten dann gewonnen zu haben. Das, was dann in der gesetzgeberischen Praxis daraus geworden ist, befriedigt nicht völlig. Die Fragen des Finanzausgleichs berühren uns schon,

aber sie berühren natürlich nicht die Fragen des Steuervollzugs direkt. Das haben Sie auch nicht gesagt. Die Frage, ob es die Personalausstattung berührt, möchte ich bezweifeln. Wir haben insgesamt auf allen Gebieten der Verwaltung Personalreduzierungen zu beklagen, auch in der Steuerverwaltung. Ich finde das nicht immer richtig, aber es ist einfach eine Tendenz, die auch beim BMF, wenn er denn die Bundessteuerverwaltung hätte, nicht anders wäre. Es ist aber wirklich so und die Analyse ist ja zutreffend, dass Steuermehreinnahmen, die nur in einem Land erzielt werden und nicht auch in den anderen Ländern, sich im Finanzausgleichssystem wieder ausgleichen. Ein Großteil bei einem Geberland, aus dessen Sicht ich jetzt spreche, fließt im Länderfinanzausgleich ab. Das ist so. Und wenn ich jetzt den zusätzlichen Personaleinsatz und seine Kosten dem gegenüberstelle, was mir verbleibt, dann ist das Ergebnis von der Tendenz her nicht so erfreulich. Ich bin zwar überzeugt, dass dies die politischen Entscheidungsträger nicht wesentlich beeinflusst, aber man könnte natürlich diesen Missstand beseitigen, indem man in Bezug auf die Mehrergebnisse, die durch die Außenprüfungen etwa erzielt werden, diejenigen, die davon profitieren, beteiligt an den Kosten der Verwaltung. Darüber könnte man ja auch mal nachdenken, und in dem Augenblick wären natürlich vom Ansatz her alle, die von der Betriebsprüfung in welchem Land auch immer profitieren, daran interessiert, dass da viel dabei herauskommt, und dieser Verdacht der Wirtschaftslenkung durch zu geringe Prüfungsintensität wäre zumindest ausgeräumt.

Ich darf vielleicht noch sagen, dass ungefähr seit Mitte der 90er Jahre wir intensiv Personal aufgebaut haben in Baden-Württemberg, sowohl in der Betriebsprüfung als auch in der Steuerfahndung. Das sollte man einfach zur Kenntnis nehmen, das hätten wir ja eigentlich nicht tun dürfen, wenn der Länderfinanzausgleich für uns da der Hauptmotivator gewesen wäre. Man lernt auch immer dazu, es gibt in der Volkswirtschaft die sog. *Gossen'schen* Gesetze, die sagen, der Grenznutzen nimmt ab. Die Theorie des abnehmenden Grenznutzens würde bedeuten, je zusätzlicher Verwaltungseinheit nehmen die Steuermehreinnahmen ab. Das ist aber nicht so und das haben wir erkannt und mein früherer Chef, der ehemalige Finanzminister Mayer-Vorfelder, hat gesagt, wenn das so ist, müssen wir in diesen Bereichen zulegen, ich bin es leid im Landtag und von meinen Kollegen und von den anderen Ländern mir immer anhören zu müssen, wir würden nichts machen bei der Betriebsprüfung wegen des Länderfinanzausgleichs. Aber wie das halt mal so ist, solche Urteile setzen sich fest, und man könnte das Problem auch dadurch ändern, dass man den Länderfinanzausgleich gerechter ausgestaltet. Aber ich will jetzt dieses Thema verlassen, und mich dem zuwenden, was Sie sagen, Herr Seer.

Sie unterstellen wie selbstverständlich, dass die Länderkompetenzen nicht ausreichen zur Prüfung von Großkonzernen und Großbetrieben. Ich möchte das einfach bestreiten. Das ist nicht so, und bei der Prüfung von großen Konzernen ist die Bundes-BP ja jetzt schon beteiligt. Die Kollegen Bundes-

betriebsprüfer haben ihre eigenen Prüffelder, und weil sie sich eben im BZSt besonders kompetent engagieren im internationalen Steuerrecht, machen sie das auch in der Prüfung. D. h. aber nicht, dass man im Land nichts verstünde vom internationalen Steuerrecht. Ich darf Ihnen versichern, wann immer der Bund ein komplexes Problem hat in der Verwaltung international steuerrechtlicher Fragen oder auch in der Gesetzgebung, jetzt zum Beispiel bei der Regelung der Funktionsverlagerungen, weiß er, das darf ich voller Stolz behaupten, in Baden-Württemberg kann ich anrufen, und wenn die dortigen Kollegen Zeit haben, in der Arbeitsgruppe mitzuarbeiten, hilft das. Also auch hier ist es nicht so, dass, wenn die Dinge grenzüberschreitend sind, automatisch der Bund als Zentrale die höheren Kompetenzen hätte. Im Übrigen muss ich Ihnen sagen, das kann natürlich nicht sein, dass das, was in der Verwaltung von allergrößter Bedeutung ist, nämlich die Konzern-BP, herausgebroschen wird, das wäre dann einfach eine Zerstückelung der Kompetenz, so nach dem Motto, die Länder machen dann halt den Kleinkram, die wirklich wichtigen Dinge macht der Bund. Also das kann ich nicht akzeptieren.

Und dann Herr *Roland*, ich erläutere es gerne noch mal. Natürlich haben die Länder Gesetzgebungsbefugnis über die Ertragshoheit, über ihre Beteiligung an den Gemeinschaftsteuern, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, das ist klar, das ist auch richtig so. Aber wenn Sie sich die Gemeinschaftsteuern mal insgesamt betrachten und Gesetzgebungskompetenz, Ertragskompetenz und Verwaltungskompetenz vergleichen, miteinander eine Gesamtschau anstellen, haben Sie zurzeit wie ich finde, aufgrund meiner Analyse, eine einigermaßen ausgewogene Kompetenzverteilung. Und dazu gehört aber, dass die Länder die Verwaltungskompetenz haben. Wenn die jetzt völlig wegrutscht von den Ländern hin zum Bund, haben Sie, wenn Sie alle drei Kompetenzarten miteinander nehmen, ein eindeutiges Übergewicht des Bundes. Und dann kann man sich die Frage stellen, wie muss die Mitwirkungspflicht des Bundesrates ausgestaltet sein. Natürlich, da müssen Sie die Finanzverfassung ändern, das ist schon richtig, aber auch zur Einführung der Bundessteuerverwaltung müssen Sie die Finanzverfassung ändern. Wissen Sie, das Grundgesetz zu ändern, das schreckt den Bund überhaupt nicht, zu meinem großen Erstaunen. Also er traut sich zu, dass er das schafft im Bundestag und Bundesrat. Das ist nicht sicher, dass das kommt, sondern das ist eine Gefahr, die ich sehe. Das ist eine Art Rutschbahneffekt. Wir haben Zentralisierungsbestrebungen nicht nur bei der Steuerverwaltung, sondern in anderen Verwaltungsbereichen auch. Insgesamt ist doch überhaupt zu fragen, warum der Bund sich plötzlich so sehr für Verwaltung interessiert, das hat ihn doch jahrzehntelang nicht gekümmert, er hat die Verwaltungskompetenzen erst jetzt entdeckt, da gibt es ja noch eine staatliche Einheit, die Länder, Artikel 30 GG, die dürfen verwalten, warum eigentlich, das könnten wir doch viel effizienter. Das ist doch der Ansatz und darüber muss man sich natürlich auch staatsrechtlich auseinandersetzen und nicht nur mit Effizienzargumenten.

Widmann

Vielen Dank! Darf ich vorschlagen, dass wir jetzt noch übergehen zu dem Kapitel „Steuervollzug bei grenzüberschreitenden Sachverhalten“, damit Herr Prof. *Staringer* auch noch von Ihnen befragt werden kann oder dass Diskussionsbeiträge dazu kommen.

Prof. Fischer

(vormals Bundesfinanzhof). Herr Prof. *Staringer*, ich möchte Ihrer Ausdeutung des *Stauffer*-Falls widersprechen. Dieses Urteil hängt aus meiner Sicht auf eine etwas bizarre Weise in der Luft, weil nämlich die wirklich relevante und flächendeckend zu stellende Frage nach dem Verhältnis zwischen dem verfassungsrechtlichen Vollzugsauftrag auf der einen Seite und den Grundfreiheiten auf der anderen Seite weder gestellt war noch gar beantwortet worden ist. Der I. Senat des BFH hat den „Fall *Stauffer*“ vorgelegt mit dem Duktus, dass hinsichtlich der Verifikation in diesem einen konkreten Fall keine Probleme bestünden. Die Bundesregierung hat sich zu dieser Frage nicht geäußert. Die erste, die das Problem aufgegriffen hat, war die Generalanwältin Frau *Stix-Hackl*. Sie hat sinngemäß ausgeführt, es mure ihr seltsam an, dass hier der Bundesfinanzhof kein Verifikationsproblem sieht. Wenn dies aber so sei, sei dies für die Entscheidung des Falles hinzunehmen. Frau *Stix-Hackl* hat darauf hingewiesen, es müsse sehr wohl kontrolliert werden, wer sich hinter einer möglicherweise gar nicht so gemeinnützigen Organisation verstecke, es könnten schließlich unter dem Deckmantel der Gemeinnützigkeit schlimmstenfalls Gelder von Terroristen gesammelt und gehortet werden. Ich meine, Letzteres ist derzeit sicher nicht das vorrangige Problem. Das zentrale Problem ist vielmehr, ob wirklich mit den Qualitäts- und Intensitätsstandards, wie sie die Magna Charta des Artikels 108 GG und die Finanzverfassung des Grundgesetzes insgesamt voraussetzen, das deutsche Steuerrecht grenzüberschreitend administriert werden kann. Dies ist nicht nur meiner Einschätzung nach schlicht nicht der Fall. Der Hinweis auf die Amtshilferichtlinie wird zwar immer hochgehalten und hin und her gewendet wie ein Evangelistenwort, aber zumeist nicht wirklich auf seinen Realitätskern überprüft. Wie soll es denn geschehen, dass beispielsweise eine lettische oder ein rumänische Gesellschaft, die im Inland Spenden einsammelt, mit den der deutschen Finanzverwaltung zur Verfügung stehenden Instrumentarien kontrolliert werden kann. Eine effektive Kontrolle wird schon am Sprachproblem scheitern, d. h. niemand in einer deutschen Finanzbehörde wird hier in der Lage sein, beispielsweise einem per Amtshilfe befragten lettischen Beamten zu erklären, was es bedeutet, dass eine gemeinnützige Körperschaft Gemeinwohlzwecke selbstlos, unmitttelbar, ausschließlich und den sonstigen Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts entsprechend zu verfolgen hat. Das eigentliche verfassungsrechtliche Problem, nämlich der Konflikt zwischen dem Vollzugsauftrag (Artikel 108 GG) der Finanzverfassung des Grundgesetzes und den Grundfreiheiten, hat der EuGH in seinem

Urteil in der Rechtssache *Stauffer* nicht gelöst. Der EuGH hat sich damit beschieden, diese Frage nicht zu problematisieren. Er hat sich auf der Grundlage der ihm vom BFH unterbreiteten Prämissen zu dem Einzelfall *Stauffer* geäußert, nicht aber zu dem grundlegenden Problem.

Dr. Kramer

Zu dem Beitrag von Herrn Prof. *Staringer*: Sie haben dargestellt, dass der Verwaltungsvollzug durch das Territorialitätsprinzip beherrscht ist. Das entspricht der Rechtslage und der allgemeinen Überzeugung innerhalb Europas. Aber ich wollte darauf hinweisen, dass in den Vereinigten Staaten diese Überzeugung gar nicht geteilt wird. Die Vereinigten Staaten dehnen ihren Verwaltungsvollzug durchaus auf andere Länder aus. Amerikanische Bundessteuerbeamte verstehen auch nicht, warum wir so auf diesem Territorialitätsprinzip beharren. Die Vereinigten Staaten schicken ihre Prüfer in die ganze Welt und sie prüfen überall. Die Frage ist eigentlich jetzt prospektiv, ob wir uns nicht Gedanken darüber machen müssen, ob wir nicht wenigstens innerhalb Europas auch zu einer Beseitigung des Territorialitätsprinzips im Verwaltungsvollzug kommen müssten, wenigstens partiell.

Widmann

Ich darf das noch ergänzen. Mir ist bekannt, dass in Großbritannien die Steuerpflichtigen gefragt werden, ob sie ein Problem haben mit der Entsendung von Beamten auf ihre Kosten in andere EU-Mitgliedstaaten, um das Verwaltungsverfahren in England zu beschleunigen. Das erfahren wir dann seitens der Finanzverwaltung eher zufällig, möglicherweise vom Steuerpflichtigen, der sagt, da waren neulich ein paar Leute aus England bei uns. Es versteht sich, dass diese Vorgehensweise vor dem Hintergrund der EU-Amtshilfe-Richtlinie nicht akzeptabel ist.

Prof. Drüen

Eine kurze Bemerkung zum Referat von Herrn *Staringer* zum Aspekt der grenzüberschreitenden Vollzugssicherung: Sie haben die Fälle *Stauffer* und die neue Vorlage des BFH zu der Spende, die nach Faro in Portugal gegangen ist, gegenübergestellt. Liegt aber, neben dem was Herr *Fischer* zum Verfahren *Stauffer* gesagt hat, nicht der entscheidende Punkt in der Frage, wie die Mittelverwendungsrechnung, die nach deutschem Recht erforderlich ist, von dem ausländischen Finanzbeamten im Wege der Amtshilfe überprüft werden kann? Das war schon das Problem bei der Rechtssache *Stauffer*, aber in dem Verfahren der Auslandsspende gibt es einen Dekonzentrationseffekt, denn es geht ja um eine Spende, die von einem beliebigen Steuerpflichtigen hier in Stuttgart, in Flensburg oder sonst wo in Deutschland geleistet wird. Wie sollen die einzelnen Finanzbehörden dann im Wege der Amtshilfe überprüfen, ob die europäische Stiftung oder Einrichtung deutsche Gemeinnüt-

zigkeitsvorschriften nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung befolgt? Kann man die Annahme, dass die Kontrolle dem Münchener Finanzamt in der Sache *Stauffer* im Einzelverfahren noch möglich ist, wirklich auf das Massenproblem übertragen, oder muss man die Fälle nicht unterschiedlich behandeln? Ich hatte bei Ihnen, Herr *Staringer*, eine Kritik am Vorlagebeschluss des BFH herausgehört, die vielleicht überdenkenswert ist.

Prof. Staringer

Ich werde versuchen, zur Rechtssache *Stauffer* und den nunmehrigen Vorabentscheidungsversuchen in dem portugiesischen Fall ein paar Worte zu sagen und die Anmerkungen von Herrn *Fischer* und Herrn *Drüen* vielleicht gemeinsam zu beantworten. In beiden Fällen schwingt die Verfassungslage, die hier in Deutschland besteht, natürlich mit, da es einen verfassungsrechtlich abgesicherten Vollzugsauftrag gibt oder umgekehrt, wo ein Vollzugsdefizit besteht, kann das auch zur verfassungsrechtlichen Frage werden. Hier kann ich den Rechtsvergleich anstellen, eine solche verfassungsrechtliche Absicherung des Vollzuges gibt es in meiner (österreichischen) Verfassungsordnung nicht und insgesamt muss man auch davon ausgehen, dass es dem Europäischen Gerichtshof letztlich nicht so sehr darauf ankommen würde, ob ein Mitgliedstaat hier ein solches verfassungsrechtliches Problem hätte, denn er würde vom Grundsatz her die Abwägung für alle Staaten hier gleich vornehmen. Das ist, glaube ich, ein spezifisch innerstaatliches Problem, das es nicht zu beschönigen gilt, das aber nicht so eine gemeinschaftsrechtliche Dimension hat.

Zum Hinweis auf die Amtshilferichtlinie. In der Tat ist es ja so, dass gerade in der Rechtssache *Stauffer* der EuGH diesen Hinweis auf die Amtshilferichtlinie nicht pauschal macht und anders als in der früheren Rechtsprechung sich nicht damit begnügt, darauf zu verweisen, dass hier Amtshilfemöglichkeiten bestehen. Im Gegenteil, aus *Stauffer* kann man doch deutlich ablesen, dass hier primär der Steuerpflichtige zur Informationsbeistellung angehalten werden kann. Nach dem EuGH konnte vom Steuerpflichtigen in der Rechtssache *Stauffer* der stichhaltige Beleg eingefordert werden und die Amtshilfe besteht lediglich „darüber hinaus“. Also insgesamt wird diese Aussage als Akzentverschiebung hin zur Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen verstanden. Ich glaube, man weiß nur derzeit noch nicht genau, wo dieser Akzent jetzt tatsächlich liegt. Der neue deutsch-portugiesische Fall könnte hier für mehr Klarheit sorgen.

Zum dritten Punkt: Wie soll das alles funktionieren oder wie ist die Verifikationspflicht erfüllbar und auch spezifisch jetzt in Massen erfüllbar? Die Frage ist natürlich berechtigt, aber ich glaube, man muss gleichzeitig auch eine andere Frage stellen. Wer soll denn das Risiko tragen, dass es hier Vollzugsschwierigkeiten gibt? Warum soll es denn der Steuerpflichtige sein, der hier in die Beweislast nur deshalb genommen wird, weil das mit auslän-

dischen Mitgliedstaaten nicht so gut funktioniert. Das ist ja eigentlich die entscheidende Frage. Wenn wir neutral von Mitwirkungspflichten sprechen, geht es ja in Wirklichkeit um Beweislastregeln und ich glaube, dass man es sich hier nicht so einfach machen sollte und den bloßen Umstand, dass es um ein Massenproblem geht, auf dem Rücken des Steuerpflichtigen austrägt.

Widmann

Vielen Dank, Herr Prof. *Staringer*. Damit sind wir ziemlich pünktlich gelandet um 17.00 Uhr am Ende des materiellen Tagungsprogramms. Es bleibt mir nur die angenehme Aufgabe, auch Ihnen Herr Prof. *Schmitt* und Herr Prof. *Staringer*, für Ihre Referate heute Nachmittag ganz herzlich zu danken. Mein Dank gilt auch den Teilnehmern für ihre Aufmerksamkeit und für die Fragen. Erlauben Sie mir, mich auch dafür zu bedanken, dass Sie alle mir meine Aufgabe heute so einfach gemacht haben. Es war mir eine Ehre und ein Vergnügen.

Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug

Prof. Dr. *Klaus-Dieter Driën*
Heinrich-Heine-Universität, Düsseldorf

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. Einleitung: Steuervollzug durch Kooperation von Staat und Privaten<ul style="list-style-type: none">1. These: Steuerverwaltung als allein-staatliche Aufgabe2. Antithese: Steuervollzugskooperation als notwendige Folge materieller Grundprinzipien der BesteuerungII. Steuervollzugspflichten Privater<ul style="list-style-type: none">1. Typologie und Subsidiarität2. Pflichtenverteilung unter „Ersten“ und „Dritten“ beim SteuervollzugIII. Verfassungsrechtliche Impulse und Schranken für die Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug<ul style="list-style-type: none">1. Die klassischen Besteuerungsmaximen als Ziele der Inanspruchnahme Dritter | <ul style="list-style-type: none">2. Freiheits- und Gleichheitsrechte Dritter3. Das Prinzip des Steuerstaates4. Gebot praktischer Konkordanz zum Ausgleich kollidierender VerfassungsgüterIV. Zentrale Ausgestaltungsdirektiven für das Steuervollzugsdreieck<ul style="list-style-type: none">1. Rechtsklarheit und Rechtsschutz im Steuervollzugsdreieck2. Verhältnismäßigkeit der Inanspruchnahme Dritter3. Speziell: Ausgewogene Korrelation von Pflichteninhalt, Haftung und Kostenlast beim SteuerabzugV. Resümee |
|---|---|

I. Einleitung: Steuervollzug durch Kooperation von Staat und Privaten

Steuervollzug ist kein nachrangiger Annex des materiellen Steuerrechts. Materielles Recht und Steuervollzugsrecht sind aufeinander bezogen und müssen sich entsprechen¹. Einerseits trifft der Steuergesetzgeber mit der Wahl der Grundprinzipien der Steuergesetze zugleich Vorgaben für den Steuervollzug. Das Vollzugsrecht darf indes nicht auf ein reines Folgerecht reduziert werden. Denn die Vollzugsbedingungen des Massenfallrechts mit greifbaren Eigeninteressen der Vollzugsadressaten prägen das materielle Steuerrecht und sogar das gesamte Steuersystem vor². Beide Richtungen dieser Interdependenz illustriert mein Thema der Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug.

¹ Zum notwendigen Konnex zwischen materiellem Recht und Verfahrensrecht vgl. BVerfG, Urt. v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (115) und näher *Tipke*, Zwischen materiellem Recht und Verfahrensrecht, *StuW* 2004, 3 (4, 21 f.).

² Dadurch sind der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers Grenzen gesetzt, vgl. nur *Driën*, in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 3 AO Tz. 52a (Juli 2007) m. w. N.

1. These: Steuerverwaltung als allein-staatliche Aufgabe

Am Anfang meiner Überlegungen zu Steuervollzugspflichten Privater muss die verbreitete These ausgeräumt werden, Steuerverwaltung sei eine allein-staatliche Aufgabe. Auf der Karlsruher Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft im Jahre 1988 hat der viel zu früh von uns gegangene *Christoph Trzaskalik* in gewohnt kritischer Manier Steuererhebungspflichten Privater auf den verfassungsrechtlichen Prüfstand gestellt³. Dabei begreift er Steuererhebung als durch Art. 108 GG zugewiesene staatliche Aufgabe und versteht verfassungsrechtliche Zuständigkeiten nicht lediglich als Angebot, sondern als Pflicht⁴. In seinen Augen statuiert die Verfassung ein Prinzip, wonach Steuergesetze von Finanzbehörden vollzogen werden⁵. Der Vollzug der Steuergesetze sei keine Aufgabe Privater⁶. Diese Deutung des Grundgesetzes ist auf fruchtbaren Boden gefallen⁷. In mehreren Kommentierungen der Steuerverwaltungshoheit des Art. 108 GG finden sich weitergehende Aussagen: Die Steuerverwaltung sei Staatsaufgabe und müsse durch staatliche Behörden in den Formen des öffentlichen Rechts erfolgen. Jede Form der Privatisierung, einschließlich einer funktionalen⁸, sei ausgeschlossen⁹. Darum steht die These im Raum, die Verwaltung von Steuern sei nach „der grundgesetzlichen Ordnung“ eine „allein staatliche Aufgabe“¹⁰. Demgegenüber erkennt *Trzaskalik* differenzierend an, dass das Staatsorganisationsrecht kein

3 *Trzaskalik*, Die Steuererhebungspflichten Privater, in: Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStJG 12 (1989), 157.

4 *Trzaskalik*, DStJG 12 (1989), 157 (160).

5 Explizit *Trzaskalik*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 38 Rz. A 93 (April 2003).

6 *Trzaskalik*, DStJG 12 (1989), 157 (161).

7 Gl. A. *Goez*, Die Quellenbesteuerung als Erhebungsform der Einkommensteuer, Diss. Münster, 1993, S. 127, 147; *Pelka/Balmes*, Kindergeldauszahlungspflicht durch die Arbeitgeber, DStR 1997, 1309 (1311 f.); *Publ*, Besteuerungsverfahren und Verfassung (Teil II), DStR 1991, 1173 (1175); *Schäfer*, Die Dreiecksbeziehung zwischen Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Finanzamt beim Lohnsteuerabzug, Diss. Köln, 1990, S. 94 f.; *Winter*, Der Arbeitgeber im Lohnsteuerrecht, Diss. Greifswald, 1998, S. 54, 111, 171 ff.

8 In der Staatsrechtslehre ist umstritten, ob die Inanspruchnahme Privater für Steuervollzugsaufgaben (wie der Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber) eine Form funktionaler Privatisierung ist (bejahend *Burgi*, Funktionale Privatisierung und Verwaltungshilfe, Habil. Konstanz, 1999, S. 82, 115 f., 163, 253, 255, 257, 259; verneinend dagegen *G. Kirchhof*, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, Diss. Bonn, 2005, S. 25 ff., 28, 40, 67 ff.; *ders.*, Rechtsfolgen der Privatisierung, AÖR 132 (2007), S. 215 (221)).

9 So *Schlette*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3⁵, 2005, Art. 108 Rz. 39; gl. A. *Sachs/Siekmann*, GG⁴, 2007, Art. 108 Rz. 7 und *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, GG³, 2003, Art. 108 Rz. 18.

10 So *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, Habil. Passau, 2004, S. 146, in Anschluss an *Isensee*, in: Kooperatives Verwaltungshandeln im Besteuerungsverfahren, 1996, S. 46 (Diskussionsbeitrag).

prinzipielles Verbot enthalte, Private in den Vollzug der Steuergesetze einzuschalten. Es bedürfe aber besonderer Begründung, warum der Staat die Steuererhebung nicht in eigener Regie durchführe und des Nachweises, warum er ohne Mithilfe des Privaten seine Aufgaben nicht erfüllen könne¹¹. Dieser Nachweis soll im Folgenden beigebracht werden.

2. Antithese: Steuervollzugskooperation als notwendige Folge materieller Grundprinzipien der Besteuerung

Das Dogma von der Steuerverwaltung als allein-staatlicher Aufgabe überzeugt nicht. Empirisch fällt es schon durch die Belastungsprobe, wenn man Steueranmeldungen miteinbezieht¹². Normativ lässt es sich nicht aus Art. 108 GG ableiten. Zunächst dürfen aus Kompetenztiteln der Verfassung nicht ohne nähere Begründung ausschließliche Staatsaufgaben deduziert werden, weil sie regelmäßig nur Funktionen im Bundesstaat zuweisen¹³. So liegt der primäre Regelungsgehalt des Art. 108 GG darin, die Steuerverwaltungshoheit im föderalen Bundesstaat zu verteilen. Dagegen schweigt die Norm zu einer privaten Beteiligung am Steuervollzug¹⁴. Aus diesem Schweigen folgt aber weder ein striktes Verbot, noch ein schrankenloses Zulässigkeitsattest¹⁵. Kompetenznormen können auch Sekundärgehalte umfassen¹⁶. So lässt Art. 108 GG – über die bundesstaatliche Regelung hinaus – das allgemeine Ziel des einheitlichen und gleichmäßigen Vollzuges der Steuergesetze erkennen¹⁷. Selbst wenn man dieses durch den Einsatz Privater beim Steuervollzug eher gefährdet als gefördert sieht, reicht der bloße Hinweis

11 *Trzaskalik*, DStJG 12 (1989), 157 (162).

12 Zutreffend bereits *Heintzen*, Beteiligung Privater an der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben und staatliche Verantwortung, VVDStRL 62 (2003), 220 (226). Das Phänomen der Steueranmeldung verdrängt dagegen *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, S. 145, Note 57.

13 *Isensee*, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht², 2001, S. 162; *Ossenbühl*, Die Erfüllung von Verwaltungsaufgaben durch Private, VVDStRL 29 (1971), 137 (162 f.).

14 Insbesondere *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 Rz. 126 ff. (Nov. 1999), misst Art. 108 GG offenkundig keine „Privatisierungsaussagen“ zu und behandelt ausschließlich die innerstaatlichen Delegationsermächtigungen beim Steuervollzug.

15 Allgemein *Krebs*, Verwaltungsorganisation, in *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. V³, 2007, § 108 Rz. 69.

16 Zusammenfassend *Burgi*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3², 2005, Art. 86 Rz. 3 ff., Art. 87 Rz. 18 ff.; eingehend *Jestaedt*, Zuständigkeitsüberschießende Gehalte bundesstaatlicher Kompetenzvorschriften – Plädoyer für eine allgemeine Normgehaltslehre, in *Föderalismus – Auflösung oder Zukunft der Staatlichkeit?*, 37. Tagung der Wissenschaftlichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Fachrichtung „Öffentliches Recht“, 1997, S. 315 (326 ff., 333 ff.).

17 Ähnlich *Schlette*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3⁵, 2005, Art. 108 Rz. 4; *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 Rz. 45, 83 (Nov. 1999).

auf Art. 108 GG zur Ausschaltung privater Vollzugsbeiträge nicht aus¹⁸, zumal die Verfassung selbst den wichtigsten Fall der Steuererhebung Privater mit der Erwähnung der Lohnsteuer in Art. 107 Abs. 1 Satz 2 GG voraussetzt. Die Frage der Einschaltung Privater in den Steuervollzug ist darum kein Problem der verfassungsrechtlichen Ordnung der Verwaltungskompetenz. Obwohl das finanzverfassungsrechtliche Konnexitätsprinzip (Art. 104a Abs. 1 GG) verbietet, finanzielle Lasten der Wahrnehmung eigener Aufgaben von Bund und Ländern Fremden über zubürden¹⁹, folgt weder aus diesem an die Verwaltungskompetenz anknüpfenden Prinzip noch aus der dieses grundsätzlich bestätigenden Finanzierungszuständigkeit für Verwaltungsaufgaben (Art. 104a Abs. 5 GG) ein Verbot, Private in den Verwaltungsvollzug einzubeziehen und insofern mit Kosten zu belasten²⁰.

Überdies baut die Verwaltungskompetenz für Steuern (Art. 108 GG) auf der Gesetzgebungs- und Ertragskompetenz der Art. 105 – 107 GG auf. Sie ist in einem wichtigen Punkt reine Folgekompetenz²¹. Denn die staatliche Finanzverwaltung kann alleine gar nicht den Vollzug aller in Ausübung dieser Kompetenz erlassenen Steuergesetze bewerkstelligen. Das materielle Steuerrecht ist nur vollzugsfähig, wenn die Finanzbehörden von den Steueratbeständen erfahren²². Der Steueranspruch entsteht bekanntlich, sobald der Lebenssachverhalt verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§ 38 AO). Er entsteht ohne Willen des Steuerpflichtigen und regelmäßig auch ohne Wissen der Finanzverwaltung. Zur Durchsetzung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis i. S. d. § 37 Abs. 1 AO bedarf es aber eines Verwaltungsaktes (§ 218 Abs. 1 AO). Dafür muss die Informationsasymmetrie²³ zwischen dem den Steueratbestand verwirklichenden Steuerbürger und der Finanzverwaltung überwunden werden. Das ist freilich keine neue Erkenntnis. Die Finanzwissenschaft sieht in der Schwierigkeit, die Tatsachen zu erfahren, die den Steueranspruch dem Grunde und der

18 Ebenso *Burgi*, Finanzieller Ausgleich für Bürokratielasten – ein Verfassungsgebot!, *GewArch.* 1999, 393 (397 Note 43).

19 So *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, *GG*⁵, 2003, Art. 104a Rz. 1.

20 Explizit *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, *GG*⁵, 2003, Art. 104a Rz. 67, 13 ff.; ebenso *Hellermann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, *GG*⁵, 2005, Art. 104a Rz. 174.

21 Insgesamt ist Art. 108 GG kein bloßer Annex der beiden anderen Steuerhoheiten (*Seer*, in *Bonner Kommentar zum GG*, Art. 108 Rz. 1 (Nov. 1999)), weil der Steuerverwaltungshoheit gerade zur Gewähr der Besteuerungsgleichheit eine eigenständige Funktion zukommt (näher *Schlette*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, *GG*, Bd. 3⁵, 2005, Art. 108 Rz. 2; zustimmend *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, *GG*⁵, 2003, Art. 108 Rz. 8).

22 *Heuermann*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO/FGO*, Vor §§ 149–153 AO Rz. 1 (März 2007); insoweit ebenso *Müller-Franken*, *Maßvolles Verwalten*, 2004, S. 178.

23 Weitergehend im Sinne eines „Informationsmonopols“ des Bürgers *Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, *Habil. Münster*, 1999, S. 277; ähnlich *Hoffmann-Riem*, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsverfahrensgesetz*, in dem gleichnamigen Werk von *ders./Schmidt-Aßmann*, 2002, S. 9, 42: „Informationsherrschaft Privater“.

Höhe nach bestimmen, seit langem das „Urproblem der Besteuerung“²⁴. Dabei ist das Verfahren der administrativen Informationsgewinnung und seiner Tiefe steuerartspezifisch: Je individueller eine Steuer, insbesondere wegen Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse gestaltet ist, umso eingehendere Anforderungen müssen an die Mitwirkung der Pflichtigen bei dem Besteuerungsvorgang gestellt werden²⁵. An der Spitze stehen die Personensteuern²⁶, die an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit anknüpfen, wobei die Einkommensbesteuerung an die Effizienz des Steuerverfahrens und der Steuerbehörden und an die Mitwirkung der Steuerpflichtigen die höchsten Anforderungen stellt²⁷. Die „Königin der Steuern“²⁸ fordert ihren Preis. Die materiellen Steuerprinzipien prägen den Steuervollzug. Denn umgekehrt setzt eine Kopfsteuer, die allen Steuerpflichtigen ungeachtet ihrer Einkommens- und Vermögensverhältnisse gleich hohe Steuerlasten abverlangt²⁹, als Mitwirkungshandlung der Steuerpflichtigen nur ihre registermäßige Erfassung voraus³⁰. Eine Äquivalenzsteuer, die als Preis für die vom Staat erbrachten Leistungen fungiert, kann nach den Kosten, die dem Gemeinwesen entstehen oder nach dem (typisierten) Nutzen, den die staatlichen Leistungen dem Bürger stiften, bemessen werden³¹. Entscheidet sich der Steuer gesetzgeber dagegen für individuelle Besteuerungsmaßstäbe wie das Einkommen, muss er zugleich sicherstellen, dass die Finanzverwaltung in Kenntnis der relevanten Informationen gelangt und diese auch verifizieren kann. Je mehr das Steuergesetz eine Erfassung der individuellen Leistungsfähigkeit anstrebt, desto mehr bedarf der Vollzug der Steuergesetze der Kooperation von Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen, weil die Finanzverwaltung regelmäßig nicht in der Lage ist, den gesetzlich zutreffenden Steueranspruch alleine durchzusetzen³². Die Entscheidung des Gesetzgebers für eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist darum zugleich eine Entscheidung für private Vollzugspflichten und für die Koope-

24 Treffend *H. A. Vogel*, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II³, 1980, S. 270.

25 *H. A. Vogel*, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II³, 1980, S. 277.

26 Das gilt trotz der überwiegenden Anknüpfung an „marktoffenbare Vorgänge“ (vgl. *P. Kirchhof*, Steueranspruch und Informationseingriff, Festschrift *Tipke*, 1995, S. 27 (33 ff.)), weil sich zumindest deren Ergebnisse in der Sphäre des Steuerpflichtigen zitragen (ähnlich *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, S. 178).

27 *H. A. Vogel*, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II³, 1980, S. 286, 290.

28 *Popitz*, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. III⁴, 1926, S. 402.

29 Zu (früheren) Erscheinungsformen und Widerständen gegen eine head/poll tax vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I², S. 473 ff.

30 Diese erfolgte häufig unter Anbindung an die Wählerregister.

31 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I², S. 476; näher zur Kosten- und Nutzenäquivalenz bei der Bemessung staatlicher Abgaben *Schmebl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, Habil. Gießen, 2004, S. 14 ff., 41 et passim.

32 Zutreffend *Birk*, Das Gebot des gleichmäßigen Steuervollzugs und dessen Sanktionierung, *StuW* 2004, 277.

ration von Staat und Privaten³³, weil der Staat diese Besteuerungsaufgabe schlicht nicht alleine erfüllen kann³⁴. Die Entscheidung für dieses materielle Steuerprinzip schließt weiterhin die Entscheidung für höhere Steuervollzugskosten auf der Seite des Staates wie der privaten Vollzugsadressaten als „Preis der Steuergerechtigkeit“³⁵ ein.

Für die weiteren Überlegungen bleibt festzuhalten, dass der Steuervollzug keine staatliche Alleinaufgabe ist und die Inanspruchnahme Privater für den Steuervollzug bereits aus den materiellen Grundentscheidungen des Gesetzgebers folgt. Damit stellen sich die Anschlussfragen, welche Personen faktisch in Anspruch genommen werden (dazu II.) und inwieweit dies verfassungsrechtlich zulässig ist (dazu III.).

II. Steuervollzugspflichtigen Privater

1. Typologie und Subsidiarität

Liegt in der Entscheidung für die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zugleich eine Entscheidung für private Vollzugspflichten, so treffen diese zunächst den Privaten, der den Tatbestand verwirklicht hat, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Er kennt seine Verhältnisse am besten und steht dem Beweis am nächsten³⁶. Wichtigste Steuervollzugspflicht Privater ist die Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung (§ 149 AO), die Grundlage für das Vollzugssystem von Deklaration und Verifikation ist. Sie ist das Instrument, um im Massengeschäft des Besteuerungsverfahrens die geborene Informationsasymmetrie zwischen Privaten und dem Staat aufzubrechen und abzumildern. Die Mitwirkungspflichten sind unverzichtbar und dienen der Vollzugsleichheit³⁷, so dass jede Parallele zum Strafprozessrecht mit seinem nemo-tenetur-Grundsatz bereits im Ansatz verfehlt ist³⁸.

33 Zum Kooperationsprinzip als Maxime des Steuervollzuges vgl. nur *Birk*, Steuerrecht¹⁰, 2007, Rz. 65 f.; *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁸, 2005 § 21 Rz. 4 m. w. N. Manche Vorbehalte gegenüber einer Steuervollzugskooperation sind ausgeräumt, wenn man einerseits ihre Alternativlosigkeit anerkennt und andererseits Kooperation nicht mit Konsens gleichsetzt (gegen konsensuale Formen des Steuervollzuges nachdrücklich *Müller-Franken*, *Maßvolles Verwalten*, 2004, S. 140 ff., 181 ff., 236). Die Kooperation muss bei Verweigerung oder Störungen seitens des privaten Pflichtenträgers in Subordination umschlagen, die Finanzverwaltung muss die Kooperation notfalls erzwingen (vgl. bereits *Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, 1999, S. 449 ff., 456). Allgemein dürfen Handlungsform und Inhalt der Kooperation von Staat und Privaten nicht vermengt werden (zutreffend *Leisner-Egensperger*, Rezension, *DÖV* 2005, 399 f.).

34 Insoweit auch *Müller-Franken*, *Maßvolles Verwalten*, 2004, S. 178 m. w. N.

35 *Reding/Müller*, Einführung in die Allgemeine Steuerlehre, 1999, S. 174.

36 Vgl. nur *Reiß*, *Besteuerungsverfahren und Strafverfahren*, *Habil.* Bonn, 1987, S. 23.

37 *Söhm*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, *AO/FGO*, § 90 AO Rz. 24 (Nov. 2003).

38 *Kruse*, *Lehrbuch des Steuerrechts*, Bd. I, 1991, S. 324.

Dies gilt umso mehr als die Steuererklärung in eigener Sache auch insoweit eine freiheitsschützende Funktion hat, als sie inquisitorische Nachforschungen beschränkt³⁹.

Der Kreis der steuerrechtlichen Mitwirkungspflichten⁴⁰ trifft indes nicht nur den Steuerpflichtigen in seiner eigenen Steuersache, sondern auch Dritte⁴¹. Die Typologie der Mitwirkungspflichten mit zum Teil diffusen Grenzen umfasst neben den Vollzugspflichten in eigener Angelegenheit, doppelfunktionale Mitwirkungspflichten und solche in fremden Angelegenheiten⁴². Beispiel für doppelfunktionale Mitwirkungspflichten sind die Warenaufzeichnungspflichten (§§ 143, 144 AO), die der Kontrolle des Aufzeichnungspflichtigen selber und seines Handelspartners dienen⁴³. Auch die Duldungspflichten im Rahmen einer Außenprüfung (§ 200 AO) können eine andere Steuersache betreffen, wie das Instrument der Kontrollmitteilung (§ 194 Abs. 3 AO) belegt. Neuere Beispiele für Mitwirkungspflichten in fremden Angelegenheiten sind die Pflicht der Kreditinstitute, Finanzdienstleister und Wertpapierhandelsunternehmen für private Konten und Depots unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Personen eine zusammenfassende Jahresbescheinigung mit den für die Besteuerung erforderlichen Angaben über Kapitalerträge und private Veräußerungsgewinne zu erstellen (§ 24c EStG⁴⁴), die indes mit Einführung der Abgeltung(s)steuer⁴⁵ wieder entfällt⁴⁶. Sie wurde zwar von den Verfassern der Gesetzesbegründung als Ausfüllhilfe für den Steuerpflichtigen „vermarktet“⁴⁷, fungiert aber bei objektiver Auslegung als Verifikationsinstrument der Finanzbehörde zur

39 Vgl. bereits *Schick*, Besteuerungsverfahren und Verfahrensleistungsfähigkeit, 1980, S. 22, 26.

40 Zur Typologie anhand der verschiedenen Verfahrensstadien vgl. *Wittmann*, Mitwirkungspflicht und Aufklärungspflicht in der AO, *StuW* 1987, 35 (49).

41 Überblick bei *Schuster*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 93 AO Rz. 20–22 (Nov. 2003) sowie jüngst *Breithecker/Garden/Tbömes*, Steuerbelastung jenseits der Steuerbelastung, *DStR* 2007, 361 (362 f.).

42 Kritisch zur Abgrenzbarkeit bereits *Trzaskalik*, *DStJG* 12 (1989), 157 (158 f.).

43 *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 143 AO Tz. 1 (März 2005).

44 Eingeführt durch das Steueränderungsgesetz 2003 (StÄndG 2003) v. 15.12.2003, BGBl. I 2003, 2645 (2646) in Umsetzung der sog. Zinsrichtlinie 2003/48/EG v. 3.6.2003, ABl. EU Nr. L 157/38, 157/46.

45 Die Schreibweise variiert. § 52a EStG verwendet die Fassung „Abgeltungsteuer“. Tradierte Rechtsschreiberegeln sprechen dagegen für ein Fugen-s (vgl. *Homburg*, *Allgemeine Steuerlehre*⁵, 2007, S. 4 f. mit Note 6).

46 § 24c EStG wurde aufgehoben durch das Unternehmensteuerreformgesetz v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912 (1918).

47 BT-Drucks. 15/1562, 33; übereinstimmend *Scheurle*, Die Vollziehbarkeit der Besteuerung von Einkommen aus Kapital, *DStJG* 30 (2007), 39 (45); zu Recht kritisch zu den changierenden Gründen *Loschelder*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 24c EStG Rz. J 03–2 und J 03–5 (April 2004).

Besteuerung der zu bescheinigenden Einkünfte⁴⁸ und ist darum aus Sicht der Pflichtenträger drittgerichtet. Dasselbe gilt für die Pflicht privater Lebensversicherer, einem Leistungsempfänger zugeflossene Renten und sonstige Leistungen in einer Rentenbezugsmitteilung an die Bundesversicherungsanstalt für Angestellte nach § 22a Abs. 1 EStG mitzuteilen⁴⁹. Besondere Aufmerksamkeit hat die drittgerichtete Pflicht der Kreditinstitute erlangt⁵⁰, den Finanzbehörden den automatisierten Abruf von Kontenstammdaten nach §§ 93 Abs. 7 und 8, 93b EStG zu eröffnen⁵¹, die das Bundesverfassungsgericht unlängst zumindest hinsichtlich der steuerlichen Verifikation bestätigt hat⁵².

-
- 48 *Seer*, Datenabruf bei der sog. Kontenevidenzzentrale für steuerliche Zwecke, Festschrift Raupach, S. 107 (118 f.); *Stahl*, Gläserne Bankkonten, Jahresbescheinigungen, Zinsinformationsverordnung und weitere neue Steuerkontrollen, KÖSDI 2005, S. 14707 (14712); kritisch mit Blick auf die irreführende Gesetzesbegründung aber *Wagner*, Die „brüchige“ Rechtsgrundlage der Steuerbescheinigung nach § 24c EStG, INF 2004, 457 (458).
- 49 Eingeführt durch das Gesetz zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Alterseinkünftegesetz – AltEinkG) v. 5.7.2004, BGBl. I 2004, 1427.
- 50 Statt vieler *Mack*, Aktuelles zum Kontenabruf und neue Chancen der Streitführung angesichts wachsender Verfassungsprobleme im Steuerrecht, DStR 2006, 394 sowie jüngst *Steiger*, Mangelnde Eignung des Kontenabrufs als Mittel zur Behebung eines strukturellen Vollzugsdefizits, DStR 2007, 2145.
- 51 Eingeführt durch Art. 2 des Gesetzes zur Förderung der Steuerehrlichkeit vom 23.12.2003, BGBl. I 2003, 2928 (2931).
- 52 Nach BVerfG, Beschl. v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03, 1 BvR 2357/04, 1 BvR 603/05, NJW 2007, 2464, ist § 93 Abs. 7 AO mit dem Grundgesetz vereinbar und genügt insbesondere dem Bestimmtheitsgebot, indem er die zur Informationserhebung berechnete Behörde sowie die tatbestandlichen Voraussetzungen des Kontenabrufs hinreichend präzise benenne. Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung sei nicht unverhältnismäßig eingeschränkt, weil die durch den Kontenabruf erlangten Kontostammdaten bei isolierter Betrachtung keine besondere Persönlichkeitsrelevanz hätten, zumal die Behörde über die Kontoinhalte nichts erfahre. Dagegen leide § 93 Abs. 8 AO, der den Kontenabruf für sozialrechtliche Zwecke eröffnet, an einem Bestimmtheitsmangel. Zur hiesigen Thematik der Verletzung der Grundrechte der betroffenen Kreditinstitute ist der Beschluss unergiebig. Das BVerfG prüft nämlich nicht, inwieweit die aus § 24c Abs. 1 KWG, zum Teil i. V. m. § 93b Abs. 1 AO, folgende Pflicht des beschwerdeführenden Kreditinstituts, eine Stammdatendatei für behördliche Abrufe zu führen, mit ihrer Berufsfreiheit zu vereinbaren ist, weil hierin zwar ein Eingriff in das Grundrecht aus Art. 12 Abs. 1 i. V. m. Art. 19 Abs. 3 GG liege, „die Beschwerdeführerin sich jedoch ausdrücklich nicht gegen ihre Inpflichtnahme als solche, sondern allein dagegen wende, dass die Stammdaten auch für Abrufe nach den angegriffenen Normen zur Verfügung stehen“ (a. a. O., NJW 2007, 2464 (2471)). Zur Frage der Verletzung der Grundrechte der Kreditinstitute durch die Pflichten des KWG, speziell durch besondere organisatorische Pflichten nach § 25a KWG näher *Uibeleisen*, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Inpflichtnahme Privater. Dargestellt am Beispiel des Kontenresearches gem. § 25a Abs. 1 Nr. 6 KWG, Diss. Berlin 2005, S. 226 ff., 249 ff.

Die allgemeinen Mitwirkungspflichten der §§ 90 ff. AO können der Ermittlung eigener wie fremder Steuersachen dienen. In allen Stadien des Besteuerungsverfahrens greift die Auskunftspflicht des § 93 AO⁵³, wonach Beteiligte (§ 78 AO) und andere Personen auskunftspflichtig sind. Die Auskunftspflicht setzt nach der jüngsten Rechtsprechung kein besonderes Vorverhalten des auskunftspflichtigen Dritten voraus. Mit der Pflicht zur Auskunftserteilung treffe den Bürger eine allgemeine staatsbürgerliche Pflicht, die ihm aus Gründen des Gemeinwohls auferlegt sei und sich gerade in seiner Person realisiere⁵⁴. Der Steuerstaat ist auf die administrative Informationsversorgung durch Private angewiesen (dazu III. 3.).

Dabei legt § 93 Abs. 1 Satz 3 AO die Reihenfolge der Inanspruchnahme fest: Andere Personen als die Beteiligten *sollen* erst dann zur Auskunft angehalten werden, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht. Dritte sollen ausweislich der Gesetzesmaterialien „regelmäßig nicht in das Besteuerungsverfahren hineingezogen werden“⁵⁵. Diese Subsidiaritätsklausel dient einerseits den Interessen anderer Personen, andererseits auch dem Interesse des Beteiligten selbst⁵⁶. Dritten sollen die mit der Auskunftserteilung regelmäßig verbundenen Unannehmlichkeiten aller Art, wie Zeit- und Kostenaufwand, solange erspart bleiben, als nicht geklärt ist, ob der Beteiligte selbst den Sachverhalt aufklären kann. Nur in Ausnahmefällen und in atypischen Situationen darf die Subsidiarität durchbrochen werden⁵⁷. Denn die Subsidiaritätsklausel dient zugleich dem Interesse des Steuerpflichtigen, weil sie verhindern soll, dass Nichtbeteiligte Einblicke in die steuerlich relevanten Verhältnisse der Beteiligten erhalten⁵⁸. Das Steuergeheimnis (§ 30 AO) erlaubt eine Offenbarung nur im Rahmen der Verhältnismäßigkeit⁵⁹. § 93 Abs. 1 Satz 3 AO vermittelt dem Dritten ein subjektiv-öffentliches Recht⁶⁰ auf „subsidiäre Inanspruchnahme“⁶¹, das gerichtlich vollumfänglich überprüfbar ist⁶². Die

53 Sie gilt im Steuerermittlungs-, Steuerfestsetzungs-, Steuererhebungs- und Vollstreckungsverfahren, aber auch im Haftungs- und Einspruchsverfahren (*Busl*, Das allgemeine Auskunftersuchen der Finanzbehörde an andere Personen (§§ 92, 93 AO) aus Sicht der Auskunftspersonen, DStZ 2005, 446).

54 So jüngst BFH, Urt. v. 5.10.2006 – VII R 63/05, DStR 2007, 252 (254).

55 Begründung Regierungsentwurf, BT-Drucks. VI/1982, 133 zu § 107.

56 Zutreffend *Tipke/Kruse*, § 93 AO Tz. 17 (Okt. 2004); *Schuster*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 82 (März 2003).

57 BFH v. 20.6.1984 – I R 111/80, BStBl. II 1984, 815; *Busl*, DStZ 2005, 446 (449).

58 *Schuster*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 82 (März 2003); *Tipke/Kruse*, § 93 AO Tz. 17 (Okt. 2004).

59 *Drüen*, in *Tipke/Kruse*, § 30 AO Tz. 62 (März 2004).

60 Ebenso für den Beteiligten wie die andere Person *Busl*, DStZ 2005, 446 (449).

61 *Schuster*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 84 (März 2003).

62 *Busl*, DStZ 2005, 446 (449).

Verletzung der Subsidiaritätsklausel können der zur Auskunft herangezogene Dritte und der Beteiligte mit Einspruch und Anfechtungsklage rügen⁶³. Auskunftspflichtige andere Personen werden im Gegensatz zu Beteiligten und ihnen gleichgestellten Personen nach § 107 AO entschädigt. Bei anderen Personen als den Beteiligten ist die Vorlagepflicht für Urkunden uneingeschränkt subsidiär (§ 97 Abs. 2 Satz 2 AO). Insgesamt ergibt sich aus den Vorschriften des Ermittlungsverfahrens (§§ 93 Abs. 1 Satz 3, 94, 95 Abs. 1 Satz 2, 97 Abs. 2 Satz 1, 99 und 100 AO) folgende Reihenfolge der Beweismittel für typische Fallgestaltungen⁶⁴:

- Abgabe der Steuererklärung (§ 149 AO)
- Auskünfte der Beteiligten (§ 93 AO)
- Urkundenvorlage durch Beteiligte (§ 97 AO)
- Vorlage von Wertsachen durch Beteiligte (§ 100 AO)
- Auskünfte anderer Personen (§ 93 AO)
- Urkundenvorlagen durch andere Personen (§ 97 AO)
- Vorlage von Wertsachen durch andere Personen (§ 100 AO)
- Eidesstattliche Versicherung der Beteiligten (§ 95 AO)
- Eidliche Vernehmung anderer Personen (§ 94 AO).

Trotz dieser Regeln ist die Subsidiarität der Inanspruchnahme Dritter *nicht* das Grundprinzip des Steuervollzuges. Denn die Subsidiaritätsregeln sind nur an dem formellen Beteiligtenbegriff des § 78 AO ausgerichtet, der ohne Rücksicht auf materiell-rechtliche Pflichten eingreift⁶⁵. Der materielle Zentralbegriff des Steuerpflichtigen ist demgegenüber sehr weit (§ 33 Abs. 1 AO). Durch § 33 Abs. 2 AO werden zwar aktive oder passive Mitwirkungspflichten Dritter in fremden Steuerverfahren aus dem Begriff des Steuerpflichtigen wieder negativ ausgegrenzt⁶⁶; dies gilt indes namentlich nicht für den Steuerentrichtungspflichtigen und den Haftungsschuldner. Die Steuerabzugspflicht legt dem Steuerentrichtungspflichtigen kombinierte, keineswegs triviale und sanktionierte Pflichten des Ermittlungs-, Erhebungs- und Festsetzungsverfahrens auf⁶⁷, von denen der Steuerschuldner selbst entlastet wird.

63 Näher *Schuster*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93 AO Rz. 99 f. (März 2003).

64 *Schuster*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 97 AO Rz. 31 (Juni 2004); *Tipke/Kruse*, § 97 AO Tz. 9 (Okt. 2004).

65 *Drüen*, in *Tipke/Kruse*, § 37 AO Tz. 8 (Aug. 2006).

66 *Klein/Rüsken*, AO⁹, 2006, § 33 Rz. 36.

67 Der Verspätungszuschlag (§ 152 AO) sanktioniert die nicht fristgerechte Abgabe der Steueranmeldung, der Säumniszuschlag (§ 240 AO) dient als Antrieb für pünktliche Zahlung und die Haftung (§ 42d EStG) verhindert den Ausfall der Steuer.

Die Subsidiarität ist folglich trügerisch: Eine periphere Inanspruchnahme des Dritten für den Steuervollzug ist gesetzlich nachrangig und grundsätzlich entschädigungspflichtig (§ 107 AO). Dagegen kann der Gesetzgeber dem Dritten ein eigenes Steuerrechtsverhältnis mit einem derart verdichteten Pflichtenstatus zuweisen, das dem des Steuerschuldners gleichsteht, diesem vorgeht oder gar zur Verlagerung der Steuerschuld führt. Damit stellt sich die bislang vergessene Vorfrage, wer überhaupt „Dritter“ und wer „Erster“ beim Steuervollzug ist.

2. Pflichtenverteilung unter „Ersten“ und „Dritten“ beim Steuervollzug

Wenngleich die Notwendigkeit privater Steuervollzugspflichten aus der gesetzgeberischen Grundentscheidung für die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit folgt, lässt sich die Verteilung der Vollzugspflichten unter Privaten nicht hieraus ableiten. Im Gegenteil, der wirtschaftlich Leistungsfähige ist nicht zwingend der Träger der Vollzugspflicht. Der Gesetzgeber knüpft für den Steuervollzug nicht an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit an, sondern muss fragen, wie Steueransprüche im Massenverfahren durchgesetzt werden können. Darum werden von dem wirtschaftlich leistungsfähigen „Ersten“⁶⁸ Vollzugspflichten auf Dritte verlagert. Das gilt insbesondere beim Steuerabzug an der Quelle, bei dem aus dem Pflichtenkreis des Steuerschuldners die Steuerentrichtungspflicht als wichtigstes Teilssegment herausgeschnitten und personell auf den Dritten verlagert wird (§ 43 Satz 2 AO). Die Inanspruchnahme des Dritten beim Quellenabzug findet im Vorgriff auf die Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners statt⁶⁹. Mit der zeitlichen Vorverlagerung geht ein personeller Transfer der Vollzugspflichten einher⁷⁰. Zur Sicherung des Steueranspruches wird für den Fiskus aus dem privatrechtlichen Zahlungsfluss der Steueranteil herausgeschnitten,

68 Nimmt man das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als Fundamentalprinzip der Besteuerung (zum Streit darüber s. noch Note 79), so ist danach auch festzulegen, wer „Erster“ und wer „Dritter“ ist. Erster ist grundsätzlich die Person, die einen Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit in eigener Person zeigt. Das ist derjenige, der Einkommen erzielt, der Einkommen speichert (Vermögensleistungsfähigkeit) oder Einkommen oder Vermögen konsumiert (Konsumleistungsfähigkeit). Der Staat partizipiert als Steuerstaat an dieser privaten Leistungsfähigkeit.

69 Der Gläubiger kommt präventiv gar nicht in den Genuss der Leistungsfähigkeit. Historisch – das belegen die Motive zur Einführung des Lohnsteuerabzugs in den deutschen Staaten – sollte dem Gläubiger die auf den staatlichen Steueranteil entfallende Zahlungsfähigkeit bewusst vorenthalten werden, um die Zahl späterer Vollstreckungsverfahren zu senken (vgl. bereits *Kruse*, Rechtshistorische und rechtsvergleichende Prolegomena zum Lohnsteuerrecht, DStJG 9 (1986), 1 (5 f. m. w. N.)).

70 Ähnlich *Musil*, Steuerehrlichkeit als Problem des Besteuerungsverfahrens, DÖV 2006, 505 (506), wonach die Pflicht privater Dritter, im Rahmen des Quellenabzuges beim Abzug und Abführung der Steuer mitzuwirken, zu Belastungen für „zunächst Unbeteiligte“ führe.

dem Dritten die Entrichtungspflicht auferlegt⁷¹ und dem Gläubiger des Zahlungsanspruches vorenthalten.

Dieser personale Pflichtentransfer gipfelt darin, dass die Steuerschuldnerschaft selbst auf den Dritten verlagert wird. Die Verbrauchsteuern, speziell die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer, sind hierfür das beste Beispiel. Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und damit Anknüpfungspunkt für den staatlichen Steuerzugriff ist der Konsum als Einkommensverwendung des Verbrauchers (Konsumleistungsfähigkeit)⁷². Angesichts der Anonymität des Marktes und der Unzahl von Endverbrauchern wäre eine Besteuerung auf der Ebene der Konsumenten indes nicht gleichmäßig zu verwirklichen⁷³. Um einen Steuervollzug im Massenfallrecht gewährleisten zu können, wird der Pflichtenstatus des Steuerschuldners nicht dem Leistungsfähigkeit zeigenden Nachfrager, sondern wegen der Konzentrationsfunktion dem Unternehmer als Leistungserbringer auferlegt. Der Vollzug prägt die Steuerart. Der „Erste“, der Steuerdestinatar⁷⁴, taucht beim Steuervollzug gar nicht mehr auf⁷⁵. Seine persönliche Leistungsfähigkeit gerät ins Hintertreffen⁷⁶. Die direkten Steuern sind insoweit „entindivi-

71 *Heuermann*, Was ist eigentlich eine Entrichtungsschuld?, *StuW* 2006, 332.

72 *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*¹⁸, 2005, § 4 Rz. 111.

73 Vgl. schon *Söhn*, Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, *StuW* 1975, 1 (3).

74 Steuerdestinatar ist derjenige, der nach dem Willen des Gesetzgebers durch die Steuer belastet werden soll (*Andel*, *Finanzwissenschaft*³, 1992, S. 106; ähnlich *Brümmerhoff*, *Finanzwissenschaft*⁷, 1996, S. 226, unter dem Vorbehalt, dass eine Steuerüberwälzung vom Gesetzgeber gewollt ist), wobei idealtypisch Steuerdestinatar und Steuerträger identisch sind (*Reding/Müller*, Einführung in die Allgemeine Steuerlehre, 1999, S. 81).

75 Treffend *Homburg*, *Allgemeine Steuerlehre*⁵, 2007, S. 9 f. Peripher normiert das UStG allerdings neuerdings Pflichten für Nichtunternehmer, die ihnen erteilten Rechnungen für Werkleistungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück zwei Jahre lang aufzubewahren (§ 14b Abs. 1 Satz 5 UStG mit Wirkung ab 1.8.2004 eingeführt durch Art. 26 des Gesetzes zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung v. 23.7.2004, *BGBI. I* 2004, 1842). Diese Aufbewahrungspflicht soll eine umfassende Kontrolle der Versteuerung der Umsätze des leistenden Unternehmers ermöglichen und der Praxis der sog. „Ohne-Rechnung-Geschäfte“ entgegenwirken (vgl. Begründung zum Gesetzesentwurf der Fraktionen der SPD und Bündnis 90/Die Grünen, *BT-Drucks.* 15, 2573, S. 34). Die bußgeldbewehrte Pflicht (vgl. § 26a Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 UStG) für nichtunternehmerische Leistungsempfänger ist dem UStG eigentlich „wesensfremd“ (so *Kraeusel/Schmidt*, in *Reiß/Kraeusel/Langer*, *UStG*, § 14b Rz. 30 (Dez. 2004)).

76 Sie erfasst nicht die individuelle Leistungsfähigkeit, sondern allenfalls die vermutete Leistungsfähigkeit (so *P. Kirchhof*, Entwicklungsmöglichkeiten der Umsatzsteuer im Rahmen von Verfassungs- und Europarecht, *UR* 2002, 541 (544) und jüngst *ders.*, 40 Jahre Umsatzsteuergesetz – Eine Steuer im Umbruch, *UR* 2008, 1) oder typisierende Leistungsfähigkeit (*Reiß*, *Der Belastungsgrund der*

dualisiert⁷⁷. Das finanzwissenschaftliche Steuersystem mit der klassischen, aber immer wieder kritisierten Unterscheidung von direkten und indirekten Steuern basiert auf dieser personalen Zuordnung der Vollzugspflichten⁷⁸. Der Steuervollzug prägt insoweit sogar das Steuersystem.

Nehmen wir beide Richtungen zusammen: Die materiellen Steuerprinzipien prägen den Steuervollzug, aber umgekehrt können die Vollzugsbedingungen limitierend wirken. Insgesamt ist das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht das dem Steuervollzug zugrunde liegende Fundamentalprinzip⁷⁹. Es ist aus Vollzugssicht sogar ein Konterprinzip⁸⁰. Das Leistungsfähigkeitsprinzip kann nicht in reiner Form verwirklicht werden, weil eine solche Vollzugsaufgabe unerfüllbar wäre und die Vollzugsgleichheit darunter leiden würde⁸¹. Die Sicherung des Vollzuges kann einerseits zur Abkehr vom Prinzip führen⁸², wofür exemplarisch die Nichtbesteuerung von Trinkgeldern (§ 3 Nr. 51 EStG) wegen Vollzugsohnmacht steht⁸³. Die Vollzugssicherung kann zudem zur Verlagerung von Steuervollzugspflichten auf Dritte führen. Eine derart intensive Inanspruchnahme Dritter ist freilich *rechtfertigungsbedürftig*.

Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, DStJG 13 (1990), 3 (20).

77 P. Kirchhof, Steuergleichheit durch Steuervereinfachung, DStJG 21 (1998), 9 (21).

78 Indirekte Steuern werden im Gegensatz zu direkten Steuern nicht vom Steuerdestinatär, sondern von einem Dritten geschuldet (vgl. nur *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre⁵, 2007, S. 11). Die Erhebungstechnik ist ein wichtiges Einteilungskriterium für direkte und indirekte Steuern (*Andel*, Finanzwissenschaft³, 1992, S. 30; krit. aber *Reding/Müller*, Einführung in die Allgemeine Steuerlehre, 1999, S. 97 mit weiteren Kriterien, insbesondere Überwälzbarkeit und Erfassung der steuerlichen Leistungsfähigkeit, ebenda, S. 98 f.).

79 Zur Kontroverse, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip das Fundamentalprinzip für das materielle Steuerrecht ist, vgl. einerseits *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁸, 2005, § 4 Rz. 83–85 und andererseits *Drüen*, in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 3 AO Tz. 50a (Juli 2007) m. w. N.

80 In der Sache auch *Lang*, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips, Festschrift *Kruse*, 2001, S. 313 (325): „Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird durch Vereinfachungszwecknormen eingeschränkt. Steuergesetze müssen in Massenverfahren durchgeführt werden. ... Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist gegen das Praktikabilitätsprinzip sachgerecht abzuwägen.“

81 Näher *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 512–515, der für eine den Verwaltungskapazitäten angemessene Rücknahme des gesetzlichen Vollzugsauftrags plädiert.

82 Ebenso *Möstl*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, DStR 2003, 720 (723).

83 Vgl. BT-Drucks. 14/9428, 1 und BT-Drucks. 14/9029, 3, wonach für die Befreiung neben der steuerlichen Entlastung im Niedriglohnsektor vor allem Vollzugsprobleme und die Reduzierung des Verwaltungsaufwands angeführt werden (krit. zur Verfassungsmäßigkeit *Bergkemper*, in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, § 3 Nr. 51 EStG Anm. 1 (Jan. 2007)).

III. Verfassungsrechtliche Impulse und Schranken für die Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug

1. Die klassischen Besteuerungsmaximen als Ziele der Inanspruchnahme Dritter

Jede Pflicht Privater muss erkennen lassen, welches zulässige sachliche Ziel mit ihrer Auferlegung erreicht oder gefördert werden soll⁸⁴. Am Kopf der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung stehen darum die Impulse für die Inanspruchnahme Dritter, die unter dem Aspekt der Pflichtenverlagerung unter Privaten schon angeklungen sind. Aus Sicht des Staates sprechen für eine Vorwegnahme des steuerlichen Zugriffs durch Steuerabzug oder indirekte Steuern die Erschwerung der Steuerhinterziehung, geringere staatliche Verwaltungsaufgaben und ein schnellerer Steuereingang⁸⁵. Nicht zufällig ist der Hinweis auf die klassischen Besteuerungsmaximen der Nationalökonomie⁸⁶, die *Adam Smith* zusammengetragen hat⁸⁷. Die Steuermaximen der Gleichheit, der Bestimmtheit, der Bequemlichkeit und der Wohlfeilheit der Besteuerung gelten in den Steuerwissenschaften noch heute als Kriterien für ein rationales Steuersystem⁸⁸.

Die *Gleichmäßigkeit* der Besteuerung wird mit der Fremddeklaration der Steuer durch den Dritten sicherlich mehr gefördert als durch eine Selbstdeklaration des Steuerschuldners⁸⁹. Die Berechnung und Anmeldung der Steuer durch den Dritten stillt das steuerstaatliche Informationsbedürfnis und ist im Kern legitimer Dienst für die Gemeinschaft der Steuerbürger⁹⁰. Steuererhebungspflichten durch Dritte dienen demgegenüber dem Fiskalzweck der frühzeitigen, kontinuierlichen *Finanzausstattung des Staates* und vermeiden spätere Steuerausfälle. Mit dem zeitnahen Mitteleingang beim Staat geht eine zeitnahe Belastung des Steuerträgers einher⁹¹, so dass auf die

84 *Wehr*, Rechtspflichten im Verfassungsstaat, Habil. Würzburg, 2005, S. 243.

85 *Andel*, Finanzwissenschaft³, 1992, S. 277; speziell zum Steuerabzug *H. A. Vogel*, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II³, 1980, S. 287.

86 Allgemein zur Quellensteuer *Goez*, Die Quellenbesteuerung als Erhebungsform der Einkommensteuer, 1993, S. 141 sowie speziell zum Lohnsteuerabzug zuletzt *Kruse*, Über Dienstleistungspflichten und Haftung, Gedächtnisschrift Trzaskalik, 2005, S. 169.

87 *Smith*, An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, 1776; zitiert nach der deutschen Ausgabe von *Recktenwald*, Der Wohlstand der Nationen⁵, 1990, S. 703–705.

88 *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁸, 2005, § 8 Rz. 2 f.; näher zu den Besteuerungsgrundsätzen und ihren kameralistischen Wurzeln *Treichs*, Zum Entstehen einer Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, *StuW* 2006, 255 (256 ff.).

89 Ebenso *Musil*, *DÖV* 2006, 505 (506).

90 So begreift *Tipke*, Über „richtiges Steuerrecht“, *StuW* 1988, 262 (281), den Arbeitgeber als „Sachwalter der Gesamtheit der ehrlichen Steuerzahler“.

91 Dies erhebt *Seer*, Reform des Veranlagungsverfahrens, *StuW* 2003, 40 (55), zum „Prinzip zeitnaher Besteuerung“.

aktuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zugegriffen wird (Bequemlichkeit der Besteuerung). Der Konzentrationseffekt dient der *Staatsentlastung*, weil der Steuerschuldner oder der Steuerentrichtungspflichtige die Erhebung der Steuern bei minimalem Einsatz von sachlichen und personellen Ressourcen der staatlichen Finanzverwaltung sicherstellt (Wohlfeilheit der Besteuerung).

Diese Vorteile der Pflichtenverlagerung beim Steuervollzug unter Privaten relativieren sich indes beim tieferen Hinsehen. So hängt das Effizienztestat für den Steuerabzug maßgeblich von der Ausgestaltung ab⁹²: Es überzeugt (aus staatlicher Binnensicht) bei einer strikten Abgeltung(s)steuer⁹³ und ist dagegen mit ansteigender Veranlagungsquote in Frage zu stellen⁹⁴. Überhaupt zeigt ein Blick ins Ausland, dass der Steuerabzug – entgegen höchstrichterlicher Deutung⁹⁵ – nicht staatsnotwendig ist. Dies belegen die Beispiele der Schweiz und Frankreichs, wo es kein allgemeines Abzugsverfahren für Lohneinkünfte gibt⁹⁶. Schließlich wirft der Steuerabzug an der Quelle, selbst wenn man ihn als „das effizienteste Durchsetzungs- und Verifikationsmittel“ für eine gleichmäßige Besteuerung begreift, das Problem horizontaler Gleichheit auf, weil er nur begrenzt und nicht umfassend bei allen Einkünften eingesetzt werden kann⁹⁷. Das leitet über zu den Schranken.

92 Zu den unterschiedlichen Ausgestaltungen des Quellenabzuges und Alternativen vgl. *Hey*, Mitteilungspflichten oder Quellenabzug – Maßnahmen zur Sicherung von Steueransprüchen, Festschrift Kruse, 2001, S. 269 (278 ff.).

93 Demgegenüber ist die jüngst verabschiedete Abgeltung(s)steuer nur eine *relative*, weil die zwei Arten der Pflichtveranlagung (zum individuellen Steuersatz nach § 32d Abs. 2 EStG i. d. F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 v. 14.8.2007, BGBl I 2007, 1912 sowie zum Abgeltung(s)steuersatz nach § 32d Abs. 3 EStG) und zwei Arten optionaler Veranlagung (zum Abgeltung(s)steuersatz nach § 32d Abs. 4 EStG und zum individuellen Steuersatz nach § 32d Abs. 6 EStG) vorsieht (vgl. nur *Schönfeld* in Schaumburg/Rödter, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, S. 624 f.).

94 Einen allenfalls bescheidenen Vereinfachungseffekt attestiert der jüngst verabschiedeten Abgeltung(s)steuer (s. Note 93) auch *Englisch*, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungssteuer, *StuW* 2007, 222 (230).

95 BFH, Beschl. v. 19.2.1993 – VI R 74/91, BStBl. II 1993, 551 (554), wonach der Lohnsteuerabzug zur Sicherung des Staatshaushalts unverzichtbar sei.

96 In der Schweiz gibt es einen Steuerabzug nur in Sonderfällen, wofür auch eine pauschale Provision gewährt wird (vgl. *Ebret*, Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit – Ein Vergleich Deutschland-Schweiz, Diss. Konstanz, 1999, S. 232 ff.). Zur Rechtslage in Frankreich vgl. *Hellio/Thill*, Steuern in Frankreich², 2002, Rz. 101 f.

97 Darum will *Tipke*, Steuerliche Ungleichbelastung durch einkunfts- und vermögensdifferente Bemessungsgrundlagenermittlung und Sachverhaltsverifizierung, Festschrift Kruse 2001, S. 215 (224), auf den Quellenabzug möglichst verzichten.

2. Freiheits- und Gleichheitsrechte Dritter

Vorausgeschickt sei der ernüchternde Befund: Bislang haben die Grundrechte, weder Freiheitsrechte noch der Gleichheitssatz oder ihr kombinierter Einsatz, eine wirksame Abwehr von Steuervollzugspflichten Dritter leisten können. So mutet der Streit um die einschlägigen Grundrechte⁹⁸ rein akademisch an. Jeder grundrechtliche Widerstand erstickt bereits im Keime, wenn das Verbot der Zwangsarbeit (Art. 12 Abs. 2 GG) als spezielles Grundrecht angesehen wird. Diesen Weg ging der Bundesfinanzhof im Jahre 1963 beim Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber⁹⁹ und er wird auch jüngst wieder favorisiert¹⁰⁰. Dabei enthebt bereits die Zuordnung zum Schutzbereich des Art. 12 Abs. 2 GG de facto von jeglichen Rechtfertigungsanforderungen. Denn Tradition der Pflicht bedeutet insoweit eine verfassungsrechtliche Legitimation¹⁰¹. Indes überzeugt der Rekurs auf Art. 12 Abs. 2 GG weder historisch¹⁰² noch systematisch¹⁰³.

Richtigerweise greifen Steuervollzugspflichten in die Freiheitsrechte Dritter, nämlich jedenfalls in Art. 2 Abs. 1 GG, häufig auch in Art. 12 Abs. 1 GG und in Art. 14 Abs. 1 GG, ein. Soweit der Dritte einen Beruf ausübt, an den die Vollzugspflicht anknüpft, ist seine Inanspruchnahme mit der herrschenden Lehre regelmäßig an Art. 12 Abs. 1 GG zu messen¹⁰⁴. Nur soweit bei

98 Zu den betroffenen Grundrechten *Goetz*, Die Quellenbesteuerung als Erhebungsform der Einkommensteuer, 1993, S. 147 ff.; allgemein zuletzt *Uibeleisen*, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Inpflichtnahme Privater, 2006, S. 226–249.

99 BFH, Urt. v. 5.7.1963 – VI 270/62 Ü, BStBl. III 1963, 468 (469); dem folgend *Riepen*, Die Rechtsstellung des Arbeitgebers im Lohnsteuerabzugsverfahren, 1966, S. 76–78.

100 *F. Hammer*, Rechtsfragen der Kirchensteuer, Habil. Tübingen 2002, S. 311 f., 388 f. Auch *G. Kirchhof*, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, 2005, S. 145 ff. plädiert mit Nachdruck für Art. 12 Abs. 2 GG als den richtigen verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab für die Indienstnahme des Arbeitgebers und erkennt den aktuellen Arbeitgeberpflichten beim Lohnsteuerabzug noch das Prädikat der Herkömmlichkeit zu (ebenda, S. 157 ff.). Gleichwohl soll mit Rücksicht auf das Verhältnismäßigkeitsprinzip ein staatliches Entgelt zur Mäßigung der Belastung geboten sein, solange nicht der Gesetzgeber die Mitwirkungspflichten des Arbeitgebers durch eine pauschale Lohnbesteuerung auf ein sachgerechtes Maß reduziere (S. 195 ff., zusammenfassend S. 213 f.).

101 Plastisch spricht *Luchterhandt*, Grundpflichten als Verfassungsproblem in Deutschland, Habil. Köln, 1988, S. 581, von einer „konstitutionellen Unbedenklichkeitsbescheinigung“. Diese kann indes nur für vom Verfassungsgeber nach Art und Belastung abschätzbare Pflichten gelten, was jedem Versuch einer „aktualisierenden Fortschreibung“ herkömmlicher Pflichten enge Grenzen setzt.

102 Darauf abhebend BVerfG, Beschl. v. 29.11.1967 – 1 BvR 175/66, BVerfGE 22, 380 (383); näher *Göppel*, Die Zulässigkeit von Arbeitszwang nach Art. 12 Abs. 2 S. 1 des Grundgesetzes, Diss. München 1967, insbesondere S. 62 ff., 92 ff., 117 ff.

103 Näher *Scholz*, in Maunz/Dürig, Art. 12 GG Rz. 889 (Juni 2006).

104 *Kloubert*, Rechtliche Stellung des Arbeitgebers beim Lohnsteuerabzug, Diss. Bochum, 1988, S. 68 ff.; *Schick*, Grundfragen des Lohnsteuerverfahrens, 1983,

privaten Pflichtenträgern der Zusammenhang mit einer Berufsausübung fehlt (z. B.: private Haushaltshilfe), ist Art. 2 Abs. 1 GG der verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstab. Dieser stellt natürlich keine strengeren Anforderungen als Art. 12 Abs. 1 GG auf¹⁰⁵. Nach der Faustformel des Bundesverfassungsgerichts schützt Art. 12 Abs. 1 GG den Erwerb (die Betätigung) und Art. 14 Abs. 1 GG das Erworbenene (das Ergebnis der Betätigung)¹⁰⁶. Tatbestandlich bestehen zwischen beiden Schutzaspekten aber nur bedingt Gegensätze und häufig geht es nur um einen zeitlich-phasesmäßigen Unterschied der Freiheitsausübung¹⁰⁷. Darum sind staatliche Beschränkungen, die sowohl erwerbs- als auch objektbezogen wirken, an beiden Grundrechtsgarantien zu messen¹⁰⁸. Denn im laufenden Prozess des Wirtschaftens hindern Dauerleistungspflichten den freien Erwerb und fordern zugleich Investitionen aus dem Erworbenen. Bei der Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug spricht alles dafür, zumindest die haftungsbewehrte Inanspruchnahme des Steuerentrichtungspflichtigen dem kumulierten Grundrechtsschutz aus Art. 12 Abs. 1 GG *und* Art. 14 GG zu unterstellen¹⁰⁹.

Doch selbst dieser doppelte Schutzwall ist brüchig. Allgemein ist die Schutzwirkung der Eigentumsgarantie gegenüber staatlicher Inanspruchnahme von Unternehmen begrenzt¹¹⁰. Die bislang häufig leerlaufende Schutzwirkung des Art. 12 Abs. 1 GG dürfte nicht an einer unterentwickelten Dogmatik der Berufsfreiheit liegen¹¹¹, sondern daran, dass allein der Hinweis auf einen

S. 44–47; a. A. insbesondere *Ossenbühl*, VVDStRL 29 (1971), 137 (177 f.); *Trzaskalik*, DStJG 12 (1989), 157 (162 f.).

105 Explizit BVerfG, Beschl. v. 26.5.1981 – 1 BvL 56, 57, 58/76, BVerfGE 57, 139 (158).

106 Grundlegend BVerfG, Beschl. v. 16.3.1971 – 1 BvR 52, 665, 667, 754/66, BVerfGE 30, 292 (334 f.).

107 *Scholz*, in Maunz/Dürig, Art. 12 GG Rz. 148 (Juni 2006).

108 *Depenheuer*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 1⁵, 2005, Art. 14 Rz. 99; *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und Freiheit, 2000, S. 38 f., 163; *Papier*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 14 Rz. 222 (Juni 2002); *Scholz*, ebenda, Art. 12 GG Rz. 130 ff., 148 f. (Juni 2006); speziell zum Steuerzugriff *Seer*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen, DStJG 23 (2000), 87 (95).

109 So allgemein zu unentgeltlichen Pflichten Privater bereits *Scholz*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 12 Rz. 149 (Juni 2006) und *Papier*, ebenda, Art. 14 Rz. 349 f. (Juni 2002), jeweils m. w. N.

110 Zu den Gründen näher *Engel*, Eigentumsschutz für Unternehmen, AöR 118 (1993), S. 169 (224 f.).

111 Denn nach ständiger Rechtsprechung dürfen Eingriffe in die Berufsfreiheit nicht weiter gehen, als es die sie rechtfertigenden Gemeinwohlbelange erfordern, wobei Eingriffszweck und Eingriffsintensität in einem angemessenen Verhältnis stehen müssen (BVerfG, Beschl. v. 15.12.1999 – 1 BvR 1904/95, 602, 1032/96, 1395, 2284/97, 1126, 1158/94, 1661, 2180/95, 283, 224/97, 35/98, BVerfGE 101, 331 (347)).

Gemeinwohlbelang als pflichtenlegitimierend missverstanden wird¹¹². Speziell bei der Inanspruchnahme Dritter für den Steuerabzug soll der „Gedanke der Wahrung des Allgemeinwohls“ das Abverlangen einer „Sonderleistung ohne Entgelt“ rechtfertigen¹¹³. Damit wird vom Gemeinwohlbelang als solchem auf die konkrete Pflichtenstellung des Adressaten geschlossen, ohne auch nur die Frage der legitimierenden Relation des Pflichtenträgers zu dem Gemeinwohlbelang zu stellen¹¹⁴ und nach der Rechtfertigung von Sonderlasten in der Person des Dritten¹¹⁵ zu suchen. Mit der Sonderlast¹¹⁶ ist aber der Gleichheitssatz als Prüfungsmaßstab und zugleich die Verschränkung von Freiheits- und Gleichheitsrechten angesprochen¹¹⁷. Aus der Perspektive des Freiheits- wie des Gleichheitsschutzes muss es für jede Inanspruchnahme Privater einen „Rechtsgrund der Pflicht“ geben. Das in Anspruch genommene Rechtssubjekt muss bei wertender Zurechnung eine spezifische Verantwortlichkeit für die Erreichung eines Gemeinwohlziels treffen¹¹⁸. Dabei ist zwischen der Sachverantwortung für die Erfüllung der Aufgabe und der Finanzierungsverantwortung für die dadurch entstehenden Kosten zu unterscheiden.

Bei der Suche nach dem Rechtsgrund für die Inanspruchnahme Privater beim Steuervollzug beschränke ich mich auf die lastenintensivsten Vollzugspflichten. Bei den Verbrauchsteuern, speziell der Umsatzsteuer, ist die Sachverantwortung in dem Marktangebot des Unternehmers in Form des Inverkehrbringens von Leistung an Endverbraucher zu erblicken. Dabei ist die Steuerschuldnerschaft des Unternehmers gemeinschaftsrechtlich und verfassungsrechtlich vorgegeben. Die Steuerschuldnerschaft des Endverbrauchers widerspräche den von Art. 105, 106 GG vorausgesetzten typusprägenden Merkmalen der Umsatzsteuer¹¹⁹. Kennzeichen der Verbrauchsteuern als

112 Insofern gl. A. *Trzaskalik*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 38 Rz. A 95 (April 2003).

113 So *Goez*, Die Quellenbesteuerung als Erhebungsform der Einkommensteuer, 1993, S. 154 f.

114 Darauf zielt – wengleich mit anderem Aufhänger – auch der Einwand, es fehle am inneren Zusammenhang zwischen der Abzugspflicht und der Berufsausübung (vgl. *Kaeser*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 48 Rz. A 49 (Febr. 2004), zu Lohn- und Bauabzugsteuer).

115 Ebenso das Petikum von v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 1⁵, 2005, Art. 3 Abs. 1 Rz. 83, bei der Rechtfertigung der Indienstnahme Privater bei den „vernünftigen Erwägungen des Gemeinwohls“ anzusetzen und das Prinzip der Pflichten- und Lastengleichheit mit einzubeziehen.

116 Ähnlich Kirchhof/*Gosch*, EStG-KompaktKommentar⁷, 2007, § 48 Rz. 3: „Sonderopfer“.

117 Vgl. nur Sachs/*Osterlob*, GG⁴, 2007, Art. 3 Rz. 16, 18.

118 Zutreffend *Webr*, Rechtspflichten im Verfassungsstaat, 2005, S. 243.

119 Zum prägenden Charakter der Umsatzsteuer als generell abwälzbarer Steuer auf die Einkommensverwendung vgl. *Hidien*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 106 Rz. 1451 f. (Dez. 2002), m. w. N.

indirekte Steuern ist, dass sie auf Überwälzung angelegt sind, ohne dass der Staat eine Garantie für den Überwälzungsvorgang übernimmt¹²⁰. Ob die Überwälzung gelingt oder nicht, ist für die Steuer irrelevant. Das gilt m. E. auch für die mit der Erhebung der Steuer verbundenen Vollzugskosten und die Frage der Finanzierungsverantwortung. Der Unternehmer wird versuchen, auch die mit dem Umsatzsteuervollzug verbundenen Kosten auf den Endverbraucher abzuwälzen. Sie sind Teil des Marktpreises, soweit die Überwälzung gelingt. Auch wenn der Unternehmer nur als „technisches Vehikel“ der Umsatzbesteuerung eingesetzt wird¹²¹, besteht kein Grund, ihm eine Vergütung für seine Tätigkeit als Steuerkollektor für den Fall zu gewähren¹²², dass die Überwälzung scheitert. Der Rechtsgrund der Steuerschuldnerschaft trägt auch die zu ihrer Erfüllung erforderlichen Vollzugspflichten¹²³, nicht aber zwingend eine Pflicht zur Vorfinanzierung¹²⁴. Nach der Ausgestaltung der Verbrauchsteuern scheidet aber ein gedanklicher Durchgriff auf den Endverbraucher rechtlich aus. Wie schon ausgeführt, ist der „Erste“ Nichtakteur des Steuervollzuges. Ein Vollzugsdreieck besteht rechtlich nicht.

Anders sieht es beim Rechtsgrund für die Inanspruchnahme Privater für den Steuerabzug aus, bei dem der Steuerentrichtungspflichtige neben dem Steuerschuldner Vollzugspflichten zu erfüllen hat. Die Sachverantwortung des Pflichtenträgers liegt in der Beherrschung des durch die materielle Steuerpflicht anvisierten Zahlungsstromes. Dabei trägt nicht jeder Zahlungsstrom eine Steuerentrichtungspflicht, vielmehr bedarf es einer qualifizierten Beziehung rechtlicher oder wirtschaftlicher Art zwischen dem Steuerschuldner und dem Entrichtungspflichtigen¹²⁵. Diese ist fragwürdig bei der Bau-

120 Näher *Trzaskalik*, DStJG 12 (1989), 157 (169 ff., 176).

121 Plastisch *Jakob*, Umsatzsteuer³, 2005, Rz. 11.

122 Vgl. aber *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 1993, S. 1057, der vorschlägt, sämtliche aus Hilfsarbeiten zugunsten des Fiskus resultierenden Bürokratiekosten der Unternehmen auf deren Steuer anzurechnen.

123 Das bedeutet freilich nicht, dass es keine Entlastungsspielräume gibt (zu Reformvorschlägen wie Abschaffung der Jahresanmeldung, der Verlängerung der Voranmeldungszeiträume, der Einräumung längerer Zahlungsfristen und die Anhebung der Freigrenze für Kleinunternehmer vgl. *Halldorn*, Der Unternehmer als Erfüllungsgehilfe des Staates, 1997, S. 98 f.).

124 Zur Diskussion über die Soll-Besteuerung, die den Unternehmer zur Vorleistung verpflichtet, und zum Übergang auf eine liquiditätsgerechte Ist-Besteuerung auch für den Vorsteuerabzug vgl. *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG, § 20 Rz. 4 (Feb. 2007) m. w. N.; gegen die Ist-Besteuerung des Unternehmers, „der die Umsatzsteuerzahlung vom Steuerträger an den Steuerfiskus vermittele“ jüngst *P. Kirchhof*, UR 2008, 1 (8).

125 So auch Österreichischer VfGH, Erkenntnis v. 15.3.2000 – G 141/99 u. a., ÖStZ 2000, 232 (233 f.); dazu näher aus österreichischer Sicht *Schlager*, Die verfassungsrechtlichen Grenzen für die Ausgliederung der Abgabeneinhebung, ÖStZ 2007, 21 (24 f.). und ÖStZ 2007, 55 ff.

abzugsteuer¹²⁶. Aus dem privaten Zahlungsstrom resultiert nur dann eine Sachverantwortung, wenn die Zahlung ein besonderes Sicherungsbedürfnis des Staates auslöst¹²⁷ oder aus der Vielzahl der vom Privaten geleisteten Zahlungen ein administrativer Bündelungseffekt erwächst. Die verfassungsrechtlich zulässige Reichweite einer Steuerabzugspflicht hängt dabei von der Art der einzelnen Entrichtungspflicht und der Nähe zur beruflichen Tätigkeit des Pflichtenträgers ab. Beim lastenintensivsten Prototyp des Steuerabzuges, der Lohnsteuer, ist der Rechtsgrund der Inanspruchnahme die in der Sphäre des Arbeitgebers liegende Sachherrschaft¹²⁸ über den Zahlungsfluss. Dabei legitimiert der Rechtsgrund der Inanspruchnahme nicht nur die Pflicht, sondern *limitiert* sie zugleich¹²⁹. Diese Begrenzungsfunktion des Rechtsgrundes missachtet der Gesetzgeber bei Drittvergütungen¹³⁰. Die begründende und begrenzende Funktion gilt mutatis mutandis auch für andere Formen des Steuerabzuges¹³¹.

Da neben dem Ziel der Gewähr der Besteuerungsgleichheit, das auch durch ein Anzeigesystem befriedigt werden könnte, vor allem das Fiskalziel der Sicherung einer zeitnahen Finanzausstattung des Staates und die verwaltungswirtschaftliche Abwicklung für die Inanspruchnahme des Arbeitgebers sprechen, trägt die Sachverantwortung nicht (mehr) eo ipso auch die Finanzierungsverantwortung des Pflichtenträgers. Während es noch angehen mochte, dass der historische Gesetzgeber bei Einführung des Lohnsteuerabzuges die Forderungen nach Kostenausgleich mit Rücksicht auf die damalige Technizität und Geringfügigkeit der Lasten zurückwies¹³², lassen sich diese Ausgleichsforderungen¹³³ heutzutage angesichts der Komplexität der

126 Kritisch auch Kirchhof/*Gosch*, EStG-KompaktKommentar⁷, 2007, § 48 Rz. 3; *Kaaser*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 48 Rz. A 49 (Febr. 2004).

127 Zahlungen ins Ausland können hierzu zählen. Zu europarechtlichen Restriktionen s. sub III. 4.

128 Zu Recht schon *J. Lang*, Das neue Lohnsteuerrecht, StuW 1975, 113 (119).

129 Zutreffend *Wehr*, Rechtspflichten im Verfassungsstaat, 2005, S. 251.

130 Schmidt/*Drenseck*, EStG²⁶, 2007, § 38 Rz. 11 m. w. N.

131 So droht eine Überdehnung des Rechtsgrundes bei einer Abgeltung(s)steuer auf private Veräußerungsgewinne, wenn das abzugspflichtige Kreditinstitut nicht über alle erforderlichen Informationen verfügt (zu den erforderlichen Informationen und dem notwendigen Informationsfluss zwischen den Instituten vor allem bei einem Depotwechsel näher *Obol/Hagen/Lenz*, Zur geplanten Einführung einer Abgeltungsteuer im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008, DB 2007, 1322 (1325 f.)).

132 Vgl. die vielzitierte Aussage des damaligen Staatssekretärs Dr. *Johannes Popitz*, es ein „Nobile officium der Arbeitgeber“, den Steuerabzug unentgeltlich vorzunehmen (vgl. Bericht des 6. Ausschusses des Reichstages über den Entwurf des Einkommensteuergesetzes vom 10.8.1925, RT-Drucksache 1229, S. 29 ff.).

133 Eingehend *Neuhoff*, Die Erhebungskosten der deutschen Lohnsteuer, 1969, S. 156 ff.; zuletzt *Breithecker/Garden/Thönnies*, DStR 2007, 361 (366); dazu sub IV. 3.

Pflichten nicht mehr kurzerhand abweisen. Anders als im Jahre 1920, wo es nur darum ging, 10 v.H. des Barlohnes einzubehalten, ist der heutige Lohnsteuerabzug, der sich auf Sachbezüge, Aktienoptionen pp. erstreckt, kein „Abfallprodukt“ der Lohnberechnung mehr¹³⁴.

Die angesprochene Frage der Finanzierungsverantwortung stellt sich gar nicht, wenn bereits die Sachverantwortung des Pflichtenadressaten fehlt. Ein Negativbeispiel hierfür ist der umgekehrte Fall des Steuerabzuges, nämlich die wieder kassierte Pflicht der Arbeitgeber zur Kindergeldauszahlung. Der Gesetzgeber wollte hierbei den bequemen Weg gehen, durch die Inanspruchnahme Privater den Streit zwischen Gebietskörperschaften über Verwaltungslasten auszuräumen¹³⁵. Damit hat er den Bogen überspannt, weil er den Arbeitgeber ohne jeden Verantwortungsbezug zur geforderten Aufgabe in Anspruch genommen¹³⁶ und als „Zahlstelle des Sozialstaates“ missbraucht hat¹³⁷. Das war nach überwiegender und zutreffender Ansicht verfassungswidrig¹³⁸. Soweit aber ein Rechtsgrund die Inanspruchnahme Dritter in sachlicher wie finanzieller Hinsicht trägt, begründet der besondere Rechtsgrund die Belastung und rechtfertigt zugleich die Ungleichbehandlung¹³⁹.

3. Das Prinzip des Steuerstaates

Zur Abwehr staatlicher Inanspruchnahme Privater aktiviert die Literatur in jüngerer Zeit vermehrt das Prinzip des Steuerstaates. Wurden früher unentgeltlich zu erfüllende Naturalpflichten Privater vorwiegend an dem „Grundsatz staatsbürgerlicher Lastengleichheit“ gemessen¹⁴⁰, so wird heute überwie-

134 Näher *Drüen*, Grenzen der Steuerentrichtungspflichten, FR 2004, 1134 (1138 f.) m. w. N.

135 Treffend *J. Lang*, Arbeitsrecht und Steuerrecht, RdA 1999, 64 (68).

136 Zutreffend *Schirra*, Die Indienstnahme Privater im Lichte des Steuerstaatsprinzips, Diss. Mannheim, 2002, S. 21 f., 107.

137 So *Depenheuer*, Arbeitgeber als Zahlstelle des Sozialstaates. Zur Indienstnahme privater Arbeitgeber zur Auszahlung des Kindergeldes, BB 1996, 1218.

138 Zutreffend *Geißler*, Der Unternehmer im Dienste des Steuerstaats, Diss. Jena, 2001, S. 73–86; *Kanzler*, Die sog. Arbeitgeberlösung bei Auszahlung des Kindergeldes. Einige Gedanken zum Problem der Inpflichtnahme privater Arbeitgeber zur Kindergeldzahlung, FR 1996, 473 ff.; *ders.*, Die Besteuerung von Ehe und Familie, DStJG 24 (2001), 417 (447); *J. Lang*, RdA 1999, 64 (67 f.); *Pelka/Balmes*, DStR 1997, 1309 ff.; a. A. aber *Burgi*, Funktionale Privatisierung und Verwaltungshilfe, 1999, S. 259 f.; *Heuermann*, Systematik und Struktur der Leistungspflichten im Lohnsteuerabzugsverfahren, Diss. Münster, 1998, S. 246 f., Note 553.

139 Allgemein *Webr*, Rechtspflichten im Verfassungsstaat, 2005, S. 250.

140 Grundlegend *Friauf*, Öffentliche Sonderlasten und Gleichheit der Steuerbürger, in FS Jahrreiß, 1974, S. 45 (48 f., 59); aus jüngerer Zeit *Kluth*, in Wolff/Bachof/Stober, Verwaltungsrecht, Bd. 2⁶, 2000, § 72 Rz. 35 ff. sowie *Elicker*, Der Grundsatz der Lastengleichheit als Schranke der Sonderabgaben, Inpflichtnahme und Dienstleistungspflichten, NVwZ 2003, 304 ff.

gend auf das Prinzip des Steuerstaates¹⁴¹ als Schranken-Schranke gegenüber freiheitsverkürzenden Eingriffen oder als Maßstab des Gleichheitssatzes rekurriert. Der Steuerstaat soll als limitierendes oder zumindest kompensierendes Prinzip fungieren¹⁴². Mit der schon fast klassischen Formulierung von *Josef Isensee* sei es dem „Steuerstaat als Staatsform“ fremd, für die Erfüllung seiner Aufgaben Dienst- und Sachleistungen der Bürger in Anspruch zu nehmen. Die positiven Leistungen des Einzelnen an die Gemeinschaft erschöpfen sich in Geldzahlungen¹⁴³. Der Staat setze zur Aufgabenerfüllung eigenes Personal ein und lege den seiner Hoheitsgewalt Unterworfenen keine Dienstpflichten mehr auf¹⁴⁴.

Zutreffend unterstreicht diese Sicht der Steuerstaatlichkeit, dass die Inanspruchnahme Privater *rechtfertigungsbedürftig* ist¹⁴⁵. Allerdings vermag dieses Prinzip im rechtstheoretischen Sinne keine inhaltlichen Rechtfertigungsmaßstäbe für außersteuerliche Lasten Privater zu liefern. Überdies übergeht diese defensive Sicht die „fordernde Seite“ des Steuerstaates. Die Steuerpflicht als Grundpflicht des Bürgers wird notwendig durch verfahrensbezogene Pflichten ergänzt, die erst die für den Vollzug der Steuergesetze geforderte Rechtsanwendungsgleichheit gewährleisten, weshalb auch gesteigerte Mitwirkungspflichten und Lasten nicht als unzumutbar anzusehen sind¹⁴⁶. Die Steuerpflicht als Grundpflicht hat eine verfahrensrechtliche Dimension, die Vollzugspflichten der Steuerbürger fordert und legitimiert. Die Steuer ist eine Gemeinlast auf Gegenseitigkeit. Sie lebt von der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, die notwendigerweise die Perspektive vom einzelnen Steuerpflichtigen auf die Gemeinschaft der Mitsteuerpflichtigen erweitert. Der Einzelne kann nur mit der prägnanten Formel von *Albert Hensel* verlangen, von der Steuerlast ebenso schwer betroffen zu werden wie sein Nachbar¹⁴⁷, wenn er dafür auch selbst etwas leistet. Steuervollzugspflichten sind nicht auf die eigene Steuerangelegenheit begrenzt. Gerade interpersonelle Vollzugspflichten, die eine Fremdverifikation deklarerter Besteuerungsdaten

141 Statt vieler *Jachmann*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3⁵, 2005, Art. 105 Rz. 2; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 471 f., 479 f.; differenzierend *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, GG⁵, 2003, Art. 105 Rz. 2,4.

142 Eingehend *Schirra*, Die Indienstnahme Privater im Lichte des Steuerstaatsprinzips, 2002, S. 35 ff., 78 f., 81 ff.

143 *Isensee*, Steuerstaat als Staatsform, in FS Ipsen, 1977, S. 409 (415).

144 So in Anschluss an *Isensee* zuletzt *Musil*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Gebühren im Steuerstaat, in FS Isensee, 2007, S. 929 (930).

145 Für ein besonderes Rechtfertigungsbedürfnis „sonderabgabengleicher“ Naturalleistungspflichten im Steuerstaat auch *Kube*, Staatsaufgaben und Solidargemeinschaften, DStJG 29 (2006), 11 (16 f., 31, 33).

146 Zutreffend *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, S. 301; ähnlich *Birk*, StuW 2004, 277.

147 *Hensel*, Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts, VJSchStuFR 1927, 39 (62).

eröffnen, versetzen die Steuerverwaltung erst in die Lage, ihren verfassungsrechtlichen Auftrag zur gesetz- und gleichmäßigen Besteuerung zu erfüllen. Ist Gleichheit für Steuer und Steuerstaat essentiell, bilden die Vollzugspflichten der Steuerbürger zur Gewähr tatsächlich gleichmäßiger Steuerlasten die unentbehrliche verfahrensrechtliche Säule des Steuerstaates.

Der Steuerstaat schließt demnach die Inanspruchnahme Privater zur Verifikation der Steuerdaten Dritter nicht aus, sondern fordert sie gerade. Dabei ist allerdings nicht jede einfach-gesetzliche Vollzugspflicht Ausdruck einer verfassungsrechtlichen Grundpflicht, weil diese nur den Kern verfassungsgebotener Pflichten vorstrukturiert. Darum geht es zu weit, die steuerrechtlichen Pflichten Dritter – etwa beim Steuerabzug – insgesamt als Ausdruck einer verfassungsrechtlichen Grundpflicht zu verstehen und daraus zu schließen, die Inanspruchnahme sei verfassungsrechtlich legitimiert und löse keine Entschädigungspflicht des Staates aus¹⁴⁸. Grundpflichten dürfen nicht als Freibrief für den Gesetzgeber missverstanden werden. Der bloße Hinweis auf Grundpflichten im Steuerstaat erfüllt den gesetzgeberischen Optimierungsauftrag nicht.

4. Gebot praktischer Konkordanz zum Ausgleich kollidierender Verfassungsgüter

Der Gesetzgeber steht bei dem Ziel der Sicherung des Steuervollzuges durch private Pflichten vor einer vielschichtigen Abwägungs- und Optimierungfrage¹⁴⁹. Das gilt bei einfachen Vollzugspflichten zur administrativen Informationsgewinnung nach § 93 AO und in gesteigertem Maße für Vollzugsdreiecke beim Steuerabzug. Zu den Grundrechten des Dritten als Pflichtenträger (s. III. 2.) treten die Grundrechte des duldungspflichtigen „Ersten“ hinzu. Neben dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 GG) sind auch die anderen Freiheitsrechte des „Ersten“ zu wahren¹⁵⁰. Wer z. B. den Arbeitgeber als „Erfüllungshelfer des Arbeitnehmers“ ansieht¹⁵¹, übersieht leicht, dass sich freiheitsschützende

148 So aber *Heuermann*, Systematik und Struktur der Leistungspflichten im Lohnsteuerabzugsverfahren, 1998, S. 249, in Anschluss an die Definition der Grundpflicht von *Götz*, Grundpflichten als verfassungsrechtliche Dimension, VVDStRL 41 (1983), 7 (12), ohne Rücksicht auf dessen weitere Beschränkung (ebenda, 29 f.).

149 Zutreffend *Musil*, DÖV 2006, 505 (506).

150 Beim Abzug der Kirchenlohnsteuer kommen zudem die religiösen Grundrechte des Arbeitnehmers wie des Arbeitgebers nach Art. 4 GG sowie Art. 140 GG i. V. m. der WRV hinzu (dazu *Korioth*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 140/Art. 137 WRV Rz. 92, 122 (Febr. 2003) m. w. N.).

151 So jüngst wieder *G. Kirchhof*, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, 2005, S. 58 f., 71; zuvor bereits *Krohn*, Zulässigkeit und Grenzen der Überwälzung von Steuerabführungspflichten auf private Unternehmer, BB 1969, 1233 f.; zur Gegenposition, wonach der Abzugspflichtige für die Finanzbe-

Verfahrensteilhabe¹⁵² im staatlich verordneten Dreipersonenverhältnis in einem anderen Licht zeigt. Denn die unlängst aufgestellte These, der Arbeitgeber ziehe lediglich die staatlich „bereits festgesetzte Lohnsteuer“ von dem „ihm bekannten Arbeitslohn“ ab¹⁵³, geht fehl. Empirisch gibt es angesichts der Komplexität der steuerrechtlichen Rechtsanwendung keine präexistente Steuerschuld¹⁵⁴. Normativ wird übersehen, dass mit der oktroyierten Duldungspflicht des Steuerschuldners ihm gegenüber eine staatliche Garantienpflicht erwächst¹⁵⁵. Darum müssen, auch im Rechtsschutzverfahren, die Grundrechte des Steuerschuldners gewahrt werden, der den Steuerabzug zu dulden hat. Spiegelbildlich stehen ihnen, bei den Vollzugspflichten und -kosten und auch bei der Haftungsinanspruchnahme, die Grundrechte des Dritten gegenüber. Wenn der Steuerabzug keine abgeltende Funktion haben soll, sondern nur ein Vorgriff auf die Einkommensteuerschuld des Steuerschuldners ist¹⁵⁶, so muss die Haftung des Abzugspflichtigen auf die tatsächliche Steuerschuld begrenzt werden¹⁵⁷. Das setzt freilich einen „informativischen Durchgriff“ auf den einzelnen Steuerschuldner, mithin einen Ausgleich der Informationsabwehr- und -teilhaberechte im Vollzugsdreieck, voraus¹⁵⁸.

Grundlegende Zielkonflikte muss der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung einer Quellensteuer auflösen. So belastet die möglichst zutreffende Besteuerung des Steuerschuldners nach seiner individuellen Leistungsfähigkeit den Steuerentrichtungspflichtigen naturgemäß intensiver als eine pauschale Abgeltung(s)steuer, die aber vom Prinzip der synthetischen Einkommensteuer abweicht¹⁵⁹. Die historische Entwicklung der Lohnsteuer von einer

hörde handelt, vgl. nur *Schick*, Billigkeitsmaßnahmen im Lohnsteuerverfahren, BB 1984, 733 (734).

- 152 Mit Mitwirkungspflichten korrespondierenden Mitwirkungsrechten, die dem Grundrechtsschutz durch Verfahrensteilhabe dienen (vgl. nur *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, Habil. Köln, 1996, S. 275).
- 153 *G. Kirchhof*, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, 2005, S. 48 f.
- 154 Wenn vom Entrichtungspflichtigen keine Rechtsanwendung verlangt würde, wäre das Instrument der Lohnsteueranrufungsauskunft obsolet. Diese soll aber dem Arbeitgeber Sicherheit geben, ob er Lohnsteuer einzubehalten hat und ist darum Korrelat seiner gesetzlichen Inanspruchnahme, so dass ihre Gebührenfreiheit folgerichtig ist (ebenso *Seer*, in *Tipke/Kruse*, § 89 AO Tz. 94 (April 2007)).
- 155 Grundlegend *Gallwas*, Die Erfüllung von Verwaltungsaufgaben durch Private, VVDStRL 29 (1971), 211 (215 mit Note 20), unter Hinweis auf den Lohnsteuer- und Kapitalertragsteuerabzug.
- 156 Deutlich BFH, Urt. v. 20.7.2005 – VI R 165/01, BStBl. II 2005, 890 (891).
- 157 Dafür nachdrücklich *Schmidt/Drenseck*, EStG²⁶, 2007, § 38 Rz. 1, § 42d Rz. 2 m. w. N. zum Streitstand.
- 158 Zur Einführung eines elektronischen Lohnsteuerabzugsverfahrens mit Abruf durch den Arbeitgeber ab 2011 vgl. § 39e EStG i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2008 v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150 (3155 ff.).
- 159 Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung aus Sicht des Steuerschuldners verneinend *Englisch*, StuW 2007, 222 (239 f.); trotz rechtspolitischer Bedenken dagegen

Objektsteuer ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse und das Existenzminimum des Arbeitnehmers¹⁶⁰ bis hin zu ihrer Ausgestaltung als materiell-rechtliche Vorauszahlungen auf die Jahreseinkommensteuer des Arbeitnehmers¹⁶¹ belegt dies eindrucksvoll. Sie veranschaulicht, dass beim Dritten einsetzende Pflichten zur Vollzugssicherung regelmäßig zu einer Verlagerung der Vollzugskosten unter Privaten führen¹⁶². Auch der bei der neuen Abgeltung(s)steuer vom Bundesfinanzminister gerühmte „Beitrag zur Entbürokratisierung“¹⁶³ basiert auf neuen Pflichten und Kostenlasten der Kreditinstitute¹⁶⁴, wobei der Kostentransfer bislang verfassungsrechtlich kaum gewürdigt wurde¹⁶⁵. Verfassungsrechtliche Zweifel sind aber vor allem auch angebracht, weil es den Kreditinstituten nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs¹⁶⁶ unter Billigung des Bundesverfassungsgerichts¹⁶⁷ verwehrt ist, von ihren Kunden für die Bearbeitung steuerlicher Abzugspflichten im Wege allgemeiner Geschäftsbedingungen eine Vergütung zu verlangen¹⁶⁸. Dass der Dritte den Vollzug der Besteuerung des „Ersten“ sichert, ohne aber vom Staat¹⁶⁹ oder dem Betroffenen¹⁷⁰ einen Aufwendersatz fordern zu können, bedarf besonderer Rechtfertigung (dazu IV. 3.). Der unlängst vom Bundessozialgericht aus (vermeintlichen) Präjudizien abgeleitete Satz „Jeder Rechtsunterworfene hat grundsätzlich die Aufwendungen, die durch die Erfüllung seiner ihm dem Staat gegenüber bestehenden Pflichten erwachsen, als Teil seiner Gemeinkosten zu tragen“¹⁷¹, gehört auf den Prüfstand.

Neben der Austarierung zum Teil konfligierender nationaler Interessen muss der Steuergesetzgeber auch die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts

bejahend *Eckhoff*, Abgeltungsteuer – Steuersystematische und verfassungsrechtliche Aspekte, FR 2007, 989 (992 ff., 998).

160 Eingehend *Rimmer*, Lohnsteuer und Leistungsfähigkeit, Diss. Berlin, 1929, S. 2 ff., 42 ff.

161 So das Verständnis der neueren Rechtsprechung s. Note 156.

162 Zutreffend für die Jahresbescheinigung nach § 24c EStG *Loschelder*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 24c EStG Rz. J 03–5 (April 2004).

163 *P. Steinbrück*, Stenographischer Bericht der 835. Sitzung des Bundesrates am 6.7.2007, Plenarprotokoll 835, S. 209.

164 *Oho/Hagen/Lenz*, DB 2007, 1322 (1325 f.).

165 Nur beiläufig *Englisch*, StuW 2007, 222 (230).

166 So zur Bearbeitung von Freistellungsaufträgen BGH, Urt. v. 15.7.1997 – XI ZR 269/96, BGHZ 136, 261 = NJW 1997, 2752; BGH, Urt. v. 15.7.1997 – XI ZR 279/96, BGHZ 136, 261 = NJW 1997, 2753.

167 BVerfG, Beschl. v. 28.8.2000 – 1 BvR 1821/97, DB 2000, 2113.

168 Dagegen zu Recht kritisch *Hey*, Steuern verwalten durch Banken, FR 1998, 497 ff.

169 Dafür *Burgi*, Funktionale Privatisierung und Verwaltungshilfe, 1999, S. 271; *ders.*, GewArch 1999, 393 ff.

170 So plädiert *Geurts*, Private als Erfüllungsgehilfen des Staates am Beispiel des Freistellungsauftrages, DB 1997, 1997 (2000 f.) für einen Vergütungsanspruch der Banken gegen den Kunden aus dem allgemeinen Aufopferungsanspruch.

171 BSG, Urt. v. 20.12.2001 – B 4 RA 126/00 R, ZIP 2002, 517 (519).

wahren. Gerade bei den Steuerabzugspflichtigen setzen die Grundfreiheiten des EG-Vertrages bei grenzüberschreitenden Sachverhalten der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers Grenzen¹⁷². So hat das Europarecht den Gesetzgeber dazu gezwungen, beim Steuerabzug vom Brutto- zum Nettoabzug überzugehen¹⁷³. Zwar hat der Europäische Gerichtshof in der Rechtssache *Scorpio* den grenzüberschreitenden Steuerabzug samt der ihn sanktionierenden Haftung als gerechtfertigt angesehen¹⁷⁴. Allerdings betrifft dieses Testat das Streitjahr 1993, in dem die Beitreibungsrichtlinie noch nicht galt, so dass für spätere Jahre Streit über die Rechtfertigung der Verletzung der Dienstleistungsfreiheit besteht¹⁷⁵. Sofern der Europäische Gerichtshof in Folgeverfahren seine Rechtsprechung fortsetzt, die Grundfreiheiten zu aktivieren, ohne hinreichend auf die Vollzugsicherung Rücksicht zu nehmen, droht (auch) in dieser Frage ein Konflikt zwischen Verfassungsrecht und Europarecht¹⁷⁶.

Insgesamt steht der Gesetzgeber angesichts kollidierender staatlicher und privater Verfassungsgüter vor einem durchaus anspruchsvollen Optimierungsauftrag¹⁷⁷. Dessen Kontrolle durch das Bundesverfassungsgericht ist dabei nicht darauf gerichtet¹⁷⁸, ob der Gesetzgeber den „Optimalpunkt“ getroffen hat¹⁷⁹. Das Bundesverfassungsgericht prüft ausschließlich, aber in jüngerer Zeit intensiver, ob dem Gesetzgeber verfassungsrelevante Inkonsistenzen, Wertungswidersprüche, vor allem Verstöße gegen das Gebot der Folgerichtigkeit¹⁸⁰ oder aber Schief lagen bei der Ausgestaltung vorzuwerfen sind.

172 Näher *Staringer*, Steuervollzug bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, in diesem Band unter IV.4, S. 152.

173 Nachweise Schmidt/*Heinicke*, EStG²⁶, 2007, § 50 Rz. 5, 9.

174 EuGH v. 3.10.2005 – C-290/04, *FKR Scorpio Konzertproduktionen GmbH*, IStR 2006, 743, Rz. 34–38.

175 Dazu zuletzt – im einstweiligen Rechtsschutzverfahren Zweifel verneinend – BFH, Beschl. v. 29.11.2007 – I B 181/07, DStR 2008, 41 sowie Kirchhof/*Gosch*, EStG-KompaktKommentar⁷, 2007, § 50a Rz. 1.

176 Zutreffend sub specie des Steuerabzuges *Hey*, Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt?, StuW 2005, 317 (323).

177 Allgemein zu Grundlagen und Grenzen verfassungsrechtlicher Optimierungsgebote *Württemberg*, Rechtliche Optimierungsgebote oder Rahmenseetzungen für das Verwaltungshandeln?, VVDStRL 58 (1999), 138 (141 ff., 158 ff.) m. w. N.

178 Zum funktionalen Unterschied zwischen einer Verfassungsnorm als einer auf optimale Verwirklichung zielende Handlungsnorm im Gegensatz zur die Kompetenzordnung respektierenden Kontrollnorm näher *Schlaich/Korioth*, Das Bundesverfassungsgericht⁷, 2007, Rz. 515 ff. m. w. N. sowie zur Frage der Kontrollkompetenz und -dichte allgemein *Zippelius/Württemberg*, Deutsches Staatsrecht³¹, 2005, S. 443 ff.

179 Zur Differenzierung zwischen Optimierungspunkt und -korridor näher *Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn, Diss. Bochum, 1999, S. 97 f. m. w. N.

180 Dazu *P. Kirchhof*, Die Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht, StuW 2000, 316 (322 f.); krit. indes *Brüning*, Widerspruchsfreiheit der Rechts-

IV. Zentrale Ausgestaltungsdirektiven für das Steuervollzugsdreieck

Im Folgenden gilt es, zentrale Ausgestaltungsdirektiven für das Steuervollzugsdreieck anzudeuten, ohne dabei den Anspruch auf Vollständigkeit zu erheben.

1. Rechtsklarheit und Rechtsschutz im Steuervollzugsdreieck

Der Gesetzgeber schafft gerade beim Steuerabzug die Zivilrechtsverhältnisse überlagernde öffentlich-rechtliche Dreiecksverhältnisse, deren Rekonstruktion wissenschaftliche Meriten versprechen¹⁸¹. Es fehlt nicht (mehr) am wissenschaftlichen Interesse¹⁸². So reichen die Spekulationen über die Position des Arbeitgebers beim Lohnsteuerabzug von der Qualifikation als privater Sachwalter des Arbeitnehmers oder (konträr) als Organ der Finanzverwaltung oder gar als Finanzbehörde und decken mit der Indienstnahme Privater, der Beileihung oder Mischformen zugleich das gesamte mögliche Spektrum im staatlich-privaten Kooperationsbereich ab. An dieser unsicheren Einordnung hängen freilich Rechtsfolgen. So ist bis heute nicht geklärt, ob der Arbeitgeber im Lohnsteuerabzugverfahren kraft Amtes an die einschlägigen Verwaltungsvorschriften, namentlich an die Lohnsteuerrichtlinien, gebunden ist¹⁸³ oder aber eingebunden werden müsste¹⁸⁴. Schon aus Klarheitsgründen bedürfte es hierzu einer gesetzlichen Aussage und einer Erklärung, worin der tragende Unterschied zwischen dem Steuererichtungspflichtigen und dem Steuerschuldner liegt, der wohl unstreitig nicht an Verwal-

ordnung – Ein Topos mit verfassungsrechtlichen Konsequenzen?, NVwZ 2002, 33 (35 ff.) m. w. N.; zuletzt *Tipke*, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW 2007, 201 (205 ff.), mit Kritik an der steuerlichen Binnenorientierung der Folgerichtigkeitsrechtsprechung.

181 Vgl. die bisherigen Dissertationen von *Riepen*, Die Rechtsstellung des Arbeitgebers im Lohnsteuerabzugsverfahren, Diss. Köln, 1967; *Kloubert*, Rechtliche Stellung des Arbeitgebers beim Lohnsteuerabzug, Diss. Bochum, 1988; *Schäfer*, Die Dreiecksbeziehung zwischen Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Finanzamt beim Lohnsteuerabzug, Diss. Köln, 1990; *Heuermann*, Systematik und Struktur der Leistungspflichten im Lohnsteuerabzugsverfahren, Diss. Münster, 1998; *Winter*, Der Arbeitgeber im Lohnsteuerrecht, Diss. Greifswald, 1998 und zuletzt *G. Kirchhof*, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, Diss. Bonn, 2005. Weitere Arbeiten sind „in der Mache“!

182 Anders noch *Trzaskalik*, DStJG 12 (1989), 157 (185).

183 Dafür *Ossenbühl*, Verwaltungsvorschriften und Grundgesetz, Habil. Köln, 1968, S. 430, Note 367; *Steiner*, Öffentliche Verwaltung durch Private, Habil. Erlangen-Nürnberg, 1975, S. 192 mit Note 882 und aus jüngerer Zeit *Heintzen*, VVDStRL 62 (2003), 220 (225); ablehnend *Kloubert*, Rechtliche Stellung des Arbeitgebers beim Lohnsteuerabzug, S. 55–58; *ders.*, Muss der Arbeitgeber die Lohnsteuer-Richtlinien beachten?, BB 1988, 1647 f.

184 So allgemein zur Einbindung in den Weisungsvollzug *Trzaskalik*, DStJG 12 (1989), 157 (182 f.), in Anschluss an *Schick*, Grundfragen des Lohnsteuerverfahrens, 1983, S. 28 f.

tungsanweisungen gebunden ist. Die bestehende Rechtsunklarheit und den legislativen Handlungsbedarf illustriert überdies die Frage nach dem richtigen Haftungsregime, wo private Haftung des Arbeitgebers oder Amtshaftungsgrundsätze erwohnen werden¹⁸⁵. Das Gesetz etabliert Vollzugspflichten im Grenzbereich von Zivilrecht und öffentlichem Recht, ohne ihre Rechte und Pflichten im Vollzugsdreieck zu bestimmen¹⁸⁶.

Vor allem zum Rechtsschutz im tripolaren Verhältnis schweigt das Gesetz. Nach der Rechtsprechung gilt Folgendes¹⁸⁷: Auch der Steuerschuldner ist, weil er die Einbehaltung und Abführung der Steuer dulden muss, insoweit zur Anfechtung der Lohnsteueranmeldung befugt, soweit sie ihn betrifft¹⁸⁸. Auch er kann die Aussetzung der Vollziehung begehren¹⁸⁹. Der Steuerentrichtungspflichtige ist notwendig beizuladen¹⁹⁰. Dem „Ersten“ wird damit Rechtsschutz gegenüber Maßnahmen im Verhältnis zwischen dem entrichtungspflichtigen Dritten und dem Steuergläubiger eingeräumt¹⁹¹. Allerdings ist das in Art. 19 Abs. 4 GG fundierte *Gebot der Rechtsschutzklarheit*¹⁹² verletzt, wenn Arbeits- und Finanzgerichte seit Jahren über die Zuständigkeit für Klagen hinsichtlich der Eintragungen des Arbeitgebers auf der Lohnsteuerkarte streiten¹⁹³ und den Rechtsschutzsuchenden mal in die eine, mal in die andere Richtung verweisen¹⁹⁴. Die Berufung auf den gesetzlichen Richter¹⁹⁵ gerät angesichts der unklaren Gesetzeslage zur Farce! Für Arbeitnehmer wie

185 Für ersteres Schmidt/*Drenseck*, EStG²⁶, 2007, § 38 Rz. 1; dagegen *Trzaskalik*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG § 38 Rz. A 39 ff. (April 2003); *Schäfer*, Die Dreiecksbeziehung zwischen Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Finanzamt beim Lohnsteuerabzug, 1990, S. 58 ff.

186 Mit dem von *Trzaskalik*, DStJG 12 (1989), 157 (185 f.), angemahnten Dialog ist es angesichts der Dunkelheit des Gesetzes nicht getan!

187 Zusammenfassend Schmidt/*Drenseck*, EStG²⁶, 2007, § 41a Rz. 5 m. w. N.

188 BFH, Urt. v. 20.7.2005 – VI R 165/01, BStBl. II 2005, 890 (891); zustimmend *Heusermann*, StuW 2006, 332 (336 f.); ablehnend *Trzaskalik*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 41a Rz. A 21 (Mai 2002).

189 *Drenseck*, Verwaltungsakte im Lohn- und Einkommensteuerverfahren, DStJG 9 (1986), 377 (389 f.) m. w. N.; *Schick*, Billigkeitsmaßnahmen im Lohnsteuerverfahren, BB 1984, 733 (737 f.).

190 FG München, Beschl. v. 21.2.2001 – 8 K 3699/98, EFG 2002, 629.

191 Zum Streit über die Rechtsschutzposition des Steuerträgers als „Ersten“ bei der Umsatzsteuer vgl. nur *Stadie*, in Rau/Dürwächter, UStG, Einf. Rz. 116 (Feb. 2007), § 18 Rz. 212–214 (Febr. 2006).

192 Vgl. *Dreier/Schultze-Fielitz*, GG, Bd. I², 2004, Art. 19 Rz. 91 m. w. N.

193 Für die Zuständigkeit der FG BAG, Beschl. v. 11.6.2003 – 5 AZB 1/03, NJW 2003, 2629 (2630); dagegen für die Zuständigkeit der ArbG zuletzt FG München, Urt. v. 20.7.2007 – 1 K 1376/07, EFG 2007, 1707 (1708); ebenso *Gräber/Koch*, FGO⁶, 2006, § 33 Rz. 30 „Ansprüche aus dem Arbeitsverhältnis“ m. w. N.

194 Vgl. zur Verweisung an die FG nur den Sachverhalt von FG des Landes Brandenburg, Versäumnisurteil v. 3.12.1996 – 1 K 1366/96, EFG 1997, 358 (359) und zur Verweisung an die ArbG FG Hamburg, Beschl. v. 30.6.2003 – II 110/03, DStRE 2003, 1390 (1391).

195 Zuletzt FG München, Urt. v. 20.7.2007 – 1 K 1376/07, EFG 2007, 1707 (1708).

Arbeitgeber ist kaum prognostizierbar, ob ihr Rechtsstreit das zugrundeliegende Arbeitsverhältnis betrifft und es „um bloße Reflexwirkungen von Abgabevorschriften in den Bereich des Privatrechts geht“¹⁹⁶ oder aber die steuerrechtlichen Vorschriften mangels konkreter arbeitsrechtlicher Vorschriften ausschlaggebend sind¹⁹⁷. Insgesamt ist es gerade für den Abzugspflichtigen unzumutbar, dass ihm im Vollzugsdreieck die Prozessführungslast und das damit verbundene Kostenrisiko aufgebürdet werden¹⁹⁸. Der Dritte darf, wenn er schon für den Steuervollzug in Anspruch genommen wird, keinem „Zweifrontenkrieg“¹⁹⁹ ausgesetzt werden.

Um den verfassungsrechtlichen Rechtsschutzstandard zu wahren, sollte der Gesetzgeber ein spezielles *steuerrechtliches Abzugsstreitverfahren* einführen: Soweit Streit zwischen den Parteien im Abzugsverfahren aufkommt, kann der Vereinfachungszweck insoweit nicht mehr realisiert werden. Dieser Streit gehört nicht vor die Zivilgerichte, zumal selbst der Bundesgerichtshof seine Zuständigkeit und die Bindungswirkung etwaiger Urteile gegenüber den Finanzbehörden in Frage stellt²⁰⁰. Das Entscheidungsprimat der sach nächsten Finanzbehörden und die Vermeidung müßiger, bindungsloser Rechtsstreite²⁰¹ sprechen für ein besonderes Verwaltungsverfahren. Wenn der Steuerschuldner die Berechtigung des Steuerabzuges dem Grunde oder der Höhe nach bestreitet, darf dieser Streit nicht in das zivilrechtliche Anknüpfungsverhältnis verlagert werden. Erforderlich ist in meinen Augen ein Abzugsstreitverfahren, in dem sowohl der Steuerschuldner als auch der Abzugsschuldner von der Finanzverwaltung die Zulässigkeit des Steuerabzuges dem Grunde und der Höhe nach klären lassen können. Die Verwaltung hat gegenüber dem Abzugspflichtigen eine, bei komplexen Sachfragen ggf. interimistische Entscheidung zu treffen, an die die Zivilrechtsparteien gebunden sind. Gerade im Dreiecksverhältnis ist dabei eine zeitnahe Klärung von Rechtsstreitigkeiten über die Steuerabzugspflicht dem Grunde und der Höhe nach geboten, zumal die Regresschancen des Inanspruchgenommenen gegenüber dem Steuerschuldner mit Zeitablauf sinken. Das Abzugsstreitverfahren kann auch dazu dienen, präventiv Streitigkeiten auszuräumen, ob

196 So FG Hamburg, Beschl. v. 30.6.2003 – II 110/03, DStRE 2003, 1390 (1391).

197 So BAG, Beschl. v. 11.6.2003 – 5 AZB 1/03, NJW 2003, 2629 (2630).

198 Zutreffend FG Mecklenburg-Vorpommern, Urt. v. 4.5.1993 – I 104/92, EFG 1993, 744; dem folgend BGH, Urt. v. 17.7.2001 – X ZR 13/99, UR 2002, 37 (40) m. w. N.; ähnlich P. Kirchhof, DStR 2003, Beihefter 5 zu Heft 37, 1 (16).

199 Dagegen zu Recht bereits Trzaskalik, DStJG 12 (1989), S. 157 (172 f.) und ihm folgend Winter, Der Arbeitgeber im Lohnsteuerrecht, 1998, S. 120 ff., mit weiteren „befremdlichen“ Beispielen.

200 Deutlich BGH, Urt. v. 17.7.2001 – X ZR 13/99, NJW-RR 2002, 591 (592): „Das Entscheidungsrecht über die Rechtmäßigkeit der Besteuerung liegt nach dem System der Abgabenordnung ausschließlich bei den Finanzbehörden. Nur diese treffen eine verbindliche Entscheidung über das Bestehen der Steuerpflicht.“

201 In der Sache ebenso Stadie, in Rau/Dürrwächter, UStG, § 18 Rz. 570–572 (Febr. 2006).

überhaupt eine Abzugspflicht besteht²⁰², weil das bisherige Verfahren der Anrufungsauskunft zu sehr auf den Haftungsausschluss (§ 42d EStG) fokussiert ist. Der Abzugspflichtige ist indes nicht nur durch ein latentes Zahlungsrisiko, sondern bereits durch die potentielle Abzugspflicht und die damit einhergehende Pflicht, eine entsprechende Infrastruktur zu schaffen, belastet²⁰³. M. E. folgt bereits aus der gesetzlichen Etablierung eines Steuervollzugsdreiecks die verfassungskräftige Pflicht, Streitpotential zu kanalisieren und zu minimieren. Denn andernfalls wird die Abzugspflicht, die auf dem Zivilrechtsverhältnis der Parteien aufbaut, zur Störquelle. Der Steuer gesetzgeber sägt dadurch aber an dem Ast, auf den er die Abzugspflicht gestützt hat.

2. Verhältnismäßigkeit der Inanspruchnahme Dritter

Die Verhältnismäßigkeit ist allgemeiner Maßstab staatlichen Handelns. Jede Grundrechtsbeschränkung bedarf einer gesetzlichen Regelung, die einen legitimen Gemeinwohlzweck verfolgt und den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit wahr²⁰⁴. Gegenüber dem Steuerschuldner folgt daraus, dass Steuervollzugspflichten wie die Steuererklärungspflicht zwar traditionell unentgeltlich sind, aber gleichwohl zumutbar sein müssen²⁰⁵. Für die Inanspruchnahme *Dritter* gelten verschärfte Anforderungen²⁰⁶. So unterliegt ein Auskunftersuchen an andere Personen dem Gebot der Verhältnismäßigkeit, wobei insbesondere die Erfüllung der Auskunftspflicht erforderlich sein muss und die andere Person nicht unzumutbar belasten darf²⁰⁷. Der Bundesfinanzhof nennt folgende „allgemeine rechtsstaatliche Grenzen“ für Auskunftersuchen: „Die verlangte Auskunft muss zur Sachverhaltsaufklärung geeignet und notwendig, die Pflichterfüllung für den Betroffenen möglich und seine Inanspruchnahme erforderlich, verhältnismäßig und zumutbar sein“²⁰⁸.

Bei der Beurteilung der Verhältnismäßigkeit ist zu beachten, dass Vollzugspflichtigen *Dritter* zwar nicht dispensiert werden können²⁰⁹, aber unter

202 Ob die derzeitige Anrufungsauskunft nach § 42e EStG in diesem Fall eingreift, ist umstritten (vgl. das beim BFH unter dem Aktenzeichen VI R 54/07 anhängige Revisionsverfahren).

203 Ebenso unter Hinweis auf potentielle Buchführungserfordernisse Schmidt/*Drenseck*, EStG²⁶, 2007, § 42e Rz. 13 sub c).

204 Vgl. nur BVerfG, Urt. v. 14.7.1999 – 1 BvR 2226/94, 2420, 2437/95, BVerfGE 100, 313 (359).

205 *Heuermann*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Vor §§ 149–153 Rz. 15 (März 2007).

206 Zur Subsidiarität s bereits II.1.

207 *BuSl*, DStZ 2005, 446 (449).

208 So jüngst BFH, Urt. v. 5.10.2006 – VII R 63/05, DStR 2007, 252 (254).

209 Allgemein können nur Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO) erlassen werden (vgl. *v. Groll*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 227 AO Rz. 21, 200 (Juni 2000), dort auch zum Erlass von Haftungsansprüchen in Rz. 220 f.).

bestimmten Voraussetzungen durch eine Entschädigung abgemildert werden. So steht auskunftspflichtigen Dritten eine Entschädigung nach § 107 AO zu²¹⁰. In einer jüngeren Entscheidung zur Abgrenzung von „reinen“ Vorlageverlangen i. S. d. § 97 AO von nach § 93 AO entschädigungspflichtigen Auskunftsersuchen hat der Bundesfinanzhof ausgeführt, dass Dritte für „rein mechanische Hilfstätigkeiten wie das Heraussuchen und Lesbarmachen“ von konkret und eindeutig benannten Unterlagen keine Entschädigung verlangen können²¹¹. Anders sieht es aus, wenn der Ersuchte selbst ermitteln muss, welche Unterlagen vorhanden sind und die erbetenen Unterlagen nach abstrakten Vorgaben zusammenstellen muss. Ein derart „kombiniertes Auskunfts- und Vorlageersuchen“ geht über mechanische Hilfstätigkeiten hinaus, weil es eine eigene intellektuelle Leistung vom Dritten verlangt²¹².

Es mag dem unvoreingenommenen Betrachter als Wertungsschieflage vorkommen, dass § 107 AO für einzelne Pflichten einen Kostenausgleich normiert, während intensivere Vollzugspflichten, wie die des Steuerabzuges, in ihrer Wirkung nicht durch einen Kostenersatz gemäßigt werden²¹³. Dieses „Maxima non curat prator et minima curat prator“ leitet über zu einem wunden Punkt der Inanspruchnahme Privater für den Steuervollzug.

3. Speziell: Ausgewogene Korrelation von Pflichteninhalt, Haftung und Kostenlast beim Steuerabzug

Die Literatur hat anhand einzelner Fälle der Inanspruchnahme Privater immer wieder die Frage nach einem verfassungsunmittelbaren Kostenersatzanspruch des Dritten gegen den Staat aufgeworfen²¹⁴. Konstruktiv werden

210 Auf Antrag erhält der zu Beweis Zwecken herangezogene Nichtbeteiligte eine Entschädigung oder Vergütung in entsprechender Anwendung des Justizvergütungs- und –entschädigungsgesetzes (JVEG) v. 5.5.2004, BGBl. I 2004, 718.

211 BFH, Urt. v. 8.8.2006 – VII 29/05, BStBl. II 2007, 80 (81); ebenso *Söhn*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 107 AO Rz. 53 (Sept. 2007) m. w. N.; a. A. *Schuster*, ebenda, § 97 AO Rz. 58 (Juni 2004), wonach Dritte in entsprechender Anwendung von § 107 AO Kostenerstattung für Vorlagepflichten nach § 97 AO verlangen können.

212 BFH Urt. v. 8.8.2006 – VII 29/05, BStBl. II 2007, 80 (81); dem folgend *Söhn*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 107 AO Rz. 57 (Sept. 2007).

213 Die Kommentarliteratur spricht nur die Gleichheitsfrage im Binnenbereich mit der genannten Differenzierung zwischen § 93 und § 97 AO an (vgl. *Tipke/Kruse*, § 107 AO Tz. 3 (April 2006) sowie Nachweise in Note 211).

214 Zuerst *H. P. Ipsen*, Die Umstellungskosten-Ansprüche der Geldinstitute, *ZkredW* 1950, 149; grundlegend *H. P. Ipsen*, Gesetzliche Indienstnahme Privater für Verwaltungsaufgaben, Festgabe E. Kaufmann, 1950, S. 141 = Öffentliches Wirtschaftsrecht, 1985, S. 232; eingehend *Ferger*, Ausgleichsansprüche bei der Indienstnahme Privater für Verwaltungsaufgaben, 1979; zusammenfassend *Schirra*, Die Indienstnahme Privater im Lichte des Steuerstaatsprinzips, 2002, S. 80 f., 134, 138 ff.; jüngst wieder *Breitbecker/Garden/Thömmes*, DStR 2007, 361 (366).

Ansprüche aus einer Geschäftsführung ohne Auftrag, direkt aus den Grundrechten oder aus dem allgemeinen Aufopferungsgedanken, wie er in den §§ 74, 75 der Einleitung des Allgemeinen Landrechts für die Preußischen Staaten normiert war, abgeleitet²¹⁵. Vor allem bei der Indiennahme des Arbeitgebers für den Steuerabzug passen Pflichtenkomplexität, grundsätzlich verschuldensunabhängige Haftung und fehlender Kostenausgleich nicht zusammen²¹⁶. Dieser Zustand ist mehrfach gerügt worden²¹⁷. M. E. ist die Hoffnung Dritter auf einen verfassungsgerichtlichen Kostenersatz sehr niedrig zu veranschlagen²¹⁸. Überhaupt gilt der Vorrang des Primärrechtsschutzes, der einem „Dulde und Liquidiere“ entgegensteht²¹⁹. Gleichwohl sollte sich der Gesetzgeber nicht in Sicherheit wiegen, zumal in anderen Rechtsgebieten schon der kompensatorische Ausgleich für quasi „unverfügbare“ Pflichten anerkannt ist²²⁰. Die bisherige Verfassungsrechtsprechung rechtfertigt keineswegs jede Form der Inanspruchnahme Privater ohne Kostenersatz²²¹. Überdies hat der VI. Senat des Bundesfinanzhof in seinem Beschluss zur Aufforderung des BMF zum Beitritt in einem Revisionsverfahren eines Arbeitgebers gegen die (inzwischen wieder aufgehobene) Kindergeldauszahlung durch den Arbeitgeber²²² dem Bekenntnis zur Verfassungskonformität des Lohnsteuerabzugsverfahrens deutliche Worte folgen lassen: „Auch im Hinblick auf die grundsätzliche Kritik an der Indien-

215 Zuletzt *Uibeleisen*, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Inpflichtnahme Privater, 2006, S. 274 ff., 300 f.

216 Vgl. nur *Hey*, Festschrift Kruse, 2001, S. 269 (286 f.).

217 Zuletzt von *Kruse* in seiner postumen Antwort auf *Trzaskalik* vgl. *Kruse*, Gedächtnisschrift Trzaskalik, 2005, S. 169 (170 ff.).

218 Zur gegenüber dem Optimierungsauftrag des Gesetzgebers eingeschränkten Kontrollkompetenz der Rechtsprechung s. bereits Note 178. Zur bisherigen Kritik an richterrechtlich entwickelten Entschädigungsansprüchen vgl. nur *Ossenbühl*, Staatshaftungsrecht⁵, 1998, S. 193, 231–233.

219 *Uibeleisen*, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Inpflichtnahme Privater, 2006, S. 302; näher zu den Rechtsfolgen fehlender (finanzieller) Kompensation *Wallerath*, Öffentliche Bedarfsdeckung und Verfassungsrecht, Habil. Trier, 1988, S. 266 ff.

220 Paradigmatisch erscheint das für das Denkmal- und Naturschutzrecht entwickelte Institut der ausgleichspflichtigen Inhaltsbestimmung nach Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG, das zwar nachrangig, aber nicht auf Härtefälle begrenzt, in bestimmten Fallgruppen mittels einer gesetzlichen Ausgleichspflicht übermäßige Belastungen vermeiden soll (vgl. *Roller*, Enteignung, ausgleichspflichtige Inhaltsbestimmung und salvatorische Klauseln – Eine Bestandsaufnahme im Lichte der neueren Judikatur des BVerfG, NJW 2001, 1003 (1008 f.); zusammenfassend *Kluth*, in Wolff/Bachof/Stober, Verwaltungsrecht, Bd. 2⁶, 2000, § 72 Rz. 20 ff.; pointiert *Vofskuhle*, Das Kompensationsprinzip, Habil. Augsburg, 1999, S. 364: „Das gesetzgeberische Auswahlermessen verengt sich ... praktisch aufgrund regelungsimmanenter Zwänge in Richtung auf eine verfassungsrechtlich fundierte Pflicht, den Eingriff durch finanzielle Ausgleichsansprüche abzufedern.“)

221 Eingehende Analyse der Rechtsprechung bei *Drüen*, FR 2004, 1134 (1139 ff.).

222 Nach § 73 EStG 1996; dazu bereits sub III. 2.

nahme des Arbeitgebers ... stellt sich indessen die Frage, ob jedenfalls die zusätzliche Belastung der Arbeitgeber mit den Leistungspflichten bei der Auszahlung des Kindergeldes noch mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu vereinbaren ist²²³. Das ist ein deutlicher Fingerzeig, dass der Bundesfinanzhof die Auferlegung weiterer Pflichten für den Arbeitgeber sorgfältig auf ihre Verfassungsmäßigkeit hin überprüfen wird²²⁴. Ist der bisherige Zustand der Unausgewogenheit der Inanspruchnahme Dritter beim Steuerabzug unbefriedigend, so ist der Blick abschließend auf die Perspektiven zu richten, einen verfassungsgemäßen Steuerabzug zu bewerkstelligen.

Zwei Szenarien sind denkbar: Auf der einen Seite des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums steht die neue Figur des *privaten Vollzugsgaranten*²²⁵. Er erfüllt Steuerermittlungs-, Steuerfestsetzungs- und -erhebungsaufgaben und haftet verschuldensunabhängig für die ordnungsgemäße Erfüllung dieser Steuervollzugsaufgaben. Für die haftungsbewehrte Pflichtenstellung zahlt der Staat ihm einen angemessenen, ggf. typisierten Kostenersatz. Dadurch wird er in die Lage versetzt, fachlich vorgebildetes Personal für die Steuervollzugsaufgaben einzustellen. Der Kostenersatz macht zugleich Qualitätsvorgaben für den Steuerabzug. Denn: Wer einen Kostenersatz erhält, dem sind Maßnahmen der Qualitätssicherung zumutbar. Nur bei dieser Ausgestaltung entfällt auch die Forderung an den Gesetzgeber, im Fall des Steuerabzuges in besonderem Maße vollzugstaugliches Recht zu schaffen²²⁶. Zieladressat der Vollzugspflichten sind aufgrund des Kostenersatzes nämlich fachlich hinreichend vorgebildete Kräfte.

Die Alternative ist die durchgreifende Vereinfachung des Steuerabzuges. Modelle eines digitalen Informationsaustausches im Steuerabzugsdreieck

223 BFH, Beschl. v. 26.5.1998 – VI R 58/97, BStBl. II 1998, 517 (518).

224 So bereits *Drenseck*, Neuorientierungen im Lohnsteuerrecht, StuW 2000, 452 (456).

225 *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, S. 377, titulierte insbesondere den Arbeitgeber beim Lohnsteuerabzug bereits „Fiskalagent für die Abgaben Dritter“, forderte aber, weil es nicht zumutbar sei, die Kosten von den Unternehmen endgültig tragen zu lassen, einen Ausgleich durch Pauschalsätze, zumal der Betriebsausgabenabzug der entstandenen Kosten wie jeder Abzug von der Bemessungsgrundlage progressiv entlaste (a. a. O., S. 371 f., 377). Der Begriff des staatlichen Garanten taucht bereits bei *Merkert*, Der Arbeitgeber – Fiskalgehilfe oder Fiskalgarant?, FR 1982, 109, freilich in negativer Absicht auf.

226 Zur Forderung einer durchgreifenden Steuervereinfachung wegen der Überforderung der Finanzverwaltung, insbesondere durch die Komplexität der Steuergesetze und ihre häufigen Änderungen, vgl. zuletzt Der Präsident des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für die Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung (BWV), Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, 2006, S. 27 ff., 157 ff. Der nahe liegende Erst-recht-Schluss einer Überforderung der für den Steuervollzug in Anspruch genommenen Dritten wird indes nicht gezogen!

sind als Gesetzesvorschläge vorbereitet²²⁷. Wenn der Abzugspflichtige die von ihm geleisteten Zahlungen und Surrogate der Finanzbehörde meldet und diese ihm unter Auswertung der persönlichen Daten des Steuerschuldners den Abzugsbetrag mitteilt, relativieren sich die Vollzugslasten erheblich. Freilich muss gerade bei Kleinst- und Kleinbetrieben Härtefällen Rechnung getragen werden.

Beide Szenarien illustrieren die Wirkungszusammenhänge zwischen Pflichtenkomplexität, Haftung und Kostenersatz. Sie sind interdependent und bedingt kompensierbar. Soweit der Gesetzgeber insgesamt die Verhältnismäßigkeit wahrt, kann er einzelne Stellschrauben anziehen oder lockern. Allerdings nutzt der Gesetzgeber diese Freiheit nicht und nimmt die Arbeitgeber ohne finanzielle Kompensation in Anspruch und hält sich zugleich bei den Kirchen mehr als schadlos²²⁸. Der Steuerstaat zeigt – mit den Worten von *Heinrich Wilhelm Kruse* – eine ihm unwürdige „Arroganz der Macht gegenüber dem Staatsbürger“²²⁹.

V. Resümee

An dieser Stelle muss mein Rundblick über die Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug enden. Wengleich die Vollzugspflichten Dritter uns schon qua Tradition als steuerstaatliche Normalität erscheinen, sind sie rechtfertigungsbedürftig und nur in Grenzen rechtfertigungsfähig. Bislang haben die Grundrechte gegenüber steuerlichen Vollzugspflichten kaum Abwehrkraft entfaltet. Die Aufteilung auf verschiedene Pflichtenträger lädt zudem zur Marginalisierung der Pflichtenwirkung ein. Die offene Flanke des Verfassungsstaates zeigt sich aber im Falle der Kumulation verschiedener Pflichten, bei der eine pflichtensegmentierende Rechtfertigung zu kurz greift. Vollzugspflichten des Steuerrechts und Sozialversicherungsrechts²³⁰ werden vielfach nicht zusammen gesehen, sondern aus der Perspektive der jeweiligen Fachmaterie betrachtet. Aus der Sicht des Pflichtenadressaten ist die Quelle der Inanspruchnahme privaten Vollzugspotentials aber unerheblich und die additive Wirkung vergleichbarer Pflichten entscheidend. Denn:

227 *Lang/Herzig/Hey/Horlemann/Pelka/Pezzer/Seer/Tipke*, Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005, §§ 42–49 EStG-KE, mit Begründung Rz. 157–159.

228 Zu Recht wird allseits die fehlende Ausgewogenheit bzw. die vorhandene Widersprüchlichkeit gerügt, dass der Staat für den Kirchensteuereinzug zugunsten der Kirchen eine Inkassogebühr von bis zu 4 % von den Kirchen verlangt, dem Arbeitgeber, der indes bei der Lohnkirchensteuer die Hauptlast des Steuervollzuges trägt, eine Beteiligung daran versagt (dagegen statt aller *Seer*, Reform des (Lohn-)Steuerabzugs, FR 2004, 1037 (1042); *Kruse*, Gedächtnisschrift Trzaskalik, 2005, S. 169 (171, 174 mit Note 29)).

229 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 161.

230 Dazu *Geißler*, Der Unternehmer im Dienste des Steuerstaates, 2001, S. 86–104.

„Viele Hunde sind des Hasen Tod“²³¹. Immerhin gibt es literarische Ansätze, die rein rechtsgebietspezifische Perspektive aufzubrechen, um kumulative Lasten eines Pflichtenträgers zu begrenzen²³². Verhalten optimistisch stimmt, dass das Bundesverfassungsgericht – wenngleich in anderem Kontext – das Problem eines „additiven Grundrechtseingriffs“ erkannt hat²³³. Gerade für den Steuervollzug ist aber abschließend zu resümieren: Trotz der abstrakten Berechtigung des staatlichen Zugriffs auf Private bleibt die Mäßigung der Wirkungen beim Pflichtenadressaten eine Herausforderung für Wissenschaft und Rechtsprechung.

231 Lakonisch wie treffend *Kruse*, Rezension, FR 2005, 1119 (1120).

232 *Lücke*, Der additive Grundrechtseingriff sowie das Verbot der übermäßigen Gesamtbelastung des Bürgers, DVBl. 2001, 1469; zuletzt *G. Kirchhof*, Kumulative Belastung durch unterschiedliche staatliche Maßnahmen, NJW 2006, 732.

233 BVerfG Ürt. v. 12.4.2005 – 2 BvR 581/01, BVerfGE 112, 304 (320).

Funktion der steuerlichen Nebenleistungen für den Steuervollzug

Dr. *Matthias Loose*
Richter am Finanzgericht, Düsseldorf

Inhaltsübersicht

I. Einleitung	d) Höchstdauer des Zinslaufs
II. Begriff der steuerlichen Nebenleistungen	e) Erlass von Nachzahlungszinsen
III. Zinsen (§§ 233 bis 237 AO)	4. Zwischenfazit und Ausblick
1. Gesetzliche Grundlagen	IV. Säumniszuschläge (§ 240 AO)
2. Einzeltatbestände	V. Verspätungszuschläge (§ 152 AO)
3. „Vollverzinsung“	VI. Steuerzuschläge nach § 162 Abs. 4 AO
a) Grundprinzip: Sollverzinsung	VII. Zusammenfassende Betrachtung
b) Ist-Verzinsung in Erstattungsfällen	
c) Verzinsung in Fällen rückwirkender Ereignisse	

I. Einleitung

Steuerlichen Nebenleistungen waren bislang kaum Gegenstand eingehender Betrachtungen. Das mag am Begriff liegen, der suggeriert, es handle sich um vernachlässigungswerte Nebenabgaben, die hinter den Hauptleistungen, den Steuern, in ihrer Bedeutung zurücktreten. Dies steht jedoch im Gegensatz zu der Bedeutung steuerlicher Nebenleistungen in der Praxis.

Steuerliche Nebenleistungen könnten eine besondere Rolle bei der Umsetzung eines gerechten und gleichmäßigen Steuervollzugs spielen. Tatsächlich bringt jedoch die Anwendung der Vorschriften über steuerliche Nebenleistungen erhebliche Probleme mit sich, so dass die als flankierende Maßnahmen für einen geordneten Steuervollzug gedachten steuerlichen Nebenleistungen selbst mit erheblichen Vollzugsdefiziten belastet sind. Darauf soll im Folgenden eingegangen werden. Darüber hinaus ist feststellbar, dass das heutige System der steuerlichen Nebenleistungen mit den modernen Mitteln des Steuervollzugs über Schwerpunktveranlagung mit Risikomanagement bis hin zur Selbstveranlagung nicht in Einklang zu bringen ist. Die nachfolgenden Überlegungen sollen daher auch Denkanstöße geben, wie das System der steuerlichen Nebenleistungen geändert werden könnte, um den ursprünglich angedachten Zweck zu erfüllen, nämlich den gerechten und gleichmäßigen Steuervollzug zu begleiten und nicht ihn zu erschweren.

II. Begriff der steuerlichen Nebenleistungen

Eine gesetzliche Definition der steuerlichen Nebenleistungen findet sich in § 3 Abs. 4 AO. Die dortige Aufzählung ist abschließend.¹ Als der Gesetzgeber mit § 162 Abs. 4 AO eine neue steuerliche Nebenleistung, nämlich eine besondere Form des Verspätungszuschlags, in die AO aufnahm, musste er § 3 Abs. 4 AO entsprechend ergänzen.² Nur so ist gewährleistet, dass die Vorschriften für steuerliche Nebenleistungen auch auf diesen „neuen“ Zuschlag Anwendung finden und die Ertragshoheit an diesen Zuschlägen keine Fragen aufwirft.³

§ 3 Abs. 4 AO listet Verspätungszuschläge, Zinsen, Säumniszuschläge einerseits und Kosten der Vollstreckung sowie Zwangsgelder andererseits auf. Letztere sollen nachfolgend nicht näher untersucht werden. Nicht das sie in der Praxis eine geringere Bedeutung hätten. In der Durchsetzung ihrer Ansprüche im Vollstreckungsverfahren unterscheiden sich die Finanzbehörden jedoch nicht wesentlich gegenüber anderen Behörden der Eingriffsverwaltung. Spezifisch steuerrechtlich sind hingegen Zinsen, Säumnis- und Verspätungszuschläge, die in dieser Reihenfolge, der Reihenfolge ihrer Bedeutung in der Praxis, näher beleuchtet werden sollen.

III. Zinsen (§§ 233 bis § 237 AO)

1. Gesetzliche Grundlagen

§ 233 AO ist die Grundnorm für die Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis. § 233 Satz 1 AO stellt ausdrücklich fest, dass Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nur dann verzinst werden, wenn dies ausdrücklich gesetzlich geregelt ist. Solche gesetzlichen Regelungen finden sich in der Abgabenordnung (§§ 233a bis 237 AO) aber auch in Einzelsteuergesetzen, z. B. § 28 ErbStG, § 96 Abs. 1 EStG, die auf die Vorschriften der Abgabenordnung verweisen. Der in der Praxis wichtige § 7g Abs. 5 EStG, sieht zwar bei Auflösung der Ansparrücklage wirtschaftlich eine Verzinsung i. H. v. 6 v. H. vor. Tatsächlich handelt es sich bei dieser Vorschrift aber nicht um die Verzinsung eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis i. S. d. § 233 Satz 1 AO, sondern um einen besonderen Gewinnzuschlag.

Systematisch unterscheidet die Abgabenordnung ausdrücklich zwischen Zinsen (§§ 233 bis 239 AO) und Säumniszuschlägen (§ 240 AO), und zwar in gesonderten Unterabschnitten des 2. Abschnitts, der mit Zinsen und Säumniszuschlägen übertitelt ist. Daher ist es bereits aus systematischen

1 *Birk* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 AO Tz. 263; *Driuen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Tz. 93.

2 § 3 Abs. 4 AO wurde ergänzt durch StVergAbG v. 16.5.2003 BGBl. I 660 (664).

3 *Driuen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Tz. 93.

Überlegungen heraus nicht unproblematisch, wenn man den Säumniszuschlägen eine gleichrangige Doppelfunktion zuweist⁴. Eine historische Einordnung der Zinsvorschriften lässt diesen Schluss ebenfalls nicht zu.⁵ Bereits § 104 Abs. 1 RAO 1919 ordnete eine Verzinsung für den Fall an, dass der Steuerpflichtige die Steuern bei Fälligkeit nicht zahlte. Bei Steuerhinterziehung waren Zinsen ab Verjährungsbeginn zu entrichten. § 105 RAO 1919 bestimmte, dass Zahlungsaufschub oder Stundung in der Regel nur gegen Verzinsung gewährt werden sollte. Diese beiden Vorschriften wurden zwischen 1931 und 1933 ständig geändert, so dass sie schließlich für den Steuerpflichtigen unüberschaubar und für die Finanzverwaltung unpraktikabel waren.⁶ Der Gesetzgeber des Jahres 1934 handelte konsequent und schaffte durch § 20 Abs. 3 Steueranpassungsgesetz 1934 die Verzinsung de facto ab und ersetzte die Verzugszinsen durch etwas anderes, nämlich die Säumniszuschläge (§§ 9 – 11 Steuersäumnisgesetz 1934). In den 60er Jahren des letzten Jahrhunderts, genau durch die Steueränderungsgesetze 1961 und 1965, wurden dann Erstattungs- und Aussetzungszinsen für die Zeit ab Rechtshängigkeit und Hinterziehungszinsen wieder eingeführt.⁷

Die Abgabenordnung 1977 kannte zunächst nur Stundungs-, Hinterziehungs-, Prozess- und Aussetzungszinsen. Der mit Steuerreformgesetz 1990 eingefügte § 233a AO ordnete erstmals eine Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen an. Damit gab der Gesetzgeber das bis dahin bestehende System der Teilverzinsung zugunsten der sog. Vollverzinsung auf.

2. Einzelatbestände

Die Abgabenordnung unterscheidet zwischen Stundungszinsen (§ 234 AO), Hinterziehungszinsen (§ 235 AO), Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge (§ 236 AO) und Aussetzungszinsen (§ 237 AO). Diese Tatbestände verfolgen ihren Zweck, den gerechten und gleichmäßigen Steuervollzug zu begleiten und sicherzustellen, in ganz unterschiedlicher Weise.

Stundungszinsen (§ 234 AO) sind im Hinblick auf die anderenfalls mögliche Zinersparnis sinnvoll. Gleichwohl hat der Gesetzgeber erkannt, dass auch die Erhebung dieser Zinsen aus sachlichen oder persönlichen Gründen unbillig sein kann. § 234 Abs. 2 AO regelt diesen Zinsverzicht ausdrücklich

4 So aber die ständige Rechtsprechung, zuletzt BFH, Urt. v. 30.3.2006 – V R 2/04, BStBl. II 2006, 612 m. w. N.

5 Zur Rechtsentwicklung vgl. *Loose*, Fiskalpolitisch geprägte Vollverzinsung (§ 233a AO), *StuW* 2003, 377 (378); *ders.* Tendenzen im Zinssystem der Abgabenordnung, *FS Kruse*, 2001, 295 (298).

6 *Krabbe*, Vollverzinsung im Steuerrecht, 2. Aufl. 1992, 15.

7 § 4a Steuersäumnisgesetz.

ohne dass auf § 227 AO zurückgegriffen werden müsste. Die übrigen Zinsvorschriften der Abgabenordnung sind halbherzig und teilweise kleinlich.

§ 235 AO, der die Verzinsung von hinterzogenen Steuerbeträge regelt, erfüllt seinen Zweck nur unvollständig. Die Vorschrift will zwar den erlangten Zinsvorteil beim Nutznießer der Steuerhinterziehung abschöpfen.⁸ Dieses Ziel wird jedoch außerordentlich maßvoll angestrebt, denn der Zinssatz von 6 v. H. (§ 238 AO) liegt i. d. R. unter den banküblichen Kontokorrentzinsen.⁹ *Kohlmann/Sander* haben deshalb bereits vor über 30 Jahren vorgeschlagen, den Zinssatz vom jeweiligen Diskontsatz abhängig zu machen.¹⁰ Ein Vorschlag der heute, angesichts der großen Differenz zwischen dem gesetzlichen Zinssatz und dem Diskontsatz, aktueller denn je ist. Zudem werden Zinsen nach § 233a AO auf die Hinterziehungszinsen angerechnet (§ 235 Abs. 4 AO) und neben Säumniszuschlägen nicht erhoben (§ 235 Abs. 3 Satz 1 AO). Hinzu tritt, dass der durch die Steuerhinterziehung erlangte Zinsvorteil bei der Strafzumessung nicht berücksichtigt werden darf. Dieser soll ja gerade durch § 235 ausgeglichen werden. Möglicherweise wäre es aber sachgerechter, den Zinsvorteil im Strafverfahren mit zu berücksichtigen. Es mag zutreffen, dass eine solche Berücksichtigung im Strafverfahren wegen der unterschiedlichen Strafzumessung notwendigerweise mit Ungleichmäßigkeiten behaftet sein dürfte. Dies kann jedoch hingenommen werden, muss man doch dem Strafrichter eine besondere Nähe zur Tat und damit eine höhere Kompetenz zur Festsetzung einer angemessenen Strafe zubilligen. Die jetzige Praxis setzt jedenfalls einen erheblichen Verwaltungsaufwand voraus. Oftmals muss nur wegen der Festsetzung von Hinterziehungszinsen im Besteuerungsverfahren festgestellt werden, ob der Tatbestand der Steuerhinterziehung in objektiver und subjektiver Hinsicht erfüllt ist. Und das in einem neben dem Strafverfahren gesondert geführten Verfahren.

Nach § 236 AO werden Erstattungsbeträge seit Rechtshängigkeit eines finanzgerichtlichen Verfahrens verzinst. § 236 AO gewährt dem Gläubiger eines Erstattungsanspruchs eine Entschädigung für die Vorenthaltung des Kapitals.¹¹ Voraussetzung für den Zinsanspruch ist lediglich, dass ein unanfechtbarer Verwaltungsakt, durch den sich ein Rechtsstreit erledigt hat, zur Herabsetzung der festgesetzten Steuer führt. Dabei kann Prozesszinsen nicht nur derjenige beanspruchen, der durch die Anfechtung des Grundlagenbescheides mittelbar die Änderung seiner Einkommensteuerfestsetzung ein-

8 BFH, Urt. v. 19.4.1989 – X R 3/86, BFHE 156, 383, BStBl. II 1989, 596, m. w. N.; v. 19.4.1989 – X R 19/88, BFH/NV 1990, 73; v. 27.8.1991 – VIII R 84,89, BStBl. II 1992, 8.

9 BFH, Urt. v. 27.8.1991 – VIII R 84,89, BStBl. II 1992, 8 (11): sehr maßvoll.
10 StW 1974, 248.

11 BFH, Urt. v. 13.7.1994 – I R 38/93, BFHE 175, 496, BStBl. II 1995, 37; v. 16.11.2000 – XI R 31/00, BFHE 196, 1, BStBl. II 2002, 119; v. 15.10.2003 – X R 48/01, BFHE 204, 1, BStBl. II 2004, 169; v. 17.1.2007 – X R 19/06, BStBl. II 2007, 506.

geklagt hat, sonder jeder, dessen Einkommensteuer im Ergebnis herabgesetzt wird.¹² Dennoch ist die Regelung unzureichend. Vor allem stört die Nichtverzinsung ursprünglicher Erstattungsansprüche, denn die Norm knüpft die Verzinsung nur an die Herabsetzung der festgesetzten Steuer oder die Gewährung einer Steuervergütung im finanzgerichtlichen Verfahren. Dankenswerterweise sieht das der 1. Senat des Bundesfinanzhofs in einer Entscheidung zur Anrechnung von Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer zwischenzeitlich anders.¹³ Das ändert jedoch nichts daran, dass der Tatbestand des § 236 AO insgesamt zu kurz greift. Unausgewogen und rechtsstaatlich unausgewogen ist die Anknüpfung von Erstattungszinsen an die Rechtshängigkeit (§ 236 Abs. 1 Satz 1 AO) und der Aussetzungszinsen an die Einlegung des außergerichtlichen Rechtsbehelfs (§ 237 Abs. 2 Satz 1 AO). Die Verzinsung der Erstattungsansprüche sollte möglichst den vollen Zeitraum erfassen, in dem der Steuerpflichtige aufgrund rechtswidriger hoheitlicher Maßnahmen genötigt ist, dem Fiskus Geldbeträge zu überlassen.

3. „Vollverzinsung“

Von den Zinsvorschriften der Abgabenordnung hat § 233a AO die größte Bedeutung für die Praxis, obwohl in der Mehrzahl der Steuerfestsetzungen wegen der Karenzfrist des § 233a Abs. 2 AO eine Verzinsung gar nicht in Betracht kommt. § 233a AO sollte nach der Begründung des Gesetzgebers einen Ausgleich für die zeitlich ungleichmäßige Heranziehung zur Steuer schaffen und damit ein Mehr an Steuergerechtigkeit bewirken.¹⁴ § 233a AO wurde damit vordergründig eine entscheidende Rolle bei der Umsetzung eines gleichmäßigen und gerechten Steuervollzugs zuerkannt. Tatsächlich wollte der Gesetzgeber mit der Einführung des § 233a AO einen wesentlichen Teil der durch die Steuerreform 1990 drohenden Einnahmeherausfälle ausgleichen. Nach den Schätzungen der damaligen Bundesregierung sollte die Vollverzinsung allein im Veranlagungsjahr 1990 zu Brutto-Mehreinnahmen i. H. v. 1,4 Mrd. DM führen, die zur Gegenfinanzierung der Steuerreform dringend benötigt wurden.¹⁵ Die Rechnung ist aufgegangen. Von 1997 bis 2003 hat der Fiskus nämlich jährlich etwa 600–800 Euro mehr an Nachzahlungszinsen eingenommen, als er an Erstattungszinsen auszahlen musste.

Ihren vordergründigen Zweck, einen gleichmäßigen und gerechten Steuervollzug zu gewährleisten oder zumindest zu flankieren, hat die Vorschrift jedoch nicht erreicht. Im Gegenteil: Sie beinhaltet systematische Unzulänglichkeiten, die die Anwendung unnötig verkomplizieren. Das führt zu einer Vielzahl praktischer Probleme, die teilweise nur durch Erlass der Zinsen aus

12 BFH, Urt. v. 17.1.2007 – X R 19/06, BStBl. II 2007, 506.

13 BFH, Urt. v. 5.4.2006 – I R 80/04, BFH/NV 2006, 1435.

14 Bundestags-Drucksache 11/2157, 118; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 233a AO Tz. 3 m. w. N.

15 Bundestags-Drucksache 11/2536, 66.

sachlichen Billigkeitsgründen gelöst werden können. Letztlich stellt § 233a AO daher sogar ein Hemmnis auf dem Weg zu einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung dar. Dies hat der Gesetzgeber bei Einführung der Vorschrift entweder nicht wahrgenommen oder trotz der im Vorfeld der Einführung der Vollverzinsung massiv geäußerten Kritik aus fiskalpolitischen Gründen nicht wahrnehmen wollen. Nur so ist zu erklären, dass die Vorschrift seit ihrer Einführung mehrmals, z. T. grundlegend geändert worden ist, und zwar fast ausschließlich zu Lasten des Steuerpflichtigen.

a) Grundprinzip: Sollverzinsung

Die Zinsberechnung nach § 233a AO beruht auf dem Prinzip der Soll-Verzinsung. Verzinst wird also der Unterschiedsbetrag zwischen der festgesetzten Steuer (Soll) und der zuletzt festgesetzten Steuer (Vorsoll). Das hat nach der ursprünglichen Vorstellung des Gesetzgebers den praktischen Vorteil, dass tatsächliche Kassenvorgänge nicht erfasst und kontrolliert werden müssen. Die Soll-Verzinsung ist daher grundsätzlich (!) einfacher durchführbar als die Ist-Verzinsung, die an die tatsächlichen Zahlungen anknüpft.¹⁶ Der nicht zu unterschätzende Nachteil der Soll-Verzinsung besteht jedoch darin, dass das Vorsoll bei jeder Änderung der Steuerfestsetzung neu ermittelt werden muss. Dabei ist es für die Verzinsung ohne Belang aufgrund welcher Rechtsgrundlage die Änderung der Steuerfestsetzung erfolgt. Da in der Praxis fast jeder Steuerbescheid mehrfach geändert werden muss, hält sich der Vereinfachungsvorteil der Soll-Verzinsung gegenüber der Ist-Verzinsung schon allein deshalb in Grenzen.¹⁷ Weil tatsächliche Zahlungsvorgänge bei der Soll-Verzinsung anders als bei der Ist-Verzinsung nicht erfasst werden, kommt es in Nachzahlungsfällen nicht darauf an, wann der Steuerpflichtige tatsächlich gezahlt und ob er tatsächlich einen Liquiditätsvorteil erzielt hat. Mit dem aus dem Zivilrecht bekannten Zinsbegriff, wonach Zinsen die nach der Laufzeit bemessene Vergütung für den Gebrauch eines auf Zeit überlassenen oder auf Zeit vorenthaltenen Kapitals sind, hat das Prinzip der Soll-Verzinsung also wenig gemein. Dass die Soll-Verzinsung in Einzelfällen auch dann eingreift, wenn ein Liquiditätsvorteil gar nicht besteht, hat der Gesetzgeber aus Vereinfachungsgründen in Kauf genommen.

b) Ist-Verzinsung in Erstattungsfällen

Wer jedoch annimmt, der Fiskus werde insoweit dem Steuerpflichtigen gleichgestellt, wird durch § 233a Abs. 3 Satz 3 AO eines Besseren belehrt. Erstattungsbeträge werden nämlich nur bis zur Höhe des tatsächlich zu erstattenden Betrages verzinst. Die Höhe des zu verzinsenden Erstattungsbetrages ergibt sich aus der Differenz zwischen dem festgesetzten Steuer-

¹⁶ *Baum*, Vollverzinsung, BB 1992, 2047 (2048); *Melchior*, Neueste Rechtslage der Vollverzinsung, DStR 1995, 82.

¹⁷ *Kruse*, Vollverzinsung, FR 1988, 1 (2).

betrag und den tatsächlich gezahlten Beträgen. Die Verzinsung von Erstattungsbeträgen beginnt frühestens mit dem Tag der Zahlung. In Erstattungsfällen greift also zugunsten des Fiskus die Ist-Verzinsung. Dadurch soll verhindert werden, dass der Steuerpflichtige Zinsen für Beträge erhält, die er auf das „Vorsoll“ zu keiner Zeit gezahlt hat, und Zeiträume in die Verzinsung einbezogen werden, in denen der Steuerpflichtige das Vorsoll noch nicht erfüllt hatte.¹⁸ Würden die Erstattungszinsen ausschließlich nach dem Unterschiedsbetrag berechnet, der sich daraus ergibt, dass die Steuer niedriger als ursprünglich geschehen festgesetzt wird, wären Erstattungszinsen auch für solche Zeiträume festzusetzen, in denen der Steuerpflichtige die ursprünglich festgesetzte Steuer noch gar nicht bezahlt hatte. Dies wäre mit dem erklärten Zweck des § 233a AO, Liquiditätsvorteile auszugleichen, nicht vereinbar.

Die Konsequenz ist: Wegen der Ist-Verzinsung in Erstattungsfällen müssen sämtliche Kassenvorgänge getrennt nach Steuerarten und Besteuerungszeiträumen gesondert erfasst werden. Damit ist hier genau der Verwaltungsaufwand erforderlich, der durch die Soll-Verzinsung gerade vermieden werden sollte. Dies führt den ursprünglich angedachten Zweck des § 233a AO ad absurdum. Warum der Gesetzgeber die Vorschrift nicht gleich insgesamt dahingehend geändert hat, dass auch für die Nachzahlungszinsen die Ist-Verzinsung gilt, erschließt sich nicht. Es lässt sich nur damit erklären, dass der Steuergesetzgeber eher dazu neigt, an der Beseitigung von Symptomen zu arbeiten, als die Symptome zum Anlass zu nehmen, eine Norm insgesamt in Frage zu stellen.

c) Verzinsung in Fällen rückwirkender Ereignisse

Weitere, fiskalpolitisch motivierte Änderungen des § 233a AO haben aus der Vorschrift ein Regelungsmonster gemacht, das nur noch von den Beamten der Rechenzentren beherrscht – oder besser – im Zaum gehalten werden kann. Das zeigt beispielhaft die Verzinsung in Fällen rückwirkender Ereignisse nach den Abs. 2a und 7, die vor 10 Jahren durch das Jahressteuergesetz 1997 eingefügt wurden.

Bei Einführung des § 233a AO hatte der Gesetzgeber das Problem der Steuernachforderungen oder Steuererstattungen aufgrund rückwirkender Ereignisse offenbar nicht gesehen. Mit der Neuregelung des § 233a Abs. 2a AO wollte er sicherstellen, dass der Fiskus keine Erstattungszinsen für Zeiträume zu zahlen hat, in denen der Steuerpflichtige tatsächlich keinen Verlust erzielt hat. Mit dem Prinzip der Soll-Verzinsung war dies nämlich nicht zu vereinbaren. § 233a Abs. 2a AO will nur tatsächlich entstandene Liquiditätsvorteile erfassen und ist dem Grunde nach zu begrüßen. Tatsächlich liegen

¹⁸ Bundestags-Drucksache 11/2157, 195; *Krabbe*, Vollverzinsung im Steuerrecht, 2. Aufl. 1992, 52.

die Vorteile dieser Regelung jedoch beim Fiskus, denn Hauptanwendungsfall des § 233a Abs. 2a AO dürfte der Rücktrag steuerlicher Verluste sein (§ 10d Abs. 1 EStG). Dieser führt immer zu Steuererstattungen. Wie der zu verzinsende Unterschiedsbetrag zu berechnen ist, regelt Abs. 7. Diese Norm ist ein schönes Beispiel dafür, wie eine steuerliche Nebenleistung, in diesem Fall Zinsen, ein Eigenleben entwickelt, das mit dem eigentlichen Zweck, nämlich die gleichmäßige und gerechte Erhebung der Hauptleistung zu sichern, nichts mehr zu tun hat. § 233a Abs. 7 AO ist weder sprachlich nachvollziehbar noch verständlich. Kaum ein Rechtsanwender, sei es die Finanzbehörde, sei es der beratene Steuerpflichtige, wird die vom Rechenzentrum nach Maßgabe des § 233a Abs. 7 AO errechneten Zinsen in Frage stellen. Hier hat eine „black box“ die Rolle des Sachbearbeiters übernommen. Man kann nur hoffen, dass derjenige, der das Berechnungsprogramm erstellt hat, den gesetzgeberischen Willen umfänglich erfasst hat.

d) Höchstdauer des Zinslaufs

Ein weiteres Beispiel dafür, dass § 233a AO einem vernünftigen Steuervollzug eher im Wege steht als ihn zu begleiten, ist die Abschaffung der Höchstdauer des Zinslaufs. Bis zum 31.12.1999 war der Zinslauf durch eine Höchstdauer von 4 Jahren beschränkt. Diese Höchstdauer beruhte auf dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und hielt die Zinsbelastung bei Nachforderungen aufgrund einer Außenprüfung in einem zumutbaren Ausmaß. Der Gesetzgeber wollte mit der Höchstdauer dem Umstand Rechnung tragen, dass Außenprüfungen, insbesondere Groß- und Konzernbetriebsprüfungen, häufig erst lange Zeit nach Ablauf des zu prüfenden Steuerjahres durchgeführt werden. Für die Zinspflicht unterstellte er zugunsten des Steuerpflichtigen eine zeitnah durchgeführte Außenprüfung. Damit sollte auch einer Verschlechterung des Prüfungsklimas durch laufende Zinsen vorgebeugt werden.

Diese Überlegungen gehören der Rechtsgeschichte an, denn seit dem 1.1.2000 ist der Zinslauf nicht mehr durch eine Höchstdauer beschränkt. Die Änderung erfolgte quasi unbemerkt durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999.¹⁹ Für Nachzahlungs- und Erstattungsfälle gilt gleichermaßen eine unbefristete Verzinsung mit einem Zinssatz i. H. v. 6 v. H. Die Abschaffung der Höchstdauer sollte der Besteuerungsgerechtigkeit und der Vereinfachung der Zinsberechnung dienen und vermeiden, dass Steuerpflichtige die Zinsbelastung durch Verzögerung des Prüfungsablaufs vermindern können.²⁰ Die Bezugnahme auf die Steuergerechtigkeit und die Bestrafung säumiger Steuerpflichtiger geht jedoch an der Praxis vorbei. Die Fälle, in denen ein Steuerpflichtiger den Prüfungsablauf verzögert, dürften angesichts der Mitwirkungspflichten und der Möglichkeit diese – notfalls im Wege der Schätzung – durchzusetzen,

¹⁹ V. 22.12.1999, BGBl. I 1999, 2601 (2619).

²⁰ Bundestags-Drucksache 14/1514, 48.

in der Minderzahl sein. Dem säumigen Steuerpflichtigen kann die Finanzbehörde mit einem zeitnahen Beginn der Außenprüfung und einer zügigen Bearbeitung der Steuerfälle begegnen. In nicht wenigen Fällen dürfte die Verzögerung jedoch in der Sphäre der Finanzbehörde begründet sein. Der Gesetzgeber des Steuerreformgesetzes 1990 hatte mit der zögerlichen Arbeitsweise der Finanzbehörde gerade die Einführung einer Höchstdauer für den Zinslauf begründet.²¹ Dieses Argument, das 1990 für die Einführung der Höchstdauer sprach, ist auch 10 Jahre später noch aktuell. Die eigentlichen Gründe für die Abschaffung der Höchstdauer des Zinslaufes sind fiskalischer Art. Der Steuergerechtheit leistet die Abschaffung keinen Vor-schub. Sie belastet jedoch das Verhältnis zwischen der zögerlich arbeitenden Finanzbehörde und dem an einer raschen Bearbeitung interessierten Steuerpflichtigen.

e) Erlass von Nachzahlungszinsen

Zweck des § 233a AO ist die Abschöpfung des Liquidationsvorteils, der dadurch entsteht, dass Steuern zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt werden. Steht jedoch fest, dass der Steuerpflichtige gar keinen Vorteil erlangt hat, ist für eine Verzinsung kein Raum. In diesen Fällen kommt ein Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit in Betracht.²²

Ein wichtiger Anwendungsbereich für § 227 AO sind in der Praxis die freiwilligen Zahlungen des Steuerpflichtigen. Hat der Steuerpflichtige vor der Steuerfestsetzung freiwillige Zahlungen auf eine Steuerschuld erbracht, ist die Steuerschuld zwar insgesamt erfüllt. Der Unterschiedsbetrag i. S. d. § 233a Abs. 3 Satz 1 AO berechnet sich aber nicht nach der Steuernachforderung, sondern nach der festgesetzten Steuer. Ob die geschuldeten Beträge tatsächlich gezahlt worden sind, ist für die Verzinsung ohne Belang. Deshalb ist die vorzeitige freiwillige Zahlung für die Zinsberechnung ohne Bedeutung. Setzt die Finanzbehörde Nachzahlungszinsen fest, obwohl der Steuerpflichtige den ausstehenden Betrag längst freiwillig entrichtet hat, ist dies mit dem Zweck des § 233a nicht vereinbar. In solchen Fällen sind die Zinsen zu erlassen.²³ Umstritten ist der Billigkeitserlass jedoch bei der Festsetzung von Nachzahlungszinsen wegen verzögerter Bearbeitung des Steuerfalles durch die Finanzverwaltung. Der Bundesfinanzhof und die ihm folgende Finanzverwaltung lehnen in diesen Fällen einen Erlass von Nachzahlungs-

21 Bundestags-Drucksache 11/2157, 195.

22 BFH, Urt. v. 16.11.2005 – X R 3/04, BFHE 211, 30, BStBl. II 2006, 155. Die abweichende Festsetzung steht (ebenso wie der für das Erhebungsverfahren vorgesehene Erlass von Steueransprüchen nach § 227 AO 1977) im Ermessen der Finanzbehörde und unterliegt deshalb gem. § 102 FGO nur einer eingeschränkten gerichtlichen Kontrolle.

23 Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 233a AO Tz. 81 m. w. N.

zinsen aus sachlichen Billigkeitsgründen ab.²⁴ Dieser Rechtsprechung liegt die Überlegung zugrunde, dass für die Festsetzung von Nachzahlungszinsen die Ursachen und Begleitumstände, die zur Verzögerung geführt haben, unerheblich seien, die reine Möglichkeit der Kapitalnutzung ausreiche, nicht nur der abstrakte Zinsvorteil des Steuerpflichtigen, sondern auch der abstrakte Nachteil des Steuergläubigers zu berücksichtigen sei und das Verschulden auf beiden Seiten völlig irrelevant sei.²⁵

Diese Rechtsprechung mag zwar mit dem vordergründigen Gesetzeszweck übereinstimmen. Im Hinblick auf einen gleichmäßigen und gerechten Steuervollzug ist sie dem Steuerpflichtigen, der seine Mitwirkungspflichten ordnungsgemäß und zeitgerecht erfüllt, kaum vermittelbar. Weil der Steuerpflichtige den Zeitpunkt der Steuerfestsetzung nicht unmittelbar beeinflussen kann, hat es allein die Finanzbehörde in der Hand, ob Nachforderungszinsen entstehen. Während andererseits jedes Fehlverhalten des Steuerpflichtigen steuerliche Nebenleistungen nach sich zieht (z. B. durch Festsetzung von Verspätungs- und Säumniszuschlägen), soll das Fehlverhalten der Finanzbehörde keinen Einfluss auf die Festsetzung der Nachzahlungszinsen haben. Gesetzeszweck ist zwar die wertneutrale Abschöpfung von Liquiditätsvorteilen. Das kann jedoch nicht für solche Liquiditätsvorteile gelten, die dem Steuerpflichtigen durch eine verzögerte Bearbeitung aufgedrängt werden. In den Fällen, in denen der Steuerpflichtige nachweislich keinen Liquiditätsvorteil erzielt hat und der Liquiditätsnachteil des Steuergläubigers nur durch eine Verzögerung der Finanzbehörde entstanden ist, ist folglich der Erlass der – nach dem Gesetz zutreffend festgesetzten – Nachzahlungszinsen aus sachlichen Billigkeitsgründen geboten.²⁶

4. Zwischenfazit und Ausblick

Anhand der vorstehenden Ausführungen wird deutlich, dass die gesetzliche Regelung der Vollverzinsung unzulänglich ist. Den vom Gesetzgeber erklärten Zweck des § 233a AO, nämlich einen Ausgleich für die zeitlich ungleichmäßige Heranziehung zur Steuer zu schaffen und damit ein Mehr an Steuergerechtigkeit zu bewirken, verblasst in der Fülle der Probleme, die die Umsetzung des § 233a AO mit sich bringt.

Kruse hat im Rahmen der Diskussion vor Einführung der Vollverzinsung ausgeführt:²⁷

24 Ständige Rechtsprechung, vgl. BFH, Urt. v. 19.3.1997 – I R 7/96, BFHE 182, 293, BStBl. II 1997, 446; zuletzt bestätigt durch BFH, Beschl. v. 26.7.2006 – VI B 134/05, BFH/NV 2006, 2029; BMF AEA0 zu § 233a AO Tz. 69.

25 BFH, Urt. v. 19.3.1997 – I R 7/96, BFHE 182, 293, BStBl. II 1997, 446.

26 *Loose* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 233a AO Tz. 79.

27 *Kruse*, Vollverzinsung, FR 1988, 1 (8).

„Die geplante Vollverzinsung dient weder der Steuergerechtigkeit noch vereinfacht sie die Besteuerung. Im Gegenteil: Sie bringt Ungerechtigkeiten und kompliziert das Steuerrecht in einem so erheblichen Umfang, dass die immer wieder erhobenen Forderungen nach Steuervereinfachung zur Farce werden. Vollverzinsung und Steuervereinfachung passen nicht zusammen.“

Dem ist nichts hinzuzufügen.

Mit einer grundlegenden Reform der Vollverzinsung nach § 233a AO könnte man einen erheblichen Schritt in Richtung Steuervereinfachung gehen und zugleich einen Beitrag zu einem einfacheren und gerechteren Steuervollzug leisten. Will man einen gleichmäßigen und gerechten Steuervollzug, wird man andererseits wohl kaum um eine Verzinsung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis herkommen. Anzusetzen ist bei der falschen Grundentscheidung des Gesetzgebers des Steuerreformgesetzes 1990, die Soll-Verzinsung der Ist-Verzinsung vorzuziehen. Die Soll-Verzinsung von Nachzahlungszinsen bei gleichzeitiger Ist-Verzinsung von Erstattungszinsen und bei Änderungen aufgrund rückwirkender Ereignisse führte unnötigerweise zu einer komplizierten und fehleranfälligen Regelung. Einzuführen wäre eine Ist-Verzinsung aller Ansprüche, Nachzahlungen und Erstattungen, auf Basis der tatsächlichen Kassenvorgänge. Das wäre gerecht, mit der modernen Informationstechnik umsetzbar und für den Zinsschuldner auch nachvollziehbar. Die derzeitige Praxis sieht anders aus. In Erstattungsfällen mit mehreren Änderungen ist für den Steuerbürger nicht mehr feststellen, ob die Berechnung des Rechenzentrums der Finanzverwaltung mit dem Wortlaut und Regelungsgehalt des § 233a Abs. 7 AO übereinstimmt. Nicht selten gilt dies sogar für die Finanzbehörde selbst, die die Zinsen nach Maßgabe der Berechnungsprogramme festsetzt. Hier würde eine Ist-Verzinsung gezahlter und zu erstattender Beträge Abhilfe schaffen. Die Finanzbehörde würde insoweit wie eine Bank das Konto des Steuerpflichtigen führen. Der Verwaltungsaufwand wäre geringer als nach Maßgabe der derzeitigen Regelung, weil alle Vorgänge rechnergesteuert würden und materiell-rechtliche Änderungen der Steuerfestsetzung für die Berechnung der Zinsen unerheblich wären. Anträgen zum Erlass der Nachzahlungszinsen aus sachlichen Billigkeitsgründen wäre die Basis entzogen. Der Zinssatz sollte sich an dem jeweiligen Diskontsatz der Bundesbank orientieren, um zu gewährleisten, dass die steuerlichen Zinsen den Marktzins in etwa abbilden.

IV. Säumniszuschläge (§ 240 AO)

Säumniszuschläge sind ein Druckmittel eigener Art zur Durchsetzung fälliger Steuern.²⁸ Dadurch unterscheiden sie sich von den Zinsen, die den Liquiditätsvorteil beim Steuerpflichtigen abschöpfen wollen. Säumniszuschläge sollen auch die Verwaltungsaufwendungen, die beim Steuergläu-

28 BFH, Urt. v. 30.3.2006 – V R 2/04, BFHE 212, 23, BStBl. II 2006, 612.

biger durch die nicht pünktliche Zahlung entstehen, abgelten und stellen zudem eine Gegenleistung für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern dar, haben also auch einen Zinseffekt.²⁹ Welche Bedeutung den einzelnen Funktionen beizumessen ist, ist umstritten. Von Bedeutung ist dies für die Beantwortung der Frage, ob Säumniszuschläge bei Zahlungsunfähigkeit des säumigen Steuerpflichtigen ganz oder zur Hälfte aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen sind.

Säumniszuschläge unterscheiden sich von Verspätungszuschlägen (§ 152 AO) und Zwangsgeldern (§ 329 AO) dadurch, dass sie unmittelbar kraft Gesetzes entstehen, ohne dass ein irgendwie gearteter Ermessensspielraum der Finanzbehörde bestünde. Sie entstehen mit Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes, d. h. mit Ablauf des Fälligkeitstages für den angefangenen Monat.³⁰ Eine vorherige Mahnung ist nicht erforderlich. Die Rechtsfolgen sind bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen zwingend. Mit Beginn eines weiteren Monats während der Dauer der Säumnis entsteht ein weiterer Säumniszuschlag für diesen angefangenen Monat usw. (»für jeden angefangenen Monat der Säumnis«). Die Säumnis endet erst mit der Entrichtung der geschuldeten Steuer oder der zurückzuzahlenden Steuervergütung oder dadurch, dass die Fälligkeit aufgehoben wird. Säumniszuschläge werden nicht durch Bescheid gesondert festgesetzt. Sie können aber zusammen mit der Steuer beigetrieben werden.

Für die Entstehung von Säumniszuschlägen kommt es jedoch nicht allein darauf an, dass die Steuer oder die zurückzuzahlende Steuervergütung festgesetzt oder angemeldet ist, sie muss auch fällig sein. In der Praxis von großer Bedeutung sind die Fälle, in denen die Fälligkeit durch Stundung (§ 222 AO), Zahlungsaufschub (§ 223 AO) oder Aussetzung der Vollziehung (§ 69 Abs. 2 FGO, § 361 Abs. 2 AO) hinausgeschoben wird. Vollstreckungsaufschub (§ 258 AO) und Niederschlagung (§ 261 AO) ändern die Fälligkeit hingegen nicht. Folglich entstehen monatlich weitere Säumniszuschläge, obwohl in diesen Fällen längst klar ist, dass die Finanzbehörde derzeit die offenen Steuerbeträge nicht Beitreiben wird.

Stundung (§ 222 AO) wird nicht selten erst nach Eintritt der Fälligkeit beantragt. Die Finanzverwaltung gewährt sie erst vom Zeitpunkt der Antragstellung, nicht bereits vom Zeitpunkt der Fälligkeit an.³¹ Das bedeutet, dass bereits entstandene Säumniszuschläge verwirkt bleiben, wenn die Stundung nicht ausdrücklich auf den Fälligkeitstag zurück bezogen wird. Das dürfte indes mit dem Hauptzweck der Säumniszuschläge, den Steuerpflichtigen zur pünktlichen Zahlung anzuhalten, kaum vereinbar sein. Die Säumniszuschläge flankieren hier nicht den gleichmäßigen Steuervollzug, sondern

29 BFH, Urt. v. 27.9.2001 – X R 134/98, BFHE 196, 400, BStBl. II 2002, 176 (178).

30 FG Hamburg, Urt. v. 30.12.1999 – II 351/99, EFG 2000, 475.

31 BMF AEAO § 240 Tz. 6a.

stellen eine Einnahmequelle eigener Art dar. In diesen Fällen hilft nur der Antrag auf Erlass der Säumniszuschläge, denn ihre Erhebung wäre Übermaß. Das gilt jedenfalls für die Fälle, in denen die Voraussetzungen für die Stundung bereits vor Antragstellung vorlagen. Nimmt man den Begriff der steuerlichen Nebenleistungen ernst, wonach diese den Steuervollzug lediglich flankieren sollen, sind Säumniszuschläge immer dann zu erlassen, wenn sie zwar entstanden sind, ihre Einziehung aber dem erklärten Gesetzeszweck zuwiderlaufen würde.

Die Einziehung der Säumniszuschläge kann sowohl aus sachlichen als auch aus persönlichen Gründen unbillig sein. Insoweit gilt § 227 AO auch für die Säumniszuschläge. Sachlich unbillig ist die Erhebung von Säumniszuschlägen u. a. dann, wenn dem Steuerpflichtigen die rechtzeitige Zahlung wegen Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit unmöglich ist und deshalb die Ausübung von Druck ihren Sinn verliert.³² Das ist unstrittig. Streitig ist jedoch der Umfang des Erlasses. In Fällen der Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit im Zeitpunkt der Fälligkeit ist nach h.M.³³ die Einziehung lediglich der Hälfte der Säumniszuschläge sachlich unbillig. Der säumige Steuerpflichtige solle nicht besser gestellt werden als derjenige, der einen Antrag auf Stundung stelle und Stundungszinsen bezahlen müsse. Denkbar wäre es jedoch auch, die Einziehung des gesamten Betrages als sachlich unbillig anzusehen, denn bei Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit ist es sinnlos, den Steuerpflichtigen mit Druck zu einer pünktlichen Zahlung zu bewegen.³⁴ Der eingangs beschriebene Zinseffekt ist nur ein Nebeneffekt, der gegenüber dem Hauptzweck zurücktritt. Ansprüche aus dem Schuldverhältnis dürfen nach § 233 AO nur verzinst werden, soweit dies gesetzlich ausdrücklich vorgeschrieben ist. § 240 AO gehört nicht dazu, das folgt neben dem Wortlaut, der den Begriff Zinsen nicht verwendet, auch aus der systematischen Stellung hinter den Zinsvorschriften in einem gesonderten Unterabschnitt. In der Praxis behilft man sich häufig mit Hilfsrügungen. Wenn nämlich ungeachtet der Säumnis auch die Voraussetzungen für den Erlass von Stundungszinsen gegeben sind,³⁵ kann es auch nach Ansicht des Bundesfinanzhof gerechtfertigt sein, die gesamten Säumniszuschläge aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen.³⁶ Dies ist nicht selten der Fall und führt dazu, dass der säumige Steuerpflichtige nicht besser gestellt wird als

32 BFH, Urt. v. 27.9.2001 – X R 134/98, BFHE 196, 400, BStBl. II 2002, 176 (178); Urt. v. 30.3.2006 – V R 2/04, BFHE 212, 23, BStBl. II 2006, 612; *Loose* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 240 AO Tz. 56.

33 Ständige Rechtsprechung, zuletzt BFH, Urt. v. 30.3.2006 – V R 2/04, BFHE 212, 23, BStBl. II 2006, 612; ebenso *Rüsken* in Klein, AO, 9. Aufl. 2006, § 240 Tz. 60; BMF AEA0 § 240 AO Tz. 5c.

34 *Loose* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 240 AO Tz. 56.

35 Vgl. zu den Voraussetzungen für den Erlass von Stundungszinsen *Loose* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 234 AO Tz. 13.

36 BFH, Urt. v. 27.9.2001 – X R 134/98, BFHE 196, 400, BStBl. II 2002, 176 (178); Urt. v. 7.7.1999 X R 87/96, BFH/NV 2000, 161.

derjenige, der Stundung beantragt hat und bei dem aus schlichen Billigkeitsgründen die Stundungszinsen zu erlassen sind.

V. Verspätungszuschläge (§ 152 AO)

Zinsen und Säumniszuschläge kommt in der Praxis eine besondere Bedeutung zu. Beide steuerliche Nebenleistungen beziehen sich jedoch auf das Erhebungsverfahren. Der Verspätungszuschlag hat hingegen eine besondere Bedeutung für den Steuervollzug auf der Ebene des Steuerfestsetzungs- bzw. Feststellungsverfahrens. In der Praxis spielen Verspätungszuschläge aus verschiedenen Gründen eine eher untergeordnete Rolle. Das liegt zum einen daran, dass die Finanzverwaltung sich mit Ermessensentscheidungen im Rahmen des Massenvollzugs von Steuerfällen schwer tut. Die Festsetzung eines Verspätungszuschlags setzt dies aber in mehrfacher Hinsicht voraus. Zunächst muss entschieden werden, ob überhaupt ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden soll. Dabei ist das Abgabeverhalten des Steuerpflichtigen hinreichend zu würdigen. Die in § 152 Abs. 2 Satz 2 AO genannten Kriterien stehen gleichwertig nebeneinander und müssen alle hinreichend gewürdigt werden.³⁷ Sodann muss entschieden werden, in welcher Höhe der Zuschlag festgesetzt werden soll. Dabei sind bestimmte Grenzen, die das Gesetz vorgibt, einzuhalten. Schließlich ist von der Festsetzung abzusehen, wenn die Versäumnis entschuldbar erscheint.³⁸ Hierbei dürfte es jedoch dem Steuerpflichtigen obliegen, Tatsachen glaubhaft zu machen, die die Versäumnis entschuldbar erscheinen lassen. Das geschieht häufig im Zusammenhang mit der Abgabe der Steuererklärung, weshalb in der überwiegenden Zahl der Fälle, in denen ein Verspätungszuschlag festgesetzt wurde, dieser mit Erlass des Steuerbescheids zugleich wieder aufgehoben wird.

Der Hauptgrund dafür, dass der Verspätungszuschlag in der Praxis eher eine untergeordnete Rolle spielt, ist jedoch die Möglichkeit der Finanzverwaltung, bei Nichtabgabe der Steuererklärung die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO zu schätzen. Diese Schätzungen sollen sich zwar an den tatsächlichen Gegebenheiten, etwa den Einkünften des Vorjahres orientieren. Zulässig sind aber auch sog. Sicherheits- oder Risikozuschläge.³⁹ Die Schätzung ist keine Ermessensentscheidung, sondern eine Beweiswürdigung aufgrund unzureichender Beweismittel. Die oben geschilderten Schwierigkeiten bei der Ermessensausübung, treten bei der Schätzung also nicht auf.

37 BFH, Urt. v. 15.3.2007 – VI R 29/05, BFH/NV 2007, 1076: Den Anforderungen an die Ermessensentscheidung wird es nicht gerecht, wenn die Bemessung des Verspätungszuschlags sich primär auf ein Kriterium bezieht.

38 *Tipke* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 152 AO Tz. 14.

39 Zur Zulässigkeit solcher Zuschläge vgl. *Seer* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 162 AO Tz. 45.

Wollte man § 152 AO zu größerer Geltung verhelfen, was angesichts des stärker werdenden Trends hin zu einer – wie auch immer gearteten – Form der Selbstveranlagung durchaus sinnvoll erscheint, müsste man von der individuellen Festsetzung des Verspätungszuschlags nach vorheriger Ermessensausübung abrücken und zu einem automatisierten Verfahren übergehen. Die Möglichkeit dazu eröffnet schon heute § 152 Abs. 5 AO, wonach durch allgemeine Verwaltungsvorschriften über die Festsetzung und den Verzicht von Verspätungszuschlägen entschieden werden könnte. Tatsächlich ist davon – soweit ersichtlich – noch kein Gebrauch gemacht worden. Im Bereich der Umsatzsteuervoranmeldungen gibt es zwar einen rechnergestützten Vorschlag an den Bearbeiter, den dieser ablehnen, übernehmen oder abändern kann.⁴⁰ Es bleibt aber eine individuelle Ermessensentscheidung des jeweiligen Sachbearbeiters.

VI. Steuerzuschläge nach § 162 Abs. 4 AO

Einen automatisierten Verspätungszuschlag gibt es bereits heute in Form des Steuerzuschlags bei Verletzung der Dokumentationspflichten des § 90 Abs. 3 AO. Bei diesem Zuschlag handelt es sich nicht um einen Strafzuschlag, denn er ist, wie *Seer* zutreffend ausführt,⁴¹ mit den amerikanischen Civil Penalties und nicht mit den Criminal Penalties zu vergleichen.

§ 162 Abs. 4 AO will den Stpfl. zur Erstellung und fristgerechten Vorlage der Dokumentationen i. S. d. § 90 Abs. 3 anhalten. Diese Dokumentationen zu den sog. Konzernverrechnungspreisen sollen es der Finanzbehörde ermöglichen, die Einkunftsabgrenzung international verbundener Unternehmen zu überprüfen und ggf. anzupassen. Es handelt sich also nicht um Steuererklärungen oder Teile von Steuererklärungen, sondern um besondere Aufzeichnungen, die nur auf Aufforderung der Finanzbehörde vorzulegen sind. Gleichwohl ist der Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO mit dem Verspätungszuschlag nach § 152 AO zu vergleichen, denn auch hier geht es um die Vorlage bestimmter Unterlagen, die für die Steuerfestsetzung von Bedeutung sind.

Die Unterschiede werden jedoch auf den ersten Blick sichtbar. Das gilt zunächst für die Höhe des Zuschlags. Sie beträgt bei Nichtvorlage mind. 5 v. H. der Einkünfte, höchstens 10 v. H. der nach § 162 Abs. 3 AO hinzu geschätzten Einkünfte. Mindestens aber 5.000 Euro. Bei verspäteter Vorlage beträgt der Zuschlag bis zu 1.000.000 Euro, mind. 100 Euro für jeden Tag der Fristüberschreitung. Vergleicht man diese Zahlen mit dem Verspätungszuschlag, der bei Nichtabgabe einer Steuererklärung 10 v. H. der festgesetzten Steuer nicht übersteigen und höchstens 25.000 Euro betragen darf,

⁴⁰ *Brockmeyer* in Klein, AO, 9. Aufl. 2006, § 152 Tz. 22.

⁴¹ *Seer*, Besteuerungsverfahren: Rechtsvergleich USA-Deutschland, 2002, 95.

erkennt man die Wertungsschieflage, die bereits hinreichend beschrieben wurde.⁴²

Ein weiterer wichtiger Unterschied zum Verspätungszuschlag alter Prägung liegt bei der Ermessensentscheidung. Während die Finanzbehörde beim Zuschlag wegen Nichtvorlage verwertbarer Dokumentationen nach § 162 Abs. 4 Sätze 1 u. 2 AO kein Entschließungsermessen hat und nur die Höhe im Wege des Auswahlermessens bestimmen kann, hat sie nur beim Zuschlag verspäteter Vorlage verwertbarer Dokumentationen nach § 162 Abs. 4 Satz 3 AO wie beim Verspätungszuschlag nach § 152 AO ein Entschließungs- und Auswahlermessen auszuüben. § 162 Abs. 4 Sätze 1 und 2 AO statuieren demgegenüber einen halbautomatischen Zuschlag, halbautomatisch deshalb, weil noch eine weitere Ermessensausübung hinzutreten muss.

VII. Zusammenfassende Betrachtung

Die steuerlichen Nebenleistungen i. S. § 3 Abs. 4 AO bedürfen einer grundsätzlichen Überprüfung darauf, ob sie ihre Aufgabe im Hinblick auf einen geordneten, gerechten und gleichmäßigen Steuervollzug überhaupt noch erfüllen können. Für Zinsen und Verspätungszuschläge trifft das heute nicht mehr zu. Eine Ist-Verzinsung von Erstattungsbeträgen und Nachzahlungsbeträgen auf Basis der tatsächlichen Kassenvorgänge zu einem an den Diskontsatz angelehnten – variablen – Zinssatz könnte einen vernünftigen Beitrag zu einem gerechteren und gleichmäßigen Steuervollzug leisten. Die Verspätungszuschläge in derzeitiger Fassung haben sich überlebt. Ermessensentscheidungen innerhalb der Finanzbehörde sind angesichts der vielfach verbreiteten bloßen Erfassung selbst erstellter Steuererklärungen und Steueranmeldungen heute kaum noch möglich. Der Weg führt zu automatisch bei Erfüllung der Tatbestandsmerkmale anfallenden Zuschlägen in moderater Höhe, die im Einzelfall bei sachlicher oder persönlicher Billigkeit zu erlassen sind. Die Regelung des § 162 Abs. 4 AO kann nur ein erster Schritt in die richtige Richtung sein.

42 *Lüdicke*, Internationale Aspekte des Steuervergünstigungsabbaugesetzes, IStR 2003, 433 (436). *Joecks/Kaminski*, Dokumentations- und Sanktionsvorschriften für Verrechnungspreise in Deutschland, IStR 2004, 65 (71); *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO Tz. 73.

Diskussion

zu den Referaten von Professor Dr. *Klaus-Dieter Drüen*
und Dr. *Matthias Loose*

Leitung
Dr. *Hans-Peter Korte*

Dr. Korte

Herr *Loose*, haben Sie herzlichen Dank für Ihren wirklich instruktiven Vortrag. Hinsichtlich der behandelten Verzinsungsregelungen kann man nur zu dem Schluss kommen, dass hier ein gewisser Tiefpunkt der Unfähigkeit des Gesetzgebers erreicht ist. Wenn Sie hie und da Heiterkeit ausgelöst haben, so war das eine eher bedrückende. Auf der anderen Seite danke ich Ihnen aber auch dafür, dass Sie nicht nur kritische Anmerkungen gemacht haben, sondern auch Lösungsvorschläge und Reformen aufgezeigt haben. Vielen Dank aber auch für die weiteren Ausführungen zu den Nebenleistungen. Mir scheint, einfach zusammengefasst, das ganze System der Nebenleistungen bedarf der grundsätzlichen Überarbeitung.

Neubaus

Klaus Neubaus ist mein Name. Ich habe eine Frage an Prof. *Drüen*. Sie haben gesagt, dass die Tatsache, dass der Rechtsweg bei Lohnabzugsbeträgen nicht klar ist, verfassungswidrig sei. Wie werten Sie denn die Tatsache, dass BFH und BGH sich nicht einigen können über den Charakter von Umsatz- und Lohnsteuer? Während der BFH sagt, es ist eine Art Treuhandvermögen und daraus schließt, dass auch in der Krise der Kapitalgesellschaft diese Beträge voll bezahlt werden müssen, ansonsten riskiert der Geschäftsführer eine Haftung nach § 69 AO, sagt der BGH, es seien „normale“ Verbindlichkeiten und in der Krise darf daher nur quotal gezahlt werden, anderenfalls entsteht für den Geschäftsführer eine Haftung aus § 64 GmbHG. Der Geschäftsführer kommt in diesem Fall somit in einen Wertungskonflikt.

Prof. Drüen

Herr *Neubaus*, ich bin Ihnen dankbar, dass Sie den Punkt der Widersprüchlichkeit aufgegriffen haben. Ich habe beim Rechtsschutz angesetzt, weil wir dort mit Artikel 19 Abs. 4 GG und der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Rechtsmittelklarheit einen griffigen Anknüpfungspunkt haben. Aber das Problem ist – wie Sie zu Recht anmerken – grundlegender. Der Gesetzgeber knüpft bei der Inanspruchnahme Dritter an Beziehungen des Zivilrechts an, er baut auf zivilrechtlichen Rechtsverhältnissen auf, wie zum Beispiel dem zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer. Dieses nimmt er in Bezug und überlagert es mit öffentlich-rechtlichen Pflichten. Das

eigentliche Problem ist, dass er nicht klar anordnet, welchem Recht die Pflichten unterstehen und wie sie zueinander stehen. Ich habe das aus Zeitgründen nicht ausführen können, aber darüber besteht trefflich Streit. Mehrere Dissertationen versuchen eine konsistente Rekonstruktion der verschiedenen Pflichten. Herr *Hahn*, Sie haben sich auch einmal dieser Mühe unterzogen. Ist der Arbeitgeber Beliehener, ist er Vollstreckungshelfer, wird er, wie *Hans Peter Ipsen* es formulierte „in Dienst genommen“, wird er kraft Zivilrechts tätig oder besteht ein besonderes öffentlich-rechtliches Verhältnis? Die rechtliche Konstruktion ist vollkommen unklar und diese Unklarheit schlägt auf die rechtliche Beurteilung durch. Der Rechtsanwender weiß eben nicht, was die öffentlich-rechtlichen und was die zivilrechtlichen Beziehungen sind. Der Streit der Gerichte darüber, den Sie zutreffend angesprochen haben, entbrennt, weil das Grundverhältnis nicht klar normiert ist. Ich meine, der Steuergesetzgeber darf nur unter bestimmten Voraussetzungen, die ich dargestellt habe, an private Leistungsbeziehungen steuerrechtliche Vollzugspflichten knüpfen. Dadurch darf aber nicht das zugrunde liegende Verhältnis gestört werden. Darüber hinaus gilt ein Gebot der Inanspruchnahmeklarheit: Die Rechtsbeziehungen in einem Vollzugsdreieck, wie ich es genannt habe, müssen klar geregelt sein. Immer, wenn es zu Streit kommt, können Gesetzgeber und Verwaltung sich nicht darauf zurückziehen, dieser betreffe das Zivilrechtsverhältnis, denn der Streit wird durch das „draufgesattelte“ Steuerrecht ausgelöst. Darum muss auch das Steuerrecht Wege eröffnen, diesen Streit zu lösen. Es reicht nicht aus, einfach auf die Zivilgerichte zu verweisen. Im Übrigen sagen auch manche Zivilgerichte, einschließlich des Bundesgerichtshofs in einzelnen Verfahren, dass sie die Steuerfragen eigentlich nicht richtig beurteilen können und dass der Streit besser vor den Steuergerichten ausgetragen werden solle. Der Fehler liegt aber bereits darin, den Parteien eines Zivilrechtsverhältnisses durch die Auflegung unklarer Pflichten eine Unsicherheit über den Rechtsweg aufzubürden. Ich meine, schon der unklare Ausgangspunkt führt zu den Folgen, die Sie geschildert haben. Also: Jedenfalls bei der Rechtsverhältnisunklarheit ist auch nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ein verfassungswidriger Status erreicht. Ich selber meine aber, man muss noch tiefer ansetzen und halte die beschriebene Unklarheit für sich genommen schon für verfassungswidrig.

Dr. Hahn

Herr *Loose*, zu § 162 AO. Ich möchte nicht die These vertreten, dass es ein glücklicher Tag war, als der Gesetzgeber tätig war bzw. seine Gehilfen, aber Sie sprachen nun eine gewisse Asymmetrie an, in dem Sie sagten, hier geht es ja im Bereich des § 162 AO nur um Aufzeichnungspflichten, die verletzt werden, und deshalb sei also das Wertungsgefüge nicht ganz in Ordnung. Ich glaube, da muss man aber dann doch beachten, dass es ja um Verrechnungspreise geht und wenn die Verrechnungspreise nicht zutreffend fest-

gesetzt werden können, dann ist die Steuer für den deutschen Fiskus verloren, absolut und definitiv weg; die ist in den USA oder in Frankreich und nicht bei uns. Von daher gesehen stand also aus der Sicht des Gesetzgebers etwas äußerst Wichtiges auf dem Spiel.

Dr. Loose

Ich möchte darauf auch direkt antworten. Ich sehe auch, dass da natürlich ein erhebliches Steuerausfallpotential dahinter steckt bei den Verrechnungspreisen und dass man das auch entsprechend berücksichtigen muss. Ich wollte damit nur zum Ausdruck bringen, dass bei einer solchen Vorschrift, die einfach eingebaut wird in die AO, ohne dass sie in den Kontext mit § 152 AO gestellt wird, man da möglicherweise noch mal darüber nachdenken muss, ob es nicht auch in der Form der Mitwirkungspflichten oder in der Art der Aufzeichnungspflichten eine Abstufung geben kann und muss. Die Abstufung kann sich orientieren an dem möglichen Steuerausfall, der dahinter steckt. Derzeit passt es mit § 162 Abs. 4 AO einfach nicht zusammen, dass dann, wenn überhaupt keine Steuererklärung abgegeben wird, nur eine Grenze von 25.000 Euro gilt. Man kann schwer jetzt etwas zu der Vorschrift sagen, weil sie noch so frisch ist. Man hat sich auch gerade bei den Zahlen orientiert, was die Amerikaner ja schon länger machen beispielsweise. Also da haben wir das in den entsprechenden Regulations. Nur derzeit ist § 162 Abs. 4 AO eine Vorschrift, die noch einen Fremdkörper darstellt so wie sie da eingebaut ist und ich meine ja auch nicht, dass man auf solche Vorschriften verzichten sollte, im Gegenteil, ich habe ja deutlich gemacht, dass man hinkommen muss zu solchen automatisierten Verfahren. Nur dann sollte man auch schauen, wo nun wirklich die Grenze eines maßvollen Zuschlags ist. Das kann in Einzelfällen so hoch sein, man sollte es aber in den entsprechenden Kontext stellen. Ich gebe Ihnen also Recht, dass der Zuschlag in bestimmten Fällen sicherlich auch mal nach oben hinausschießen kann. Ich wollte nur aufzeigen, dass § 164 Abs. 4 AO derzeit noch ein Fremdkörper ist, weil er mit § 152 AO nicht ganz vereinbar ist.

Dr. Pelka

(Rechtsanwalt aus Köln): Ich habe eine Frage an Herrn Prof. *Drüen*, und zwar geht es um das Problem der Arbeitgeberpflichten im Rahmen der Lohnabrechnung. Auf das Problem der Arbeitgeberpflichten haben Sie ja bereits hingewiesen und dieses dargestellt. Zivilrechtlich ist im Allgemeinen der Lohn am Ende eines Monats fällig, was früher auch dazu führte, dass zum gleichen Zeitpunkt die ermittelte und einbehaltene Lohnsteuer abgeführt werden musste. Gleiches galt auch für die einbehaltenen Sozialabgaben. Nun hat die große Koalition vor einigen Jahren durch eine Gesetzesänderung vorgeschrieben, dass Sozialabgaben nicht am Monatsende, sondern bereits am 25. eines Monats fällig sind. Dies machte man damals, um wenigstens im Übergangsjahr einmalig 13 mal den Zufluss bei den Sozi-

alkassen zu haben, und um damit ein Loch, das ansonsten in Höhe von ein paar hundert Millionen entstanden wäre, zu decken. Das führt dazu, dass der Arbeitgeber, mindestens bei variablen Löhnen, die Lohnabrechnung zweimal erstellen muss. Die Kosten der Lohnabrechnung verdoppeln sich also. Ein Arbeitgeber weiß ja am 25. eines Monats noch nicht, ob und wie viel Lohn er seinem Arbeitnehmer in den letzten 5 Tagen zahlen muss. Es entsteht darüber hinaus die merkwürdige Rechtsfolge, dass entgegen der zivilrechtlichen Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ein Teil des Arbeitslohnes 5 Tage früher fällig wird als der restliche Arbeitslohn. Und nun kann man sich ja vorstellen, dass der Gesetzgeber diese Finanzierungslücke auch bei der Lohnsteuer entdeckt. Auch zur Lohnsteuer könnte der Gesetzgeber es als charmant empfinden, den Staatshaushalt durch eine Vorverlegung der Fälligkeit zu entlasten. Würden Sie dieses Verfahren für möglich halten und was halten Sie von der Regelung zur Sozialversicherung? Darf der Gesetzgeber einfach in das Arbeitsverhältnis eingreifen und eine vom Vertrag abweichende Fälligkeit vorschreiben?

Prof. Drüen

Herr *Pelka*, Ihr Beitrag knüpft an meinen Ausblick an, wonach man über die fachgesetzlichen Segmente hinausgehen und die Summe der Belastungen für Bürger und Unternehmen in den Blick nehmen muss. Speziell auf Ihre Frage muss ich sagen, dass ich das Vorgehen nicht für zulässig halte. Als Grundüberlegung habe ich gerade die Rechtfertigung der steuerrechtlichen Inanspruchnahme des Arbeitgebers gewählt, weil dessen Pflichten den lastenintensivsten Fall markieren und, das haben Sie unterstrichen, Vorbildfunktion für andere Bereiche wie die Sozialversicherung haben. Grundlage der Rechtfertigung ist, dass der Gesetzgeber an die Beherrschung zivilrechtlicher Zahlungsströme anknüpft. Er kann sich in diesen Zahlungsstrom „einklinken“ wegen der Bündelungsfunktion. Er darf aber nicht zivilrechtliche Zahlungsströme verändern und vorverlagern. Sie haben die Folgen plastisch dargestellt, die ansonsten eintreten: Die Abrechnungslast und Vorfinanzierungspflicht bei der Sozialversicherung. M. E. überdehnt der Gesetzgeber dadurch den Grund der Inanspruchnahme, der in der Beherrschung des Zahlungsstroms liegt. Man sollte sich den Ursprung noch einmal vergegenwärtigen, gerade wegen der Vorbildwirkung. Fast unisono werden die Pflichten Dritter als zulässig erachtet, weil die Rechtsprechung ja insbesondere die Arbeitgeberpflichten beim Lohnsteuerabzug als verfassungsgemäß eingestuft hat. Das sind indes historische Entscheidungen, ich habe die recht knappe Entscheidung des Bundesfinanzhofs aus dem Jahr 1963 zitiert, die dem heutigen Verständnis des Grundrechtsschutzes sicherlich kaum mehr gerecht wird. Und wenn man betrachtet, was das Bundesverfassungsgericht bisher dazu entschieden hat, dann geht es meistens um die Perspektive des Arbeitnehmers, der den Lohnsteuerabzug zu dulden hat und dabei häufig im Widerspruch zu seiner tatsächlichen Leistungsfähigkeit besteuert wurde.

Also sicher ist die Verfassungskonformität der Arbeitgeberpflichten nicht. Der Boden auf den man baut, der ist fragil. Darum meine ich, dass man bei den Arbeitgeberpflichten strikt an dem Rechtfertigungsgrund der Anknüpfung staatlicher Zwecke an den bestehenden zivilrechtlichen Zahlungsstrom festhalten muss. Ich halte die beschriebene Vorverlagerung für nicht mehr rechtfertigungsfähig, damit kann sie auch nicht auf die Lohnsteuer übertragen werden. Das greifbare Gegenargument ist, dass, der Arbeitgeber zurzeit nicht am Monatsende, sondern erst am 10. des Folgemonats die Lohnsteuer zu zahlen habe, wodurch er sogar einen Vorteil erlange, weil er einbehalten dürfe und mit dem Geld des Arbeitnehmers 10 Tage arbeiten könne. Empirischen Studien hinsichtlich der Kostenlasten der Arbeitgeber, insbesondere die RWI-Studie von vor einigen Jahren, stellen dies auch in Rechnung und rechnen den Finanzierungsvorteil dagegen. Das ändert natürlich nur marginal etwas, weil es nur ein kleiner Tropfen auf den heißen Stein der Arbeitgeberpflichten ist. Also klare Antwort, Herr *Pelka*: Ich halte die Vorverlagerung nicht für rechtfertigungsfähig und erst recht nicht auf die Lohnsteuer übertragbar.

Prof. von Groll

Herr *Drüen*, Sie haben uns entlassen mit dem Problem, auf dem Gebiet muss noch viel passieren und Sie haben angefangen mit der mich sehr überraschenden Feststellung, die Indienstnahme Privater, sage ich jetzt mal allgemein, sei gerechtfertigt, die Hoheitsaufgaben oder der Vollzug von Steuerrecht sei nicht eine reine Hoheitsaufgabe. Und sie haben dabei sich gewandt gegen ein Referat von dem sehr verehrten und hier besonders auch vermissten Kollegen *Trzaskalik*. *Trzaskalik* hat ein paar Jahre vorher in Karlsruhe zu dem Grundproblem der Indienstnahme Privater, ob in Form der Beilehnung oder wie auch immer, sehr gründlich und sehr kritisch Stellung genommen. Ich merke jetzt, wenn wir hier diskutieren über Abgrenzung und Rechtsschutz, dass die rechtliche Basis für diese Inpflichtnahme, ich nehme jetzt mal den Hauptfall und den klassischen Musterfall des Arbeitgebers, jedenfalls, was die verfassungsrechtliche Verankerung angeht, noch überhaupt nicht gesichert ist. Und das wird dann bestraft bei der Frage nach dem Rechtsschutz. Immer wieder wird vergessen, dass der § 40 Abs. 2 FGO, der jetzt für uns maßgeblich ist bei der Klagebefugnis, der Art. 19 Abs. 4 GG konkretisiert, den Vortrag verlangt, dass ich in meinen eigenen Rechten verletzt bin. Dann sind dies eigene Rechte, das müssen materielle Positionen sein in der Regel jedenfalls, und dann stellen wir fest, sowohl für die Umsatzsteuer, als auch für die Lohnsteuer werden zwar Zahlungsströme als Fakten vorgegeben, aber es gibt keine klare rechtliche Abhängigkeit. Sowohl für das Lohnsteuerrecht als auch für das Umsatzsteuerrecht sind die zivilrechtlichen Vorgaben Fakten, haben möglicherweise Indizwirkung, aber weder der Arbeitgeber noch der Arbeitnehmerbegriff werden sklavisch nach Zivilrecht im Steuerrecht beantwortet. Und der Verbraucher, um das hier

auch gleich mal zu sagen, kommt im Steuerrechtverhältnis bei den Sondervorschriften, die ja neuerdings eingeführt sind, dass er irgendwelche Quittungen aufheben muss, überhaupt nicht vor. Wenn der Verbraucher den Propheten der These Umsatzsteuer = Verbrauchsteuer folgt und vor Gericht geht, sieht er ganz schlecht aus, dann schafft er noch nicht mal den Finanzrechtsweg und er fühlt sich hier an den auch in *Tipke/Kruse* zitierten Fall des Finanzgericht Brandenburg erinnert, den inzwischen schon längst der BFH entschieden hat, wo es darum geht, eine Rechnung zu erteilen als öffentlich-rechtliche Pflicht ja oder nein. Das spielte zwischen zwei Unternehmern und ist deswegen hier überhaupt nicht interessant. Also man kann nur jedem Verbraucher dringend abraten vor Gericht zu gehen, es sei denn, es wird ihm die Quittung abverlangt. Dies alles zeigt: die Basis ist nicht gesichert.

Prof. Drüen

In der Schriftfassung werden Sie ausdrücklich auch meinen Respekt für den viel zu früh von uns gegangenen Kollegen *Christoph Trzaskalik* und seine differenzierten Thesen finden. Er formuliert mit Recht, die grundgesetzliche Ordnung verlange eine Rechtfertigung, eine besondere Begründung, warum der Staat der Mithilfe eines Privaten bedürfe. Diesen Nachweis habe ich versucht zu erbringen und insoweit besteht überhaupt kein Dissens, auch kein Dissens hinsichtlich der Grundfrage. Ich habe vorhin in meiner Antwort den Lohnsteuerabzug als den wichtigsten Fall behandelt und Sie haben nochmal dessen Musterwirkung bekräftigt. Der Lohnsteuerabzug gilt auch in der Staatsrechtslehre quasi als die Eingangstür für weitere Inpflichtnahmen, Indienstnahmen, Inanspruchnahmen Privater oder wie immer Sie das bezeichnen wollen. Der Grund ist in der Tat nicht gesichert. Es bedürfte nochmal einer genauen Überprüfung und dazu müsste erst ein Musterverfahren betrieben werden. Die verfassungsrechtliche Unsicherheit betrifft auch andere Lasten, die bislang darauf aufbauen. Denn wenn das erste Glied in der Kette nicht gesichert ist, dann sind die Folgeglieder auch nicht gesichert.

Was Sie zum Schluss gesagt haben, Herr *von Groll*, und das könnte auch in die Richtung von Herrn *Reiß* gehen, der sich gemeldet hat, ist exakt die Begründung, warum ich einen etwas weiteren Bogen gespannt und gefragt habe, wer Erster und wer Dritter ist. Bei den Verbrauchsteuern kommt der Erste, der tatsächlich oder vermutlich Leistungsfähige, abgesehen von den von Ihnen angesprochenen Randvorschriften, nicht vor. Diese banale Erkenntnis schien mir für den Steuervollzug wichtig. Es gibt den Ersten praktisch nicht. Das ist der Unterschied zur Lohnsteuer, wo wir ein Dreiecksverhältnis haben, was auf die Auslegung durchschlagen kann. Nehmen Sie den Fall, der Arbeitgeber ist in Haftung genommen worden und es hat sich nach dem Jahresende herausstellt, dass überhaupt keine Einkommenschuld des Arbeitnehmers besteht. In diesem Fall gibt es Streit, ob dieser Umstand berücksichtigt werden darf oder nicht. Ich meine, wenn das Lohn-

sterverfahren als Vorauszahlungsverfahren der Arbeitnehmer nur eine Sicherungsfunktion hat, dann muss sich das Dreieck an dieser Stelle schließen und insoweit muss auch die Haftung des Arbeitgebers ausgeschlossen sein. Diesen Rückgriff auf ein Dreiecksverhältnis haben wir bei den Verbrauchsteuern nicht, weil der Erste, als Marktteilnehmer in der Anonymität des Marktes untergeht und damit auch, das war Ihr Petitem, Herr *von Groll*, keine verfahrensrechtlichen Positionen inne haben kann.

Balke

(Finanzrichter in Niedersachsen): Zunächst einmal zu Prof. *Drüen*. Ich stimme Ihnen voll zu, wenn Sie ausführen, dass im Grunde für die ganzen Pflichten, die der Arbeitgeber zu erfüllen hat, auch ein Entgelt zu zahlen ist. Sie haben darauf hingewiesen, dass der Staat selbst einen Großteil der Kirchensteuer für seinen Verwaltungsaufwand einbehält und wir müssen uns die Frage stellen, wie können wir möglicherweise über die dritte Gewalt erreichen, dass die Arbeitgeber tatsächlich etwas einbehalten können von ihrem Einbehalt, von ihrem Lohnsteuerabzug, den sie weiterleiten müssen. Und ein Vorbild haben wir ja im § 41a Abs. 4 im EStG, da gibt es einen Lohnsteuereinbehalt von 40 % für die Arbeitgebergruppe der Reeder, die also Lohnsteuer einbehalten von den Matrosen und anderen Arbeitnehmern. Ich weiß, der Einwand kommt sicherlich, das steht im Zusammenhang mit dem § 5a EStG zur Tonnagebesteuerung, – eine unglaubliche Vergünstigung, noch günstiger als § 13a EStG –, aber man könnte ja den § 41a Abs. 4 EStG benutzen, ihn verfassungsrechtlich aufladen und mit ihrer lichtvollen Bemerkung, Herr *Drüen*, diesem § 41a Abs. 4 eine Rechtfertigung geben, die 40 % Abzug sind gerechtfertigt durch den Verwaltungsaufwand des Arbeitgebers. Und jetzt kommt es: Die anderen Arbeitgeber, die auch Verwaltungsaufwand haben, wie Rechtsanwalt *Jürgen Pelka*, die können sagen, Moment, wenn die 40 % bekommen, dann möchte ich über einen verfassungswidrigen Begünstigungsausschluss genauso diese 40 % haben. Also die Frage an sich: Halten Sie das für einen gangbaren Weg?

Eine zweite Bemerkung, ganz kurz nur. Wir reden ja über den Steuervollzug im Rechtsstaat. Ich wundere mich ein bisschen darüber, dass bezieht sich nicht nur auf Prof. *Drüen*, sondern auf alle Vorträge, auch von gestern: Wir haben überhaupt noch nicht über die Aussetzung der Vollziehung gesprochen, auch nicht über die Aufhebung des Vollzugs. Wir haben über Beiträge gesprochen, die eben die Steuerpflichtigen zu erbringen haben, aber wir haben nicht darüber gesprochen, dass man, wenn nun mal der Vollzug rechtswidrig ist, die Möglichkeiten hat, sich zu wehren. Also die Frage oder die Verwunderung von mir: Warum ist über Aussetzung der Vollziehung und Aufhebung der Vollziehung nicht gesprochen worden.

Prof. Reiß

Bei mir nur kurze Fragen an Herrn *Drüen* und vielleicht dann anschließend an Herrn *Loose*. An Herrn *Drüen*: Wenn ich Ihrer Charakterisierung des Umsatzsteuerverhältnisses folge als Inanspruchnahme Dritter – und das liegt natürlich bei mir nahe –, können Sie ein Wort dazu verlieren, wie Sie es dann sehen mit der Sollbesteuerung des Unternehmers im Verhältnis zum zu belastenden Verbraucher. Sie sprechen von der Beherrschung der Zahlungsströme. Sind wir nicht ein bisschen arg früh dran, wenn wir den Unternehmer schon in Pflicht nehmen, bevor er ggf. überhaupt die Gegenleistung vereinnahmt hat? Zweitens, wenn da ein verfassungsrechtliches Problem bestehen sollte, vielleicht sagen Sie auch ein Wort dazu, das Ganze wird uns ja mehr oder minder europarechtlich vorgeschrieben.

An Herrn *Loose* eine Frage am Rande. Wenn ich es richtig sehe, haben Sie sich gegen die differenzierte Behandlung von Erstattungszinsen und Nachzahlungszinsen unter dem Aspekt der ertragsteuerlichen Berücksichtigung gewehrt. Aber ist das nicht eine schlichte Folge dessen, dass man Zinsen zu versteuern hat, aber umgekehrt Zinsaufwendungen, wenn es denn nicht gerade Betriebsausgaben sind, nicht abziehen kann?

Dr. Loose

Vielen Dank, Herr *Reiß*, Sie haben natürlich völlig Recht. Das Problem ist nur, dass der Gesetzgeber damals den Sonderausgabenabzug gerade damit begründet hat, dass auf der anderen Seite die Erstattungszinsen der Besteuerung unterliegen und insgesamt eine Belastungsgleichheit herrschen solle. Das, was damals als Begründung galt, hat man einfach weggestrichen, darauf wollte ich nur hinweisen. Natürlich sind die Zinsen ganz normal als Kapitalerträge zu versteuern, das ist richtig.

Prof. Drüen

Ich beginne mit den Fragen von Herrn *Reiß* und komme anschließend zu Herrn *Balke*. Bei der Umsatzsteuer müssen wir den Rechtsgrund von der konkreten Ausgestaltung unterscheiden. Wenn man den Unternehmer als Dritten bezeichnet, um den Rahmen weit zu spannen und das Thema auszuschöpfen, ist der Rechtsgrund in diesem Falle das Inverkehrbringen von Leistungen verbunden mit der Unmöglichkeit, in einem anonymen Markt die Vielzahl von Leistungen beim Endverbraucher zu besteuern. Deswegen wird der staatliche Zugriff eine Stufe vorverlagert wie auch bei den Sonderverbrauchsteuern. Der Gesetzgeber stellt nicht auf denjenigen ab, der konsumiert, sondern auf den, der die Leistungen in den Verkehr bringt. Das ist der konkrete Rechtsgrund. Bei der Umsatzsteuer sind es nicht die Zahlungsströme im Einzelnen, wie bei der Lohnsteuer mit dem Arbeitgeber als Kassenstelle, der Zahlungen weitergibt, sondern dort ist das Inverkehrbringen von Leistungen ausschlaggebend. Dass der Gesetzgeber hier die Zahlungs-

pflicht vorverlagert und zum Teil eine Soll- statt eine Ist-Besteuerung anordnet, ist eine Frage der Ausgestaltung. Ob diese nur günstig oder gar zwingend ist, kann man ernstlich bezweifeln. Es sind primär fiskalische Gründe, die dafür sprechen. Ich halte es für vertretbar, insoweit den strikten Zahlungskonnex aufzubrechen, aber zwingend ist die Vorfinanzierungspflicht nicht. Bei der Umsatzsteuer ist der Unternehmer der Steuerschuldner. Das belegt nicht nur der von Ihnen zitierte § 20 UStG. Auch beim Kleinunternehmer nach § 19 UStG, von dessen Person es abhängt, ob der Umsatz besteuert wird oder nicht, zeigt sich, dass der Rückschluss auf den „Ersten“ unzulässig ist. Auch die Option zur Erlangung des Vorsteuerabzugs hängt an der Person des Unternehmers, was wiederum verdeutlicht, dass es nicht auf den Endverbraucher ankommt. Insgesamt ist der Bezug zum einzelnen Zahlungsstrom gelockerter und der Zugriff direkt auf den Unternehmerstatus zugeschnitten. Das steht im Einklang mit dem Verfassungsrecht, weil es zu den typusprägenden Merkmalen der Art. 105, 106 GG gehört, dass die Steuerschuld nicht beim Verbraucher, sondern beim Unternehmer erhoben wird. Schließlich deckt sich das auch mit dem Gemeinschaftsrecht, so dass sich insoweit die Frage der Kollision mit dem Verfassungsrecht nicht stellt. Auch das Gemeinschaftsrecht sieht die Steuerschuld des Unternehmers, abgekoppelt vom Endverbraucher, vor.

Herr *Balke*, mich freut Ihr Versuch, der Steuergerechtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen und Art. 3 Abs. 1 GG als Magna Charta des gesamten Steuerrechts zu begreifen, um dann mit Gleichheitsüberlegungen auch eher abseitige Vorschriften zu verallgemeinern. Mit § 41a Abs. 4 EStG haben Sie mir eine neue Perspektive eröffnet. Ob man allerdings diesen äußerst singulären Fall, Sie haben zu Recht den Lenkungszweck dargestellt und dass durch § 5a EStG der maritime Standort Deutschland gerettet werden soll. Ob dieser Zweck jetzt im Wege des Gleichheitsschlusses ausgedehnt werden kann, da habe ich große Zweifel. Wenn man sich die Judikatur anschaut, darf der Steuergesetzgeber auch lenken und wenn er lenkt, gelten andere Regeln. Wenn der Gesetzgeber innerhalb seines großen Einschätzungsspielraums einen hinreichend gerechtfertigten Lenkungszweck verfolgt, billigt das Bundesverfassungsgericht dies und entzieht die Sonderregelung der Gleichheitsperspektive. Im Übrigen wäre ein Abzug für den Verwaltungsaufwand in Höhe von 40 % bezogen auf die Arbeitgeberpflichten beim Lohnsteuerabzug extrem hoch angesiedelt. Denken Sie an große Konzerne, das wäre ein wirkliches Geschäft! Die Kosten wurden früher auf etwa 4 % geschätzt, wenn man die Synergieeffekte durch die zunehmende Automatisierung hinzunimmt, dann landet man bei einer realistischen Größe von rund 1 % des Lohnsteueraufkommens als Kosten. Natürlich sind diese Kostenschätzungen schwer zu validieren und mit Unsicherheiten behaftet und die neuesten Studien gehen auch davon aus, dass nicht zwingend der Regressionseffekt eintritt, also die prozentualen Kosten für den einzelnen Arbeitnehmer nicht notwendig mit der Unternehmensgröße sinken. Das ist auch der Punkt,

warum die Rechtsprechung nicht aus eigener Kraft einen Kostenausgleich schafft. Denn es gibt kaum belastbare Kostenschätzungen und die vorhandenen sind durchaus interessengesteuert.

Prof. Seer

Herr *Drüen*, ich fand es interessant, Sie haben eine Wechselwirkung hergestellt zwischen individueller Leistungsfähigkeit einerseits und Kooperationsbedürfnis, also verstärktem Kooperationsbedürfnis andererseits. Gleichzeitig haben Sie aber auch gesagt, ja die Vollzugsfähigkeit kann auch ein Konterprinzip sein, so habe ich das jetzt noch in Erinnerung. Wie sehen Sie das eigentlich jetzt im Zusammenhang mit der Abgeltungssteuer? Wenn ich mit der Abgeltungssteuer eine Bruttobesteuerung einführe, mich von der wirtschaftlichen individuellen Leistungsfähigkeit also löse. Wenn man dies nun damit begründet, dass der Vollzugaufwand für den jeweiligen Steuerpflichtigen minimiert wird. Andererseits entstehen aber für den Dritten, damit meine ich jetzt die Banken und Kreditinstitute, ggf. ganz erhebliche neue Mitwirkungspflichten, die sogar soweit jetzt geführt werden, dass die Banken Anschaffungskosten der Wertpapiere, Veräußerungskosten, Depotübertragungen und Ähnliches festhalten müssen. Auf einmal haben wir da eine Verschiebung der entsprechenden Vollzugskosten von einer Seite zu einer anderen Seite. Würden Sie dem jetzt Grenzen setzen? Welche Bedeutung hat dann eine Veranlagungsoption, die, um bestimmte Fälle noch einzufangen, vorgehalten wird, die dann aber nicht dem Nettoprinzip entspricht, sondern bei einer Bruttobesteuerung bleibt?

Prof. Drüen

Herr *Seer*, Ihre Frage zur Abgeltungssteuer ist noch mal ein plastisches Beispiel für das Optimierungsproblem, das ich angesprochen habe und vor dem der Gesetzgeber stets steht. Aus der Sicht des Steuerschuldners, des Gläubigers der Kapitalerträge, hat sich der Gesetzgeber grundsätzlich für eine Nettobesteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entschieden. Wenn zukünftig im Erhebungswege ein Abzug mit abgeltendem Charakter vorgenommen wird, dann ist diese Bruttobesteuerung eigentlich für den Abzugspflichtigen sehr einfach. In dem Maße, in dem man versucht beide Pole zusammenzubringen, also die widerstreitenden Interessen dadurch im Wege praktischer Konkordanz auszugleichen, dass in dieses Bruttoabzugsverfahren Nettoelemente implantiert werden, wird das Abzugsverfahren natürlich komplexer. Ich hatte dies am Beispiel der beschränkten Steuerpflicht schon kurz angedeutet. Wenn der Abzugspflichtige die persönlichen Umstände des Gläubigers beachten muss, dann steigen für ihn die Vollzugskosten und es kommt zu dem Transfer, den Sie angesprochen haben. Ich meine, dass der Gesetzgeber das Problem sehen muss und dass die Quellensteuer insgesamt für den Abzugspflichtigen noch administrierbar sein muss. Ich habe Bedenken, ob die Kreditinstitute wirklich über alle erforderlichen

Informationen gerade bei den privaten Veräußerungsgeschäften verfügen. Was ist, wenn die Papiere vorher bei einem anderen Institut angeschafft worden sind? Wie kommt der Abzugspflichtige dann an die relevanten Informationen? Hier gibt es m. E. praktische Probleme. Der österreichische Verfassungsgerichtshof hat vor einigen Jahren eine Abzugssteuer auf Spekulationsgewinne als mit dem dortigen Verfassungsrecht nicht vereinbar eingestuft, weil es an der Beherrschung aller relevanten Informationen fehlte. Das scheint mir ein wichtiger Gedanke zu sein, denn der Rechtsgrund ist die Beherrschung der unternehmerischen Sphäre und es können nur die Informationen verarbeitet werden, die auch vorhanden sind. Das Konfliktfeld haben Sie aufgezeigt. Aus Sicht des Abzugspflichtigen ist eine Bruttobesteuerung viel einfacher, aber insgesamt wird das Verfahren wieder komplexer und verwaltungsaufwendiger, wenn Veranlagungsoptionen hinzukommen.

Man muss den Blick noch mal genauer auf den von Ihnen beschriebenen Transfer von Kosten richten. Denn da sind wir in einem Bereich verfassungswidriger Zustände. Die Kreditinstitute versuchen natürlich, die individuelle Komponente der Kosten an die Kunden weiterzugeben. Die Zivilgerichte erlauben dies aber nicht, wie die Freistellungsentscheidung des Bundesgerichtshofes zeigt, wo es um die Weitergabe der Kosten ging, die den Instituten entstehen, weil die subjektive Leistungsfähigkeit des Gläubigers der Kapitalerträge in das Abzugsverfahren einbezogen wird. Die Banken wollten die Kosten geltend machen und sind damit gescheitert. Der Bundesgerichtshof und das Bundesverfassungsgericht haben ihnen die Begründung entgegengehalten, jeder Schuldner habe die ihm für die Erfüllung gesetzlicher Pflichten entstehenden Kosten zu tragen. Das sei ein allgemeiner Rechtssatz der Rechtsordnung. In wessen Interesse diese Kosten entstehen, dass der Abzugspflichtige im Interesse des Steuerschuldners dessen persönliche Umstände im Wege eingetragener Freibeträge zu berücksichtigen hat, das gerät dabei vollkommen in den Hintergrund. Die Rechtsprechung ist auf eine AGB-Sicht fixiert und verbietet, die Kosten durch Allgemeine Geschäftsbedingungen zu verlagern, wobei dies im freien Verkehr durch Individualvereinbarungen kaum praktikabel ist. Das Problem ist erkannt, aber in meinen Augen nicht richtig gelöst. Der Gesetzgeber muss sich insgesamt vergewissern, wie weit Abzugspflichten reichen dürfen. Die Beherrschungssphäre ist die eine Grenze für den sachlichen Pflichtenumfang. Auf der davon zu trennenden Ebene der Finanzierungsverantwortung sehe ich keine Finanzierungsverantwortung der Kreditinstitute. Ihnen zudem zu verwehren den Kostenersatz bei demjenigen zu erheben, den es eigentlich angeht, halte ich für widersprüchlich und für verfassungswidrig.

Mann

(Steuerberater aus Hemmingen): Herr Prof. *Drüen*, aus Ihrem Vortrag greife ich die Anmerkung zum fehlenden Rechtsschutz beim Lohnsteuerabzugsverfahren auf. Zum Thema fehlenden Rechtsschutz im Allgemeinen möchte

ich als Angehöriger der steuerberatenden Berufe noch anmerken, das Rechtsschutz i.S. von Steuervollzug zu Gunsten von Steuerpflichtigen notwendig ist, um Vertrauen der Steuerpflichtigen in Steuergesetzgebung, Verwaltung und Vollzug aufzubauen und zu erhalten. Den Steuervollzug zugunsten des Steuerpflichtigen definiere ich als Nichtvollzug rechtswidriger, insbesondere verfassungswidriger Verwaltungsakte. Die Verfassungswidrigkeit definiere ich hierbei als höchste Stufe oder extremste Form der Rechtswidrigkeit. Der Steuerpflichtige muss das Gefühl und den Eindruck vermittelt bekommen, dass Steuervollzug auch zu seinen Gunsten stattfindet und nicht nur Mindereinnahmen des Staates zu verhindern sucht. An dieser Stelle herrscht nicht nur im Lohnsteuerabzugsverfahren, sondern herrschte auch bei der Anwendung bestehender Vorschriften, zumindest bis Ende letzter Woche ein Vollzugsdefizit bei verfassungswidrigen Gesetzen. Bisher wurde allzu oft der Grundsatz „Geld vor Verfassungsrecht“ oder „Haushaltssicherheit vor Verfassungsgerechtigkeit“ zitiert, der letztendlich nichts anderes bedeutete, dass das Verfassungsunrecht nur unbezahlbar werden musste, um geduldet zu werden. Dadurch wurden selbst verfassungswidrige Gesetze vollzogen. Hierbei wurde verkannt, dass der Steuerpflichtige einen unabdingbaren Rechtsanspruch auf den Nichtvollzug verfassungswidriger Gesetze hat. Diesem Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen wurde auch durch das Bundesverfassungsgericht durch die pro futuro Rechtsprechungen in der Vergangenheit nicht immer ausreichend Rechnung getragen. In diesem Sinne ist die Entscheidung des 6. Senats des BFH (BFH-Beschluss vom 23.8.2007 – VI B 42/07, ZSteu 2007, 370) zur Pendlerpauschale, der die Rechtsprechung des 7. Senats des niedersächsischen Finanzgerichts (Niedersächsisches Finanzgericht vom 2.3.2007–7 V 21/07, ZSteu 2007, 77 = EFG 2007, 773) bestätigt, ausdrücklich zu begrüßen. Sie sichert dem Steuerpflichtigen eigentlich erstmals den Rechtsanspruch auf Nichtvollzug verfassungswidriger Gesetze und nimmt der Finanzverwaltung damit das Argument, verfassungskonformer Gesetzesvollzug wäre vor allem rückwirkend unbezahlbar und haushaltsschädlich, denn das Geld, das der Finanzverwaltung im Vorfeld nicht zugesprochen wird, muss sie später auch nicht zurückbezahlen. Darüber hinaus wäre es auch noch wünschenswert, sogar empfehlenswert, im Bereich des § 173 oder § 175 AO diesbezüglich eine Änderungs- oder Korrektornorm für Steuerbescheide bei Verfassungswidrigkeit von Gesetzen, ausgestaltet mit einer Verjährungsregelung wie bei rückwirkenden Ereignissen gemäß § 175 Abs. 1 Satz 2 AO einzuführen. Das wäre ein Beitrag zum Steuervollzug zu Gunsten der Steuerpflichtigen. Dass dies einseitig zu Ungunsten der Steuerpflichtigen oder auch zur Sicherung der Steuereinnahmen geschieht, haben wir wieder durch die Einführung des § 367 Abs. 2a und Abs. 2b in die AO, wodurch die Finanzverwaltung die Möglichkeit erhält, Teileinspruchsentscheidungen und Allgemeinverfügungen zu erlassen. Dies dient in erster Linie dazu, der Finanzverwaltung das unliebsame Offenhalten von Steuerfällen zu ersparen. Hierbei merke ich an, dass das Offenhalten das einzige wirksame Schutz-

instrument des Steuerpflichtigen vor verfassungswidrigen Gesetzen ist, neben dem eigenen Beschreiten des Rechtswegs. Eine solche Ausgestaltung des Steuervollzugs zu Ungunsten der Steuerpflichtigen, in dem die Rechtschutzmöglichkeiten und der Korrekturumfang auf rechtswidriger, insbesondere verfassungswidriger Verwaltungsakte auf ein Minimum reduziert wird, ist nur dann gerecht und sinnvoll, wenn dem Steuerpflichtigen andererseits eine Korrektornorm bei Verfassungswidrigkeit gegeben wird. Dann und nur dann ist der Steuervollzug in der Massenverwaltung im rechtlichen Gleichgewicht zum Steuerbürgerinteresse, denn dann kann tatsächlich auch aus Steuerbürgersicht auf Massenrechtsbehelfe verzichtet werden. Meine Frage an Herrn *Drüen*, die sich daraus ableitet: Wie sieht die Steuerrechtswissenschaft die Notwendigkeit derartiger Korrektornormen? Und meine Frage an Herrn *Korte* und Herr *Loose* als Angehöriger der Finanzgerichtsbarkeit: Besteht die Absicht oder ist die Entscheidung des BFH ein gangbarer Weg der Finanzgerichtsbarkeit, den Steuerrechtsschutz des Bürgers in der Art weiter zu pflegen?

Prof. Drüen

Herr *Mann*, Ihre Grundprämisse, dass das Steuerrecht auf die Akzeptanz der Steuerbürger, aber auch der des vermittelnden Steuerberaters angewiesen ist, teile ich. Ich habe die Kooperation an den Anfang gestellt und machen Sie doch mal die Probe, und üben Sie massiven Steuerwiderstand, indem Sie konzertiert keine Steueranmeldungen mehr abgeben. Ohne die Zusammenarbeit, ohne die Kooperation bricht der Staatshaushalt schnell zusammen. Das nur zur Einleitung. Sodann haben Sie übergeleitet zum Rechtsschutz. Ich finde, der Rechtsschutz ist gerade in Dreiecksverhältnissen ein ganz dunkles Thema, weil der Gesetzgeber dazu schweigt. Immerhin besagt die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, dass auch der Steuerschuldner, in unserem Fall der Arbeitnehmer, berechtigt ist, die Einbehaltung und Abführung der Steuer anzufechten, dagegen Rechtsschutz zu suchen, weil er Duldungspflichtiger ist. Danach kann er die Steueranmeldung anfechten und er kann auch, das war Ihr Thema, Aussetzung der Vollziehung erlangen. Weiterhin haben Sie das große Problem des Rechtsschutzes gegen verfassungswidrige Gesetze angesprochen, wo ich sehr bei Ihnen bin. Herr *Seer* und auch ich haben in unterschiedlichen Veröffentlichungen dieses Thema aufgegriffen und die von Ihnen kritisierte pro-futuro Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts kritisiert. Ich meine, dass das Bundesverfassungsrecht zu einseitig den staatlichen Dispositionsschutz über den Grundrechtsschutz der Bürger stellt. Das habe ich immer so gesehen und von dieser Position rücke ich auch nicht ab. Ich glaube, dass dieses Verfahren, was Sie angesprochen haben, hoffentlich mit Unterstützung vom Bundesfinanzhof, auch in die Richtung geht. Das richtige Instrument ist hierfür die Aussetzung der Vollziehung. Dabei stellt sich das Problem der Verzinsung und dafür ist Herr Dr. *Loose* der richtige Ansprechpartner.

Dr. Loose

Ja vielen Dank, ich möchte auf drei Punkte eingehen. Einmal natürlich die Aussetzung der Vollziehung. Die Aussetzungszinsen werden ab Aussetzung berechnet. Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge bekommen sie aber erst ab Rechtshängigkeit. Da können natürlich schon mal Jahre dazwischen liegen. Einer meiner ersten Fälle beim Finanzgericht war einer, wo der Einspruch 10 Jahre beim Finanzamt lag. Wohlgermerkt bei derselben Sachbearbeiterin, ohne dass besondere Vorkommnisse eingetreten waren und dann innerhalb von drei Jahren beim Finanzgericht entschieden wurde. Jetzt stellen Sie sich vor, da wurde Aussetzung der Vollziehung gewährt und wir haben der Klage stattgegeben. Die Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge gab es nur für drei Jahre und wenn Sie dann die Inflation in den 10 Jahren dazwischen rechnen, dann kommt das wahrscheinlich auf ein Nullsummen-Spiel heraus. Also, das ist ein Problem der Aussetzungszinsen im Verhältnis zu den Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge. Ich möchte aber auch auf die anderen Punkte noch eingehen. Sie hatten gesagt, Rechtsschutz muss gewährt sein. Da gehen wir natürlich völlig gleich. Aber das Beispiel zeigt auch, wie es funktioniert, nämlich einfach durch schnelle Entscheidung. Solche Dinge müssen einfach schnell hochgebracht werden. Angenommen Sie hätten die Klägerin vertreten in dem Erbschafts- und Schenkungssteuerfall, der Gegenstand der Vorlage beim BVerfG war. Ich möchte da nicht Steuerberater sein, der diese Klägerin vertreten hat und ihr jetzt die Kostenfolge erklären muss. Letzte Woche ist der Fall vom BFH in der Sache entschieden worden. Unbeachtet von der Literatur wurde das Verfahren jetzt still und heimlich beerdigt. Der Klägerin klopft jeder auf die Schulter, weil sie eine Entscheidung über die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer vorangebracht hat, das Verfassungsgericht bemüht hat und alle waren eigentlich bei ihr, schon von Anfang der Vorlage an. Sie muss jetzt mit einem die Klage abweisenden Urteil leben und die Prozesskosten natürlich vollumfänglich tragen. Und das machen Sie der Frau mal klar, die ja gerade eben vom Bundesverfassungsgericht bestätigt bekommen hat, dass die Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer in ihrem Fall verfassungswidrig war. Also ich möchte da nicht Steuerberater dieser Dame sein. Als Letztes noch Folgendes: Sie sprachen Änderungen der §§ 173, 175 AO an; ich halte davon wenig. Wir sollten in diese Vorschriften jetzt nicht Dinge hineinbringen, die keine neuen Tatsachen und auch keine rückwirkenden Ereignisse sind, und die wir nur als solche deklarieren. Ich meine, der bessere Weg wäre, dass man einfach über schnellen Rechtsschutz dann auch im Ergebnis effektiven Rechtsschutz in diesen Fällen gewährt.

Prof. Seer

Herr *Loose*, ich habe eine Frage zu den Prozesskosten im Erbschaftsteuerfall. An sich hat das mit unserem Thema nichts zu tun, nur dass sich da nicht irgendetwas festsetzt. Ich bin mir da jetzt einfach nicht sicher. Ich hatte

gedacht, der BFH sei geläutert. Der BFH hätte zwischenzeitlich die Rechtsprechung zumindest in diesen Fällen, wo man in der Sache vor dem Bundesverfassungsgericht obsiegt hat wenn dann das Ganze zurückkommt, dass dann wenigstens die Prozesskosten nicht zu tragen sind. Vielleicht habe ich da irgendetwas übersehen.

Die zweite Anmerkung hätte ich noch in dem Bereich zu der Aussetzung der Vollziehung. Ein Problem ist auch in der Judikatur das Verneinen des Rechtsschutzbedürfnisses nach Erteilung des Vorläufigkeitsvermerks. Denn das Problem ist, wenn der Vorläufigkeitsvermerk erteilt ist, dann hat man zwar eine Option, irgendwann zu partizipieren, aber man hat keine Aussetzung, man hat keinen vorläufigen Rechtsschutz. Nun hat man in dem Bescheid unter Umständen den Vorläufigkeitsvermerk erhalten, legt dagegen Einspruch ein und dann bekommt man den Hinweis, die Beschwerde fehle, es gebe eine Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, wonach das Rechtsschutzbedürfnis in diesen Fällen fehlt. Und das kann an sich nicht sein, es müsste das Rechtsschutzbedürfnis auch dann darüber hinaus für diejenigen jedenfalls, die also ein entsprechendes Recht suchen und auch eine Aussetzung erlangen wollen, bejaht werden.

Wendt

Ich hatte mich ohnehin gemeldet, um zu anderen Punkten etwas zu sagen, aber ich kann direkt zu dem Beitrag von Herrn *Seer* eine Bemerkung machen. Ich kenne die Entscheidung des II. Senats zu dem Erbschaftsteuerfall noch nicht, aber es war mir klar, dass sie so ausfallen musste, dass in der Tat diese Dame auf ihren Kosten sitzen bleibt. Das alles ist die Folge dessen, dass das Bundesverfassungsgericht sich selbst das Recht gibt, Entscheidungen mit Appellcharakter zu treffen. Es gibt keine Verfahrensordnung, die das vorsieht. Normalerweise hätte das Gesetz für verfassungswidrig erklärt werden müssen, dann hätte die Dame ihren Prozess gewonnen und dann wäre klar, wer die Prozesskosten trägt. Der VI. Senat hatte andere Fälle, das waren die Fälle zu den Kinderbetreuungskosten. Dort ging es um Kläger, deren Verfahren vom Bundesverfassungsgericht gar nicht angenommen wurden, weil es einen Fall als Musterfall entschieden hat. So kamen die Fälle noch mal zum BFH. Dann hat der VI. Senat in einer sehr interessanten Weise einen Weg gefunden, diesen Klägern die Prozesskosten zu erstatten. Ich will das nicht bewerten, fand persönlich die Entscheidung aber ganz vernünftig. Ich hätte mir auch gewünscht, dass wir vielleicht einen Weg finden, das Problem auch in diesem Erbschaftsteuerfall irgendwie zu lösen. Jedenfalls meine ich, wenn sich schon das Bundesverfassungsgericht das Recht nimmt sein Verfahren zu ändern, dann müssen wir uns das Recht nehmen, die Verfahrenskosten richtig zu verteilen. Wer am Ende gewinnt, der muss keine Kosten tragen, so ist jedenfalls meine Position.

Meine Wortmeldung stützte sich aber zunächst einmal auf die Provokation von Herrn *Balke*. Es war natürlich eine Provokation, denn Sie wissen selbstverständlich, dass der § 41a Abs. 4 EStG eine knallharte Subvention für die Seeschifffahrt ist, die man verstecken wollte. Das ist eine Vorschrift, die ich meinen Studenten immer vor Augen führe, um sie kritisch zu machen und nicht einfach zu glauben, was in den Gesetzesbegründungen steht. Es handelt sich nicht um eine Vergütung für den Arbeitgeber, für den Reeder, der hier seine 40 % bekommt, damit er die Lohnsteuer für den Staat verwaltet, sondern es handelt sich um eine Subvention. Also können wir selbstverständlich diese Vorschrift nicht als Muster nehmen für andere Sachen, sondern sie gehört aus dem Gesetz gestrichen. Soviel zu dieser Frage und nun noch eine Frage an Herrn *Drüen*. Wir haben gestern etwas von Verkennzifferung der Bilanzen gehört z. B. als Beitrag für ein Risikomanagement der Finanzverwaltung. Wie sieht es eigentlich aus mit den Kosten, die entstehen für Vorbereitungshandlungen, damit die Verwaltung ihr Risikomanagement machen kann. Wer soll eigentlich diese Kosten tragen? Das wären normalerweise Kosten, die die Verwaltung selbst tragen müsste. Sie werden jetzt in Zukunft immer weiter verlagert auf den Steuerpflichtigen selbst, aber auch auf Dritte. Muss man da nicht auch noch einmal darüber nachdenken, ob die Lastenverteilung dadurch schleichend verschoben wird, dass sich die Finanzverwaltung immer weniger in der Lage sieht zu prüfen und dementsprechend mit irgendwelchen anderen Methoden vorgeht und z. B. Unterlagen oder unmittelbare Datenübertragungen verlangt, damit Kontrollmitteilungen sofort gefertigt werden können, bzw. gleich automatisch aus dem Computer laufen? Muss man da nicht noch einmal nachdenken und schauen, ob hier nicht auch eine neue Situation, was die Kostenlast betrifft, entstanden ist?

Prof. Drüen

Ja, zu beiden Aspekten: Bei der Gerichtskostenfrage, der Entscheidung des VI. Senats des Bundesfinanzhofes, die Sie geschildert haben, das war wirklich ein ganz spezieller Fall, weil die Kläger in die Prozesse quasi reingedrängt wurden. Ich war in der Zeit Referendar beim VI. Senat und sehe darin auch eine mutige Entscheidung. Der VI. Senat meinte, es könne nicht sein, wenn mehrere Parallelverfahren vom Finanzgericht an einem Tag entschieden werden und die Kläger derart in die zweite Instanz „reingetrieben“ werden, dass sie dann hinterher wegen Erfolglosigkeit auf den Prozesskosten sitzen bleiben. Ich halte die Entscheidung in der Begründung für in der Tat beachtlich, aber im konkreten Fall konnte man gar nicht anders entscheiden. Das war der erste Fall.

Die Kostenperspektive führt uns unmittelbar weiter zu dem zweiten Thema. Herr *Wendt*, Sie haben den Umstand angesprochen, der gestern schon mit dem Anglizismus des Outsourcing benannt worden ist, wonach die Kosten beim Steuervollzug immer weiter verlagert werden. Grundprämisse ist: wir

bedürfen beim Steuervollzug der privaten Mitwirkung. Ich meine aber, dass Sachverantwortung und Finanzierungsverantwortung durchaus zu trennen sind. Darum griff mir gestern die Diskussion über Steuerrabatte oder Gutschriften und die Parallele zum Straßenverkehr auch etwas zu kurz. Wir müssen überlegen, ob nicht zumindest eine Kostenermäßigung in den Blick zu nehmen ist, wenn Steuerpflichtige in diesem Maße in Anspruch genommen werden, um dem Staat überhaupt zu ermöglichen, den nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bestehenden Verifikationsauftrag zu erfüllen. Die Lohnsteuer ist insoweit allerdings ein schlechtes Beispiel, weil die vorhandenen Informationen gar nicht ausgeschöpft werden. Wir haben eine Lohnsteuersammelmeldung, wo alles verdichtet wird. Die Angaben sämtlicher Arbeitnehmer eines Arbeitgebers werden in einer Lohnsteueranmeldung verdichtet an das Finanzamt gemeldet. Demnach sind Kontrollmitteilungen nicht möglich, weil ein individueller Rückschluss ausscheidet. Der Arbeitgeber hat Lohnkonten nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes für jeden einzelnen Arbeitnehmer zu führen, sodann wird alles „in einen Sack“ gepackt und geht nunmehr per Datenübertragung an das Finanzamt, so dass das vorhandene Informationspotential überhaupt nicht ausgeschöpft wird. Damit sind wir bei der Frage hinreichender Informationsausnutzung. Herr *Seer* hat in seinem Grundlagenvortrag bereits gesagt, dass dem Bürger nur derartige Informationspflichten auferlegt werden dürfen, die die Verwaltung auch abrufen oder nutzen kann. Darum war es problematisch, dass die digitale Steueranmeldung zuerst gesetzlich eingeführt wurde, dann aber wieder für Monate dispensiert wurde und diese Ausnahme nochmals verlängert wurde, weil die Steuerverwaltung noch nicht in der Lage war, die Informationen, zu denen der Bürger verpflichtet war, abzurufen. Wenn ich das richtig in Erinnerung habe, galt die gesetzliche Pflicht bei der Lohnsteuer und bei der Umsatzsteuer ab Beginn des Jahres 2005 und zunächst wurden Papieranmeldungen wegen des Widerstandes der Steuerberater und ihrer Kammern für die ersten 5 Monate geduldet. Ich meine, das Problem der Kosten würde entschärft und die Mitwirkungsbereitschaft erhöht, wenn solche Ziele in Kooperation mit den Steuerberatern etwas längerfristig angegangen würden. Das gilt auch für Ihr Beispiel der Kennenzifferung der Bilanzen. Ich halte das staatliche Informationsgewinnungsbedürfnis für verfassungsrechtlich fundiert. M. E. sollte es mit einer längeren Perspektive vorbereitet und auf Kooperation ausgerichtet werden, indem man sagt, ab dem Jahr 2009 planen wir Folgendes einzuführen und Daten die vorhanden sind, wie z. B. beim Lohnsteuerabzug, werden ab dann nicht mehr zusammengefasst, sondern in Detailform übermittelt. Datentechnisch dürfte das heute kein Problem mehr sein. Sie haben einen wichtigen Punkt angesprochen, über den es weiter nachzudenken gilt. Im Zeitalter der digitalen Technik kann der Staat an den digitalen Informationen seiner Bürger durchaus partizipieren, aber die Frage nach einem Kostenausgleich stellt sich noch viel drängender als früher.

Prof. Fischer

(vormals Bundesfinanzhof). Ich habe zu dem ausgezeichneten Vortrag von Herrn *Loose*, Kompliment Herr *Loose*, keine Frage, sondern einen Kurzbeitrag. Beim X. Senat des BFH war eine Revision anhängig, in der es um einen Bescheid über Aussetzungszinsen ging, mit welchem die Verwaltung für sage und schreibe 20 Jahre Aussetzungszinsen festgesetzt hatte. Hintergrund dieser Revision war ein Fall, in dem zum Teil der Steuerpflichtige das Verfahren in die Länge gezogen hatte, aber auch das Finanzamt hatte die Sache verschlampt. Wir haben diesen Fall nicht entschieden, sondern wir haben ihn totgeschlagen. Wir haben dem Finanzamt und der Oberfinanzdirektion geschrieben, dass nach derzeitigem Stand der Kenntnis der BFH bis zur Dauer von 10 Jahren Aussetzungszinsen toleriert hat. Wir haben gesagt, wir wollen den Fall nicht weder in die Länge ziehen und noch einen Fackelzug mit Divergenzanfragen und einer Vorlage an den Großen Senat machen. Der Senat hat darauf hingewiesen, dass im Entwurf eines Verfassungsvertrages der Europäischen Union ein „Recht auf eine gute Verwaltung“ festgeschrieben ist und dass der Senat gegebenenfalls der Frage nachgehen werde, was Inhalt dieses Rechts ist und was es für diesen Fall bedeutet. Ich wollte mit der Erwähnung dieses Falles darauf hinweisen, dass wir durch die Europäisierung der Perspektive durchaus Gelegenheit und auch fundierte Möglichkeiten haben, die Rechtskultur in diesem Lande zu mehren.

Dr. Hahn

Ich stimme dem zu, es wird auf die europäische Rechtskultur gewisse Auswirkungen haben. Ich habe das verfolgt bei der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte, da geht es ja auch um die Verfahrensdauer und das sind dann sehr, sehr umfangreiche Urteile, man muss sich schon einen Vormittag nehmen. In einem solchen Fall, wo es also um eine 20 jährige Verfahrensdauer ging, da hat dann dieser Gerichtshof den ganzen Gang des Verfahrens von der ersten Veranlagung bis zum letzten Punkt nachvollzogen, und zwar in der Weise, dass es hieß, ja der Steuerpflichtige der hat zunächst nicht mal so ganz deutlich vorgetragen und dann kam irgendwann die Passage, diese Rechtsfrage ist mittelschwer, das hätte man in 8 Tagen lösen können usw. Es entstand also sozusagen eine Superinstanz durch dieses minutiöse Nachvollziehen der Verfahrensgänge durch die Verwaltungs- und Gerichtsinstanzen. Ich will das nicht bewerten, ich wollte nur darauf aufmerksam machen: Es ist dann ebenfalls irgendwie eine Verdoppelung des Instanzenweges, wenn wir auf der Zinsenebene noch mal prüfen und beweisen, was hat sich früher abgespielt.

Neubaus

Herr *Dr. Loose*, Sie hatten gesagt, dass Verspätungszuschläge eine untergeordnete Bedeutung haben. Aus der Praxis kann ich das nicht mehr bestäti-

gen, während ich dem vor ein paar Jahren noch zugestimmt hätte. Mittlerweise habe ich den Eindruck, dass durch die Finanzämter exzessiv Verspätungszuschläge festgesetzt werden und ich erlebe auch, dass Stundungen nicht mehr gewährt werden, aber Aussetzung der Vollstreckung mit der Folge, dass Säumniszuschläge anfallen. Kann es sein, dass die Nebenleistungen mittlerweile auch eine fest eingeplante Einnahmequelle geworden sind?

Dr. Loose

Die These habe ich mehrfach an allen Punkten der Nebenleistungen aufgestellt, nur da bin ich wahrscheinlich der falsche Ansprechpartner. Möglicherweise kann da jemand aus der Finanzverwaltung etwas dazu sagen. Ich stelle nur immer wieder fest in den Fällen, die ich sehe, dass zwar Verspätungszuschläge festgesetzt werden, aber dann doch relativ schnell, wenn die Steuererklärung eingeht, auch wieder aufgehoben werden. Also das ist so ein Phänomen, was wir bei Schätzungsfällen beispielsweise sehen. Ob das auch für andere Fälle gilt, kann ich nicht aus eigener Praxis beantworten. Beim Finanzgericht Düsseldorf gibt es ja eine Spezialisierung, also es gibt AO-Senate, die sich ausschließlich damit beschäftigen. Die Kollegen in diesen Senaten sagen, eigentlich spiele der Verspätungszuschlag keine so große Rolle. Für die Stundung kann ich feststellen, dass relativ wenig gestundet oder seltener gestundet wird. Mit den Ermessenserwägungen, die da anzustellen sind, tut sich die Finanzverwaltung sehr schwer und man gewährt lieber Vollstreckungsaufschub gegen Ratenzahlung. Das ist so das einzige, was man damit verbindet mit den entsprechend von Ihnen geschilderten Nachteilen. Das sehe ich auch so.

Widmann

Herr Prof. *Drüen*, vielleicht darf ich noch aus der Sicht der Verwaltung etwas klarstellen. Ihr Appell, dass man bestimmte Neuerungen viel früher ankündigen sollte, um die Betroffenen in die Lage zu versetzen, sich entsprechend vorzubereiten, ist gerade bei der Verpflichtung zur Abgabe von elektronischen Lohnsteuer- und Umsatzsteueranmeldungen eigentlich befolgt worden. Wenn man nachliest, wird man feststellen, dass diese Änderungen im Dezember 2003 beschlossen wurden und dann hatte man das ganze Jahr 2004 Zeit. Und am 1. Januar 2005 waren die Leute dennoch darüber erstaunt, was sie jetzt eigentlich zu tun hätten. Ich gebe zu, die Verwaltung ist dann beim ersten Durchlauf auch nicht so ganz elektronisch aufgerüstet gewesen und deswegen wurde das zunächst einmal etwas schonend eingeführt, indem das Nebeneinander von Elektronik und Papier noch zugelassen wurde. Das sollte ja eigentlich nur ein Angebot sein an die, die mit ihrem elektronischen Equipment noch nicht so richtig zu recht kommen. Ich kann Ihnen sagen, inzwischen ist das ein völlig stressfreies Verfahren. Gegenwärtig werden ca. 97 % der Umsatzsteuer- und Lohnsteueranmeldungen elektronisch abgewickelt. Es gibt nur wenige Steuerbürger, die es noch auf

Papier machen; die dürfen das weiterhin tun, das ist dann für die Massenverwaltung kein wirkliches Problem mehr. Insofern ist das sogar ganz gut in die Gänge gekommen, auch wenn es am Anfang, wie vielleicht bei dieser Masse, die da zu bewältigen ist, unvermeidbar, nicht ganz ohne Störungen abgeht. Aber jede Fahrplanumstellung bei der Bundesbahn bringt auch gewisse Probleme, das sollte man auch der Verwaltung zubilligen.

Bei einem anderen Thema, das Sie gestern auch schon in der Diskussion angesprochen haben, geht es mir noch einmal um die Frage der Beteiligung der Steuerpflichtigen an den Effizienzgewinnen der Verwaltung durch Anreize in Form eines Bonus. Ich würde da gerne in eine vertiefte Diskussion eintreten; mein Hinweis gestern auf den Straßenverkehr, den Sie aufgenommen haben, sollte wirklich nicht die Diskussion verkürzen. Es geht allein um die Frage, welches Dankeschön gleichsam der Staat insgesamt an seine rechtstreuen Bürger abgibt. Genügt es zu sagen, Pflichterfüllung ist eigentlich die Norm und, wenn sie nicht erfolgt, gibt es eine Sanktion, aber für die zuverlässige Befolgung keinen Bonus? Selbstverständlich könnte man einen Bonus geben. Ich könnte mir zum Beispiel durchaus vorstellen, dass wir das auch in Form von größeren Prüfungsintervallen, z. B. beim Risikomanagement berücksichtigen. Wenn die Verwaltung feststellt, dass Steuerpflichtige immer zuverlässig ihre Steuererklärung abgeben und bei Nachprüfungen auch z. B. im Rahmen von Zufallskontrollen nie auffallen, dann könnten die einen gewissen Bonus bekommen insofern, als sie eine Zeit lang nicht geprüft werden. Ob man Ihnen das mitteilen sollte oder sogar müsste, ist eine ganz andere Frage. Denn es muss verhindert werden, dass bei einer Mitteilung dann durch entsprechendes Verhalten der Betroffenen im übertragenen Sinne sieben fette Jahre entstehen. Das ist ein großes Problem, wie weit die Verwaltung diese Möglichkeiten des Risikomanagements kommuniziert, obwohl ich da, um ein Wort von Herrn Prof. *Seer* aufzunehmen, auch dafür bin, dass die Verwaltung soweit wie möglich mit offenem Visier umgeht mit den Bürgern. Aber dass wir einen gewissen Überraschungseffekt brauchen, um hinsichtlich der notwendigen und unverzichtbaren Verifikation auch deutlich zu machen, dass die tatsächlich stattfindet, das wird man auch nicht bestreiten können. Zum Schluss noch einmal eine Frage an Herrn Prof. Dr. *Drüen*: Würden Sie denn bei Ihren Überlegungen, wie weit man Dritte in den Vollzug einbinden darf, danach einen Unterschied machen, ob sie in der Lage sind, ihre Kosten zu überwälzen? So habe ich es verstanden bei Ihren Ausführungen zu den Kreditinstituten. Wenn die das alle dürften entgegen der Rechtsprechung des BGH, dann würden Sie das möglicherweise ein bisschen anders beurteilen oder müsste man, wenn die Dritten es nicht können, dann den Staat wenigstens verpflichten, ihnen die Kosten teilweise zu ersetzen? Das könnte dort eine Möglichkeit sein, wo man sagt, das Interesse, die Dritten in Anspruch zu nehmen, ist zu bejahen und auch grundrechtlich hinzunehmen, aber der Staat muss dann Inpflichtgenommenen den Aufwand eben ersetzen.

Balke

Zu Herrn *Drüen*. Es gibt Kostenentscheidungen auch noch vom VI. Senat jenseits Ihrer Referendarzeit. Es gibt also mehrere Entscheidungen des VI. Senats zu Gunsten der Steuerpflichtigen und dann divergierende Entscheidungen anderer Senate. Also hier wäre es natürlich wichtig, dass der Große Senat eingeschaltet werden würde. Ich weiß, in Kostensachen macht man das ungern, aber zugunsten der Steuerberater und der dahinter stehenden Mandantschaft wäre das sicherlich erforderlich, wenn man das mal generell regeln würde.

Herr *Wendt*, es geht mir nicht um Provokation, es geht mir – wie Sie wissen – um Steuergerechtigkeit, Gleichheit vor dem Gesetz. Sie sagen selbst und das wissen wir ja alle, der § 41a Abs. 4 EStG versteckt eine Subvention, aber sollten wir sie nicht nutzen, um, wenn wir es einklagen für andere, diese Vorschrift wegzubekommen. Das wäre ja auch ein Mittel als einfach nur zu sagen, „gehört abgeschafft“. Dieser Appell alleine reicht sicherlich nicht.

Eine letzte Anmerkung zur ADV oder zum effektiven Rechtsschutz überhaupt. Ich denke, wir Richter sollten uns gerade in der 1. Instanz Gedanken machen über den § 76 FGO, der sagt, dass wir nahe liegende Anträge eben auch anregen sollten. Also wenn jemand z. B. wie geschehen, in einem Lohnsteuerermäßigungsverfahren eine Klage einreicht, da kann man ja nicht nur überlegen, lehnt man sie ab oder macht man einen Vorlagebeschluss; man kann aber auch hingehen über § 76 FGO und ruft mal an: Wollt ihr wirklich einen effektiven Rechtsschutz, wollt ihr nicht einen ADV-Antrag stellen, erst beim Finanzamt, dann bei uns? Diese Anregung wollte ich hier in den Raum stellen, das ist auch eine Möglichkeit, effektiven Rechtsschutz zu befördern.

Prof. von Groll

Ja, ganz kurz zu dem, was Herr *Widmann* gesagt hat und was so die ganze Tagung hier durchzog als Idee: Die Boni, oder wie immer man das nennen will, für Wohlverhalten des Steuerpflichtigen. Mir wäre es im Hinblick auf das Selbstverständnis eines mündigen Bürgers lieber, wir würden im Steuerrecht mehr für Waffengleichheit sorgen. Das Referat von Herrn *Loose* hat uns das an einem „Nebenkriegsschauplatz“ sehr anschaulich gemacht. Wir können es dauernd feststellen bei der Ungleichgewichtigkeit der Korrekturvorschriften und bei der endlosen, noch gar nicht abgeschlossenen Zahl von Verjährungsunterbrechungstatbeständen: Da ist von Waffengleichheit nicht die Rede. Dabei haben wir sie als theoretisches Element schon längst in Treu und Glauben, dem allgemeinen Rechtsgrundsatz, von dem wir wissen, dass er für beide Seiten gleichermaßen gilt. Aber in der Gesetzeswirklichkeit, in der Gesetzesausgestaltung und im Gesetzesvollzug, ist davon leider überhaupt keine Rede.

Prof. Drüen

Herr *von Groll*, Sie haben Imparitäten beim Steuervollzug noch einmal angesprochen, die sicherlich zu konstatieren sind. Darauf will ich aus Zeitgründen nicht weiter eingehen. Ich habe zuvor speziell für die Inanspruchnahme Dritter beim Steuervollzug versucht, diese Imparitäten aufzuzeigen. Soweit sie ein gewisses Maß erreichen, sind sie auch verfassungsrelevant.

Herr *Balke*, Ihren Beitrag verstehe ich mehr als Anmerkung und begrüßenswerte Anregung an die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, das Thema des effektiven Steuerrechtsschutz noch mal aufzugreifen, zumal seit der Dresdner Tagung schon einige Jahre verstrichen sind.

Zum Schluss noch zu Herrn *Widmann*. Sie haben am Ende versöhnliche Worte gefunden und auch ich wollte keinen Vorwurf machen. Wenn man die Kooperation in den Vordergrund stellt, und das Verhältnis des Steuerbürgers zur Finanzverwaltung als Dauerrechtsbeziehung „von der Wiege bis zur Bahre“ begreift, dann sollte man m. E. ein Umsteuern auf längere Zeiträume ausrichten. Mich hat damals die rückwirkende Einführung sehr geärgert – und das ist die Brücke zum Thema des Nachmittags – bei der an sich begrüßenswerten digitalen Außenprüfung, wo es kein Übergangsszenario gab. Dass es bei meinem anderen Beispiel trotz gesetzlicher Regelung in der Umsetzung gehapert hat, haben auch Sie zugegeben. Ich denke, das gute Ziel, das mit der hohen Quote von 97 % inzwischen erreicht sein soll, hat am Anfang gelitten, indem man es nicht richtig verkauft hat. Mehr wollte ich damit nicht sagen. Dass Kinderkrankheiten schnell überwunden werden, ist wichtig für die unverzichtbare Kooperation. Was Sie sodann mit dem Bonus-System angesprochen haben, ist in der Tat vertiefungswürdig. Ich meine, der Unterschied zwischen Steuervollzug und Straßenverkehr ist der, dass wir ohne die Mitwirkung der Steuerpflichtigen den Steuervollzug überhaupt gar nicht bewerkstelligen können. Es geht also nicht um Rechtstreue als solche, sondern es geht um aktive Leistung. Ich hatte kurz die Steueranmeldung angesprochen, bei der der Steuerbürger eine Erklärung abgeben muss, die Steuer ausrechnen muss und der Fiskus sich darauf beschränkt, Steueranmeldung und Geld in Empfang zu nehmen. Das ist mehr als Rechtstreue des Betroffenen, weil aktive Steuervollzugspflichten gefordert werden. Darum meine ich, dass man zumindest, wenn diese Dritte betreffen, darüber nachdenken muss, ob sie nicht, und damit bin ich bei Ihren Kostenüberlegungen, im allgemeinen Interesse vergütet werden müssen. Die angesprochene Frage der Überwälzbarkeit der Kosten hängt – wie bei der Umsatzsteuer – von der Marktlage ab und keiner kann sagen, ob sie gelingt. Zum Teil baut der Staat sogar Abwälzungsbarrieren auf, indem die Kosten nicht verlagert werden dürfen. Jedenfalls in dem Fall, dass der Überwälzung der Kosten durch den Dritten auf den Ersten noch rechtliche Barrieren in den Weg gestellt werden, verhält sich der Staat widersprüchlich und das ist m. E. verfassungswidrig.

Dr. Loose

Ein Letztes nur dazu. Ich meine auch, dass man für ein pflichtgemäßes Verhalten keine Boni geben kann. Aber immer da, wo der Staat jetzt ein Mehr verlangt oder erwartet, dass die Steuerpflichtigen beispielsweise in digitaler Form ihre Steuererklärung abgeben oder eine verkennzifferte Bilanz abgeben, ich meine genau da, wo man also ein Mehr verlangt als das was eigentlich als Pflicht statuiert ist, da kann man natürlich darüber nachdenken. In Sportvereinen bin ich Vorsitzender, da geben wir auch demjenigen, der an einem Einzugsverfahren teilnimmt, einen Monatsbeitrag als Erstattung. Das machen wir deshalb, weil es für uns einfacher ist, wenn ein Einzugsverfahren genutzt wird. Da müssen wir nicht extra mahnen und extra schreiben. Das ist in anderen Bereichen ähnlich. Natürlich geht das nicht, da gebe ich Ihnen völlig recht, Herr *Widmann*, wo es um die normale steuerrechtliche Verpflichtung geht, also z. B. um die pünktliche Abgabe von Steuererklärungen, das kann nicht richtig sein, dass man dafür einen besonderen Bonus kriegt, aber immer da wo es um mehr geht, so wie es gestern schon angesprochen wurde.

Außenprüfung, Nachschau und Steuerfahndung im Rechtsstaat

Reinhard Rüsken

Richter am Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

Vorbemerkung: Die fünf Instrumente zur gleichmäßigen Erhebung der Steuern

I. Außenprüfung

1. Charakter der Außenprüfung als anlasslose, umfassende, jedoch nachgehende Prüfung
2. Zuständigkeit der Fahndung als Schranke der Außenprüfung?
3. Gegenstand der Prüfung ist nur der geprüfte Betrieb
 - a) Kontrollmitteilungen über „Zufallsfunde“
 - b) Voraussetzungen für Kontrollmitteilungen
 - c) Besonderheiten im Bankenbereich? – Das sog. Bankgeheimnis
 - d) Erfordernis eines hinreichenden Anlasses für Kontrollmitteilungen?
 - e) Kontrollmitteilungen über Zufallsfunde bei Aussageverweigerungsberechtigten?

II. Nachschau

1. Nachschau und Selbstveranlagungsprinzip
2. Zulässigkeitsschranken für Einzelermittlungen?
3. Nachschau als besonderes Rechtsinstitut im Umsatz-, Zoll- und Verbrauchsteuerrecht
 - a) Der Paradigmenwechsel vom Vertrauen in den Steuerpflichtigen zur vorsorglichen Überwachung
 - b) Zulässigkeitsgrenzen für die Nachschau

III. Fahndung

1. Doppelfunktion der Fahndung als verfassungs- und verfahrensrechtliches Problem
2. Die sog. Vorfeldermittlungen – Aufgabe der Steuerpolizei- oder der Steuerverwaltung?
3. Das überschätzte und illusionäre Verbot der sog. Rasterfahndung

IV. Schlusswort

Außenprüfung, Nachschau und Steuerfahndung: Was verlangt das Rechtsstaatsprinzip von der Ausgestaltung und Anwendung der für diese Institute einschlägigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften? Setzt das Recht auf informationelle Selbstbestimmung der Wissbegierde des Finanzamts, deren Ausdruck diese Institute sind, Grenzen? Wie sind die Belange des ausgespähnten Steuerbürgers mit den Notwendigkeiten gerechten Steuervollzugs zum Ausgleich zu bringen? Versöhnung von Versteuerung und Bestrafung

Vorbemerkung: Die fünf Instrumente zur gleichmäßigen Erhebung der Steuern

Alle drei Institute sind Ausfluss der Pflicht zur gleichmäßigen Erhebung der Steuern; sie sind aber nicht das einzige Instrument, dieses Ziel zu erreichen: neben Außenprüfung, Nachschau und Fahndung steht die Befugnis zu gezielten Einzelermittlungen. Und schließlich – und dies keineswegs zuletzt – gehören zu den Instrumenten zur Verwirklichung der Befehle des materiellen Steuerrechts die Selbsterklärungspflichten der Steuerpflichtigen.

Es gilt, diese fünf in ihren Wechselbezüglichkeiten zu begreifen. *Roman Seer* hat gestern¹ den Gesetzgeber aufgefordert, sich der Lebenswirklichkeit nicht zu verweigern und das Selbstveranlagungsverfahren *als Grund- und Regelmodell* der Veranlagung zu legitimieren; die Doktrin, das Finanzamt müsse sich von dem der Steuerfestsetzung zugrunde gelegten Sachverhalt stets von Amts wegen Gewissheit verschaffen, sei illusionär und verleite zu einer willkürlichen Besteuerungspraxis. Wir können schon heute, ohne auf den Gesetzgeber warten zu müssen, diesen Überlegungen Rechnung tragen, wenn wir bei der rechtlichen Beurteilung von Ermittlungsmaßnahmen des Finanzamts berücksichtigen, dass sie – notwendigerweise – die – deshalb rechtfertigungsbedürftige – Ausnahme von der Praxis erklärungsgemäßer Veranlagung sind. Ferner: dass vom Gesetzgeber geschaffene Versuchungen zur Unehrllichkeit bei Ausübung des Selbstveranlagungsrechts nicht beliebig durch umso rücksichtslosere Ermittlungsmaßnahmen kompensiert werden dürfen.

Dass dies subjektiven Rechtsschutzes fähige Positionen begründet, wird man allerdings bezweifeln müssen: der ertappte Steuersünder kann sich nicht darauf berufen, dass Millionen in gleicher Lage unbehelligt bleiben. Das ist der richtige Grundgedanke, der der restriktiven Rechtsprechung des BFH zu Verwertungsverboten bei verfahrensfehlerhaft gewonnenen Erkenntnissen des Finanzamts zugrunde liegt, s. jüngst die Tanzkapellenentscheidung.² Aber ein Leitgedanke der Rechtsanwendung sollte die Gleichbehandlung selbst noch im Unrecht trotzdem sein!

I. Außenprüfung

1. Charakter der Außenprüfung als anlasslose, umfassende, jedoch nachgehende Prüfung

Der deutsche Fiskus verfügt mit der Außenprüfung über ein faktisch und rechtlich weit ausgebauten, international wohl einzigartiges Instrumentarium zur Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse der in § 193 Abs. 1 AO bezeichneten Steuerpflichtigen, also grob gesagt derjenigen, deren Steuer

¹ Vgl. auch Steuerberater-Jahrbuch 2004/2005, S. 53.

² BFH, Urt. v. 4.10.2006 – VIII R 53/04, BStBl. II 2007, 227.

ganz aufgrund ihrer Erklärungen festgesetzt und nicht im Wesentlichen durch Einbehaltung von ihrem Lohn oder anderen Zuflüssen seitens Dritter erhoben wird. Darüber hinaus steht das Instrumentarium der Außenprüfung als formelles Verfahren zur umfassenden Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse eines Steuerpflichtigen dem Finanzamt unter den Voraussetzungen des § 193 Abs. 2 AO zu Gebote, insbesondere – so die dortige Nr. 3 – wenn ein Aufklärungsbedürfnis besteht, das durch Einzelermittlungen nicht befriedigt werden kann.

Die Außenprüfung ist eine *nachgehende* Überprüfung der steuerlichen Angaben. Sie kann in den Fällen des § 193 Abs. 1 AO *anlasslos* durchgeführt werden, dementsprechend bedarf die Prüfungsanordnung auch keiner mehr als floskelhaften Begründung durch den Gesetzestext. Lediglich eine Verwaltungsvorschrift, die Betriebsprüfungsordnung, reguliert die Auswahl der geprüften Steuerpflichtigen und den gegenständlichen Umfang der bei ihnen durchzuführenden Prüfung. Selbst in den Fällen des § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO, in denen ein Prüfungsanlass verlangt wird (dazu die BFH-Entscheidung zum „Einkünfte-Millionär“³), ist der Spielraum des Anordnungsermessens des Finanzamtes groß.

Vor allem aber kann die Außenprüfung innerhalb des durch die Prüfungsanordnung in dem weiten Rahmen des § 4 BpO festgelegten Prüfungsumfangs *umfassend* durchgeführt werden; die einzelnen Prüfungsmaßnahmen bedürfen einer besonderen Rechtfertigung grundsätzlich nicht:

- Es besteht kein Verbot der Ausforschung des Steuerpflichtigen; es können beliebige Stichproben untersucht werden;
- Geschäftsbeziehungen zu Dritten dürfen systematisch aufgearbeitet werden;
- es gibt keine Beschränkung der Prüfungsdichte.⁴ Die diesbezügliche Regelung in § 7 BpO, dass „auf das Wesentliche abzustellen“ sei, dürfte dem geprüften Steuerpflichtigen jedenfalls keine rechtsschutzfähigen Rechte vermitteln, weil sie nicht seinem Schutz, sondern ausschließlich dem öffentlichen Interesse an der Effizienz der Prüfung dient.⁵

2. Zuständigkeit der Fahndung als Schranke der Außenprüfung?

Aus den Zuständigkeiten der Steuerfahndung ergibt sich *keine* Schranke für die Anordnung einer Außenprüfung. Die Ermittlung der von einem bekannten Täter hinterzogenen Steuern ist zwar eine der wichtigsten Aufgaben der

3 BFH, Urt. v. 26.7.2007 – VI R 68/04, BFH/NV 2007, 1950.

4 BFH, Urt. v. 4.10.2006 – VIII R 53/04, BStBl. II 2007, 227.

5 Anders offenbar *Mösbauer*, Steuerliche Außenprüfung, S. 163.

Steuerfahndung; sie ist ihr aber nicht *ausschließlich* zugewiesen.⁶ Es ist eine Frage der Zweckmäßigkeit, mit welchen Mitteln das Finanzamt seiner steuerverfahrensrechtlichen Ermittlungspflicht bei Verdacht einer Steuerstraftat nachkommt. Daran ändert nichts, dass § 393 AO beachtet, insbesondere der Steuerpflichtige entsprechend belehrt werden muss, und dass gem. § 10 BpO die Strafsachenstelle des Finanzamts beteiligt werden muss. Trotz eines von vornherein bestehenden strafrechtlichen Verdachts eine Außenprüfung durchzuführen, unterläuft auch nicht, wie mitunter behauptet worden ist, die richterliche Zuständigkeit für den Erlass eines Durchsuchungsbeschlusses; denn der Prüfer ist zu einer *Durchsuchung* des geprüften Betriebes nicht berechtigt.

3. Gegenstand der Prüfung ist nur der geprüfte Betrieb

Allerdings dürfen nur Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden, die *den geprüften Steuerpflichtigen* betreffen. § 194 Abs. 3 AO eröffnet zwar die Möglichkeit, Feststellungen über die Verhältnisse *Dritter* zu treffen und auszuwerten, was vor allem durch Kontrollmitteilungen geschieht. Die Auswertung der Feststellungen von Verhältnissen Dritter scheint nach dem Wortlaut des § 194 Abs. 3 AO auch lediglich davon abhängig zu sein, dass ihre Kenntnis für die Besteuerung dieser anderen Personen „von Bedeutung“ ist.

Das ist jedoch in einer Hinsicht einzuschränken und in einer anderen Hinsicht strittig:

a) Kontrollmitteilungen über „Zufallsfunde“

Die Einschränkung betrifft die *Informationserhebung*: Gemäß § 194 Abs. 3 Alternative 1 AO ist die Auswertung von „*anlässlich*“ einer Außenprüfung festgestellten Verhältnissen Dritter zulässig. Das bedeutet etwas anderes als „während“. Die Geschäftsunterlagen des Prüfungsbetriebes dürfen nicht *gezielt* nach steuererheblichen Verhältnissen Dritter durchforstet werden, wie der BFH jüngst in der Tankkapellenentscheidung hervorgehoben hat.⁷ Die Suche nach Erkenntnissen über Dritte darf weder unter Anlegung eines Rasters noch „ins Blaue hinein“, d. h. mittels Zufallsstichproben, erfolgen. Vielmehr muss bei einer im Aufgabenbereich des Prüfers liegenden Tätigkeit ein Anlass zu einer Kontrollmitteilung wenn nicht unverhofft, so doch rein zufällig „auftauchen“. Den darf der Prüfer dann nutzen. Ein Prüfer, der gleichwohl im Schilde führt, die Außenprüfung zur Ausforschung Dritter zu missbrauchen, wird also anders als es bei dem eben erwähnten Urteilsfall geschehen war, seine Absichten nicht gleich zu Beginn der Prüfung erkennen

6 BFH, Urt. v. 4.11.1987 – II R 102/85, BStBl. II 1988, 113; BFH, Beschl. v. 3.4.2003 – XI B 60/02, BFH/NV 2003, 1043.

7 BFH, Urt. v. 4.10.2006 – VIII R 53/04, BStBl. II 2007, 227.

lassen, sondern nach dem eben erwähnten Anlass während der Prüfung suchen – und ihn vermutlich meistens finden.

Die innere Rechtfertigung vorgenannter Einschränkung hinsichtlich der Besteuerung Dritter auf Zufallsfunde, die also für einen geschickten Außenprüfer in der Regel keine uneinnehmbare Hürde darstellen dürfte, erschließt sich aus dem systematischen Zusammenhang: es besteht ein *numerus clausus* der Instrumente, mit denen das Misstrauen gegenüber der Selbstveranlagung des Steuerpflichtigen befriedigt werden kann: *Außenprüfung bei dem Betreffenden und Einzelermittlungen* einschließlich Auskunftersuchen, die – wie auch die Außenprüfung in den Fällen des § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO – hinreichend qualifizierte, nachweisbare Ermittlungsanlässe voraussetzen!

Eine andere Frage ist freilich, ob während einer Außenprüfung – unabhängig vom Prüfungsauftrag und gleichsam lediglich wegen der sich insofern bietenden günstigen Gelegenheit – Einzelermittlungsmaßnahmen gegen einen Dritten durchgeführt werden dürfen, sofern die dafür erforderlichen rechtlichen Voraussetzungen vorliegen, also insbesondere ein hinreichender Anlass, an dessen Steuerehrlichkeit zu zweifeln. Der BFH hat dieses Problem in BStBl. II 2004, 1032⁸ angesprochen, aber die Antwort offen gelassen. Ich neige dazu, die Frage zu bejahen, – selbstredend mit dem Vorbehalt, dass der Prüfer bei den betreffenden Ermittlungen nicht Rechte in Anspruch nimmt, die ihm nur für die Erledigung seines Außenprüfungsauftrages zustehen –, obwohl dadurch zweifellos für den Steuerpflichtigen die Überprüfung, ob sich die Prüfungstätigkeit in den gegebenen rechtlichen Grenzen bewegt, noch schwieriger und unsicherer wird als sie es ohnehin ist.

b) Voraussetzungen für Kontrollmitteilungen

Das zweite Problem bei der Erstellung von Kontrollmitteilungen ist die Frage,

- ob es bei Zufallsfunden *voraussetzungslos* zulässig ist, solche Mitteilungen zu erstellen, *oder*
- ob dies einen *bestimmten Anlass* wie bei Einzelermittlungen oder sogar nach Art eines Anfangsverdachts der Steuerunehrlichkeit gegenüber jenem Dritten voraussetzt, *oder*
- ob den Verhältnissen Dritter nur *stichprobenweise* nachgegangen werden darf.

Nach der Rechtsprechung des BVerfG⁹, aber auch des BFH scheint ein besonderer Anlass für Kontrollmitteilungen nicht erforderlich zu sein. Es genügt vielmehr, so sagt der BFH, dass die vom Prüfer eingesehenen Unter-

⁸ BFH, Urt. v. 4.11.2003 – VII R 28/01, BStBl. II 2004, 1032.

⁹ BVerfG, Beschl. v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BStBl. II 2005, 56 Rz. 97.

lagen Hinweise auf die Verhältnisse dritter Personen zu geben vermögen, die bei objektiver Betrachtung für deren Besteuerung von Bedeutung sein können. In der Entscheidung VII B 290/99 ist allerdings angedeutet, dass „das Überschreiten einer Erheblichkeitsschwelle“ erforderlich sein könnte, wobei etwas undeutlich bleibt, ob sich dies nicht auf der *Datenerhebung* (nicht die Verwertung) und nicht nur auf den *Bankbereich* bezieht.

Eine Kontrollmitteilung setzt jedenfalls *nicht* voraus, dass ein Zusammenhang zwischen den Steuerfaktoren des Prüfungsbetriebs und des Dritten besteht¹⁰ oder gar, dass der Prüfungsbetrieb die in Betracht gezogene Steuerunehrlichkeit des Dritten begünstigt haben könnte, was übrigens auch bei einem Sammelauskunftersuchen nicht zu verlangen ist.¹¹ Es gibt auch keine Beschränkung der Kontrollmitteilungs*dichte*. Der Dritte, über den eine Kontrollmitteilung ergangen ist, wird sich gegen die Verletzung des § 194 Abs. 3 AO möglicherweise ohnehin nicht mit Erfolg wehren können; denn die Vorschrift, so hat der BFH ausgeführt, dient nicht seinem Schutz, sondern ist eine Schutzvorschrift zugunsten des geprüften Steuerpflichtigen. Sie solle lediglich verhindern, dass ein Steuerpflichtiger im Verlauf einer wegen seiner Besteuerung durchgeführten Prüfung auch noch unbeschränkt als Auskunftsperson über die Geschäfte weiterer Steuerpflichtiger erhalten soll.¹² Der Schutz auch des Prüfungsbetriebes dürfte freilich angesichts praktisch schrankenloser Mitteilungsbefugnisse eher theoretisch sein.

c) Besonderheiten im Bankenbereich? – Das sog. Bankgeheimnis

Der Vollständigkeit halber ist freilich zu erwähnen, dass der BFH aufgrund des § 30a Abs. 3 Satz 1 AO, also des sog. Bankgeheimnisses, angenommen hat, die unbeschränkte Befugnis zur Erteilung von Kontrollmitteilungen gelte nicht uneingeschränkt für das Abschreiben von Kundenkonten anlässlich der Außenprüfung bei einer Bank. Bekanntlich gibt es aber in dieser Hinsicht nicht nur nach wie vor manche Unklarheiten, sondern möglicherweise auch Meinungsverschiedenheiten zwischen dem VII. und dem VIII. Senat des BFH, auf die ich hier nicht im Einzelnen eingehen kann. Hinsichtlich der grundsätzlich bestehenden Befugnis zur Erteilung von Kontrollmitteilungen im Bankenbereich Sonderrecht gelten zu lassen, kann allerdings meines Erachtens allenfalls in Betracht kommen, wenn man die Anwendbarkeit des § 30a Abs. 3 S. 1 AO wie der I. Senat des BFH¹³ dem Wortlaut des Gesetzes entsprechend auf die *Außenprüfung* beschränkt, also im Falle einer Steuerfahndungsprüfung nicht eingreifen lässt. Das klingt vielleicht auf den ersten Blick im Ergebnis befremdlich, weil es für die Rechtsstellung des

10 BFH, Urt. v. 4.10.2006 – VIII R 53/04, BStBl. II 2007, 227.

11 BFH, Urt. v. 5.10.2006 – VII R 63/05, BStBl. II 2007, 155; vgl. auch BFH, Urt. v. 4.10.2006 – VIII R 53/04, BStBl. II 2007, 227.

12 BFH, Urt. v. 4.10.2006 – VIII R 53/04, BStBl. II 2007, 227.

13 BFH, Beschl. v. 4.9.2000 I B 17/00, BFHE 192, 260, BStBl. II 2000, 648.

Dritten ohne Belang ist, ob gegen die Bank eine Außen- oder eine Steuerfahndungsprüfung durchgeführt wird. Indes besteht kein Anlass, das ohnehin problematische Bankgeheimnis extensiv auszulegen oder in diesem Zusammenhang schutzbedürftige Rechte der Bank oder der Bankkunden anzunehmen. Richtet sich gegen *diese* ein strafrechtlicher Anfangsverdacht, nimmt der VII. Senat ohnehin gebundenes Ermessen des Fahndungsprüfers an, welches Kontrollmitteilungen grundsätzlich sogar gebietet.¹⁴

d) Erfordernis eines hinreichenden Anlasses für Kontrollmitteilungen?

Im Schrifttum¹⁵ ist immer wieder versucht worden, die Zulässigkeit von Kontrollmitteilungen an ähnliche Voraussetzungen zu binden, wie sie bei Sammelauskunftersuchen bestehen, also an einen hinreichenden Anlass. Dies soll bei einem Eingriff in den Schutzbereich des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung – dass dieser bei Kontrollmitteilungen getroffen ist, möge hier unterstellt werden – der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gebieten. Das ist wenig überzeugend; Einzelermittlungen, etwa ein Auskunftersuchen, belasten den Auskunftspflichtigen, rechtlich und tatsächlich. Worin liegt die Belastung bei Ausschreibung einer Kontrollmitteilung über Informationen, welche der Prüfer aufgrund der Außenprüfungsanordnung bereits erhoben hat und deren Weitergabe von dem geprüften Steuerpflichtigen gar nichts verlangt? Er erfährt ja nicht einmal davon.

Und der von der Kontrollmitteilung betroffene Dritte schließlich kann ebenfalls nicht das Recht auf informationelle Selbstbestimmung dafür anführen, dass seine eigenen steuerlichen Angaben nicht mit den bei Dritten erhobenen Daten abgeglichen werden dürfen. Dazu ist in dem BFH-Beschluss VIII B 129/91¹⁶ das Notwendige gesagt worden: Das Recht, selbst über die Verwendung persönlichkeitsbezogener Daten zu bestimmen, wird bei Daten mit Sozialbezug – oder wie es neuerdings heißt: marktoffenen Daten – vom Allgemeininteresse überwunden, und zwar mit ziemlicher *Leichtigkeit*. Die Finanzverwaltung ist eine Einheit. Informationen, die sich eine Dienststelle rechtmäßig verschafft hat, dürfen daher von allen Dienststellen verwertet werden.

Dass die Grenzen des Datenschutzes übrigens noch enger zu ziehen sind, lässt § 31a AO erahnen, der Steuerdaten u. a. für Zwecke der Sozialversicherung zu verwenden gestattet. Diese Vorschrift scheint sogar die Inkongruenz steuerrechtlicher und sozialversicherungsrechtlicher Kriterien in Kauf zu nehmen: das steuerlich festgestellte Jahreseinkommen sagt wegen des Monatsprinzips bei der Arbeitslosenversicherung i. d. R. über deren unrecht-

14 BFH, Beschl. v. 15.6.2001 – VII B 11/00, BStBl. II 2001, 624.

15 *Leist*, Verfassungsrechtliche Schranken des steuerlichen Auskunfts- und Informationsverkehrs, S. 288 f. m. N.

16 BFH, Beschl. v. 2.4.1992 – VIII B 129/91, BStBl. II 1992, 616.

mäßige Inanspruchnahme gar nichts aus. Darf es trotzdem offenbart werden? Das wird eine Entscheidung des BFH in Kürze zu klären haben.¹⁷

e) Kontrollmitteilungen über Zufallsfunde bei Aussageverweigerungsberechtigten?

Ob Kontrollmitteilungen über Zufallsfunde auch aufgrund von Feststellungen in einer Außenprüfung bei Steuerpflichtigen erteilt werden dürfen, die nach § 101, 102 oder 103 AO anders als Banken ein Aussageverweigerungsrecht hätten, ist im Übrigen nicht ganz unstrittig. Ich weiß, dass ich mit meiner diesbezüglichen Auffassung, die auch insofern Kontrollmitteilungen für zulässig hält, im Schrifttum weitgehend allein stehe. Ich habe allerdings die Motive des Gesetzgebers und offenbar die BpO auf meiner Seite. Ich bitte mir zu gestatten, den Hinweis zu wiederholen, dass ein Aussageverweigerungsrecht etwas anderes ist als ein Geheimhaltungsrecht und dass es Geheimhaltung auch nicht gebietet: Das Aussageverweigerungsrecht trägt einer Konfliktlage des Befragten Rechnung; bei ohne sein Zutun ausgewerteten Unterlagen besteht diese nicht. Es verhält sich ähnlich wie beim nemo-tenetur-Grundsatz, der ebenfalls nicht verbietet, Beweismittel zu verwerten, die der Besitzer nicht vorlegen müsste, die aber erhoben werden dürfen, wenn das ohne seine aktive Mitwirkung möglich ist.

Allenfalls bei Trägern eines Berufsgeheimnisses, deren unbesorgte Inanspruchnahme ihr Aussageverweigerungsrecht sichern will, wäre ich zumindest den Wertungen der h.M. gegenüber aufgeschlossen.

II. Nachschau

Was die Nachschau angeht, hat dieser Begriff zwei Facetten. Er bezeichnet zum einen schlicht Ermittlungsmaßnahmen zum Zwecke der Nachprüfung einer Behörde gemachter Angaben durch Augenscheinseinnahme bei dem Bürger.

1. Nachschau und Selbstveranlagungsprinzip

Eine solche „Nachschau“ gibt es vielfältig auch außerhalb des Steuerrechts. Im Besteuerungsverfahren versteht sich die Zulässigkeit solcher Ermittlungsmaßnahmen allerdings nicht von selbst. Denn das Besteuerungsverfahren ist grundsätzlich ein Selbstveranlagungsverfahren; es verlässt sich auf die von dem Steuerpflichtigen in einer Steuererklärung gemachten Angaben bzw. auf die gegebenenfalls von ihm vorrangig einzuholenden Auskünfte über die steuererheblichen Tatsachen (vgl. § 92 Abs. 2 Satz 1 AO).

¹⁷ Nach diesem Vortrag erfolgte Klärung durch den BFH: Beschl. v. 4.10.2007 –VII B 110/07, BStBl. II 2008, 42.

Nachzuschauen, ob diese Angaben und Auskünfte zutreffend sind, war nach der RAO grundsätzlich *möglich* und ist es nach der geltenden AO grundsätzlich *nicht*; dafür steht gerade das Institut der Außenprüfung zur Verfügung. Darauf hat schon weiland der Große Senat des BFH hingewiesen.¹⁸ Das Steuerrecht, heißt es dort, erzeuge kein reines Untertanenverhältnis, sondern ein Steuerrechtsverhältnis. Könnte eine allgemeine Steueraufsicht, wie sie seinerzeit § 201 RAO vorsah, ohne jede Einschränkung und unabhängig von einem begründeten Anlass ausgeübt werden, so wäre jede Einzelaufführung von Befugnissen der Finanzbehörde in der AO überflüssig und sinnlos. Eine solche Auslegung widerspreche aber auch dem bestehenden „Rechtsverhältnis“. Eine schrankenlose Ausübung der Steueraufsicht würde der Verwaltung ein unbegrenztes Recht zubilligen, das im Rahmen eines Rechtsverhältnisses nicht möglich sei.

Dies gilt heute erst recht, wo es eine allgemeine Steueraufsicht nach dem Muster des § 201 RAO nicht mehr gibt und der Versuch, sie wiedereinzuführen, im Gesetzgebungsverfahren des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetzes von 2002 gescheitert ist.

2. Zulässigkeitschranken für Einzelermittlungen?

Gleichwohl lässt freilich auch die AO in gewissem Umfang nachprüfende Ermittlungen beim Steuerpflichtigen auch außerhalb der Institute zu, die dafür besonders bestimmt sind (Außenprüfung, Fahndung und die spezialgesetzlich für bestimmte Bereiche ausgestaltete Nachschau). § 88 AO statuiert eine umfassende – wenn auch illusionäre – Amtsermittlungspflicht. Er bedarf aber, wie ich eingangs bemerkt habe, einschränkender Auslegung. *Seer*, auf den ich mich in diesem Zusammenhang berufen hatte, hat den „Steuerungsverzicht“ des Gesetzgebers beklagt. Die Steuerungskriterien müssen einstweilen von der Rechtspraxis entwickelt werden.

Für Einzelermittlungen zur Überprüfung der steuerlichen Angaben des Steuerpflichtigen muss insofern das Subsidiaritätsprinzip angewandt werden: Sie dürfen also, um noch einmal mit den Worten des Großen Senats zu sprechen, nicht ohne begründeten Anlass ergriffen werden, sondern nur, wenn *aufgrund der Besonderheiten des Einzelfalls* den grundsätzlich zugrunde zu legenden Angaben des Steuerpflichtigen in *qualifizierter* Weise zu misstrauen ist.

Was aber heißt das konkret? Das erfordert eine mitunter schwierige Bewertung der Umstände des einzelnen Falles. So hat es der BFH als unzulässig angesehen (was in gleicher Weise für die Fahndung wie für die Außenprüfung und Einzelermittlungsmaßnahmen außerhalb derselben gelten müsste),

18 BFH, Beschl. v. 13.2.1968 GrS 5/67, BStBl. II 1968, 365.

- bei einer Bank alle Inhaber von Tafelpapieren zu erfassen und die korrekte Versteuerung der daraus herrührenden Gewinne durch Kontrollmitteilungen zu überprüfen (Fahndungsfall);¹⁹ oder
- aufgrund der Kursentwicklung und der Zahl der Neuemissionen einerseits, des Erklärungsverhaltens der Steuerpflichtigen bezüglich der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften andererseits, Rückschlüsse auf Spekulationsgewinne von Kunden eines bestimmten Kreditinstitutes zu ziehen (Fahndungsfall);²⁰ ein hinreichender Anlass für Ermittlungen soll dann nur vorliegen, wenn das FA darüber hinaus Kenntnis davon erhalten hat, dass gerade Kunden des konkreten Kreditinstitutes Spekulationsgewinne hatten – obgleich ein diesbezügliches steuerunehrliches Verhalten wohl kaum orts- oder bankinstitutstypisch ist.
- Hingegen sollen Ermittlungen über Kunden verhältnismäßig sein, wenn der Prüfer Bareinzahlungen zum Wertpapierkauf feststellt, denen in unmittelbarer räumlicher und zeitlicher Nähe Barauszahlungen in gleicher Höhe von Konten der Bankkunden gegenüberstehen; denn damit stehe fest, dass Bankkunden, obschon sie Geldkonten bei der betreffenden Bank besitzen, Wertpapiergeschäfte außerhalb dieser Konten, also Wertpapiergeschäfte anonymisiert abgewickelt haben (Kontrollmitteilungsfall).²¹

Das BVerfG hat bei solchen subtilen Kriterien verständlicherweise die Bestimmtheit und damit die Rechtssicherheit vermisst.²² Wie die Anforderungen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes zu konkretisieren sind, hat uns freilich auch das BVerfG nicht verraten können.

3. Nachschau als besonderes Rechtsinstitut im Umsatz-, Zoll- und Verbrauchsteuerrecht

Über diese allgemeinen Einzel-Ermittlungsbefugnisse hinausgehend, lässt indes die AO seit jeher in § 210 eine dem ersten Anschein nach anlasslose, jedenfalls weitergehende Überprüfung der Ehrlichkeit des Steuerpflichtigen zu. Diese Vorschrift, die einschlägig ist nur für das Zoll- und Verbrauchsteuerrecht, war bekanntlich Vorbild für das Institut der umsatzsteuerrechtlichen Nachschau, welche sich kritischer Aufmerksamkeit ausgesetzt sieht.

19 BFH, Beschl. v. 25.7.2007 – VII B 28/99, BStBl. II 2000, 643.

20 BFH, Beschl. v. 21.3.2002 – VII B 152/01, BStBl. II 2002, 495.

21 BFH, Beschl. v. 2.8.2001 – VII B 290/99, BStBl. II 2001, 665.

22 BVerfG, Beschl. v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BStBl. II 2005, 56.

a) Der Paradigmenwechsel vom Vertrauen in den Steuerpflichtigen zur vorsorglichen Überwachung

Es kann kein Zweifel sein: Das Institut der umsatzsteuerlichen Nachschau verlässt den herkömmlichen Rahmen des Besteuerungsverfahrens, der gekennzeichnet war durch die Veranlagung auf der Grundlage der Angaben des Steuerpflichtigen, denen zu vertrauen ist, und gegebenenfalls einer *nachgelagerten* Überprüfung der Angaben in einer Außenprüfung, mitunter einer Fahndungsprüfung.

§ 27b UStG unterstellt gewissermaßen den Missbrauch des Umsatzsteuerrechts. Der Paradigmenwechsel ist nicht zu übersehen: der Unternehmer wird unter finanzbehördliche Überwachung gestellt, welche nicht oder doch nicht lediglich der Aufdeckung verschwiegener Besteuerungstatbestände dient, sondern zukunftsbezogen ist und ihm steuerliche Unehrllichkeit von vornherein verleiden soll. Die Finanzbehörde kann jetzt voraussetzungslos durch Augenscheinseinnahme – allerdings nicht mittels Durchsuchung! – in den Geschäfts- und Wohnräumen des Bürgers „Sachverhalte“ feststellen, die für die Besteuerung erheblich sein „können“. Für die verbrauchsteuerrechtliche Nachschau allerdings hat der BFH verlangt, dass konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass im Rahmen der Nachschau zu durchsuchende Räumlichkeiten als Aufbewahrungsort von Schmuggelware dienen; ein auf polizeiliche oder zöllnerische Erfahrungen gestützter allgemeiner Verdacht soll dafür nicht ausreichen.²³ Das dürfte sich auf die umsatzsteuerrechtliche Nachschau nicht übertragen lassen, sofern es nicht überhaupt, was etwas unklar bleibt, keine Folge der gesetzlichen Ausgestaltung der Nachschau ist, sondern nur bei einer Wohnungsdurchsuchung gelten soll.

Anders als bei der zoll- und verbrauchsteuerrechtlichen Nachschau nach § 210 AO, die warenbezogenen ist, also nicht einer umfassenden Überprüfung der Steuerehrlichkeit des Unternehmers dient, fehlt der umsatzsteuerrechtlichen Nachschau die klare Abgrenzung zur Außenprüfung.

Aber auch an der mangelhaften Abstimmung des § 27b UStG mit dem Institut der Selbstanzeige – schließt der Beginn der Nachschau eine solche Selbstanzeige aus und wenn ja, wie ist der Umfang dieses Ausschusses eigentlich zu bestimmen? – zeigt sich, dass die umsatzsteuerliche Nachschau in die Struktur der AO nicht recht passt.

Sicherlich kann man auch gegen die Einführung einer umsatzsteuerrechtlichen Überwachung der Unternehmen in Gestalt der Nachschau steuer- und verfassungspolitische Einwände erheben oder die Effektivität einer solchen Überwachung bezweifeln. Aus der heiklen Abgrenzung der Nachschau von der Außenprüfung allerdings abzuleiten, § 27b UStG verletzte das Rechtsstaatsprinzip, weil er eine Umgehung der formellen Vorschriften über

²³ BFH, Beschl. v. 8.11.2005 – VII B 249/05, ZfZ 2006, 96.

die Außenprüfung darstelle²⁴, überhöht das Institut der Außenprüfung zu einem von Verfassungen wegen verbindlichen Modell der Überprüfung von Steuerehrlichkeit.

Freilich: in der umsatzsteuerlichen Nachschau kann man schwerlich ein verfassungsrechtliches Skandalon erblicken. Zoll- und Verbrauchsteuerrecht sind seit jeher nicht vom Vertrauen in die Abgabenehrlichkeit des Bürgers geprägt, sondern von einer mitunter rigiden, präventiven zollamtlichen Überwachung des Warenverkehrs sowie des Umgangs mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren. Das beruht auf der Erwägung des Gesetzgebers, dass anders das materielle Zoll- und Verbrauchsteuerrecht nicht durchzusetzen ist.

Diese Einschätzung wird man, auch ungeachtet der ohnehin zu respektierenden Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers, kaum beanstanden können, von Rechts wegen auch nicht auf dem Gebiet der Umsatzsteuer. Ein rechtsstaatliches Gebot, dem Abgabepflichtigen zu vertrauen, ihn nicht laufend zu überwachen und sich auf eine Überprüfung von Verdachtsfällen und eine nachgelagerte, allenfalls turnusmäßig durchgeführte Betriebsprüfung zu beschränken, gibt es nicht.

b) Zulässigkeitsgrenzen für die Nachschau

Mitnichten ist damit eine uferlose, anlasslose und permanente Überwachung des Unternehmers gerechtfertigt, so wenig wie eine solche übrigens im Bereich des Zolls und der Verbrauchsteuern zu rechtfertigen wäre oder tatsächlich stattfände. Grenzen können jedoch nur der Verhältnismäßigkeitgrundsatz und eine zweckgerechte Ermessensausübung des Finanzamts setzen. Die Kontrolle der Ermessensentscheidungen des Finanzamts durch die Gerichte wird dementsprechend umso wichtiger.²⁵

Das Ermessen, eine Nachschau anzuordnen *oder überhaupt Ermittlungsmaßnahmen durchzuführen*, darf dabei nicht nur als Ermächtigung verstanden werden. Es muss sich unter anderem vor dem Zweck der Ermessensvorschrift rechtfertigen und in genauer Abwägung der in der Regel widerstreitenden Belange der Finanzverwaltung einerseits und des Steuerpflichtigen andererseits ausgeübt werden. Es muss vom Gericht daraufhin überprüft werden, wie dies § 101 FGO auch vorschreibt.

²⁴ *Gast-de Haan*, PStR 2002, 264.

²⁵ Ob eine Nachschau zu Recht durchgeführt worden ist, wird sich freilich im Allgemeinen nur inzident gerichtlich überprüfen lassen, weil abwehrender Rechtsschutz faktisch nicht erlangt werden kann. Vgl. BFH, Beschl. v. 8.11.2005 – VII B 249/05, BFHE 211, 26 zu einer solchen Inzident-Prüfung. Wo solche besonderen Prüfungsanlässe (Anordnung der Wohnungsdurchsuchung im Rahmen einer verbrauchsteuerrechtlichen Verdachtsnachschau) nicht gegeben sind, kann allerdings allenfalls ein – von der Rechtsprechung bisher nicht erörtertes – Verwertungsverbot hinsichtlich bei der Nachschau gewonnener Erkenntnisse bzw. – zukunftsgerichtet – eine vorbeugende Unterlassungs- oder Feststellungsklage helfen.

Diese Dimensionen kann man mitunter vermissen. In der jüngsten Bordell-Entscheidung des BFH²⁶ wird allerdings zutreffend ausgeführt, dass die Beamten des Finanzamtes – es ging um die Steuerfahndung, für die Veranlagungsstelle würde jedoch das Gleiche gelten²⁷ – Räume eines Bordells zum Zwecke der Feststellung steuererheblicher Tatsachen betreten dürften, weil sie auf diese Weise steuerliche Erkenntnisse sicherer und leichter gewinnen könnten als sonst. In der Entscheidung findet sich jedoch so gut wie nichts dazu, ob dieser Erkenntnisgewinn in einem *angemessenen Verhältnis* zu der schwer wiegenden Störung des Geschäftsbetriebes steht, der (gerade) in einem Bordell von einem solchen Besuch des Finanzamtes ausgeht. Immerhin behält sich der BFH vor, die Ermessensausübung im Einzelfall zu überprüfen – wogegen man einwenden wird, dass es im Grunde nicht um den Einzelfall, sondern um die grundsätzliche Überordnung fiskalischer Interessen über Geschäftsinteressen geht.

III. Fahndung

1. Doppelfunktion der Fahndung als verfassungs- und verfahrensrechtliches Problem

Die mit der Steuer- und Zollfahndung betrauten Behörden haben bekanntlich nach § 208 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO Aufgaben, die sie oftmals dazu zwingen, in ein und demselben Steuerfall das Besteuerungsverfahren und ein diesbezügliches strafrechtliche Ermittlungsverfahren zu betreiben. Besteuerung und steuerliche Strafverfolgung sind weder zeitlich noch sachlich noch institutionell voneinander streng oder auch nur deutlich getrennt; sie laufen parallel, werden in weitem Umfang von derselben Behörden und mit dem Blick auf im Wesentlichen die gleichen Tatsachen durchgeführt, wenn auch mit dem Ergebnis voneinander grundsätzlich unabhängiger Entscheidungen. Dieses Nebeneinander, ja Ineinander von Steuerermittlung und Strafverfolgung führt selbstredend zu Schwierigkeiten: Zum einen, weil wir im Besteuerungsverfahren eine umfassende und sich selbst offenbarende Mitwirkung des Steuerpflichtigen erwarten und ggf. erzwingen oder ihre Verweigerung durch eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen sanktionieren, weil wir aber das Gleiche bei einem strafverfolgten Steuerpflichtigen nicht tun und erwarten dürfen, wofür das Schlagwort des „*nemo tenetur se ipsum accusare*“ als oberster Grundsatz einer „*fairen*“ Strafverfolgung stehen soll, welche die Menschenwürde auch des Straftäters für unverletzlich hält. Zum anderen aber ergeben sich verfahrensrechtliche Fragen, weil Fahnder und Steuerbürger sich stets im Klaren darüber sein müssen, in welchem Verfahren sie sich eigentlich befinden.

26 BFH, Beschl. v. 22.12.2006 – VII B 121/06, BFH/NV 2007, 802.

27 Vgl. BFH, Urt. v. 24.10.1989 – VII R 1/87, BStBl. II 1990, 198.

Die Steuerfahndung übt also eine doppel funktionale Tätigkeit aus. Dagegen gibt es literarischen Widerstand; der BFH hält die Doppelfunktion für wenn nicht unproblematisch, so doch verfassungsrechtlich hinnehmbar, trotz der grundsätzlich unterschiedlichen Rechtsstellung des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren einerseits und im Strafverfahren. Beide Funktionen seien miteinander zu vereinbaren, weil die jeweils wahrgenommene Aufgabe die Befugnisse, Rechte und Pflichten bestimme. Denn das Gesetz, so der BFH, sehe in § 393 Abs. 1 Satz 1 AO eine strikte Trennung der Befugnisse vor, die der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren einerseits und im Strafverfahren andererseits zustehen. So wie für den Steuerpflichtigen Rechte und Pflichten unterschiedlich sind je nachdem, welchem Verfahren er sich ausgesetzt sieht, so gölten auch für den Steuerfahnder unterschiedliche Befugnisse, wechsele er die Rolle vom Strafverfolgungsermittler zum Steuerverfahrensermittler oder umgekehrt.

Das verlangt freilich,

- dass der Fahndungsbeamte sich jederzeit Rechenschaft darüber ablegt, welche Aufgabe er gerade wahrnehmen möchte – ein freilich fast unmögliches Unterfangen, weil seine beiden Aufgaben ja sachlich aufs Engste miteinander verknüpft und deshalb gerade *beide* in seine Hände gelegt sind! -;
- dass er der Versuchung widersteht, möglichst häufig die „Rolle“ zu wechseln, wie der BFH das genannt hat, um sich den Einsatz des meistversprechenden Ermittlungsinstrumentariums zu ermöglichen; und vor allem,
- dass der Steuerpflichtige stets erkennen kann, ob er einem Steuer- oder einem Strafermittler gegenüber steht. Das würde man ihm erleichtern, wenn man zugunsten seiner Rechtsstellung eine Vermutung strafrechtlicher Ermittlungen Platz greifen ließe.²⁸ Eine Rechtsvermutung kann das freilich angesichts der Gleichrangigkeit nicht sein, in welche § 208 Abs. 1 AO die unterschiedlichen Aufgaben der Steuerfahndung einweist. Insbesondere tritt der Rollenwechsel vom Steuer- zum Strafermittler nicht gleichsam automatisch und zwangsläufig dann ein, wenn ein förmliches Ermittlungsverfahren anhängig wird; auch dann noch kann die Fahndung Ermittlungen zum Zwecke der richtigen Besteuerung anstellen, selbst wenn die davon erwarteten Erkenntnisse auch Bedeutung für die strafrechtliche Beurteilung des Steuerfalls haben können – wie es bei Identität des Verfahrensgegenstandes, also Steuerart und Veranlagungszeitraum im Allgemeinen der Fall ist, sofern es sich nicht um die Frage der strafrechtlichen Schuld oder der strafrechtlichen Verjährung handelt -.²⁹

²⁸ Seer in Tipke/Kruse, AO – FGO, AO § 208 Rz. 131.

²⁹ Vgl. BFH, Beschl. v. 25.7.2000 – VII B 28/99, BStBl. II 2000, 643 und v. 6.2.2001 VII B 277/00, BStBl. II 2001, 306.

Einfach und eindeutig liegen die Dinge nur, wenn der Prüfer Befugnisse in Anspruch genommen hat, die ihm nur im Strafverfahren zustehen, er z. B. anhand eines richterlichen Durchsuchungsbeschlusses tätig geworden ist.³⁰

Das Rechtsstaatsprinzip wird man nicht dafür anführen können, dass die Steuerfahndung eine Sache oder sogar einen Teilkomplex zusammenhängender Steuerfälle sofort abgeben müsste, wenn strafrechtliche Ermittlungen nicht mehr in Betracht kommen, z. B. wegen Selbstanzeige oder Verjährung. Und auch aus dem einfachen Recht der AO vermag ich ein solches Gebot nicht abzuleiten. Allerdings ist die Befugnis, die Ermittlungen nach Ermessen der Fahndung zu überlassen, nicht grenzenlos; es muss ein Zusammenhang mit der primären Aufgabe der Fahndung, Steuerstraftaten zu erforschen, bestehen, wie sich aus § 208 Abs. 1 Nr. 2 AO klar ergibt. Daran dürfte es z. B. fehlen, wenn der Steuerpflichtige bereits bei Aufnahme der Ermittlungen verstorben ist, aber auch wenn er eine Selbstanzeige abgegeben hat, ohne dass konkrete Anhaltspunkte für deren Unvollständigkeit vorliegen.

Umgekehrt können entgegen dem von BFH in dem Urteil BStBl. II 1977, 318³¹ vielleicht erweckten Eindruck Ermittlungen solche strafrechtlicher Art sein, ohne dass ein „förmliches“ Ermittlungsverfahren zuvor eröffnet worden ist. Deshalb greift § 393 Abs. 1 Satz 2 AO, sobald der Fahnder gegen einen Steuerpflichtigen einen strafrechtlichen Verdacht hegt und beabsichtigt, diesem weiter nachzugehen, ganz ebenso wie es der Fall wäre, wenn während einer Außenprüfung ein solcher Verdacht entsteht.

2. Die sog. Vorfeldermittlungen – Aufgabe der Steuerpolizei oder der Steuerverwaltung?

Neben den durch § 208 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO erteilten Aufgaben, Steuerstraftaten eines bekannten Täters zu erforschen und in diesem Rahmen zugleich gemäß der Nr. 2 der Vorschrift die Aufgabe der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für die Veranlagungsstelle mit zu erledigen, hat die Fahndung bekanntlich eine weitere, durch § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO verliehene Aufgabe, die in verfahrensrechtlicher Hinsicht noch mehr als jene Doppelaufgabe Probleme aufwirft.

Ist es für solche sog. Vorfeldermittlungen erforderlich, dass für ein Tätigwerden ein gleichsam qualifizierter Anlass besteht?

Werden durch solche Vorfeldermittlungen eigentlich Aufgaben der Strafverfolgung oder der steuerverfahrensrechtlichen Amtsermittlung zur Verwirklichung der Steuergerechtigkeit wahrgenommen?

30 BFH, Urt. v. 3.12.1980 – VII R 92/79, BStBl. II 1981, 349.

31 BFH, Urt. v. 2.12.1976 – IV R 2/76, BStBl. II 1977, 318.

Es sprechen gute Gründe dafür, bei Vorfeldermittlungen im Rahmen ihrer Aufgaben nach § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO strenge Maßstäbe anzulegen und einen Anfangsverdacht i. S. d. § 154 Abs. 2 StPO zu verlangen. Denn die Fahndung ist die Polizei des Steuerrechts – ihre Befugnisse sind deshalb sorgfältig von denen der Strafsachenstellen der Finanzbehörde, den Staatsanwaltschaften des Steuerrechts, zu unterscheiden, was unbeschadet der u. U. vorhandenen Eingliederung beider in „das Finanzamt“ eine strikte personelle Abgrenzung verlangt³² -. Polizei ist die Fahndung auch bei den sog. Vorfeldermittlungen, deren einziges besonderes Merkmal ist, dass bei ihnen der Verdächtige noch nicht namentlich bekannt ist. Ungeachtet dessen zuzulassen, dass die Fahndung ohne strafrechtlichen Anfangsverdacht gegen Unbekannt allgemeine Aufgabe der Amtsermittlung des Finanzamts übernimmt, würde jedenfalls die ohnehin prekäre Grenzziehung zwischen Besteuerungsverfahren und Strafverfahren noch weiter verwischen und die Einschreitensschwelle, die mit einem „Anfangsverdacht“ i. S. d. § 152 StPO ja ohnehin nicht hoch angesetzt wäre, bis zur Beliebigkeit hin absenken.

Die Konzeption des Gesetzgebers ist freilich in dieser Hinsicht unklar, der Wortlaut und Sinn eben genannter Kompetenznorm schillernd. Auch das Rechtsstaatsprinzip dürfte in diesem Zusammenhang keine klare Wegweisung erteilen.

Der BFH hat für Vorfeldermittlungen einen strafrechtlichen Anfangsverdacht *nicht* verlangt, sondern mit der überwiegenden Literaturmeinung Vorfeldermittlungen der Fahndung als Tätigkeit im Besteuerungsverfahren eingeordnet und dementsprechend geringen Anforderungen unterworfen.³³ Der BFH verlangt nur einen konkreten Anhaltspunkt für Ermittlungsmaßnahmen. Dieser soll sich ergeben können auch aufgrund allgemeiner Erfahrung (Prognoseentscheidung erforderlich).³⁴ Es soll dabei offenbar ausreichen, dass sich aus der allgemeinen Lebenserfahrung *mehr als das immer vorhandene ganz unspezifizierte Risiko einer Steuerverhinderung* ergibt.

Wie gering die Anforderungen dann werden können, lässt die jüngst ergangene Entscheidung zu dem an ein Pharmaunternehmen gerichteten Verlangen erkennen, die 50 Hauptabnehmer eines bestimmten Produktes zu benennen; dies wird schlicht damit gerechtfertigt, dass ein die Möglichkeit einer Steuerverkürzung „begünstigender“ Geschäftsablauf vorliege (Bezug

32 *Hentschel*, NJW 2006, 2300.

33 BFH, Urt. v. 29.10.1986 – VII R 82/85, BStBl. II 1988, 359 und zuletzt v. 5.10.2006 VII R 63/05, BStBl. II 2007, 155.

34 BFH, Urt. v. 29.10.1986 – VII R 82/85, BStBl. II 1988, 359 – Ermittlung der Adressen der Aufgeber einzelner Chiffre-Anzeigen –, und BFH, Urt. v. 24.3.1987 – VII R 30/86, BStBl. II 1987, 484 – Auskunft eines Kreditinstitutes über die bei diesem tätigen Kreditvermittler.

u. a. über den Versandhandel, privatärztliche Verwendung gegen Bar- und Scheckzahlung).³⁵

3. Das überschätzte und illusionäre Verbot der sog. Rasterfahndung

Allerdings sollen Ermittlungen „ins Blaue hinein“, Rasterfahndungen, Ausforschungsdurchsuchungen oder ähnliche Ermittlungsmaßnahmen unzulässig sein.³⁶ Freilich: Wirklich „anlasslose“ Ermittlungen „ins Blaue hinein“, in der Hoffnung zufällig auf irgendwelche steuerlich erheblichen Tatsachen zu stoßen, dürften kaum ein Phänomen der Praxis sein.

Und was ist eigentlich eine „Rasterfahndung“? Doch wohl: eine Ermittlungsmaßnahme nach einem aufgrund allgemeiner Erfahrung gebildeten Fahndungsraster, d. h. der Kombination von Merkmalen, die gesteigerten Verdacht von Steuerunehrlichkeit begründen. Ist eine solche Suche zur Verwirklichung der Besteuerungsgleichheit nicht unerlässlich? Das Prinzip der Selbstveranlagung beruht doch nicht auf illusionären Erwartungen an die Steuerehrlichkeit!

Die Frage kann doch nur lauten: Was sind die Kriterien rechtmäßiger Fahndungsraster?

Der Umfang zulässiger Ermittlungsmaßnahmen kann nicht schlicht dadurch eingeschränkt werden, dass sie nicht eine große Zahl von Steuerpflichtigen betreffen dürften³⁷ oder mehr als geringfügige Erklärungsdefizite aufzuklären versuchen müssten; das hat der BFH bereits hervorgehoben. Auch manch andere Bemühungen, unverzichtbare Anforderungen an die einzelnen, zu einem Raster verknüpften Ermittlungskriterien zu formulieren, scheinen mir wenig erfolgversprechend, etwa wenn verlangt wird, die von den Ermittlungen betroffene Gruppe müsse „spezifisch und aus eigener Sachgerechtigkeit begründet“ sein, oder wenn der BFH in dem schon erwähnten Beschluss in BStBl. II 2002, 495³⁸ darauf abgestellt hat, dass die Ermittlungen der Fahndung durch „sparkasseninterne Informationen“ ausgelöst worden seien.

Man muss sich auf die schwierige und natürlich gleichsam auf „soft skills“ abstellende Prüfung einzulassen, ob den Vorfeldermittlungen ein mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz abgestimmtes und aussagekräftiges Fahndungsraster zugrunde liegt.

Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verlangt, dass zwischen der von dem Raster erfassten Zahl der Steuerpflichtigen sowie der Tiefe des Eindringens

35 BFH, Urt. v. 5.10.2006 – VII R 63/05, BStBl. II 2007, 155.

36 BFH, Beschl. v. 25.7.2000 – VII B 28/99, BStBl. II 2000, 643.

37 BFH, Urt. v. 21.3.2002 – VII B 152/01, BStBl. II 2002, 495.

38 BFH, Beschl. v. 21.3.2002 – VII B 152/01, BStBl. II 2002, 495.

in ihre Privat- oder Geschäftssphäre und der Wahrscheinlichkeit, steuerlich erhebliche Tatsachen zu entdecken, sowie deren Gewicht ein angemessenes Verhältnis bestehen muss. In diesem Rahmen kann dann der vom BFH schon einmal, vielleicht dort etwas unmotiviert aufgestellten „Erheblichkeitsschwelle“ Bedeutung zukommen, wonach es zulässig sein soll, die großen Fische zu jagen, nicht aber das Schleppnetz nach kleinen Steuersündern auszuwerfen.³⁹

In diesem Zusammenhang stellt sich im Übrigen die einer bereits bei der Außenprüfung erwähnten Frage verwandte Frage, ob die Fahndung anlässlich strafrechtlicher Ermittlungen, insbesondere z. B. der Durchführung eines richterlichen Durchsuchungsbeschlusses, Kontrollmitteilungen zum Zwecke der Durchführung eines Besteuerungsverfahrens gegen Dritte ausschreiben darf. Ein solcher Beschluss legt bekanntlich Gegenstand und Ziel der Durchsuchungsmaßnahme verbindlich fest. Auf diese begrenzende Funktion eines richterlichen Durchsuchungsbeschlusses, den die Fahndung übrigens nicht selbst beantragen kann (vgl. § 162 Abs. 1 StPO)⁴⁰, hat auch der BFH in dem Beschluss in BStBl. II 2001, 306 abgestellt, der allerdings zur Frage des richtigen Rechtswegs ergangen ist. Allerdings dürfen nach § 108 StPO *bei Gelegenheit* der Durchsuchung *anfallende* Zufallsfunde unter den Voraussetzungen dieser Vorschrift ausgewertet werden, wobei strittig ist, ob dies einen konkreten strafrechtlichen Anfangsverdacht voraussetzt.⁴¹ Jedenfalls aber darf der Durchsuchungsbeschluss ganz ebenso wenig wie eine Außenprüfungsanordnung zum Vorwand oder auch nur zur Gelegenheit missbraucht werden, planmäßig nach „Zufallsfunden“ zu suchen.

IV. Schlusswort

Die institutionelle Verschränkung und verfahrensmäßige Verknüpfung von Besteuerung und Strafverfolgung, die in der Doppelzuständigkeit der Steuerfahndung kulminiert, ist die kaum vermeidbare Folge der Entscheidung des Gesetzes für ein materiell-rechtlich selbständiges Nebeneinander von Bestrafung und Besteuerung. Der steuerliche Grundsatz der Selbstoffenbarung verträgt sich nicht mit dem obersten, weil aus der Menschenwürde entspringenden strafrechtlichen Gebot, dass niemand an seiner eigenen Strafverfolgung mitzuwirken verpflichtet ist: Zwang, sich selbst bei Gefahr strafrechtlicher Sanktionen zu belasten, auch Zwang subtiler Art, ist verboten und nicht unter dem Gesichtspunkt seiner Zumutbarkeit und der

39 BFH, Beschl. v. 25.7.2000 – VII B 28/99, BStBl. II 2000, 643.

40 *Rüping*, DStR 2002, 2022 bei Fn. 23.

41 So *Dörn*, DStR 2002, 574, 575 m. w. N. Fn. 16, 17; ebenso *Rüping*, DStR 2002, 2022 bei Fn. 29.

Schutzbedürfnisse der Interessen der Allgemeinheit einem abwägenden Verrechnen zugänglich.⁴²

Erforderlich ist die Versöhnung von Besteuerung und Bestrafung mit dem Ziel, dass sich der Steuerpflichtige nicht besser stellt, weil er Straftäter ist, und der Straftäter nicht, weil er eine Steuerstraftat begangen hat. Herr Dr. Ranft wird sogleich darüber sprechen. Ich bin gespannt zu hören, ob und wie er dieses Kunststück in Theorie und Praxis bewältigt sieht. Aber nur wenn diese Versöhnung materiell-rechtlich gelingt, ist ein „doppelfunktionales“ Institut wie die Steuerfahndung im Rechtsstaat akzeptabel.

42 Missverständlich insofern *Harms*, Der verbotene Zwang zur Selbstbelastung im Steuerstrafrecht – eine Bestandsaufnahme aus der Sicht des Praktikers, Finanzstrafrecht 2005 – Grundrechtsfragen im Finanzstrafrecht 2006, 75–88.

Verhältnis zwischen Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren

Dr. Karsten Randt

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuer-/Strafrecht, Bonn

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| I. Einführung | 3. Nachfolgende Veranlagungszeit-
räume |
| II. Die gesetzliche Lösung des Span-
ungsverhältnisses: § 393 AO | 4. Vorfeldermittlungen (§ 208
Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO) und
strafrechtlicher Anfangsverdacht
(§ 152 Abs. 2 StPO) |
| III. Einzelne Problemkonstellationen | |
| 1. Auskunftsverweigerungsrecht
und Schätzung | |
| 2. Unterlassene Belehrungen | |

I. Einführung

Im Zuge der spürbaren Verschärfung des Vorgehens der Finanzverwaltung gegenüber den Steuerpflichtigen zur Sicherung des staatlichen Steueraufkommens rückt erneut ein Thema in den Blickpunkt, welches man schon seit Jahren als einen „Dauerbrenner“ des Steuerstrafrechts bezeichnen kann: Das Verhältnis des Besteuerungsverfahrens zum Steuerstrafverfahren. Die Schwierigkeit, die weitreichende Mitwirkungsverpflichtung des Steuerpflichtigen (§§ 90 ff. AO) mit dessen Recht zu harmonisieren, sich im Rahmen eines ihm gegenüber eingeleiteten Steuerstrafverfahrens nicht belasten zu müssen, hat sowohl die Steuerrechtslehre als auch die Strafrechtslehre seit jeher beschäftigt.¹ Nach wie vor ergeben sich im Zusammenhang näher zu untersuchende Fragestellungen. Dazu gehört die grundsätzliche Frage, wie weit das Mitwirkungsverweigerungsrecht des § 393 Abs. 1 Satz 2 und 3 AO reicht² oder wie weit darf der Finanzbeamte im Rahmen einer Außenprüfung bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen gehen, wenn straf-

1 Vgl. aus der umfangreichen Literatur nur *List*, DB 2006, 469 ff.; *Rolletschke*, StV 2005, 358 ff.; *Böse*, wistra 2003, 47 ff.; *Gotzens/Wegner*, PStR 2003, 207 ff.; *Adler*, PStR 2002, 202 ff.; *Hellmann*, JZ 2002, 617 ff.; *Jäger*, PStR 2002, 49 ff.; *Joecks*, in FS für Kohlmann, 2003, 451 ff.; *Bornheim*, PStR 1999, 111 ff.; *Braun*, DSStZ 1999, 570 ff.; *Dierlamm*, StraFo 1999, 289 ff.; *Dörn*, DSStZ 1999, 245 ff.; *Marx*, in FS 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e. V., 1999, 673 ff.; *v. Briel*, StraFo 1998, 336 ff.; *Streck/Spatscheck*, wistra 1998, 334 ff.; *Grezesch*, DStR 1997, 1273 ff.; *Rüping/Kopp*, NSTZ 1997, 530 ff.; *Dörn*, DSStZ 1996, 142 ff.; *Roxin*, NSTZ 1995, 465 ff.; *Henneberg*, BB 1988, 2181; *Rüster*, wistra 1988, 49 ff.; *Samson*, wistra 1988, 130 ff.; *Seer*, StB 1987, 128 ff.; *Lohmeyer*, DB 1986, 85 ff.; *Schleifer*, wistra 1986, 250 ff.; *Reiß*, NJW 1976, 1436 ff.; *Rogall*, ZRP 1975, 278 ff.

2 Vgl. dazu unten Punkt III. 1.

rechtlich relevante Sachverhalte offenbart werden, bevor er die Prüfung abbrechen muss?³ Bestehen steuerliche Mitwirkungspflichten für nicht strafbefangene Besteuerungszeiträume auch dann i. S. d. § 393 Abs. 1 Satz 1 AO, wenn sich der Steuerpflichtige dadurch in die Gefahr einer Selbstbeziehung bringt?⁴

Diesem klassischen Spannungsverhältnis zweier laufender Verfahren sind die Vorfeldermittlungen nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO vorgelagert. Diese Ermittlungen sind nach h.M. steuerrechtlicher Natur, gleichwohl ist dieser Fallgruppe immanent, dass es um die Aufklärung von „Auffälligkeiten“ geht, hinter denen sich ein bis dato unbekannter Steuerfall verbergen kann. Gemeint sind also Ermittlungen unterhalb der strafrechtlichen Verdachtsschwelle des § 152 Abs. 2 StPO, hinter denen sich aber gleichwohl auch ein strafrechtlich relevantes Verhalten verbergen kann.^{4a}

Bevor jedoch auf diese Fragen eingegangen werden soll, ist in der gebotenen Kürze die gesetzgeberische Lösung der Konfliktlage, die Regelung des § 393 AO, nochmals ins Gedächtnis zu rufen.

II. Die gesetzliche Lösung des Spannungsverhältnisses: § 393 AO

Der Gesetzgeber hat in § 393 AO den Versuch unternommen, die Konfliktlage zwischen Mitwirkungspflicht im Besteuerungsverfahren einerseits und Selbstbeziehungsfreiheit im Steuerstrafverfahren andererseits verfassungskonform aufzulösen. Dabei hat er sich nicht für eine vollständige Suspendierung der steuerlichen Mitwirkungspflichten für die Dauer des Steuerstrafverfahrens entschieden, sondern diese grundsätzlich fortbestehen lassen. Den Schutz des Steuerpflichtigen vor einer strafrechtlichen Selbstbeziehung versucht der Gesetzgeber durch Anordnung des Verbots der Nutzung von Zwangsmitteln i. S. d. § 328 AO (§ 393 Abs. 1 Satz 2 AO), einer diesbezügliche Belehrungsverpflichtung (§ 393 Abs. 1 Satz 4 AO) und eines partiellen Verwendungsverbots (§ 393 Abs. 2 AO) abzusichern.⁵

Bereits an dieser Stelle wird deutlich, dass der strafrechtlich umfassend garantierte Schutz vor Selbstbeziehung, das Recht des Beschuldigten, sich nicht selbst belasten zu müssen (*nemo tenetur se ipsum accusare*)⁶, in § 393

3 Vgl. dazu unten Punkt III. 2.

4 Vgl. dazu unter Punkt III. 3.

4a Vgl. dazu unten Punkt III. 4.

5 Vgl. *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 393 Rz. 5 f.; *Joecks*, in: *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht, 6. Aufl. 2005, § 393 Rz. 3 ff. jeweils m. w. zahlr. Nachw.

6 Vgl. zum sog. *nemo-tenetur*-Grundsatz im Strafrecht schon BVerfG v. 13.1.1981 – 1 BvR 116/77, BVerfGE 56, 37, 49 ff.; *Joecks*, in *Franzen/Gast/Joecks* (Fn. 5), § 393 Rz. 8; *Meyer-Gößner*, StPO, 50. Aufl. 2007, Einl. Rz. 29a; *Boujong*, in *KK-StPO*, 5. Aufl. 2003, § 136 Rz. 10; *Rogall*, in *FS für Kohlmann*, 2003, 465, 468 f.; *ders.*, *Der Beschuldigte als Beweismittel gegen sich selbst*, 1977, 104 ff.

AO nur lückenhaft geregelt ist. Auch aus diesem Grunde ist § 393 AO seit jeher Kritik ausgesetzt gewesen. Insbesondere wurde des Öfteren der Vorwurf erhoben, angesichts der Durchbrechung des Verwendungsverbots in § 393 Abs. 2 Satz 2 AO und der damit einhergehenden eingeschränkten Geltung des Steuergeheimnisses aus § 30 AO rücke die Regelung zumindest in die Nähe der Verfassungswidrigkeit.⁷ Auch sei das Zwangsmittelverbot des § 328 AO in personeller Hinsicht nicht umfassend ausgestaltet und könne nur aufwendig durch Auslegung geschlossen werden.⁸

Diese dogmatisch-systematischen Einwände ausblendend sind in der steuerstrafrechtlichen Beratungs- und Verteidigungspraxis aber vor allem die erheblichen Divergenzen zwischen der mit § 393 AO angestrebten Regelung und der Verfahrenspraxis von besonderer Bedeutung. So geht § 393 Abs. 1 Satz 1 AO davon aus, dass Besteuerungsverfahren und Steuerstrafverfahren zwar zeitlich parallel, aber eben auch unabhängig voneinander laufen. Es lässt sich aber nicht bestreiten, dass das Prinzip der Selbständigkeit und Unabhängigkeit der Verfahren⁹ in der Praxis konterkariert wird. Beide Verfahren beeinflussen einander stark.¹⁰ Dies liegt nicht zuletzt daran, dass der Finanzverwaltung auch bei laufendem Steuerstrafverfahren ein erhebliches Instrumentarium an Ermittlungsmöglichkeiten eingeräumt wird, um dem Zweck des Besteuerungsverfahrens, der Sicherung des Steueraufkommens des Staates, hinreichend Rechnung zu tragen. In diesem Kontext wird selbst von Kritikern der Regelung darauf hingewiesen, dass sie – jedenfalls zum Teil – von Verfassungen wegen geboten sei.¹¹ In der Praxis zeigt sich das Zusammengreifen der Verfahren deutlich an der sog. Janusköpfigkeit der Steuerfahndung. Diese ist nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO ermächtigt, auch im Besteuerungsverfahren zur Aufdeckung bisher unbekannter Steuerfälle tätig zu werden. In diesem Zusammenhang kann es für den Steuerpflichtigen schwierig sein, zu erkennen, ob er noch seinen Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren unterliegt oder ihm schon ein Mitwirkungsverweigerungsrecht zusteht.¹² Wie sich ein solcher „Rollentausch“ vom Besteuerungsverfahren (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO) zum Steuerstrafverfahren (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) auswirkt, wird noch zu erörtern sein.

Besonders offenkundig wird die Beeinflussung des Steuerstrafverfahrens durch das Besteuerungsverfahren, wenn der Steuerpflichtige von der Finanzverwaltung zu sog. Auslandssachverhalten befragt wird. Hier statuieren § 90 Abs. 2 und 3 AO erhöhte Mitwirkungspflichten. Dazu gehören die Aufklä-

7 Vgl. dazu *Joecks*, in *Franzen/Gast/Joelck* (Fn. 5), § 393 Rz. 10f. („verfassungsrechtlich bedenklich“); *Rogall*, ZRP 1975, 278, 280.

8 *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 393 Rz. 7.

9 BVerfG v. 15.10.2004 – 2 BvR 1316/04, wistra 2005, 175; BVerfG v. 15.10.1990 – 2 BvR 385/87, wistra 1991, 175; *Wisser*, in *Klein, AO*, 9. Aufl. 2006, § 393 Rz. 1.

10 *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 393 Rz. 8.

11 *Joecks*, in *Franzen/Gast/Joelck* (Fn. 5), § 393 Rz. 8.

12 *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 393 Rz. 9.

rungspflicht der Beteiligten, die Aufklärungsvorsorgepflicht, die Beweismittelbeschaffungspflicht, die Beweismittelbeschaffungsvorsorgepflicht sowie die Aufzeichnungs- und Vorsorgepflichten bei nahestehenden Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG.¹³ § 90 Abs. 3 AO wird darüber hinaus durch die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) konkretisiert, die ihrerseits detaillierte Dokumentationspflichten normiert.¹⁴ Flankiert werden diese Pflichten durch § 162 Abs. 3 und 4 AO, wonach bei bestimmten Verstößen gegen § 90 Abs. 3 AO widerlegbar vermutet wird, dass die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte höher sind als erklärt (Abs. 3) und zudem ein solcher Verstoß zusätzlich mit einem Zuschlag von mindestens 5 000 Euro sanktioniert wird, dessen konkrete Höhe sich nach dem Mehrbetrag der Einkünfte nach § 162 Abs. 3 AO gegenüber den erklärten Einkünften ergibt (Abs. 4). Hinzu kommen möglicherweise noch weitergehende Offenbarungspflichten nach § 16 AStG, wonach alle Auslandsbeziehungen offenzulegen sind. Die Verletzung dieser Offenbarungspflicht führt zur Rechtsfolge des § 160 AO. Zudem kann der Steuerpflichtige mit dem Verlangen des Finanzamtes konfrontiert werden, über die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben eine eidesstattliche Versicherung nach § 95 AO abgeben zu müssen (§ 16 Abs. 2 AStG). Nicht unerwähnt bleiben soll in diesem Zusammenhang schließlich § 17 AStG, der § 90 Abs. 1 und 2 AO ergänzt, indem er die erhöhte Mitwirkungspflicht bei sog. Zwischengesellschaften etabliert.¹⁵

Inwiefern angesichts dieser und anderer weitreichender Mitwirkungspflichten im Einzelfall noch der Schutz des Steuerpflichtigen vor Selbstbelastung hinreichend adäquat gewährt werden kann, soll im Folgenden näher untersucht werden.

III. Einzelne Problemkonstellationen

1. Auskunftsverweigerungsrecht und Schätzung

Ist gegen den Steuerpflichtigen ein Strafverfahren eingeleitet worden bzw. droht eine solche Einleitung, wenn der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht weiter nachkäme, trägt dem § 393 Abs. 1 Satz 2 AO durch ein Zwangsmittelverbot Rechnung, woraus ein Mitwirkungsverweigerungsrecht einhergeht, zu welchem auch im Besteuerungsverfahren – welches eigentlich keine Weigerungsrechte kennt – ein faktisches Auskunftsverweigerungsrecht

13 Vgl. dazu statt Vieler *Söhn*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 90 AO Rz. 135 ff. m. zahlr. w. Nachw.

14 Vgl. zu den Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten des § 90 Abs. 3 AO *Seer*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 90 AO Rz. 33 ff. m. zahlr. w. Nachw.; *ders.*, FR 2002, 380 ff.; *Wassermeyer*, DB 2003, 1535 ff.

15 Zur Regelung der §§ 16, 17 AStG vgl. statt Vieler *Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 16 Rz. 4 ff. und § 17 Rz. 5 ff. m. w. N.

gehört.¹⁶ Von diesem Auskunftsverweigerungsrecht wird der Steuerpflichtige, ist ihm die Selbstbelastungsgefahr seiner Mitwirkung bewusst bzw. wird er gem. § 393 Abs. 1 Satz 4 AO belehrt, weidlich Gebrauch machen. Insofern weist etwa *Kohlmann* plastisch darauf hin, dass bei vielen Steuerpflichtigen in dieser Situation sprichwörtlich der Vorhang falle.¹⁷

Eine solche „Totalverweigerung“ stellt die Finanzverwaltung vor erhebliche Probleme, kann sie doch ihrer Aufgabe im Besteuerungsverfahren nicht mehr adäquat nachkommen. Zwar reicht das Auskunftsverweigerungsrecht des § 393 AO nur so weit wie der strafrechtliche Vorwurf. Nur wird sich dieser oft auf den gesamten Bereich des laufenden Besteuerungsverfahrens erstrecken. Schwierig wird die Situation insbesondere bei Betriebsprüfungen, die dann hinsichtlich der zu prüfenden Steuerarten und Veranlagungszeiträume vollständig zum Erliegen kommen können. Insofern ist fraglich, welche Mittel die Finanzverwaltung überhaupt noch einsetzen kann, um z. B. einen Steuerbescheid erlassen zu können.

Ein Mittel der Wahl ist in diesen Fällen die Schätzung nach § 162 AO. Es ist heute im Schrifttum und in der Rechtsprechung weitgehend unumstritten, dass die Schätzungsvorschrift des § 162 AO auch nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens unbeschränkt Anwendung findet.¹⁸ Auch Nr. 28 Satz 2 AStBV weist die Finanzverwaltung deutlich darauf hin, von dieser Möglichkeit Gebrauch zu machen.¹⁹ Fraglich ist indes, inwieweit die Finanzverwaltung ungeachtet eines Mitwirkungs-/Auskunftsverweigerungsrechts dennoch durch die Schätzung in einer Art und Weise Druck auf den Steuerpflichtigen ausüben kann, der dem Zwangsmittelverbot des § 393 Abs. 1 Satz 2 AO unterliegen könnte. Angesichts des umfassenden Mitwirkungsverweigerungsrechtes erscheint es im Hinblick auf den *nemo-tenetur*-Grundsatz zumindest bedenklich, eine nachteilige Schätzung unbeschränkt zuzulassen. Es liegt in der Natur der Sache, dass die Finanzverwaltung die Schätzungsmöglichkeit als Druckmittel zur Erzwingung der Mitwirkung gegenüber dem Steuerpflichtigen einsetzen könnte. Indes sind in dieser Situation grundsätzlich auch nachteilige Schätzungen durchaus möglich, mögen sich diese auch als faktischer Druck auf den Steuerpflichtigen darstellen.²⁰ Der Grad des § 393 Abs. 1 Satz 2 AO ist erst erreicht, wenn die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen vor die Alternative „Aussage oder

16 Vgl. *Joecks*, in *Franzen/Gast/Joecks* (Fn. 5), § 393 Rz. 15; *Kohlmann*, *Steuerstrafrecht*, § 393 Rz. 9.

17 *Kohlmann*, *Steuerstrafrecht*, § 393 Rz. 24.

18 BFH v. 19.10.2005 – X B 88/05, BFH/NV 2006, 15; FG Münster v. 15.3.2005 – 12 K 3958/03, EFG 2005, 1327 (rkr.); FG Düsseldorf v. 12.5.1999 – 9 V 2019/99 (rkr.).

19 Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) – AStBV (St) 2008 v. 21.12.2007, BStBl. I, 830 ff.

20 Diesbezüglich krit. jedoch *Seer*, StB 1987, 128, 132 und *Rengier*, BB 1985, 720, 722 f.

Schätzung“ stellt, das Mittel der Schätzung nach § 162 AO als „Strafschätzung“ instrumentalisiert.²¹

In diesem Zusammenhang ist aber weiter fraglich, ob die bewusst rechtswidrig eingesetzte Drohung einer nachteiligen Schätzung sowohl ein strafprozessuales als auch ein steuerrechtliches Verwertungsverbot nach sich zieht. In diesem Kontext hat *Joecks* zutreffend darauf hingewiesen, dass die Abgrenzung zwischen noch rechtmäßiger und schon rechtswidriger Schätzung fließend ist.²² Sollte aber eine rechtswidrige Schätzung vorliegen, wird im Schrifttum zunächst die Annahme eines strafrechtlichen Verwertungsverbots erwogen. Die Finanzbehörde schaffe durch die Drohung mit der nachteiligen Schätzung eine Situation, die der der Drohung i. S. d. § 136a Abs. 1 Satz 3 StPO entspreche. Die Willensentschließung und Willensbetätigungsfreiheit des Steuerpflichtigen werde unzulässig beeinträchtigt.²³ Dies erscheint auch außerhalb der Regelung des § 393 Abs. 2 AO angemessen, da § 136a StPO ebenso wie § 393 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 AO eine Ausprägung des *nemo-tenetur*-Grundsatzes ist. In diesem Sinne hat zudem das BVerfG im sog. Gemeinschuldnerbeschluss im Hinblick auf das Verwendungsverbot der §§ 100, 101 KO (heute § 97 Abs. 1 InsO) darauf hingewiesen, dass ein strafprozessuales Schweigerecht illusorisch wäre, würde der Beschuldigte außerhalb des Strafverfahrens gegen seinen Willen zur Selbstbezeichnung gezwungen, und dürften die daraus erlangten Ergebnisse dennoch gegen ihn verwendet werden. Eine außerstrafrechtliche Mitwirkungspflicht rechtfertige es nicht, den Strafverfolgungsbehörden weitergehende Ermittlungsmöglichkeiten einzuräumen als in anderen Fällen der Strafverfolgung.²⁴

Damit ist jedoch nur das strafprozessuale Verwertungsverbot konstituiert. Ob darüber hinaus auch ein steuerrechtliches Verwertungsverbot besteht, ist demgegenüber äußerst fraglich. Im Schrifttum wird vorgeschlagen, auch ein steuerrechtliches Verwertungsverbot anzunehmen, soweit steuerrechtliche Pflichten bei der Informationsgewinnung durch die Finanzverwaltung verletzt wurden²⁵ bzw. der Eingriff der Finanzverwaltung dem Grad des § 136a StPO entspricht.²⁶ Soweit *Joecks* demgegenüber darauf hinweist, dass der

21 *Joecks*, in Franzen/Gast/Joecks (Fn. 5), § 393 Rz. 30; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 393 Rz. 34; *Besson*, Das Steuergeheimnis und das nemo-tenetur-Prinzip im (steuer-)strafrechtlichen Ermittlungsverfahren, 1997, S. 130; *Rogall* (Fn. 6), S. 170 ff.; offen gelassen von BFH v. 19.9.2001 – XI B 6/01, BFH/NV 2002, 236.

22 *Joecks*, in Franzen/Gast/Joecks (Fn. 5), § 393 Rz. 30a.

23 *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 393 Rz. 34; *Besson* (Fn. 21), S. 139 f.; *Bornheim*, Steuerstrafverteidigung, 2006, S. 270.

24 BVerfG v. 13.1.19981 – 1 BvR 116/77, BVerfGE 56, 37, 51; darauf abhebend auch *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 393 Rz. 36.

25 *Hellmann*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 13), § 393 Rz. 76; ebenso FG Mecklenburg-Vorpommern v. 21.8.2002 – 3 K 284/00, wistra 2003, 473.

26 Vgl. *Kohlmann*, in FS für Tipke, 1995, 487, 495.

Finanzverwaltung die Schätzung nicht generell verwehrt sei,²⁷ ist dies nur zutreffend, soweit diese Möglichkeit nicht als Strafschätzung missbraucht wird. Sein steuerverfahrensrechtlich orientierter Lösungsvorschlag, den Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit einer Aussetzung der Vollziehung gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 AO zu verweisen, da in diesen Fällen der Vollzug des Steuerbescheides eine unbillige Härte darstellen würde,²⁸ verschiebt zudem das materiell-rechtliche Problem der Frage der Auswirkung eines bewussten Verstoßes gegen das *nemo-tenetur*-Prinzip nur auf die verfahrensrechtliche Ebene und löst es dogmatisch nicht auf.

Der BFH ist der Annahme eines unbeschränkten steuerlichen Verwertungsverbots zunächst entgegengetreten.²⁹ Es sei verfassungsrechtlich unbedenklich, dass die Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren während eines Steuerstrafverfahrens fortbestehen. Der *nemo-tenetur*-Grundsatz sei in erster Linie ein strafprozessuales Prinzip, welches den Steuerpflichtigen angesichts der Unabhängigkeit der parallel laufenden Verfahren nicht von der Mitwirkung befreie. Dies habe auch das BVerfG im sog. Gemeinschaftsbeschluss klargestellt. Zudem handele es sich beim Erlass eines auf einer nachteiligen Schätzung beruhenden Steuerbescheids auch nicht um ein Zwangsmittel i. S. d. § 328 AO.³⁰ Zudem gelte das sich aus § 393 Abs. 1 Satz 4 AO ergebende Verwertungsverbot nur für das Strafverfahren und könne grundsätzlich keine Wirkung für das Besteuerungsverfahren entfalten. Auch hier zieht der BFH den Grundsatz der Selbständigkeit und Unabhängigkeit der Verfahren heran. Auch verbiete Art. 3 GG, dass durch eine „Quasi-Fernwirkung“ des strafprozessualen Verwertungsverbot auf das steuerliche Verfahren der Steuerunehrliche unsachgemäß bessergestellt würde als der Steuerehrliche.³¹ Betreffe der Verstoß zudem nur eine Formvorschrift, könne aus der Rechtswidrigkeit der Amtshandlung nicht auf ein steuerrechtliches Verwertungsverbot geschlossen werden. Verfahrensrechtliche Verstöße im Besteuerungsverfahren seien ohnehin im Rahmen eines Einspruchsverfahrens heilbar. Insofern sei dem Schutz des Betroffenen genüge getan. Eines gesonderten Verwertungsverbot bedürfe es daher nicht.³² Demgegenüber hat der BFH aber auch darauf hingewiesen, dass diese restriktive Deutung jedenfalls nur für Formalfehler gelten könne. Anders sei dies aber bei einem materiellen Verwertungsverbot. Dies liege

27 Joecks, in Franzen/Gast/Joecks (Fn. 5), § 393 Rz. 30a.

28 Joecks, in Franzen/Gast/Joecks (Fn. 5), § 393 Rz. 30a.

29 BFH v. 19.9.2001 – XI B 6/01, BFH/NV 2002, 236.

30 BFH v. 19.10.2005 – X B 88/05, BFH/NV 2006, 15.

31 Dagegen jedoch *Hellmann*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 13), § 393 AO Rz. 66.

32 BFH v. 4.10.2006 – VIII R 53/04, DStR 2006, 2302; vgl. ferner BFH v. 23.1.2002 – XI R 10/01 und 11/01, BStBl. II 2002, 328; BFH v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461; BFH v. 31.10.1990 – II R 180/87, BStBl. II 1991, 204; BFH v. 27.7.1983 – I R 210/79, BStBl. II 1984, 285.

vor, wenn die Ermittlung der Tatsachen einen verfassungsrechtlich geschützten Bereich des Steuerpflichtigen verletzt. Die so ermittelten Tatsachen seien schlechthin und ohne Ausnahme unverwertbar.³³

Insofern korrespondiert das vom BFH festgestellte materielle Verwertungsverbot mit dem Verstoß gegen § 136a StPO. Danach ist der Beschuldigte Prozesssubjekt. Die Prozessordnung verbietet unter besonderer Beachtung der Menschenwürde aus Art. 1 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG, den Beschuldigten unter Verletzung seines verfassungsrechtlich geschützten sozialen Wert- und Achtungsanspruches zum bloßen Objekt des Strafverfahrens zu degradieren.³⁴ Der Beschuldigte soll die Möglichkeit haben, selbständig über sein Schicksal zu verfügen. Er ist daher auch im Rahmen eines gegen ihn geführten Strafverfahrens Herr seiner Entschlüsse. § 136a StPO schützt daher die Freiheit der Willensentschließung und Willensbetätigung vor den in § 136a StPO aufgezählten Beeinträchtigungen.³⁵ Daher ist davon auszugehen, dass die Drucksituation bei Androhung einer Strafschätzung derjenigen des § 136a StPO entsprechen muss, um ein steuerrechtliches Verwertungsverbot anzunehmen. Insoweit korrespondieren der Zwangsbegriff des § 328 AO und der des § 136a Abs. 1 StPO.

Der strafprozessuale Zwangsbegriff orientiert sich aber an den verfahrensrechtlichen Maßnahmen und hängt nicht von einem objektiv kaum zu bestimmenden Maß an Druck ab. Die unerlaubte Anwendung von Zwang i. S. d. § 136a StPO wird vielmehr durch den Missbrauch des prozessual vorgesehenen Zwangsmittels gekennzeichnet, um das Aussageverhalten des Beschuldigten zu beeinflussen.³⁶ Daher führt eine objektiv rechtmäßig verhängte Maßnahme für sich genommen nicht zu einem Verstoß gegen § 136a StPO. Das Verwertungsverbot des § 136a Abs. 3 Satz 2 greift vielmehr erst dann ein, wenn der Zwang gezielt zur Herbeiführung einer Aussage angewandt wird. D. h., dass auch die Abgrenzung zwischen formellem Verwertungsverbot und materiellem Verwertungsverbot i. S. d. BFH davon abhängen muss, ob die Finanzverwaltung gezielt die Strafschätzung einsetzt, um die Mitwirkung des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren entgegen § 393 Abs. 1 Satz 2 AO zu erzwingen. Erfahrungsgemäß tut sich die Recht-

33 Grundsätzlich BFH v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461; fortführend BFH v. 28.4.1998 – IX R 24/94, BFH/NV 1998, 1192; BFH v. 26.2.2001 – VII B 265/00, BStBl. II 2001, 464; BFH v. 23.1.2002 – XI R 10/01 und 11/01, BStBl. II 2002, 328; BFH v. 15.5.2002 – V B 74/01, BFH/NV 2002, 1279; BFH v. 2.4.2004 – II B 13/02, BFH/NV 2005, 58; vgl. auch BFH v. 4.10.2006 – VIII R 53/04, DStR 2006, 2302 unter Verweis auf *Söbn*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 13), § 88 AO Rz. 309 und *Frotscher*, in Schwarz, AO/FGO, § 196 AO Rz. 17a.

34 BVerfG v. 21.6.1977 – 1 BvL 14/76, BVerfGE 45, 187, 228; BGH v. 16.2.1954 – 1 StR 578/53, BGHSt 5, 332, 333.

35 BGH v. 16.2.1954 – 1 StR 578/53, BGHSt 5, 332, 334; *Boujong*, in KK-StPO, 5. Aufl. 2003, § 136a Rz. 1, m. w. N.

36 BGH v. 28.4.1987 – 5 StR 666/86, BGHSt 34, 362, 364.

sprechung jedoch damit schwer, der Finanzverwaltung einen entsprechenden Vorsatz zu unterstellen.

2. Unterlassene Belehrungen

Ähnliche Probleme treten häufig bei Betriebsprüfungen auf. Oftmals haben die Prüfer schon objektiv aus dem bisherigen Prüfungsverlauf oder von dritter Seite Hinweise, die zumindest auf das Vorliegen einer möglichen Steuerhinterziehung hindeuten könnten. Dennoch setzen sie, teils unter ausdrücklichem Hinweis auf die Mitwirkungspflicht im Besteuerungsverfahren, die Prüfung fort. Exemplarisch ist der Fall des FG Schleswig-Holstein³⁷: Dort hatte die Finanzverwaltung von dritter Seite anonym Hinweise auf das Vorliegen von Scheinrechnungen beim Steuerpflichtigen erhalten. Die Hinweise waren so detailliert, dass man sich seitens der Finanzverwaltung entschloss eine Betriebsprüfung durchzuführen, in dessen eintägigem Verlauf der Prüfer lediglich die in der anonymen Anzeige angegebenen Rechnungen kopierte. Am Folgetag wurde gegen den Steuerpflichtigen umgehend ein Steuerstrafverfahren eingeleitet. Trotz dieses Vorgehens verneinte das FG die Annahme eines Verwertungsverbots, weil es erst nach Sicherung der Rechnungen durch den Prüfer das Bestehen eines Anfangsverdachts i. S. d. § 152 StPO und damit die Pflicht zum Abbruch der Prüfung annahm.

Nach § 393 Abs. 1 Satz 4 AO ist die Finanzverwaltung verpflichtet, den Steuerpflichtigen über das Verbot der Zwanganwendung nach § 393 Abs. 1 Satz 2 AO zu belehren. Diese Belehrung ist auch vorzunehmen, wenn das Steuerstrafverfahren noch nicht eröffnet ist. § 393 Abs. 1 Satz 3 AO ist lediglich die Klarstellung, dass nach Eröffnung des Steuerstrafverfahrens die unwiderlegbare Vermutung der Gefahr der Selbstbelastung bei fortgesetzter Mitwirkung besteht.³⁸ Indes schränkt § 393 Abs. 1 Satz 4 AO diese Belehrungspflicht auf Fälle ein, in denen zu einer Belehrung Anlass besteht. Wann nun genau der Belehrungszeitpunkt erreicht ist, ist nicht eindeutig zu bestimmen. Sicher dürfte dies aber der Fall sein, wenn die Finanzverwaltung konkrete Anhaltspunkte dafür hat, dass sich der Steuerpflichtige durch seine Mitwirkung selbst belasten wird.³⁹ Insofern stellt die überwiegende Ansicht auf die Regelung des strafprozessualen Anfangsverdachts nach § 152 StPO ab, der vorliegt, wenn konkrete Tatsachen vorliegen, die es nach der kriminalistischen Erfahrung des jeweiligen Beamten möglich erscheinen lassen, dass eine verfolgbare Straftat vorliegt.⁴⁰

Für die Betriebsprüfung ergeben sich die Einzelheiten aus § 10 BpO 2000. Dieser verpflichtet den Betriebsprüfer dazu, im Falle tatsächlicher Anhalts-

37 FG Schleswig-Holstein v. 24.9.2004 – 1 V 72/04, EFG 2005, 678.

38 Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 393 Rz. 45.

39 Vgl. nur Joecks, in Franzen/Gast/Joecks (Fn. 5), § 393 Rz. 40.

40 Vgl. statt Vieler Meyer-Goßner (Fn. 6), § 152 Rz. 4 m. w. N.

punkte für eine Steuerstraftat (sog. strafrechtlicher Anfangsverdacht⁴¹) die Betriebsprüfung abzubrechen, die zuständige Straf- und Bußgeldsachenstelle unverzüglich zu unterrichten (§ 10 Abs. 1 Satz 1 BpO 2000) und den Steuerpflichtigen gem. § 10 Abs. 1 Satz 4 BpO 2000 über sein Mitwirkungsverweigerungsrecht aus § 393 Abs. 1 Satz 4 AO zu belehren. Diese Verpflichtung besteht nach § 10 Abs. 1 Satz 2 BpO 2000 auch dann, wenn lediglich die Möglichkeit besteht, dass ein Steuerstrafverfahren durchgeführt werden muss. Die weitere Prüfung darf nach § 10 Abs. 1 Satz 3 BpO 2000 erst fortgesetzt werden, wenn dem Steuerpflichtigen die Einleitung des Steuerstrafverfahrens mitgeteilt worden ist. Diesen Vorgang hat der Betriebsprüfer gem. § 10 Abs. 1 Satz 5 BpO 2000 unter Angabe von Datum und Uhrzeit in der Akte kundig zu machen. Auch hat er den Abbruch der Prüfung mit den entsprechenden Belehrungen dem Steuerpflichtigen auf Verlangen zu bestätigen.

Damit dehnt § 10 Abs. 1 Satz 2 BpO 2000 den Zeitpunkt des Prüfungsabbruches auf ein Stadium aus, das bereits vor dem strafrechtlichen Anfangsverdacht i. S. d. § 152 StPO liegt. Insofern korrespondiert § 10 Abs. 1 Satz 3 BpO mit § 201 Abs. 2 AO, wonach der Steuerpflichtige darauf hingewiesen werden soll, wenn auf Grund der Prüfungsfeststellung die Möglichkeit für die Durchführung eines Straf- und Bußgeldverfahrens besteht. Der Schutz des Steuerpflichtigen setzt also bereits vor Eintritt eines strafprozessualen Anfangsverdaches ein.⁴² Will man diese gesetzgeberische Wertung nicht konterkarieren, muss man das Zwangsmittelverbot des § 393 Abs. 1 Satz 2 AO auch auf die Phase zwischen lediglich bestehender Möglichkeit der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens i. S. d. §§ 201 Abs. 2 AO, 10 Abs. 1 Satz 2 BpO 2000 und dem Anfangsverdacht i. S. d. § 152 StPO erstrecken. Ansonsten wäre der Steuerpflichtige gezwungen, selbstbelastend mitzuwirken, obwohl die Finanzverwaltung bereits durch den Hinweis nach § 201 Abs. 2 AO ausdrückt, dass sie von der Einleitung eines strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens ausgeht.⁴³ Nichts anderes kann für die laufende Betriebsprüfung gelten, wenn der Prüfer nach den bisherigen Prüfungsergebnissen zu der Erkenntnis kommt, dass die Möglichkeit der Begehung einer Straftat besteht. Wechselt er dann in die Rolle der Steuerfahndung nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, hat sein Wirken nicht mehr den Zweck, die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen zu ermitteln, sondern einen Fall von Steuerhinterziehung aufzudecken. In diesem Kontext schreibt § 10 Abs. 1 Satz 2 BpO 2000 dem Prüfer aber den Abbruch der Prüfung zwingend vor.

41 Vgl. *Randt*, Der Steuerfahndungsfall, Teil C Rz. 4; *Jäger*, in Franzen/Gast/Joecks (Fn. 7), § 397 Rz. 39.

42 Vgl. *Tipke*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 201 AO Rz. 17.

43 Umgekehrt soll der Hinweis unterbleiben, wenn schon die Möglichkeit der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens ausscheidet, um den Steuerpflichtigen nicht unnötig zu verunsichern, vgl. *Hildebrandt*, StB 1982, 269.

Sinn und Zweck des § 10 Abs. 1 Satz 2 BpO 2000 ist es auch, angesichts der Parallelität von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren die Gefährdung des Steuerpflichtigen hinsichtlich einer möglichen Selbstbelastung zu verhindern, ihn also aus möglicherweise unlösbaren Konfliktlagen herauszuhalten.⁴⁴ Es kann daher für den Beginn des Schutzes des Steuerpflichtigen i. S. d. §§ 10 Abs. 1 Satz 2 BpO 2000, 393 Abs. 1 Satz 2 AO nicht darauf ankommen, wann die Steuerfahndung das Vorliegen eines Anfangsverdachts i. S. d. § 152 StPO in der Akte vermerkt. Ansonsten läge es allein im Belieben der Finanzverwaltung, über die Rechte und Pflichten des Beschuldigten zu disponieren. Insofern entfaltet § 10 Abs. 1 Satz 2 BpO 2000 gegenüber der Finanzverwaltung auch eine disziplinierende Wirkung.

Wird der Grad der Möglichkeit der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens im Rahmen einer Betriebsprüfung nach § 10 Abs. 1 Satz 2 BpO 2000 erreicht und unterbleibt die nach § 393 Abs. 1 Satz 4 AO erforderliche Belehrung über das Mitwirkungsverweigerungsrecht, ist fraglich, welche Auswirkungen diese Vorgehensweise hat. Während im Strafprozessrecht (inzwischen) anerkannt ist, dass die unterlassene Belehrung des Beschuldigten gem. § 136 StPO ein Verwertungsverbot nach § 136a Abs. 3 Satz 2 StPO i. V. m. § 385 Abs. 1 AO nach sich zieht,⁴⁵ ist demgegenüber für die unterlassene Belehrung nach § 393 Abs. 1 Satz 4 AO die Rechtslage uneindeutig. Zwar nehmen sowohl der BFH und als auch der BGH an, dass ein Verstoß gegen die steuerrechtliche Belehrungspflicht über das Zwangsmittelverbot des § 393 Abs. 1 Satz 2 AO zu einem strafrechtlichen Verwertungsverbot analog § 136 Abs. 1 Satz 2 StPO führt. Doch ist auch hier umstritten, ob dieses Verwertungsverbot auch auf das Besteuerungsverfahren durchschlägt.⁴⁶

Dies wird von einer Ansicht im Schrifttum bejaht.⁴⁷ Demgegenüber hat der BFH auch für den Fall der unterlassenen Belehrung entschieden, dass das sich aus § 393 Abs. 1 Satz 4 AO ergebende Verwertungsverbot nur für das Strafverfahren gilt und keine Wirkung für das Besteuerungsverfahren entfaltet. Auch hier zieht der BFH den Grundsatz der Selbständigkeit und Unabhängigkeit der Verfahren heran. Insbesondere verbiete Art. 3 GG, dass durch eine „Quasi-Fernwirkung“ des strafprozessualen Verwertungsverbot auf das steuerliche Verfahren der Steuerunehrliche unsachgemäß bessergestellt würde als der Steuerehrliche.⁴⁸ Der BFH hebt hier wiederum auf die Unterscheidung zwischen formellen und materiellen Verwertungsver-

44 Vgl. zum Schutz des Steuerpflichtigen vor einer überraschenden Einleitung eines Steuerstrafverfahrens durch § 201 Abs. 2 AO *Frotscher*, in Schwarz, AO/FGO, § 201 AO Rz. 20.

45 Vgl. statt Vieler *Meyer-Gößner*, (Fn. 6), § 136 Rz. 20.

46 Zum Meinungsstand vgl. *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 393 Rz. 59 m. w. N.

47 *Hellmann*, in Hübschmann/Hepf/Spitaler (Fn. 13), § 393 AO Rz. 123; *Joecks*, in Franzen/Gast/Joecks (Fn. 6), § 393 Rz. 46; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 393 Rz. 60 und 63.2; *Wisser*, in Klein (Fn. 9), § 393 Rz. 19.

48 Vgl. BFH v. 13.1.2002 – XI R 10/01 und 11/01, BStBl. II 2002, 328.

boten ab. Liege der Verstoß lediglich in einer Formvorschrift, könne etwa von der Rechtswidrigkeit einer Außenprüfung (mangels Belehrung oder mangels Prüfungsanordnung) nicht auf ein prozessuales Verwertungsverbot geschlossen werden. Hintergrund dieser Auffassung ist, dass der Finanzverwaltung die Ermittlung des Sachverhaltes gem. § 88 AO obliege. Dafür bedürfe sie aber keiner förmlichen Prüfungsanordnung. Vielmehr könne sie auch nach § 90 AO den Steuerpflichtigen zur Aufklärung der steuererheblichen Tatsachen heranziehen. Komme es in diesem Sachverhaltsaufklärungsverfahren zu verfahrensrechtlichen Verstößen, seien diese jedenfalls im Rahmen eines Einspruchsverfahrens heilbar. Insofern sei dem Schutz des Betroffenen bereits im Besteuerungsverfahren genüge getan. Ein gesondertes Verwertungsverbot bedürfe es daher nicht.⁴⁹

Demgegenüber stellt sich die Frage, inwieweit die vom BFH dargelegten Grundsätze zum formellen Verwertungsverbot auch dann tragen, wenn die Finanzbehörden bewusst die zum Schutze des Steuerpflichtigen aufgestellten Normen umgehen. Fraglich ist also, ob in diesen Fällen die Fallgruppe des materiellen Verwertungsverbot vorliegt. In diesem Zusammenhang hat das FG Schleswig-Holstein darauf hingewiesen, dass in gewissen Fällen der Instrumentalisierung des Steuerpflichtigen das strafrechtliche Verwertungsverbot auf das Besteuerungsverfahren durchschlagen könne.⁵⁰ Der Steuerpflichtige müsse sich darüber klar sein, ob ihm der Außenprüfer als Steuerfahnder oder eben nur als Außenprüfer entgegentrete. Zwar könne es trotz der getrennten Verfahrensarten zu einem Überschneidungsbereich kommen. Diese grundsätzlich zulässige Überschneidung sei jedoch aus rechtsstaatlicher Sicht nur mit dem *nemo-tenetur*-Grundsatz vereinbar, wenn die Maßnahmen des Außenprüfers lediglich dazu gedacht und geeignet seien, den subjektiven Hintergrund einer Tat zu beleuchten, d. h. den subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung nach § 370 AO zu überprüfen.⁵¹

Indes stellt das FG Schleswig-Holstein primär auf die Ermittlung eines Anfangsverdachts nach § 152 StPO ab und schließt damit den Bereich des § 10 Abs. 1 Satz 2 BpO 2000 aus seinen Überlegungen aus. Dies erscheint angesichts der klaren Differenzierung zwischen Anfangsverdacht i. S. d. § 10 Abs. 1 Satz 1 BpO und der Möglichkeit der Begehung einer Straftat i. S. d. § 10 Abs. 1 Satz 2 BpO gekünstelt. Denn muss sich der Prüfer bei Vorliegen einzelner Anhaltspunkte – im Falle des FG Schleswig-Holstein der detaillierten anonymen Anzeige – dieser erst noch durch eine Prüfung beim Steuerpflichtigen versichern, um die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens nach § 152 StPO rechtfertigen zu können, dient die Prüfung offensichtlich nicht

49 BFH v. 4.10.2006 – VIII R 53/04, DStR 2006, 2302; BFH v. 13.1.2002 – XI R 10/01 und 11/01, BStBl. II 2002, 328.

50 Vgl. FG Schleswig-Holstein v. 24.9.2004 – 1 V 72/04, EFG 2005, 678 und schon vorher FG Schleswig-Holstein v. 12.12.2000 – V 995/98, EFG 2001, 252.

51 FG Schleswig-Holstein v. 24.9.2004 – 1 V 72/04, EFG 2005, 678.

ausschließlich der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, sondern der Feststellung, ob der Tatbestand des § 370 AO vorliegt. Wird der Steuerpflichtige aber unwissend einem derartigen Prüfungszweck ausgesetzt, muss er auch im Vorfeldstadium nach § 10 Abs. 1 Satz 2 BpO 2000 Schutz genießen, da er sich sonst durch die Mitwirkung der Gefahr der Selbstbelastung aussetzen würde. Entsprechend formuliert dies auch Nr. 114 Abs. 2 Satz 1 AStBV für den Hinweis nach § 201 Abs. 2 AO, auf den die Finanzverwaltung in Nr. 6 Satz 2 zu § 201 AEAO ausdrücklich hinweist. Dort heißt es:

„Erscheint es erstmals aufgrund von Erkenntnissen aus der Schlussbesprechung möglich, dass ein Strafverfahren wegen einer Straftat i. S. d. Nrn. 13 und 14 oder ein Bußgeldverfahren wegen einer Ordnungswidrigkeit i. S. d. Nrn. 98 und 99 durchgeführt werden muss (Nr. 113 Abs. 3) oder ist zu dem Komplex nicht weiter ermittelt worden, ist gem. § 201 Abs. 2 AO ein entsprechender Hinweis zu erteilen. Ein Hinweis ist nicht zu erteilen, wenn eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit deshalb nicht in Betracht kommt, weil kein schuldhaftes Verhalten vorliegt oder offensichtlich ist, dass objektive oder subjektive Tatbestandsmerkmale mit der im Straf- oder Bußgeldverfahren erforderlichen Gewissheit nicht nachzuweisen sind.“

Wird nun trotz der deutlichen Regelung des § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 BpO 2000 die Außenprüfung fortgesetzt, dringt der Prüfer in einen grundrechtlich geschützten Bereich des Steuerpflichtigen ein. Er beeinträchtigt ihn in seiner Willensentschlussfreiheit i. S. d. § 136a StPO. Der Steuerpflichtige hat mangels Information keine Möglichkeit, sich zu entscheiden, ob er freiwillig mitwirken oder von seinem Verweigerungsrecht nach § 393 Abs. 1 Satz 2 AO Gebrauch machen möchte. Ein solcher Eingriff in die Entscheidungsfreiheit des Steuerpflichtigen stellt einen Eingriff in den grundrechtlich geschützten Bereich aus Art. 1 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG dar. Die durch die bewusste, gezielte Nichtbelehrung des Steuerpflichtigen nach § 393 Abs. 1 Satz 4 AO gewonnenen Erkenntnisse unterliegen daher bei bewusster Täuschung des Steuerpflichtigen nicht nur einem strafrechtlichen Verwertungsverbot, sondern darüber hinaus auch einem steuerlichen Verwertungsverbot analog § 136a StPO.⁵² In diesem Sinne spricht etwa *Koblmann* von einem steuerrechtlichen Verwertungsverbot bei zweckwidriger Verfahrensnutzung unter dem Deckmantel des Besteuerungsverfahrens.⁵³ Dass diese Instrumentalisierung der Mitwirkungsverpflichtung auch schon im Stadium des § 10 Abs. 1 Satz 2 BpO 2000 für den Steuerpflichtigen erhebliche Selbstbelastungsgefahren birgt, verkennt das FG Schleswig-Holstein.

Dabei soll nicht bestritten werden, dass diese Deutung des § 10 Abs. 1 Satz 2 BpO 2000 dem Prüfer einiges abverlangt. Die Grenze zwischen bewusst zweckbetriebener Verfahrensnutzung einerseits und lediglich fahrlässig unterlassener Belehrung andererseits ist fließend. Dies zeigt ein Fall, den das Hessische FG zu entscheiden hatte. Hier war dem Steuerpflichtigen hin-

52 FG Mecklenburg-Vorpommern v. 21.8.2002 – 3 K 284/00, wistra 2003, 473; *Koblmann*, Steuerstrafrecht, § 393 Rz. 63.3.

53 *Koblmann*, Steuerstrafrecht, § 393 Rz. 10.

sichtlich der Veranlagungszeiträume 1995 bis 1998 die Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens bekannt gegeben und er auf sein strafprozessuales Aussageverweigerungsrecht aus § 163a Abs. 4 i. V. m. § 136 StPO hingewiesen worden. In steuerrechtlicher Hinsicht wies die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen aber nicht ausdrücklich auf sein diesbezügliches Mitwirkungsverweigerungsrecht hin, sondern formulierte vielmehr wie folgt:

„Soweit Sie bei der Aufklärung dieses Sachverhaltes in dem strafrechtlichen Zeitraum 1995 bis 1998 mitwirken wollen, bitte ich um Vorlage der Mietverträge, der Mietzahlungsbelege, der Nebenkostenvereinbarung und Nebenkostenabrechnung.“

Hinsichtlich der strafrechtlich bereits verjährten und nicht mehr verfolgbareren Veranlagungszeiträume wies die Steuerfahndung den Steuerpflichtigen ausdrücklich darauf hin, dass für diesen Zeitraum ein Aussageverweigerungsrecht nach der Strafprozessordnung nicht bestehe, er vielmehr auch steuerrechtlich zur Mitwirkung verpflichtet sei. Entsprechend forderte sie ihn zur Vorlage von Unterlagen auf.⁵⁴

Das Hessische FG nahm lediglich eine unbewusste Irreführung des Steuerpflichtigen an, die – unter Bezug auf den BGH⁵⁵ – für die Annahme eines straf- und steuerrechtlichen Verwertungsverbotes nicht ausreiche. Auch dass der Steuerpflichtige nicht deutlich die Funktion habe erkennen können, in der ihm die Finanzverwaltung gegenüber getreten sei, reiche nicht aus, um ein steuerrechtliches Verwertungsverbot anzunehmen. Gleiches gelte für die Verletzung der Belehrungspflicht aus § 393 Abs. 1 Satz 4 AO. Hinsichtlich der bereits strafrechtlich verjährten Veranlagungszeiträume weist das Hessische FG zudem darauf hin, dass auch hier – bei im Rahmen eines Dauersachverhalts unzweifelhaft bestehender Selbstbezichtigungsgefahr – kein Verwertungsverbot anzunehmen sei, da das steuerverfahrensrechtliche Zwangsmittelverbot seine Grenze innerhalb des Zeitraums und der Steuerart finde, für den das Strafverfahren eingeleitet worden sei. Für die nicht strafbefangenen Veranlagungszeiträume bleibe es daher bei der Pflicht zur zutreffenden Angabe der Besteuerungsgrundlagen und zur Mitwirkung.⁵⁶

3. Nachfolgende Veranlagungszeiträume

Diese Entscheidung leitet zu einem weiteren Problemkomplex im Rahmen unseres Themas über. Dass nämlich die Mitwirkungsverpflichtung für nicht strafbefangene Veranlagungszeiträume die Gefahr der Selbstbezichtigung für andere Veranlagungszeiträume bergen kann, wird vom Hessischen FG

54 Hessisches FG v. 13.2.2006 – 6 V 2275/05, n. v.

55 BGH v. 17.3.2005 – 5 StR 328/04, wistra 2005, 228.

56 Hessisches FG v. 13.2.2006 – 6 V 2275/05 unter Bezug auf BGH v. 12.1.2005 – 5 StR 191/04, NJW 2005, 763.

freilich mit dem Hinweis auf die formalen Grenzen des Verwertungsverbots übergangen.

Diesem Problemfeld hat sich der BGH vor allem im Bereich des Verhältnisses der Umsatzsteuer-Voranmeldungen zur Umsatzsteuer-Jahreserklärung genähert.⁵⁷ Hier ist fraglich, inwieweit der Steuerpflichtige überhaupt verpflichtet ist, in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung eine ihn für die strafbefangenen Voranmeldungszeiträume selbst bezichtigende zutreffende Umsatzsteuer-Jahreserklärung abzugeben. Eine Lösung über das Selbstbegünstigungsprinzip (§ 258 StGB) fällt aus, da nach ständiger Rechtsprechung des BGH die Umsatzsteuer-Jahreserklärung gegenüber der Umsatzsteuer-Voranmeldung eine selbständige Tat und damit selbständiges Unrecht darstellt.⁵⁸ Insofern käme es nicht nur zu einer Sicherung bereits erlangter Vorteile. Vielmehr würde neues, selbständiges Unrecht begangen. § 393 Abs. 1 Satz 2 AO räume lediglich ein Recht zur Nichtmitwirkung ein, nicht jedoch das Recht zur neuerlichen Abgabe unrichtiger Erklärungen.⁵⁹

Verschärft wird das Verhältnis zwischen Umsatzsteuer-Voranmeldung und Umsatzsteuer-Jahreserklärung jedoch dann, wenn die Möglichkeit nicht mehr besteht, durch Einreichung einer zutreffenden Umsatzsteuer-Jahreserklärung eine Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1 AO in Bezug auf die im Rahmen der Umsatzsteuer-Voranmeldungen begangenen Steuerhinterziehungen auf Zeit nach § 370 AO zu erstatten.⁶⁰ Vorliegend verhinderte der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1b AO die Selbstanzeigemöglichkeit. Da insofern sowohl das Selbstbegünstigungsprinzip nach § 258 StGB als auch die Möglichkeit der Selbstanzeige nach § 371 AO entfallen, stellt der BGH fest, dass sich der Steuerpflichtige insofern hinsichtlich seiner Mitwirkungspflicht zur Abgabe einer zutreffenden Umsatzsteuer-Jahreserklärung in einer bezüglich der Umsatzsteuer-Voranmeldungszeiträume unauflösbaren Konfliktlage befinde, da er sich bei Vollzug seiner Mitwirkungspflicht zwingend selbst belasten müsste.⁶¹

Mithin steht die Frage im Raum, ob die Mitwirkungspflicht hinsichtlich der Umsatzsteuer-Jahreserklärung jedenfalls insoweit suspendiert werden könnte, als dass damit eine Aufdeckung steuerstrafrechtlicher Tatsachen im Hinblick auf Umsatzsteuer-Voranmeldungszeiträume einhergeht, die bereits Gegenstand eines laufenden Steuerstrafverfahrens sind. Wie diese Konfliktlage letztlich aufzulösen ist, ist immer noch umstritten. So ist insbesondere im Rahmen einer Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO vorgeschlagen wor-

57 Vgl. zum Problemkreis statt Vieler *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 393 Rz. 53 ff. m. w. N.

58 BGH v. 17.3.2005 – 5 StR 328/04, wistra 2005, 228.

59 BGH v. 17.3.2005 – 5 StR 328/04, wistra 2005, 228; BGH v. 23.1.2002 – 5 StR 540/01, wistra 2002, 150; BGH v. 10.1.2002 – 5 StR 452/01, wistra 2002, 149.

60 BGH v. 26.4.2001 – 5 StR 587/00, wistra 2001, 341.

61 BGH v. 26.4.2001 – 5 StR 587/00, wistra 2001, 341.

den, mangels Zumutbarkeit der Umsatzsteuer-Jahreserklärung den objektiven Tatbestand entfallen zu lassen.⁶² Vergleicht man jedoch diese Zumutbarkeitslösung mit der Frage der allgemeinen Zumutbarkeit von Erklärungen unter strafrechtlicher Selbstbezichtigung, lässt sich feststellen, dass jedenfalls im strafrechtlichen Schrifttum die Erklärungspflichten insoweit nicht suspendiert werden, soweit sich der Betroffene selbst in die Konfliktlage gebracht hat.⁶³ Ferner wird – parallel zur Problematik der willkürlichen Zuschätzung – vorgeschlagen, die sich aus der Umsatzsteuer-Jahreserklärung ergebenden Tatsachen jedenfalls für das Steuerstrafverfahren für unverwertbar zu halten.⁶⁴

Der BGH hat sich inzwischen zu einer vermittelnden Lösung durchgerungen. Ausgehend von der Annahme, dass zwischen Umsatzsteuer-Jahreserklärung und Umsatzsteuer-Voranmeldung jedenfalls Teilidentität,⁶⁵ wenn nicht sogar prozessuale Tateinheit i. S. d. § 264 StPO⁶⁶ bestehe, suspendiert der BGH die Pflicht zur Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung im Hinblick auf die Voranmeldungszeiträume, soweit diesbezüglich bereits Strafverfahren eingeleitet wurden. Da für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit der Selbstanzeige nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO entfallt, befindet er sich in einer „unauflösbaren Konfliktlage“. Unter diesen Umständen führe der Gedanke des *nemo-tenetur*-Grundsatzes dazu, den Steuerpflichtigen aus der Mitwirkungspflicht zu entlassen. Die insofern dem Grunde nach i. S. d. § 393 Abs. 1 Satz 2 und 3 AO fortbestehende Mitwirkungspflichten lebten erst wieder auf, wenn das Strafverfahren beendet sei.⁶⁷

Die Auffassung des BGH hat im Weiteren die auch das Hessische FG beschäftigende Frage aufgeworfen, inwieweit bei ordnungsgemäßer Erfüllung der Steuererklärungspflichten im Rahmen eines nicht strafbefangenen Veranlagungszeitraums, die dort gemachten zutreffenden Angaben des Steuerpflichtigen mittelbar für andere Besteuerungszeiträume genutzt werden dürfen, hinsichtlich der es bereits zur Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens gekommen ist. Diesbezüglich hat der BGH inzwischen entschieden, dass die Abgabe von Steuererklärungen zwar grundsätzlich zumutbar ist. Werde aber – unabhängig von § 371 AO – der Steuer-

62 OLG Hamburg v. 7.5.1996 – 2 StO 1/96, wistra 1996, 239; früher auch BGH v. 28.10.1998 – 5 StR 500/98, NStZ-RR 1999, 218; Grezesch, DStR 1997, 1273, 1275; Strecke/Spatscheck, wistra 1998, 334, 342.

63 Vgl. Lackner/Kühl, StGB, 25. Aufl. 2004, § 13 Rz. 5 m. zahlr. w. Nachw. aus der Rechtsprechung; ferner Lampe, in FS für Lenckner, 1998, 159, 168; Roxin, Strafrecht AT, Band II, 2003, 31/223 ff.; Stratenwerth/Kuhlen, Strafrecht AT, 5. Aufl. 2004, 13/85.

64 Hellmann, in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 13), § 393 AO Rz. 30; Joecks, in FS für Kohlmann, 2003, 451, 462; Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 393 Rz. 54.

65 BGH v. 26.4.2001 – 5 StR 587/00, wistra 2001, 341.

66 BGH v. 24.11.2004 – 5 StR 206/04, wistra 2005, 66.

67 BGH v. 26.4.2001 – 5 StR 587/00, wistra 2001, 341.

pflichtige in eine Konfliktsituation gestürzt, die dessen Persönlichkeitsrecht aus Art. 1 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG betreffe, sei diese Konfliktsituation nur durch ein unmittelbar aus der Verfassung abgeleitetes Verbot der Selbstbelastung aufzufangen. Insofern hat der BGH ein eigenständiges Verwendungsverbot für die Fälle der sog. mittelbaren Selbstbelastung konstituiert.⁶⁸

Ob dieses Verwendungsverbot auch Fernwirkung entfaltet, ist offen. Entgegen *Kohlmann*⁶⁹ hat der BGH nicht klargestellt, dass eine solche Fernwirkung bestehe. Soweit der Senat darauf hinweist, dass die Erklärungen eines Beschuldigten, die dieser in Erfüllung seiner weiter bestehenden steuerlichen Pflichten für nicht strafbefangene Besteuerungszeiträume und Steuerarten gegenüber den Finanzbehörden macht, allein im Besteuerungsverfahren und weder unmittelbar noch mittelbar zum Nachweis einer Steuerhinterziehung für zurückliegende Steuerjahre verwendet werden dürfen, ist damit nicht ausgedrückt, dass daraus resultierende Ermittlungsergebnisse ebenfalls dem Verwendungsverbot unterliegen. Vielmehr weist der Senat ausdrücklich darauf hin, dass er im vorliegenden Fall gar nicht darüber entscheiden bräuchte, wie weit das Verwendungsverbot im Einzelfall reiche.⁷⁰

Die Analyse der bisherigen Rechtsprechung deutet insgesamt darauf hin, dass sich die finanzgerichtliche Rechtsprechung noch schwertut, ein vom Strafprozess herkommendes Verwertungsverbot auf das Besteuerungsverfahren durchschlagen zu lassen. Insbesondere wird deutlich, dass sowohl der BFH als auch die FG hinsichtlich der Annahme bewusster Verfahrensverstöße i. S. d. materiellen Verwertungsverbots zurückhaltend sind. Allerdings hätte ein solches Verwertungsverbot einen zu begrüßenden Disziplinierungseffekt zur Folge.

Der BGH hat diesbezüglich aber den richtigen Weg gewiesen, dass schon bloße Mitwirkungspflichten für nicht strafbefangene Veranlagungszeiträume selbstbelastende Tendenz für parallel laufende Steuerstrafverfahren haben. Allerdings wäre es sachgerechter, auch für diese Zeiträume eine Suspendierung zu gewähren, da die von dem BGH gewählte Verwertungsverbotslösung noch viele Fragen offen lässt. Dieser unmittelbar aus der Verfassung abgeleitete Schutz des Steuerpflichtigen korrespondiert mit dem vom BFH entwickelten materiellen Verwertungsverbot, da durch die Mitwirkungsverpflichtung in den nicht strafbefangenen Veranlagungszeiträumen jedenfalls bei Dauersachverhalten unmittelbar in das grundrechtlich geschützte Persönlichkeitsrecht eingegriffen wird, wird der Pflichtige in diesen Fällen nicht nach § 393 Abs. 1 Satz 4 AO belehrt.

68 BGH v.12.1.2005 – 5 StR 191/04, wistra 2005, 148 unter Hinweis auf BVerfG v. 15.10.2004 – 2 BvR 1316/04, wistra 2005, 175.

69 *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 393 Rz. 64.

70 BGH v.12.1.2005 – 5 StR 191/04, wistra 2005, 148.

Es muss daher Aufgabe der Finanzämter und FG sein, in Fällen der bewussten Eingriffe in das Persönlichkeitsrecht des Steuerpflichtigen auch für das Besteuerungsverfahren Verwertungsverbote anzuerkennen, will man den grundrechtlichen Schutz nicht entkräften.

4. Vorfeldermittlungen (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO) und strafrechtlicher Anfangsverdacht (§ 152 Abs. 2 StPO)

Strafrechtliche Ermittlungen dürfen nur dann ausgelöst werden, wenn die Erkenntnisbasis derart verdichtet ist, dass sie den Anforderungen des § 152 StPO genügt. Erforderlich ist danach, dass auf Grund von konkreten Tatsachen zureichende tatsächliche Anhaltspunkte vorliegen, die auf eine begangene Straftat hindeuten. Während im Kernstrafrecht die Prüfung dieser Frage leicht fällt, weil für die Verdachtsprüfung auch Tat- und Täterspuren kriminalistisch ausgewertet werden können, ist im Steuerstrafrecht die Auswahl tauglicher Indizien gering. Sie ist nicht nur gering, sie sind teilweise gar nicht vorhanden.

Wenn z. B. im Rahmen einer Betriebsprüfung der objektive Teil des § 370 AO festgestellt ist und nur noch die Frage zu beantworten ist, ob diese Verkürzung vorsätzlich herbeigeführt wurde oder nicht, fehlen objektive Umstände, die einen Hinweis auf die innere Tatseite geben. In der Praxis stellen wir dann fest, dass sich bestimmte Fallgruppen gebildet haben, bei denen der Vorsatz fast typisierend angenommen oder nicht angenommen wird. Wer Wirtschaftsgüter abweichend von der Auffassung der Finanzverwaltung abschreibt, wird mit einer einfachen Prüfungsfeststellung zu rechnen haben, wer Zinsen in Luxemburg nicht angibt, wird um ein Strafverfahren nicht umhin kommen. Die gewählten Beispiele markieren die jeweiligen Pole. Schwierig wird die Abgrenzung, wenn sich die Sachverhalte dazwischen bewegen, es hängt dann häufig von der individuellen Beurteilung des Entscheiders ab. In der Praxis hat dies dazu geführt, dass die Verdachtschwelle im Steuerstrafrecht äußerst niedrig angesetzt ist. Im Zweifel wird ein Durchsuchungsbeschluss ausgefertigt.

Unterhalb der Schwelle des Anfangsverdachts sind strafrechtliche Ermittlungen grundsätzlich nicht zulässig. Diese freiheitsrechtlichen Grundeinstellungen sollen verhindern, dass Ermittlungsorgane ohne Anlass tätig werden. Die Suche nach einem Anfangsverdacht ist aus guten Gründen unzulässig. Im Steuerrecht besteht nun die Besonderheit, dass mit den sog. Vorfeldermittlungen nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO Ermittlungen unterhalb eines Verdachts zulässig sind. Allerdings kann dies nicht schrankenlos erfolgen, so dass „Ermittlungen ins Blaue hinein“ genauso unzulässig sind wie „Ausforschungseingriffe“ (fishing expeditions). Es bedarf also eines hinreichenden Anlasses. Aber auch hierfür gilt, dass der hinreichende Anlass gerade nicht gleichgesetzt werden kann mit dem strafrechtlichen Anfangsverdacht.

Die Beispiele aus der Rechtsprechung sind vielfältig. So z. B. der Fall eines Auskunftersuchens an ein Kreditinstitut über Überweisungsvorgänge größerer Geldbeträge ins Ausland kurze Zeit nach Einführung des sog. Zinsabschlages.⁷¹ Oder die Anfrage an einen Yachtmakler über Namen und Adressen der Erwerber von Motor- und Segelyachten.⁷² An Hand dieser Beispiele wird schnell deutlich, dass es sich um Sachverhalte aus einem „hinterziehungsgeneigten Umfeld“ handelt, ohne dass aber ein strafrechtlicher Anfangsverdacht vorliegt. Gleichwohl ist eine Abgrenzung kaum möglich, was folgendes Beispiel zeigt: Ein Verhütungsmittelhersteller musste Auskunft über Namen und Adressen beliefeter Apotheken geben, die diese Verhütungsmittel an Ärzte weiterverkauft haben. Da die Ärzte diese Leistung von ihren Patienten mangels Erstattungsmöglichkeit über die Kassen bar abgerechnet hatten und bei „einigen Betriebsprüfungen“ bei Ärzten Differenzen festgestellt wurden, war das Auskunftersuchen der Finanzverwaltung begründet.⁷³ Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang jedoch die Schilderung des Verfahrensablaufes. Nachdem das Auskunftersuchen mit einem Rechtsmittel angefochten war und zur Entscheidung dem BFH vorlag, wollte die Steuerfahndung eine Beschleunigung des Verfahrens erreichen. Die Bewertung des Sachverhalts – bei unveränderter Sachlage – erfolgte daher nun in der Form, dass es um strafrechtliche Ermittlungen gegen derzeit noch unbekannte Ärzte ging, die im Verdacht stünden, Einkommensteuer hinterzogen zu haben. Die darauf ergangene Durchsuchungsmaßnahme ist dann jedoch zutreffenderweise durch das LG Hildesheim⁷⁴ als rechtswidrig gerügt worden.

Dieser Fall aus der Praxis zeigt, wie untrennbar das Auskunftersuchen nach §§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, 93 AO mit strafrechtlichen Ermittlungen verknüpft ist. Es liegt daher meiner Meinung nach näher, die Ermittlungen nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO als einen rechtlich legitimierten Fall von strafrechtlichen Vorermittlungen zu begreifen.⁷⁵ Wenn diese Sichtweise zutreffend sein sollte, wäre die weitergehende Frage, inwieweit dann eine Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder besser des strafrechtlich Beteiligten eingefordert werden kann. Wenn die Ermittlungsmöglichkeiten bereits Vorermittlungen unterhalb des Verdachts miteinschließen, muss auch eine frühe Suspensierung der Mitwirkung erfolgen. D. h., er muss strafrechtlich belehrt

71 Vgl. Hessisches FG v. 13.6.2005 – 11 K 3858/01; bestätigt durch BFH v. 27.3.2007 – VIII B 152/05, BFH/NV 2007, 1335.

72 Vgl. BFH v. 17.3.1992 – VII R 122/91, BFH/NV 1992, 791; vgl. auch *Koblmann*, Steuerstrafrecht, § 404 Rz. 83 ff. m. w. N.

73 BFH v. 5.10.2006 – VII R 63/05, BStBl. II 2007, 155, 157 f.

74 Vgl. LG Hildesheim v. 27.7.2006 – 21 Qs 1/06, wistra 2007, 399.

75 So auch *Matthes*, Rasterfahndung im Steuerstrafverfahren, 2006, S. 90 ff.; *ders.*, wistra 2008, 10, 14; a. A. etwa *Weidemann*, wistra 2006, 452, 453; ausführlicher *Koblmann*, Steuerstrafrecht, § 397 Rz. 7.

werden,⁷⁶ § 393 AO wäre zu beachten. Ein rein steuerlicher Anwendungsbereich für § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO bliebe hingegen nur dann, wenn es um die Aufdeckung unbekannter Steuerfälle ginge, die nur deswegen dem Fiskus durchgegangen sind, weil der Steuerpflichtige unvorsätzlich die steuerlich relevanten Tatsachen verschwiegen hat. Diese Fälle werden aber schon im Rahmen der allgemeinen Steueraufsicht ausreichend abgedeckt.

Diskussion

zu den Referaten von *Reinbart Rüsken* und *Dr. Karsten Randt*

Leitung

Dr. Hans-Peter Korte

Prof. von Groll

Ich habe zunächst eine Frage oder eine ergänzende Bemerkung zu beiden Referenten, und zwar zu der in der Tat sehr kritischen Vorschrift des § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO. Ist es nicht so Herr *Rüsken*, Ihr Verdacht oder Ihre Bedenken, dass die Hineinnahme des auslösenden Moments der allgemeinen Erfahrung durch eine kritische Rechtsprechung dadurch relativiert werden sollte und soweit ich das überblicke auch bisher relativiert worden ist, dass auch diese allgemeine Erfahrung in einen konkreten Anhaltspunkt münden muss und dieser konkrete Anhaltspunkt muss sich auf den Adressaten der in Aussicht genommenen oder nachher auch vollzogene Prüfungsmaßnahme beziehen, der Auskunft oder so weiter. Das ist das eine und das richtet sich an Herrn *Randt*. Ist es nicht so, dass dieser konkrete Anhaltspunkt uns dann nicht in die Nähe des Anfangsverdachts führt, wenn wir ihn beziehen auf die allgemeine Sachaufklärungspflicht und zur Konkretisierung der §§ 88 ff. AO einsetzen. Der konkrete Anhaltspunkt muss ein Anlass für eine Ermittlung im allgemeinen Sinne sein und nicht ein Anfangsverdacht. Eine weitere Frage an Herrn *Rüsken* zu dieser unglaublichen Zumutungs-Vorschrift § 27b UStG. Sie haben mit Recht gesagt, ja das ist eigentlich schwer zu handhaben und haben aber, und das hat mich überrascht, das würde ich gerne hören, wie das funktionieren soll, von der Möglichkeit der Ermessensüberprüfung gesprochen. Ich sehe diese Möglichkeit nicht, weder im Vorfeld, weil es keine Prüfungsanordnung gibt und keine Festlegung der Ermessenserwägung auf den Zeitpunkt der Maßnahme. Also kann sie jederzeit nachgeschoben werden und einen Rechtsschutz im Nachhinein, der zu einem

76 Ebenso FG Mecklenburg-Vorpommern v. 21.8.2002 – 3 K 284/00, wistra 2003, 473, 474.

Verwertungsverbot führt finde ich mindestens genauso problematisch. Also das ist für meine Begriffe ein Eingriff, der bis in die private Wohnung gehen kann, wenn nämlich kein Büro besteht beim Unternehmer, ein Eingriff ohne Rechtsschutz.

Rüsken

Zunächst zu § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO – Allgemeine Erfahrung, die in einen konkreten Anhaltspunkt mündet oder damit ergänzt wird. Das ist in der Tat so versucht worden, etwa bei dem Beispiel Ermittlung im Bankenbereich, das ich erwähnt habe. Der Bankangestellte, der sich da verplappert hat, der war der Rettungsanker für den Senat zu sagen, das ist nicht nur die allgemeine Erfahrung, sondern ein konkreter Anhaltspunkt. Ob das so ganz überzeugend ist, weiß ich nicht, aber das war wunderschön, da wurde es leicht. Deklinieren Sie das durch bei dem Pharmaunternehmen. Sie haben mit Recht darauf hingewiesen, bei sechs Ärzten war da etwas aufgedeckt worden. Nur wie viele Ärzte überprüft worden sind, bei denen nichts gefunden worden ist, das wusste kein Mensch. Das wussten wir nicht und das wusste auch die Steuerfahndung gar nicht. Die hatte nur gehört, da ist was gefunden worden mit der Spirale und dann schlagen wir zu. Ob das dann noch als konkreter Anhaltspunkt durchgehen kann, stelle ich zur Debatte. Ich habe daran mitgewirkt, deshalb darf ich mich da etwas zurückhalten, aber ich stelle das zur Debatte, ob das als ein ausreichender konkreter Anhaltspunkt empfunden wird, weise allerdings darauf hin, der Senat hat darauf die Entscheidung nicht gestützt, sondern hat gesagt, das ist eine begünstigende Gestaltung, dass das bezahlt werden muss von dem Patienten und bezogen wird nicht über die Stammapotheke des Arztes, wo man das leicht kontrollieren kann, sondern über den Versandhandel bzw. irgendwelche Schwerpunkt Apotheken, die sich darauf spezialisiert haben.

Zweiter Punkt, Herr *von Groll*, § 27b UStG. Ich sehe auch nicht, wann man gerichtsförmlich die Ermessensausübung des Finanzamtes im Vorhinein überprüfen kann. Im Vorhinein findet eine solche Kontrolle ja auch bei der zoll- und verbrauchersteuerrechtlichen Nachschau in der Regel nicht statt; deshalb gibt es kaum Verfahren, weil eben in der Tat der Ansatzpunkt für die Kontrolle fehlt. Mein Appell richtet sich insofern weniger an die Gerichte als eben an die Finanzverwaltung selbst, die natürlich von dieser Vorschrift – ich hab mir erzählen lassen, dass das auch geschehen soll im Umsatzsteuerrecht – Gebrauch machen sollte in der Erkenntnis, die ich versucht habe etwas zu erläutern, dass das eine Ermessensvorschrift ist und dass Ermessen nicht nur Ermächtigung heißt, sondern auch mit der Ermessensausübung Verpflichtungen verbunden sind. Und die weitere Frage wäre dann natürlich – und die ist, soweit ich sehe, bisher völlig offen, aber über die wird man dann in der Tat, um das abzuwenden, was Sie sagen – es sei ein Eingriff ohne Rechtsschutzmöglichkeit – nachdenken müssen – ob nicht, wenn eben gegen diese Kautelen der Ermessensausübung verstoßen worden

ist, um überhaupt Rechtsschutz gewähren zu können, die Folge ein Verwertungsverbot dieser Kenntnisse sein müsste. Das ist Zukunftsmusik.

Dr. Randt

Wenn ich zunächst auf den Pharmafall noch einmal zurückkommen darf: Gerade dieses Verfahren hat gezeigt, wie untrennbar steuerliche Ermittlungen nach § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO und die Annahme eines strafrechtlichen Anfangsverdachts verbunden sein können.

Die Verfahrenshistorie ging wie folgt: Auskunftsersuchen an den Pharmakonzern, Einspruch, Klage vor dem FG, Klage wurde abgewiesen, Revision zugelassen, Revision eingelegt. Das bedeutete für die Steuerfahndung, die aus ihrer Sicht unglückliche Situation, dass man nach wie vor das Auskunftsersuchen nicht vollziehen konnte, also warten musste, bis der BFH entscheiden wird. Und da zwischen diesen beiden Zeitpunkten ja ein nicht unerheblicher Zeitraum hätte liegen können, fürchtete die Steuerfahndung, in die Verjährung zu laufen. Die Steuerfahndung hat sich in der Situation damit beholfen und das hat mich in der Tat extrem geärgert, dass sie aus dem Auskunftsbegehren einen strafrechtlichen Anfangsverdacht konstruiert hat und zum Landgericht gegangen ist, um einen Durchsuchungsbeschluss zu erwirken. Diesen Beschluss hat die Fahndung auch erhalten und ist dann vor der Entscheidung des BFH in das Unternehmen gestürmt und hat sich die Daten selbst geholt. Wie Sie sich vorstellen können, haben wir natürlich gegen diese Verfahrensweise Beschwerde beim Landgericht eingelegt und vorgetragen, dass die Steuerfahndung hier rechtsmissbräuchlich agiert hat. Wenn hier ein Fall von § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO vorliegt, dann ist damit doch gerade zum Ausdruck gebracht worden, dass hier kein strafrechtlicher Tatverdacht gegen das Unternehmen oder gegen einen Dritten im Raum steht. Und 6 Monate später soll es ohne neue Tatsachen plötzlich doch ein Tatverdacht sein? Das Landgericht ist damals unseren Ausführungen gefolgt und hat die Rechtswidrigkeit der Durchsuchungsmaßnahme festgestellt. Ich darf nur am Rande dabei erwähnen, dass es im Innenverhältnis zur Mandantschaft schwierig war, die Überzeugung herzustellen, dass eine Beschwerde an das Landgericht einzulegen ist, da hinlänglich bekannt ist, dass die Chance, mit einem solchen Rechtsmittel durchzudringen, nur knapp größer als Null ist. Was macht der Berater in einer solchen Situation, wenn er unbedingt will, dass die Beschwerde zum Landgericht geht? Er führt die Beschwerde, ohne den Mandanten mit Kosten zu belasten. Also so viel vielleicht zur Verfahrenshistorie, die aber auch wiederum zeigt, dass die Praxis sich ihren Weg sucht und die feine Differenzierung zwischen § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO und einem strafrechtlichen Anfangsverdacht schwierig zu ziehen ist.

Nun aber zu Ihrer Frage, Herr Prof. *von Groll*: Sie fragten, ob es auch eine Sachverhaltsaufklärung unterhalb eines Verdachts gibt bzw. wie diese dann ausgestaltet ist. Also mir fällt das in Bezug auf Dritte schwer, mir solche

Fälle vorzustellen, wo es alleine um die allgemeine Steueraufsicht geht ohne die gleichzeitige Unterstellung einer Verkürzung, aber die Fälle mag es geben. Die Fälle, die sich die Praxis herausucht, weisen in der Tat eine Auffälligkeit auf, die den Fall in die Nähe eines Verdachts rückt. Ich glaube, so muss man versuchen, dieses Merkmal eines „hinreichenden Anlasses“ näher zu definieren, dass man sagt, wir haben einen Umstand, der auffällig erscheint. Ein Verhalten, das nicht sozialadäquat ist, oder eine Auffälligkeit der Geschäftsbeziehung, die den Fall in die Nähe eines strafrechtlichen Anfangsverdachts rückt.

Dr. Loose

Eine Frage an Herrn *Rüsken*, eine an Herrn *Randt* und eine an beide. Herr *Rüsken*, der § 249 Abs. 2 AO gibt ja die Möglichkeit, dass das Finanzamt im Hinblick auf zukünftige Vollstreckungsmaßnahmen auch Ermittlungen anstellt. Meiner Erfahrung nach wird er häufig dazu benutzt, um die Voraussetzung für den Erlass von Haftungsbescheiden zu ergründen und dann darauf entsprechend Haftungsbescheide zu erlassen. Halten Sie das für zulässig, von der Norm erfasst?

Die Frage an Herrn *Randt*: Sie haben die prekäre Situation des Steuerstrafanwalts zutreffend dargestellt, der mit der Situation zu kämpfen hat, dass einerseits ein Verfahren läuft mit Strafschätzung und der Mandant auf der anderen Seite ja nicht den Sachverhalt offen legen kann, um diese Strafschätzung zu vermeiden. Ist es denn in solchen Fällen dann nicht möglich oder der einzige Weg, dass man die Grundlagen oder die Berechnungsmethoden dieser Schätzung angreift, ohne die Tatsachen zu nennen. Sie hatten gerade ein Beispiel genannt mit dem offenen Bierhahn. Führt das denn nicht auch dazu und das wäre dann die Frage, die sich an den Richter stellt, ob dann, wenn die Schätzung, jetzt ohne neue Tatsachen zu nennen, wesentlich in Zweifel gezogen wird, dass damit auch Aussetzung der Vollziehung gewährt werden müsste. Das ist meine Frage, Sie werden wahrscheinlich das Ganze bestätigen.

Und die Frage an Beide. Das ergibt sich aus einer Veranstaltung, die wir in Düsseldorf mit den Finanzämtern durchgeführt haben. Klimagespräch auf etwas breiterer Basis. Da waren etwas über 20 Finanzamtsvertreter. Nur damit kein falscher Eindruck entsteht, das haben wir auch mit den Beratern gemacht, also das war nicht nur eine einseitige Sache. Und da haben die Finanzamtsvertreter einhellig gesagt: Wir möchten eigentlich gerne, dass diese Verfahren, in denen gleichzeitig ein Strafverfahren läuft und ein finanzgerichtliches Verfahren, möglichst vorgezogen werden. Da interessiert mich die Stellungnahme beider, des Richters am BFH und des Anwalts, wie sie dazu stehen. Also nur diese Aussage des Finanzamtes ohne, dass ich dazu irgendeine Wertung abgeben würde.

Rüsen

Ganz offen gesprochen, mit der ersten Frage haben Sie mich ein bisschen überfordert, weil ich kenne diese Fälle nicht und habe deshalb über den § 249 Abs. 2 AO bisher auch noch nicht nachgedacht. Also wir haben solche Fälle nicht gehabt und ich kenne die Praxis auch nicht.

In der Frage der Strafschätzung sind wir uns, glaube ich, einig. Das ist insofern mehr ein strafrechtliches Problem: Die Schätzung anzugreifen, ohne neue Tatsachen zu verraten. Es kommt darauf an, wie die Schätzung begründet wird, wenn man keine konkreten Tatsachen hat, ob es da hinreichende Erfahrungsregeln gibt. Sonst würde man, jedenfalls im Wege der vorläufigen rechtlichen Würdigung, die ja im AdV-Verfahren anzustellen und ausreichend ist, davon ausgehen müssen, dass ein hinreichender Verdacht der Strafschätzung besteht, mit der Folge: ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieses Schätzungsbescheides.

Die dritte Frage betraf das Vorziehen von Verfahren. Das ist ein ganz altes Thema, wie man die strafrechtlichen und die steuerrechtlichen Verfahren synchronisiert. Eine zeitlang war da im Schwange der Vorschlag, die steuerstrafrechtlichen Verfahren als Annexverfahren zum Besteuerungsverfahren zu gestalten und dann auch natürlich in die Jurisdiktionsgewalt der Finanzgerichte zu überführen. Die damalige Vorsitzende, des einschlägigen BGH-Strafenats, unsere jetzige Generalbundesanwältin, hatte in Dresden auf dem Richter- und Staatsanwaltstag vehement widersprochen und mit Gründen, die mich sehr überzeugt haben, nämlich, dass es natürlich Steuerstrafverfahren gibt, die schwierige steuerrechtliche Fragen aufwerfen, für deren Beantwortung die Finanzrichter, die Finanzgerichte besser gerüstet wären als die Wirtschaftsstrafkammern der Landgerichte oder gar der Amtsrichter, dass das aber Ausnahmefälle sind und bei dem Gros der Fälle auch im Steuerstrafrecht die Problematik auf dem Gebiet, sie haben das ja auch schon implizit erwähnt, des Vorsatzes liegt und da fehlen die Erfahrung und das Fingerspitzengefühl vielleicht eher der Finanzgerichtsbarkeit. Wenn man da nicht einen Konnex schafft von Rechts wegen zwischen diesen beiden Verfahren, weiß ich nicht, ob man eine gewisse Abstimmung institutionalisieren kann. Die informelle Abstimmung zwischen den Gerichten wird nicht klappen. Ich hielte das nicht für geradezu rechtswidrig, sich als Finanzrichter in einem Verfahren zu sputen, weil ein Steuerstrafverfahren im Hintergrund läuft, welches naturgemäß, wie Sie wissen, immer eilbedürftig ist. Aber es ist natürlich schwierig unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung gegenüber den möglicherweise zahlreichen Klägern, die zwar nicht im Hinblick auf das Strafverfahren ein Interesse an beschleunigter Verfahrenserledigung haben, aber etwa aufgrund anderer Gesichtspunkte, die fast genauso oder noch gewichtiger sein können, weil ihre Existenz auf dem Spiel steht in den berufsrechtlichen Verfahren und was man auch immer sich da denken kann.

Dr. Randt

Ja, auch noch einmal ganz kurz von meiner Seite die Bestätigung. Natürlich müssen Sie dann die Schätzung im Ursprung angreifen und fragen, ob sämtliche Schätzungsmethoden überhaupt zur Anwendung gekommen sind und natürlich muss in einem strafrechtlichen Verfahren auch die Frage geklärt werden, ob denn überhaupt ein Vermögenszufluss beim Steuerpflichtigen festgestellt werden kann. Mit einem solchen Vortrag kann man selbstverständlich gut arbeiten. Das Problem ist nur, dass in dem einen oder anderen Verfahren der etwas überehrgeizige Fahnder arbeiten wird, der gedanklich die Abschlüsse beim Finanzgericht schon antizipiert hat. Also insofern ist man da manchmal in der Tat sehr schwierigen Konfliktlagen ausgesetzt.

Dr. Geuenich

Herr *Randt*, Sie hatten eben sehr plastisch einen Fall aus der Betriebsprüfung geschildert, wo die Betriebsprüfung für steuerstrafrechtliche Ermittlungen instrumentalisiert wird und das am Beispiel der Strafschätzung festgemacht. Ich hatte mich mit dieser Problematik ebenfalls beschäftigt und die These aufgestellt, dass es immer besonders problematisch ist, wenn der Betriebsprüfer quasi mit geschlossenem Visier die Betriebsprüfung zur Gewinnung von Informationen nutzt, obwohl ihm bereits Erkenntnisse vorliegen, die schon nahe an einem strafrechtlichen Anfangsverdacht liegen. Dies insbesondere dann, wenn auf diese Weise Erkenntnisse eingesammelt werden, um nachher ein Strafverfahren reibungsloser durchführen zu können. Wie kann man diese Fälle lösen? Ich habe dazu die These aufgestellt, dass in solchen Fällen ein steuerliches Verwertungsverbot analog § 136a StPO heranzuziehen sei, was jedoch der BFH in seiner Rechtsprechung unter Hinweis auf Artikel 3 Grundgesetz bisher abgelehnt hat, weil der Steuerunehrliche nicht gegenüber dem Steuerehrlichen privilegiert sein dürfe; man müsse also auch diese rechtswidrig gewonnenen Erkenntnisse im Strafverfahren zwingend verwerten. Mich würde insbesondere interessieren wie Sie, Herr *Rüsken*, es als BFH-Richter sehen, ob man nicht in besonders gelagerten Ausnahmefällen zu einem steuerlichen Verwertungsverbot analog § 136a StPO kommen konnte.

Prof. Reiß

Herr *Randt*, Sie haben ja im Zusammenhang eben mit der sog. Strafschätzung die Frage eines steuerrechtlichen Verwertungsverbotes erörtert. Mich würde interessieren, welchem Zweck ein solches steuerliches Verwertungsverbot dienen könnte. Wenn ich Ihr Beispiel nehme, Sie haben so nett formuliert, „der lässt die Hosen runter“. Dann offenbart er im Interesse des Besteuerungsverfahrens, damit er nicht so viel Steuern zahlen muss, die zutreffenden Dinge. So, das haben wir jetzt. Und welchen Sinn sollte dann ein steuerrechtliches Verwertungsverbot machen?

Dr. Randt

Ja, natürlich eine sehr berechtigte Frage und ich habe aus meiner praktischen Erfahrung dazu auch eine Antwort, und zwar lautet diese Antwort:

Wir benötigen eine „Sanktion“, so will ich es mal nennen, die zu einer Disziplinierung führen soll. Ich will Ihnen einen plastischen Fall vorstellen. Eine Betriebsprüfung wird in Gang gesetzt, nachdem vorher die Steuerfahndung dem Betriebsprüfer Material an die Hand gegeben hatte. Es werden verdeckte Beiakten geführt von der Betriebsprüfung zusammen mit der Steuerfahndung, es werden unzulässige Auslandsermittlungen geführt, es gibt den Versuch, Zeugen im Ausland zu vernehmen, es werden Dienstreisen in diesem Verfahren unternommen, die zwar nicht abgerechnet wurden, aber auch dem Zweck dienen, dem Strafverfolgungsinteresse gerecht zu werden. Ich halte das für rechtsstaatlich nicht hinnehmbar, weil damit die rechtliche Überprüfbarkeit von hoheitlichen Maßnahmen in Frage steht. Als Verteidiger sind sie darauf angewiesen, dass solche verdeckten Ermittlungen auf Grund eines Fehlers transparent werden. In dem Fall, von dem ich spreche, sind sie deswegen transparent geworden, weil bei einer 5.000-seitigen Strafakte ein Blatt durchgestrichen war mit dem Hinweis „zur Strichakte“. Diese Strichakte war diese verdeckte Akte, in der die verdeckten Ermittlungsmethoden niedergelegt waren und nur weil wir da an der Stelle hartnäckig nachgebohrt haben, sind uns diese Dinge überhaupt transparent geworden und ich meine, dass auch auf der steuerlichen Seite eine Disziplinierung für Fälle dieser Art einhergehen muss.

Prof. Seer

Ich habe an beide eine grundsätzliche Frage. Hätten Sie einen guten Vorschlag, wie wir diese beiden Verfahren voneinander entflechten können, d. h. macht es Sinn, die Steuerfahndung von der Finanzverwaltung zu trennen. Das ist aus meiner Sicht eine Fundamentalfolge. Was würde das im Folgenden bedeuten? Dann habe ich noch zwei Anmerkungen. Eine Anmerkung zur Nachschau: Ein Problem ist sicherlich der Art. 13 GG, der schlecht gefasst ist, weil nämlich die Abstufung von der Durchsuchung zu schlichten Besichtigungsmaßnahmen dort nicht vernünftig geregelt ist und zu Friktionen verfassungsrechtlicher Art führt.

Und dann im Übrigen. Was ist die Nachschau eigentlich? Man soll einen Zustand besichtigen dürfen. Heißt der Zustand auch, dass ich mir den Zustand der Buchführung über den äußerlichen Zustand hinaus angucken kann, nur angucken darf, oder kann ich mir darüber hinaus auch den Inhalt vergewissern? Wo ist dann noch die Abgrenzung zu einer echten Außenprüfung? D. h. also, beide Instrumentarien, sind vielleicht bei den Zoll- und Verbrauchsteuerrechten, wenn man sagt, ich will die Warenmenge, ich will den Warenbestand greifen und mir angucken, noch nachvollziehbar ist, das wird sehr schwer aus meiner Sicht, wenn ich mir vorstelle, ich gehe jetzt in irgend-

ein Buchführungswerk o. ä., um z. B. die Ordnungsmäßigkeit einer Kassenbuchführung durch Kassensturz und ähnlichen Methoden zu verifizieren. Also, das erscheint mir ungeklärt und bis jetzt nicht richtig klar zu sein.

Und als Drittes, ich kommentiere ja auch den § 208 AO und habe mir lange Gedanken gemacht, kann man den § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO in dem Sinne, wie Sie es beide scheinbar favorisieren, auslegen. Ich meine, es bleiben aber doch noch einige Fälle übrig, die klassisch in der Vorfeldermittlung liegen. Wie würden Sie es einschätzen, wenn die Finanzbehörde also beispielsweise den Steuerpflichtigen nicht kennt und Chiffreanzeigen sichtet? Es wird gesichtet bei Ebay? Es wird gesichtet, einfach auch ohne jetzt genau zu wissen, was nun letztlich dahinter steckt, aber – ich meine – im Sinne einer Steueraufsicht ist das legitim. Man kann dann fragen, soll das die Steuerfahndung machen? Aber wenn es die Steuerfahndung nicht tat, dann muss es m. E. eine andere Finanzbehörde tun dürfen, so dass mir das nicht ganz einleuchten kann. Und diese Vorfeldermittlung, die haben wir sonst auch. Denken Sie nur an den ganzen Bereich der Internetkriminalität. Die Polizei soll gerade in einem Bereich von Prävention und dann ggf. auch Repression gegen Kinderpornografie im Internet vorgehen u. ä. Aber da muss sie auch im Vorfeldbereich natürlich checken, wo könnte so etwas liegen und ähnliches muss die Finanzverwaltung selbstverständlich auch tun dürfen. Da stellt sich nur die Frage, wer aus der Finanzverwaltung.

Prof. Reiß

Ja, das ist auch eine meiner Fragen. Mir scheint es doch sehr problematisch zu sein, den § 208 Abs. 1 Satz 3 AO in Richtung eines mehr oder minder strafrechtlichen Anfangsverdachts zu interpretieren. Im Übrigen, was Kollege Seer schon gesagt hat: Eigentlich ist die AO etwas rechtsstaatlicher als die Strafprozessordnung, indem sie nämlich in den Punkten, was die Aufgabenzuweisung betrifft, ausdrücklich darauf hinweist, dass unbekannte Fälle, wie ich meine allerdings bei § 208 Abs. 1 Satz 3 AO zunächst im Besteuerungsinteresse aufzuklären sind. In der Strafprozessordnung finden wir übrigens vergleichsweise wenig zu dieser Vorfeldermittlung, Um es ehrlich zu sagen, wir finden gar nichts. Es gibt natürlich jede Menge Literatur dazu und die Frage bei den strafprozessualen Vorfeldermittlungen ist doch in Wahrheit die: Welche Belehrungspflichten bestehen hier gegenüber wem? Ist das noch ein Zeuge, aus welchem Grund kann ich ihn wie in Anspruch nehmen, muss ich ihn schon belehren etc. Und genau diese Fragen stellen sich allerdings auch bei § 208 Abs. 1 Satz 3 AO. Dies aber erst, wenn es um die Befugnisse geht, nicht wenn es – wie in § 208 Abs. 1 Satz 3 AO – um die Aufgabenzuweisung geht.

Rüskten

Es sind jetzt eine Menge Fragen aufgelaufen. Ich habe noch nicht beantwortet die Frage, ob Angaben, die unter dem Druck einer Drohung oder einer Strafschätzung gemacht werden, analog § 136a StPO einem Verwertungsverbot unterliegen. Da kann ich zwei Antworten geben. Die eine: Was die Rechtsprechung des BFH angeht, ist so etwas bisher nicht gemacht worden und meine Prognose wäre, dass man das wohl auch nicht machen wird. Bei mir persönlich, wenn Sie das hören wollen, würden Sie eine wohlwollende Prüfung dieses Gedankens erreichen, aber ich glaube nicht, dass er sich durchsetzen wird.

Was die Frage der Entflechtung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren angeht, ich hatte da versucht, am Ende etwas dazu zu sagen. Das ist sicher unter dem Gesichtspunkt der Transparenz der Verfahren und des Rechtsschutzes sowohl des steuerrechtlichen wie des strafrechtlichen Rechtsschutzes, wünschenswert, das zu tun. In dem Sinne zu entflechten, dass man sie in ein Abhängigkeitsverhältnis bringt, Annexverfahren aus dem einen oder dem anderen macht. Aber es hat natürlich die Schwierigkeit, dass es entweder zu einer Privilegierung des Steuerstraftäters oder des Betroffenen als Steuerpflichtigen führt. Also solange man sowohl die strafrechtliche Gleichbehandlung wie die steuerrechtliche Gleichbehandlung uneingeschränkt gewährleisten will, sehe ich für echte Entflechtungsversuche wenig Chancen.

Die Nachschau zoll- und verbrauchssteuerrechtlicher Art ist in der Tat warenbezogen, das war Ihre Frage, Herr Professor *Seer*, und die umsatzsteuerrechtliche Nachschau ist es nicht und deshalb habe ich Zweifel, dass bei aller Gleichartigkeit der Gesetzesformulierung die umsatzsteuerrechtliche Nachschau deutlich ihrem Gegenstand nach über die verbrauchs- und zollrechtliche Nachschau hinausgeht, weil sie sich eben nicht nur auf die vorhandenen Warenbewegungen bezieht, sondern den umsatzsteuerlichen Unternehmer unter eine umfassende, zukunftsbezogene Steueraufsicht stellt.

Die letzte Frage war: Wer geht denn eigentlich diesen Verdachtsfällen nach bei Chiffreanzeigen, Ebay-Handel und dergleichen? Irgendjemand muss das doch tun dürfen. Ich kann mir eigentlich auch nicht so ganz vorstellen, vielleicht fehlt mir da im Augenblick die Phantasie, dass das Fälle sein sollen, die keinen strafrechtlichen Anfangsverdacht beinhalten, also wirklich nur steuerverfahrensrechtliche Bedeutung haben. Aber wäre es wirklich, wenn es denn solche Fälle in nennenswertem Umfang gibt, denn so schlimm, wenn das im Sinne einer klaren Funktionsabgrenzung nicht die Fahndungsstellen täten, sondern die anderen, die allgemeine Finanzverwaltung, das Finanzamt? Das kann man doch machen, das ist ein Organisationsproblem. Ich glaube, man muss sich nur darüber im Klaren sein, was man will, und wenn man unterhalb einer Verdachtsschwelle Ermittlungen für geboten hält und das die staatliche Grundausrüstung sein soll, dann muss man das vielleicht so machen, dass dafür die Fahndung notwendig ist.

Ich würde nur sagen, dann muss es auch in der entsprechenden Klarheit geregelt sein und dann muss das Verständnis darüber vorhanden sein, dass wir bei § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO eine strafrechtliche Tatverdachtslage gleichsam unterstellen. Denn ich kann mir auch nur schwer Situationen vorstellen, wo man einen unbekanntem Steuerfall sucht, der eben ausschließlich eine steuerrechtliche und keine strafrechtliche Bedeutung haben soll. Deswegen hätte ich keine grundsätzlichen Bedenken, dass man sich so entscheidet, aber dann bitte auch in der Klarheit und mit dem Hinweis, dass derjenige, der dann möglicherweise Verdächtiger ist und um Auskunft ersucht wird, auch die entsprechenden strafprozessualen Rechte zugesprochen bekommt.

Neubaus

Ich wollte noch einmal was zum Verwertungsverbot sagen. Wir haben ja nicht nur Aussageverweigerungsrechte im Strafrecht, sondern auch im Steuerrecht. Angehörige brauchen keine Auskunft zu geben und müssen darüber auch belehrt werden. Weil sich aus der Nichtbeachtung dieser Vorschrift aber kein Verwertungsverbot ergibt, wird diese Regelung von Betriebsprüfern völlig ignoriert. Da sagt der Prüfer von vornherein, das mache ich nicht, denn es ergeben aus diesem Fehlverhalten ja keine Konsequenzen. Ich halte es für überaus bedenklich, wenn hinter einer Vorschrift keine Sanktion steht, und es damit im Belieben des einzelnen Beamten steht, ob eine gesetzliche Vorschrift beachtet oder nicht.

Zum anderen eine Frage an Sie Herr *Rüsken* zur Nachschau. Ich habe persönlich erlebt, dass die Nachschau im Rahmen des Strafverfahrens bei der Durchsuchung eingesetzt wurde. Der Durchsuchungsbeschluss betraf nur die Vergangenheit. Dann wollte die Fahndung aber auch die aktuellen Buchhaltungsunterlagen einsehen. Das ist verweigert worden und dann hat die Fahndung einen Mitarbeiter des zuständigen Finanzamtes geholt, der im Rahmen der Nachschau die aktuellen Buchhaltungsunterlagen geprüft hat. Ist das nicht eine völlig zweckfremde Nutzung dieser Norm und was hat das für Folgen?

Rüsken

Eine *Lex imperfecta* ist immer ein zweifelhaftes Instrument. Aber das ist wieder ein Appell an den Gesetzgeber, der ohnehin schon stark in Anspruch genommen worden ist von uns. Ich sehe den Stein des Anstoßes bei dem zweiten Problem noch nicht so ganz. Wenn ich einen Durchsuchungsbeschluss habe, kann ich natürlich nur im Rahmen dieses Durchsuchungsbeschlusses tätig werden. Dass der aber nun eine Sperrewirkung dahin entfalten soll, dass nicht die Voraussetzungen vorliegen, eine Nachschau anzuschließen oder parallel dazu durchzuführen, das ist mir noch nicht ganz klar, woraus sich das ergeben soll.

Bei dem Beispiel von Herrn *Reiß* besteht, das Bedürfnis an sich nicht, mit dem Instrument der Nachschau zu arbeiten. Wenn der Vorwurf lautet Steuerhinterziehung 2001 bis 2005, dann brauche ich für diese Jahre den Durchsuchungsbeschluss, aber ich kann die aktuellen Zeiträume ja auch eigenständig im Bereich der Umsatzsteuer mit einem Strafverfahren belasten, denn jeder Voranmeldungszeitraum stellt eine eigene Steuerverkürzung dar und wenn der Verdacht so weit reichte, wäre es auch möglich, für diese Zeiträume im Strafverfahren tätig zu werden.

Da stellt sich für mich gar nicht die Notwendigkeit der Nachschau, sondern ich hätte als Fahndungsbeamter dann gesagt, wenn ich Verdacht wegen der Umsatzsteuer 2006 habe und ich habe einen Sachverhalt, der durchläuft, dann würde ich selbstverständlich auch für die Umsatzsteuer der aktuellen Zeiträume ein strafrechtliches Verfahren einleiten.

Oder der Durchsuchungsbeschluss hätte von vornherein weiter gefasst werden können, denn man hätte die umsatzsteuerlichen Sachverhalte ja, wegen der aus Sicht der Fahndung falsch abgegebenen Voranmeldungen, von vornherein strafrechtlich belasten können. Somit wäre nur noch die Frage, ob ohne richterlichen Beschluss Gefahr im Verzug anzunehmen ist und ich ohne formellen Beschluss auch beschlagnahmen kann, das wäre auch möglich. Die Nachschau war dafür gar nicht notwendig.

Dr. Bartone

(Finanzgericht des Saarlandes): Gestatten Sie mir vielleicht noch eine kurze Anmerkung zu § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO, Herr *Randt*. § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO verknüpfen Sie immer notwendigerweise mit strafrechtlichen Ermittlungen. Ich meine aber, das ist eher eine Norm, die wir vielleicht, wenn wir in polizeirechtlichen Kategorien denken, dem Gefahrerforschungseingriff zuordnen können und sagen können, dass in den hiervon erfassten Fällen ja erst einmal ermittelt wird, ob sich überhaupt ein Anfangsverdacht ergibt. Ich meine, das ist nicht deckungsgleich mit dem konkreten Anfangsverdacht. Und zum zweiten, was das Auseinanderfallen von steuerrechtlichen und strafrechtlichen Ermittlungen anbelangt, so haben wir m. E. sehr wohl Fälle, in denen wir schon ermitteln, ob die Straftat begangen ist, aber die wegen Verjährung nicht mehr verfolgt werden kann. Wenn in einem Fall wegen strafrechtlicher Verjährung ein Strafverfolgungshindernis eintritt, haben wir im Hinblick auf die steuerliche Seite immer noch den § 169 Abs. 2 Satz 2 AO, der die 10-jährige steuerrechtliche Verjährungsfrist festlegt, soweit eine Steuer hinterzogen wurde, und können dann ja durchaus überprüfen, ob § 370 AO erfüllt ist, allerdings ausschließlich nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten.

Dr. Randt

Und genau da liegt der entscheidende Punkt, nämlich mit den Mitteln der Abgabenordnung und nicht mit den Mitteln von Durchsuchung und Beschlagnahme und Haftbefehl, was einen entscheidenden Unterschied darstellt. Und Sie haben natürlich Recht, wenn sie sagen, dass die Deckungsgleichheit zwischen hinreichendem Anlass nach § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO und Tatverdacht so nicht der überwiegenden Auffassung entspricht. Bei mir hat sich dieses Bild deswegen verdichtet, weil die Fälle, die Gegenstand eines Auskunftersuchens waren, auch immer im Nachgang oder parallel strafrechtliche Bedeutung hatten. Daher bleibt an restlichen Fallsituationen außerhalb eines strafrechtlichen Vorwurfs nicht viel oder gar nichts.

Rüsken

Aus meiner Sicht noch ein Wort dazu. Natürlich spricht nichts zwingend dagegen, eine Institution wie die Steuerfahndung auch mit solchen Ermittlungen, wie Sie sie angesprochen haben, zu betrauen. Nur, der Wortlaut des Gesetzes lässt diese Möglichkeit sicher offen, lässt aber auch andere Möglichkeiten offen. Wenn wir das Bestreben haben – und ich sagte ja, ich denke auch der BFH betrachtet diese Doppelfunktion der Steuerfahndung als verfassungsrechtlich hinnehmbar, aber natürlich als problematisch – wenn wir das Bestreben der Entflechtung, um ihr Wort aufzugreifen, haben, dann wäre es natürlich schon ein Wort, eben den § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO in diesem von uns jetzt hier favorisierten, allerdings nicht vom BFH aufgegriffenen Sinne einschränkend zu interpretieren und diese Dimension polizeilicher Tätigkeit, die Sie angesprochen haben, eben nicht der Steuerfahndung zu übertragen.

Schlusswort von *Prof. Seer*

Ja, meine Damen und Herren, ich möchte Ihnen jetzt nicht noch eine lange Zusammenfassung zumuten. Ich meine, die beiden Tage haben gezeigt, dass es wirklich an der Zeit war, dass wir uns mit dem Gesetzesvollzug beschäftigt haben. Ich möchte gleichermaßen beiden Tagungsleitern, Herrn *Widmann*, sehe ich hier auch noch, ebenso wie Ihnen, Herr *Dr. Korte*, danken, dass Sie uns so souverän durch die beiden Tage geführt haben. Gleichzeitig möchte ich mich ganz herzlich bei allen Referenten, mich nehme ich aus, hier an der Stelle für Ihre Vorträge bedanken, die, da nehme ich mich wiederum aus, uns einen sehr instruktiven Einblick gegeben haben. Danken möchte ich vor allem auch Ihnen, die so lange jetzt hier zusammen waren. Ich glaube es hat sich schon jetzt bewährt, dass wir die Mittagspause kürzen und zugleich auch mehr zusammenbleiben und diskutieren können. Das möchte ich auch in Bochum so beibehalten, so dass wir auch dort den Nachmittag in der entsprechenden Weise nutzen. Jetzt habe ich noch eine letzte Bitte, vielleicht Michael, ich sehe dich, könntest du mal gucken, ob die Frau

Verhoeven vom Otto-Schmidt-Verlag noch da ist? Ich möchte ihr für die sehr schöne Organisation dieser Tagung danken. Die Dame vom Otto-Schmidt-Verlag hat die Geschäftsstelle das ganze Jahr über, wie ich finde, sehr zuverlässig betreut und sich wirklich sehr engagiert. Ihr möchte ich jetzt hier an dieser Stelle ebenfalls danken. Zum Glück, Frau *Verhoeven*, eben konnte ich Sie nicht sehen, kommen Sie doch bitte mal zu mir.

Im Namen der gesamten Gesellschaft möchte ich Ihnen für die zuverlässige Betreuung dieser zwei Tage ganz herzlich danken. Eine Kleinigkeit, die Sie vielleicht auch mit nach Hause tragen können anstelle von Blumen, die den Transport nach Köln vielleicht nicht überstehen würden. Ich glaube, es passieren immer wieder Kleinigkeiten, es fehlt dann vielleicht mal irgendwann die Adresse einer Laube für manche, die dann herumlaufen oder stehen nicht an der richtigen Stelle oder ähnliches. Aber man muss eines sagen, verwalten Sie einmal 1030 Personen, die auch noch alle zufrieden sein wollen, und organisieren Sie solch eine Tagung. Wir können glücklich sein, dass Frau *Verhoeven* das so zuverlässig Jahr für Jahr für uns besorgt.

Im Übrigen: Im nächsten Jahr werden wir in Bochum sein, also wenn Sie es so wollen, seien Sie bei mir an der Ruhr-Uni, auf dem Campus zu Gast. Wir hoffen, dass wir auch gute Gastgeber für Sie sein werden. Der Pott kocht, das haben Sie vielleicht schon häufiger mitbekommen, auch die Süddeutschen unter Ihnen. Es lohnt sich durchaus, in das Ruhrgebiet zu kommen. Die Schloten rauchen nicht mehr so sehr, es ist deutlich grüner, die Luft ist besser geworden, der Kragen bleibt länger weiß als es früher der Fall war. Also, trauen Sie sich ruhig nächstes Jahr zu uns zu kommen und im Übrigen wünsche ich Ihnen einen schönen und vor allem sicheren Heimweg. Danke.

Resümee

Werner Widmann

Ministerialdirigent, Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, Mainz

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| 1. Vorbemerkung | 10. Grenzüberschreitende Sachverhalte |
| 2. Rechtfertigung des Generalthemas | 11. Materielle Fragen zur EuGH-Rechtsprechung |
| 3. Die Rolle des Gesetzgebers | 12. Indienstnahme Privater bei Auslandsberührung |
| 4. Das Phänomen des Massenfallrechts | 13. Die Rolle der Berater |
| 5. Großzügige Pauschalregelungen zur Vermeidung der Verifikationsnotwendigkeit | 14. Prämien für gesetzeskonformes Verhalten? |
| 6. Mitwirkungspflichten der Steuerbürger | 15. Steuerliche Nebenleistungen |
| 7. Vollzugsdefizite | 16. Die Außendienste der Verwaltung |
| 8. Könnte eine Bundessteuerverwaltung die Vollzugsdefizite verringern? | 17. Die Umsatzsteuer-Nachschau |
| 9. Steuervollzug zur Wirtschaftslenkung? | 18. Steuerfahndung und Strafverfahren |
| | 19. Schlussbemerkung |

1. Vorbemerkung

An den Referenten hat es gewiss nicht gelegen, dass die Jahrestagung 2007 der DStJG in Stuttgart im Vergleich zu manchen früheren Tagungen auffällig wenige Vertreter der steuerberatenden Berufe anzog; auch die großen Steuerkanzleien waren nur vereinzelt vertreten. Dass ebenfalls nur wenige Angehörige der Steuerverwaltung anwesend waren, ist sicher nicht auf das Thema zurückzuführen, sondern eher damit zu erklären, dass es seit jeher der DStJG nur in beschränktem Ausmaß gelungen ist, Steuerverwaltungsbeamte an sich zu binden. Wie ist dieser Befund zu deuten?

Könnte es sein, dass die Beraterschaft als Vertreter der Steuerpflichtigen – laut *Schmidt* in Niederbayern von Finanzamtsbediensteten mitunter – respektlos, verniedlichend oder gar liebevoll-mitleidig? – auch „Pflichtel“ genannt – mit dem gegenwärtigen Vollzug der Steuergesetze durch die Verwaltung sich durchaus in einem Rechtsstaat wähnt, dessen steuerliche Verwaltungsemanationen kaum kritikwürdig sind? Immerhin hat *Seer*¹ unter der bezeichnenden Überschrift „Vitalfunktion der steuerberatenden Berufe“ ohne Widerspruch festgestellt, dass ohne die „selbstregulierende“ Einbindung der steuerbera-

¹ Siehe in diesem Band S. 34.

tenden Berufe in die Steuererklärungsarbeit der Steuerstaat längst zusammengebrochen wäre.

Und meinen maßgebliche Verwaltungslenker womöglich, von der Wissenschaft nicht profitieren zu können? Verschreckt die unübersehbare Dominanz der Wissenschaft und der FGbarkeit in der DStJG gar die Finanzbeamten?

Wir wissen es nicht. Aber nach der Stuttgarter Tagung stünde jedenfalls fest, dass solche Art Deutungen nicht haltbar wäre.

2. Rechtfertigung des Generalthemas

Falls es überhaupt einer Rechtfertigung für das Generalthema bedurft hätte, dem derzeitigen Vorsitzenden *Seer* ist sie schon bei der Eröffnung der Tagung und dann auch in seinem anschließenden Referat überzeugend gelungen.² Die anderen Referate haben bestätigt, dass es sich nicht nur aus wissenschaftlicher Sicht lohnt, den Verästelungen nachzuspüren, die ein Massenfallrecht im Vollzug kennzeichnen.

Es wurde alsbald und dann durchgehend bis zum Ende der Tagung immer deutlicher, welche enge und unauflösbare Bindung zwischen dem Vollzug des Steuerrechts und seiner materiellen Normenstruktur besteht. *Drüen*³ machte dies besonders augenfällig am Beispiel der Umsatzsteuer und der besonderen Verbrauchsteuern, wo das Gesetz zwar den privaten Konsum belasten möchte, aber wegen der praktischen Unmöglichkeit, den Steuerträger zum Steuerpflichtigen zu machen, sich an den Unternehmer, den Produzenten oder den Händler der verbrauchsteuerpflichtigen Waren als Steuerpflichtigen hält. Insofern wird also manche Steuerart unmittelbar bereits bei der Definition und Ausgestaltung ihrer steuerbaren Tatbestände durch die realen Vollzugsmöglichkeiten geprägt.

3. Die Rolle des Gesetzgebers

Als erstes ist hinsichtlich der Fragen der Vollziehbarkeit von Gesetzen selbstverständlich der Gesetzgeber selbst gefordert: Er hat stets die Möglichkeiten der Vollziehbarkeit seiner Gesetze durch die Gesetzesunterworfenen zu bedenken, denn die Norm und ihr Vollzug stehen in einer vom Gleichheitssatz diktierten Wechsel-Beziehung. Der Auftrag der Verwaltung zum gleichmäßigen Vollzug wird begrenzt durch das Übermaß- und das Untermaßverbot. Das bedeutet, dass in der konkreten Umsetzung des Legalitätsprinzips gem. § 85 AO einerseits die Verifikation der Steuererklärungen des

2 Siehe in diesem Band S. 1 ff., S. 7 ff.

3 Siehe in diesem Band S. 184.

Bürgers durch die Verwaltung in einem Umfang sicherzustellen ist, dass die Bürger zwar selbstverständlich nicht schikaniert werden, aber auch völlig klar und unzweifelhaft wird, dass die Kontrolle der Angaben auch tatsächlich in einem transparenten Umfang stattfindet. Nur wenn sich der ehrliche Bürger darauf verlassen kann, dass er nicht der „Dumme“ ist im Verhältnis zu den unehrlichen, lässt sich überhaupt von rechtsstaatlichem Vollzug sprechen. Insbesondere die Vermeidung des Untermaßes ist also gegenwärtig besonders zu forcieren, denn Vollzugsdefizite als Beeinträchtigung der Unausweichlichkeit eines Steuertatbestandes lassen sich gleichheitsrechtlich nicht rechtfertigen. Das war das u. a. Credo von *Seer*⁴, der damit auf allgemeine Zustimmung stieß. Was gäbe es auch dagegen zu sagen?

4. Das Phänomen des Massenfallrechts

Damit ist die Bewältigung der Fallzahlmengen das zentrale Problem für die Administration der Steuerrechtsnormen. Das dabei zu wahrende Gebot der Verwaltungsökonomie ist angesichts der angespannten Personallage in der Finanzverwaltung vielleicht noch relativ leicht einzuhalten bezüglich der absoluten Kosten, welche die Steuerverwaltung auslöst. Zur Personallage wies *Seer* darauf hin, dass Deutschland im internationalen Vergleich durchaus nicht so schlecht dasteht, wie dies oft dargestellt wird.⁵ Aber viel entscheidender ist doch, wie der Fiskus seine Ressourcen tatsächlich einsetzt. Da muss man mit dem Einsatz der preiswerten elektronischen Kommunikationsmöglichkeiten dafür sorgen, dass die teuren personellen Tätigkeiten sich auf die Felder konzentrieren, welche das elektronisch unterstützte Risikomanagement aus der Masse der Erklärungen herausfiltert. *Schmidt*⁶ konnte hier auf vielversprechende Ansätze in der gegenwärtigen Praxis bei den verschiedensten Steuerarten verweisen.

Die Sicherheit der elektronischen Datenverarbeitung erlaubt heute schon die Übermittlung der Steuererklärung auf elektronischem Weg. Das Projekt Elster – die elektronische Steuererklärung – stellt dies täglich vielfach unter Beweis, wenngleich *Schmidt*⁷ zu seinem Bedauern davon berichten musste, dass die Akzeptanz dieses Verfahrens noch nicht groß genug ist. Deshalb sollte der Weg bei der Einkommensteuer hin zur Selbstveranlagung gehen, wobei die Bürger dabei mit dem Finanzamt und dieses mit ihnen elektronisch kommunizieren. Das war auch schon die Vorstellung von *Seer*.⁸ Immerhin verfährt die Umsatzsteuer und auch die Lohnsteuer – beide bringen dem Fiskus unter allen Steuerarten bekanntlich die höchsten Aufkom-

4 Siehe in diesem Band S. 13 ff.

5 Siehe in diesem Band S. 9 ff.

6 Siehe in diesem Band S. 43 ff.

7 Siehe in diesem Band S. 52 ff.

8 Siehe in diesem Band S. 31 ff.

men – seit einigen Jahren so ohne große Probleme. Allerdings ist dies jeweils kombiniert mit einer raschen und anlassbezogenen Prüfungsorganisation in Form der Lohnsteuerausßenprüfung und der Umsatzsteuer-Sonderprüfung. Diese Prüfungsdienste werden nicht wie die allgemeine Außenprüfung nach einem bestimmten Turnus oder Prüfungsgeschäftsplan tätig. Vielmehr finden die Prüfungen sofort statt, wenn sich dafür eine vom Innendienst des Finanzamtes erkannte Notwendigkeit ergibt. Deshalb sind die vom Bundesrechnungshof errechneten Durchschnittszahlen zur Häufigkeit dieser Prüfungen wenig hilfreich und sogar irreführend, wenn z. B. dargelegt wird, es finde durchschnittlich nur alle 50 Jahre bei den Unternehmen eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung statt⁹.

5. Großzügige Pauschalregelungen zur Vermeidung der Verifikationsnotwendigkeit

Der Gesetzgeber kann (und sollte) die im Massenfallverfahren angelegten Vollzugsdefizitgefahren dadurch minimieren, dass er mit großzügigen Pauschalen die Notwendigkeit einer besonderen Verifikation von Beträgen, die der Steuerpflichtige sonst einzeln zusammenstellen muss, überflüssig macht. Auch die Notwendigkeit der Belegvorlage kann dann entfallen. Zugleich wird damit der Möglichkeit der ausschließlichen elektronischen Kommunikation zwischen Bürger und Finanzamt der Weg geebnet. Materiell bleibt dann eben jeweils nur noch die Grundfrage zu prüfen, ob ein Steuerpflichtiger die Pauschale zu Recht geltend macht; besondere zahlenmäßige Ermittlungen werden aber nicht mehr erforderlich. Mitnahmeeffekte muss der Gesetzgeber dabei in Kauf nehmen; das ist unbedenklich, solange die Pauschalen realitätsgerecht sind.

Die Erhebung der Steuer an der Quelle mit abgeltender Wirkung, wie sie ab dem Jahr 2009 bei bestimmten Kapitaleinkünften vorgesehen ist, bringt nur auf den ersten Blick eine Entlastung für die Verwaltung, denn die Ausnahmen von der Quellensteuer sind vielfältig und mit dem Wahlrecht zur Veranlagung, die insbesondere vorteilhaft ist, wenn der persönliche Steuersatz unter dem Einheitsquellensteuersatz von 25 v. H. liegt, lässt viele Vorteile einer breit wirkenden abschließenden Abgeltungssteuer wieder wegfallen.

Besonders auffällig wird bei der Abgeltungssteuer das Spannungsfeld zwischen der Absicht des Gesetzgebers zur breiten und anonymen Erfassung von Kapitaleinkünften und dem jeder Schedule anhaftenden Makel der Privilegierung – oder auch Diskriminierung – einer bestimmten Einkunftsart gegenüber anderen. Welchen Preis für diese Wirkung die Verfassung noch toleriert, lässt sich kaum zuverlässig definieren. Insofern war die Begeiste-

⁹ Siehe die von *Schleicher* (in diesem Band S. 67) erwähnten Feststellungen des Bundesrechnungshofes aus dem Jahr 1998.

rung für die künftige Abgeltungssteuer auf der Tagung nicht sehr ausgeprägt; das zeigte sich in vielen Pausengesprächen, deren Ermöglichung für viele Teilnehmer ein unschätzbarer Reiz solcher Tagungen ist. Nur so lässt sich die Mühe der Tagungsleiter erklären, die Teilnehmer nach den Pausen immer wieder zur Ruhe zu bringen.

6. Mitwirkungspflichten der Steuerbürger

Über die soeben angesprochenen eher allgemeinen Überlegungen zu den Ursachen der Vollzugsprobleme im Alltag bestand auf der Tagung, wie die zahlreichen Diskussionsbeiträge gezeigt haben, eigentlich weitgehend Einigkeit.

Streitig wurde es mitunter, wenn die konkreten Ausgestaltungen von Rechten und Pflichten der Bürger und der Verwaltung angesprochen wurden:

Was ist zumutbar an Aufbewahrungs- und Dokumentationspflichten? Welchen Umfang darf die Inanspruchnahme Dritter für die Abführung von Steuern, z. B. der Banken im Zusammenhang mit der Quellensteuer auf Kapitaleinkünfte, annehmen, wenn die Verifikation von Kapitaleinkünften einschließlich bestimmter Veräußerungsgewinne verfassungskonform sichergestellt werden muss? Welchen Sinn macht die Kontenabfrage, um die es soviel Streit gab? *Schmidt*¹⁰ konnte zu dieser Frage eindrucksvolle Ergebnisse aus Bayern vorlegen, die sicher repräsentativ für das gesamte Bundesgebiet sind.

Da darf es nicht wundern, dass sich die Meinungen zu diesen weitreichenden Problemfeldern erkennbar oft auch vor dem Hintergrund persönlicher Betroffenheit und Problemnähe herauszubilden schienen.

7. Vollzugsdefizite

Der durchaus nahe liegenden Gefahr, dann die Verwaltung mit ihren teilweisen nicht zu bestreitenden – aber oft auch kaum vermeidbaren – Vollzugsdefiziten zum Hauptangeklagten der Tagung zu machen, haben alle Referenten und Diskussionsredner in bemerkenswerter Einheitlichkeit und mit großer Fairness widerstanden. Bei den Angehörigen der Verwaltung, soweit sie sich auf der Tagung geäußert haben, ist dies bestimmt nicht weiter erstaunlich, aber auch der Bundesrechnungshof hat in seinen von *Schleicher* vorgestellten vielfältigen Untersuchungen¹¹ eine primäre Ursache der Defizite in der überkomplizierten Steuerrechtsmaterie gefunden. Seine Empfehlungen zur weiteren Elektronisierung der Abläufe mit bundesweit kompatibler Software

10 Siehe in diesem Band S. 44.

11 Siehe in diesem Band S. 70 ff.

und seine Forderung nach einem effizienten Risikomanagement können die Verwaltung nur weiter ermutigen. Sie tadeln die bisherigen eingeschlagenen Wege zur Verwirklichung der bundesweit abgestimmten Zielvorstellungen aber nicht und sie sind insoweit auch nicht wirklich originell. *Schmidt* und *Schleicher* waren sich insofern in vielen Analysen einig, die teilweise auch schon *Seer* angestellt hatte.

Freilich gab es in der Vergangenheit leider eher unerfreuliche Disharmonien zwischen Bund und Ländern bei der Bewältigung der praktischen Umsetzungsprobleme einer modernen und leistungsfähigen Datenverarbeitung mit bundesweiter Vernetzung; ein nicht nur Insidern bekanntes Stichwort zum Scheitern durchaus guter Ansätze in der Praxis, das auch auf dieser Tagung erwähnt wurde, lautet u. a. FISKUS.

Wer die öffentlichen Debatten über die Effizienz der Steuerverwaltung in den letzten Jahren verfolgt hat, konnte nicht erstaunt sein, dass sich die Frage, ob der föderale Aufbau der Finanzverwaltung in Deutschland zuträglich oder wenigstens erträglich hinsichtlich des rechtsstaatlichen Vollzugs sei, sich wie ein roter Faden durch die Tagung zog. Mit einem musikalischen Bild könnte man auch von einem Leitmotiv oder einem Refrain in den Referaten und Diskussionen sprechen, denn dieses (bisher) grundgesetzlich, vgl. Art. 108 GG, vorgegebene Strukturelement der Steuerverwaltungsorganisation in Deutschland ist Ausgangspunkt nahezu aller Überlegungen, wie sich die geltende Situation zum besseren verändern lassen könnte.

8. Könnte eine Bundessteuerverwaltung die Vollzugsdefizite verringern?

Das Plädoyer von *Schleicher*¹² für die Einführung einer Bundessteuerverwaltung, das vom Bundesrechnungshof ebenso wie vom Bundesfinanzminister und der SPD-Bundestagsfraktion seit langem immer wieder vgetragen wird, war zwar unterlegt mit vielen Erkenntnissen über Mängel im konkreten Vollzug mancher Vorschriften, die der Bundesrechnungshof bei der Prüfung so unterschiedlicher Materien in den Finanzämtern wie z. B. der Erhebung der Umsatzsteuer im Abzugsverfahren, der Behandlung von Verlustzuweisungen in der Schifffahrt, der Besteuerung des Rotlichtmilieus oder der Besteuerung der Einkunftsmillionäre gewonnen hat. Da lassen sich selbstverständlich unzählige Fehler in Einzelfällen aufzählen, denn wo auch immer Menschen handeln, wird es Fehler geben. Diese Erkenntnis, die auch vom Bundesrechnungshof immer wieder gleichsam versöhnlich vermittelt wird, ist aber doch eigentlich zu banal und bringt keine wirkliche Abhilfe oder Fortschritt in der Sachdebatte. Es ist beim Referat von *Schleicher* vielen Teilnehmern wohl nicht recht klar geworden, nach welchen strategischen Ansätzen der Bundesrechnungshof seine Prüfungsfelder auswählt und wie

12 Siehe in diesem Band S. 78 ff.

er mit diesen Ansätzen den für die Leitung und Lenkung der Verwaltung zuständigen Behörden in den Ländern schon im Vorhinein Hilfestellung bei der Schaffung der organisatorischen Vorkehrungen geben will, damit sich diese Fehler nicht häufen oder wenigstens nicht wiederholen. Der Bundesrechnungshof hat bei vielen strategischen Fragestellungen anscheinend oft auch nur die Sicht von außen auf die Länderverwaltungen.¹³

So wurde wohl auch für einen großen Teil des Auditoriums kaum deutlich, warum es bei einer Bundessteuerverwaltung weniger Fehler im Vollzug geben sollte als bei der derzeitigen föderalen Struktur. Denn die Finanzämter müssten ja weiterhin die gleiche, weiterhin viel zu komplizierte Materie verwalten und es wären die gleichen Beamten, die nur eben ihr Gehalt von einem anderen Dienstherrn bezögen. Die Ausbildung z. B., die schon jetzt bundeseinheitlich nach dem Steuerbeamten-Ausbildungsgesetz stattfindet, gilt bei den Befürwortern der Bundessteuerverwaltung als nicht reformbedürftig.

Ganz ohne Häme darf erwähnt werden, dass der Bundesfinanzminister wohl Schwierigkeiten haben dürfte, eine derzeit reibungslos arbeitende große Bundesverwaltung als Vorbild oder gar Beleg für die zu erwartenden Effizienzgewinne durch eine Bundesteuerverwaltung zu benennen. Die Arbeitsverwaltung, die am ehesten von der Größenordnung her als Vergleich in Betracht kommt, dürfte kaum vorbildlich sein. Und auch die Expertise des Bundes bei den sog. IT-Projekten scheint nicht sehr gut entwickelt. Das zeigt sich derzeit u. a. bei der nicht einzuhaltenden Terminplanung zum einheitlichen Identifikationsmerkmal gem. § 138a AO, bei dem das zuständige Bundeszentralamt für Steuern offenbar personell völlig überfordert ist. Die ähnlichen Probleme bei der IT-Modernisierung der Bundeswehr sind auch bekannt; die immer wieder vom Bund in Erinnerung gerufene Glücklosigkeit des bereits oben erwähnten Projekts „FISKUS“ in der Steuerverwaltung ist zwar nicht zu bestreiten, wäre aber nach den erwähnten Erfahrungen auch bei einer Bundesteuerverwaltung möglicherweise nicht viel besser gelaufen. Übrigens war der Bund am „FISKUS“ beteiligt. Immerhin konnte *Schmidt*¹⁴ berichten, dass die Länder mit dem Projekt „KONSENS“ bei der länderübergreifenden Automatisierung gegenwärtig gut vorankommen.

Es fällt auch auf, dass die vom Bundesfinanzminister erwarteten Effizienzgewinne einer Bundessteuerverwaltung auf der Überlegung beruhen, dass die Qualität der Bundessteuerverwaltung dann ungefähr auf dem Niveau der derzeit besten vier Länderverwaltungen liegen werde. Abgesehen davon, dass es keine wirklich verlässlichen Maßstäbe dafür gibt, wie gut eine Verwaltung arbeitet – Statistiken über Fallzahlerledigung, Bearbeitungsdauer oder

13 So auch *Hahn*, *StuW* 2007, S. 372.

14 Siehe in diesem Band S. 52 ff.

gewonnene Rechtsmittel u. Ä. geben z. B. keine klaren Beurteilungsmöglichkeiten in dieser Hinsicht –, spricht wenig dafür, dass der Wegfall des Wettbewerbs, der derzeit zwischen den Länderfinanzverwaltungen stattfindet, z. B. im Rahmen des sog. Leistungsvergleichs, eine schlagkräftigere Verwaltung kreieren könnte. Übrigens wären auch bei einer Bundesteuerverwaltung unterschiedliche Antworten auf Anträge auf verbindliche Auskünfte durch verschiedene Finanzämter nicht ausgeschlossen, denn die zentrale Steuerung für ganz Deutschland durch eine Bundesbehörde verhindert nicht unterschiedliche Ergebnisse durch die (weiterhin zuständige) Ortsinstanz im Einzelfall.

Es konnte nicht ausbleiben, dass sich hier eine deutliche Frontstellung zwischen den Bemerkungen von *Schleicher* und dem Referat von *Schmitt*¹⁵ abzeichnete. Und daher überraschte es auch nicht, dass der baden-württembergische Finanzminister *Stratthaus* in seiner humorvollen Ansprache beim abendlichen Empfang im Stuttgarter Rathaus nach dem ersten Sitzungstag ein selbstbewusstes Bekenntnis zur Beibehaltung der Länderfinanzverwaltungen abgab, weil diese sich selbst verbessern können.

Es wird interessant und für die mehr als einhunderttausend Angehörigen der Länderverwaltungen als Betroffene gewiss auch spannend und manchmal sogar existentiell sein, was dazu bei den derzeitigen Beratungen zur Modernisierung der bundesstaatlichen Ordnung zum Schluss herauskommt.

9. Steuervollzug zur Wirtschaftslenkung?

*Schmitt*¹⁶ legte großen Wert auf die Feststellung, dass der Bundesrechnungshof für seine wiederholte Behauptung, die Länderfinanzverwaltungen betrieben mit Einzelfallentscheidungen im praktischen Vollzug auch absichtsvoll Wirtschaftsförderung für ihre jeweilige Region, keinerlei Belege vorweisen kann. Das blieb auch in der Diskussion unwiderrprochen. Es wäre übrigens auch kaum einsichtig, warum sich die Vertreter der obersten Finanzbehörden der Länder in einem eingespielten, wenn auch manchmal langwierigen und mühsamen Verfahren¹⁷ bei allen überregional wichtigen Zweifelsfragen zum materiellen Steuerrecht mit den Vertretern der Steuerabteilung des Bundesfinanzministeriums auf verbindliche Festlegungen zu Rechtsfragen in den sog. BMF-Schreiben einigen sollten, wenn sie dann doch in ihren jeweiligen Ländern machten, was sie aus außersteuerlichen Gründen und Motiven zur Förderung der Wirtschaft in ihrem Land für tunlich halten. Es fällt auf, dass die Befürworter der Bundessteuerverwaltung zwar den Ländern vorhalten,

15 Siehe in diesem Band S. 99 ff.

16 Siehe in diesem Band S. 122.

17 Siehe dazu die Darstellung der sog. Siebziger-Vereinbarung zwischen Bund und Ländern bei *Schmitt* in diesem Band S. 114 ff.

dass sie teilweise, z. B. in den Prüfungsdiensten, zu wenig Personal einsetzen, aber noch nie angekündigt haben oder fordern, dass der Bund mit mehr Personal arbeiten werde.

10. Grenzüberschreitende Sachverhalte

Der Vollzug bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ist ein besonders interessantes Thema, denn auch für eine noch so optimal arbeitende Verwaltung, sei sie föderal oder zentral organisiert, endet ihre Wirksamkeit zunächst durch die von *Staringer*¹⁸ konstatierte völkerrechtliche Ausgangslage an den Staatsgrenzen. Im europäischen Binnenmarkt gibt es durch die EU-Amtshilfe-Richtlinie und die EU-Beitreibungs-Richtlinie sowie bei der Umsatzsteuer durch die Zusammenarbeitsverordnung zwar einen engmaschigen Rahmen der Kooperationsmöglichkeiten und -pflichten der jeweiligen nationalen Verwaltungen, aber man darf die Augen nicht davor verschließen, dass es trotz der besonderen Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten erhebliche „Löcher“ im gleichmäßigen und rechtzeitigen Vollzug gibt. Die Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten haben teilweise nur sehr eingeschränkte Auskunfts Klauseln und sie gelten noch nicht einmal für alle Steuerarten, so dass man konstatieren muss, dass auch z. B. wegen der sprachlichen Verständigungsprobleme und Übersetzungsnotwendigkeiten die Behandlung grenzüberschreitender Vorgänge mitunter äußerst mühsam ist und deshalb vielleicht auch manches unterbleibt, was im inländischen Bereich einfacher zu bewerkstelligen ist.

Es war daher ein verbreitetes Unbehagen vieler Teilnehmer spürbar, dass der EuGH in seiner Rechtsprechung zur Gleichstellung EU-ausländischer Sachverhalte und den vergleichbaren inländischen Fällen eine eher praxisferne Sicht der grenzüberschreitenden Verwaltungskooperationsmöglichkeiten pflegt, die über die Unterstellung eines geordneten Vollzugs über die Grenze hinweg das verfassungsrechtliche Verifikationsgebot doch arg strapaziert.

11. Materielle Fragen zur EuGH-Rechtsprechung

Der vom EuGH am 14.9.2006 entschiedene Fall *Stauffer*¹⁹ betr. den Spendenabzug im Inland bei inländischen Zuwendungen an eine gemeinnützige Einrichtung, die ihre Aktivitäten im Ausland verwirklicht und der Vorlagebeschluss des BFH vom 9.5.2007²⁰ an den EuGH betr. den Sonderausgabenabzug im Inland für Zuwendungen an gemeinnützige Einrichtungen

18 In diesem Band S. 135 ff.

19 Rs. C- 386/04, FR 2007, 242; s. dazu *Drüen/Liedke*, FR 2008, 1 mit zahlreichen weiteren Nachweisen.

20 BFH v. 9.5.2007 – XI R 56/05, IStR 2007, 569.

mit Sitz in anderen EU-Staaten, drängen neben den erwähnten praktischen Vollzugsproblemen dabei allerdings auch die materielle Frage auf, welche allein im Ausland verwirklichten Sachverhalte denn über eine steuermindernde Wirkung im Inland letztlich zu steuerlichen Verschonungen zu Lasten des inländischen Fiskus führen sollen. Schließlich subventioniert der deutsche Steuerzahler dann die Verwirklichung gemeinnütziger Ziele, die möglicherweise doch eine vorrangige Aufgabe des ausländischen Staates wäre, dessen Infrastruktur davon betroffen ist. Das geht natürlich weit über die Vollzugsprobleme hinaus und rührt an die Grundlagen der europäischen Grundfreiheiten. Allerdings darf man auch nicht das erfahrungsgemäß hier naheliegende politische Kalkül übersehen, das eine Lösung darin erblicken könnte, zur Vermeidung fiskalisch nicht erwünschter Wirkungen dann eben auch die Begünstigung für im Inland verwirklichte gemeinnützige Zwecke abzuschaffen. Diese gesetzgeberisch herstellbare Gleichheit auf der Stufe Null wäre das Ergebnis einer Resignation des Gesetzgebers vor der Europäisierung und zugleich dann auch die Behebung von Vollzugsproblemen um den Preis des Verlusts eines im Inland erwünschten Steueranreizes für gemeinnütziges Tun. Auch diese Erwägungen zeigen, wie eng der Zusammenhang von materiellem Recht und der Vollzugswirklichkeit ist.

12. Indienstnahme Privater bei Auslandsberührung

Wenn bei der Verwirklichung inländischer Steuertatbestände durch Ausländer, z. B. über Quellensteuern oder bei der Umsatzsteuer über die Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger²¹ – sog. Reverse charge – eine verfahrensmäßig relativ einfache und leicht administrierbare Sicherstellung des inländischen Steueranspruchs geregelt wird, ist der Bogen geschlagen zu der Inanspruchnahme von Dritten beim Steuervollzug, denn in diesen Fällen will der Fiskus mit dem eigentlichen Steuerpflichtigen im Ausland gar nicht in Verbindung treten, sondern hält sich an einen inländischen Vertragspartner des Ausländers, der mit diesem Geschäfte macht. Dann stellt sich sofort das Problem der Rechtfertigung für die unterschiedliche Verfahrensweise bei inländischen und bei ausländischen Steuerpflichtigen. Und unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit muss auch gefragt werden, ob es überzeugende Gründe dafür gibt, dass es sich der Fiskus so einfach macht. Das alte (innerstaatliche) Thema, ob die Lohnsteuer eigentlich zu rechtfertigen ist, wo doch die Befolgungskosten bei den Arbeitgebern hängen bleiben und in vielen Fällen ohnehin eine Veranlagung dem Quellenabzug beim Arbeitgeber noch folgt, weil der Arbeitnehmer weitere Einkünfte erzielt, lässt hier grüßen. Immerhin kam *Drüen*²² gegenüber dem bisherigen Diskussionsstand insofern einen erheblichen Schritt weiter, als er die Beherrschung

21 Siehe dazu § 13b UStG.

22 In diesem Band S. 189 ff.

des Zahlungsflusses durch den Privaten bei der Indienstnahme durch den Fiskus als legitimierenden Anknüpfungsgrund anerkennen will, aber auch braucht.

Allerdings gebietet es nach seiner Meinung die Verfassung aber auch in diesen Fällen, einen Kostenersatz vorzusehen. Vielleicht darf angefügt werden, dass der von der Verwaltung seit einiger Zeit gepflegte Compliance-Gedanke²³ die Kostenerstattung jedenfalls nahe legt, auch wenn sie von der Verfassung nicht zwingend geboten wäre. Der Gesetzgeber wäre nämlich gut beraten, wenn er sich darauf besänne, dass ein vom Steuerbürger als fair empfundener Umgang von diesem nach aller Erfahrung insofern belohnt wird, als er seine Mitwirkungspflichten reibungsloser erfüllt gegenüber der rein eingriffsstaatlichen Ansprache.

13. Die Rolle der Berater

Schon eingangs wurde erwähnt, was in vielen Beiträgen deutlich wurde: Der Vollzug der Steuergesetze ist ohne Mitwirkungsbereitschaft der Steuerpflichtigen und ihrer Berater bei realistischer Sicht praktisch schlicht unmöglich. Wenn z. B. niemand eine Einkommensteuererklärung abgibt und so der – wenn auch in anderem Zusammenhang – historisch schon verbürgte Zustand einträte, „dass alle Welt sich schätzen ließe“, wäre dies zweifelsfrei das Ende der gegenwärtigen Arbeitsabläufe in den Finanzämtern. Der Auftrag der Verwaltung zur Gewährleistung der Lastengleichheit wäre nicht mehr zu gewährleisten. Die Abgabenordnung stellt zwar die Zwangsmittel zur Durchsetzung der Mitwirkungspflichten zur Verfügung, aber es wäre illusorisch zu glauben, dass die Verwaltung deren Anwendung vor jedem zu erlassenden Steuerbescheid bewältigen könnte. Das wäre einfach wegen der Massenhaftigkeit der Vorgänge nicht zu schaffen. Auch die FGbarkeit wäre nicht in der Lage, alle dabei zu erwartenden Rechtsmittel einigermaßen zeitnah zu erledigen.

14. Prämien für gesetzeskonformes Verhalten?

Deshalb konnte es in der Diskussion darüber, ob z. B. die pünktliche elektronische Abgabe von Steuererklärungen mit einem Bonus belohnt werden sollte, nicht ausbleiben, dass hier sehr unterschiedlich argumentiert wurde²⁴ und sich auch kein wirkliches Stimmungsbild abzeichnete. *Hahn*²⁵ sieht hier sogar eine „wahrhaft rechtsphilosophische Frage“ aufgeworfen. Der Gesetzgeber sollte sich ungeachtet dieser möglicherweise abschreckenden Dimen-

23 Siehe dazu auch *Schmidt* in diesem Band S. 41 ff. unter III.

24 Siehe in diesem Band S. 37 ff.

25 *StuW* 2007, 372

sion gleichwohl mit dem Problem beschäftigen und sich auch unter den schon erwähnten Compliance-Gesichtspunkten nicht scheuen, „Geld in die Hand“ zu nehmen, um Anreize für kooperatives Verhalten der Steuerbürger zu geben.

15. Steuerliche Nebenleistungen

Die Bedeutung der steuerlichen Nebenleistungen für den Steuervollzug kann nicht überschätzt werden. Nicht nur, dass diese Nebenleistungen derzeit eine fiskalisch durchaus signifikante Größenordnung erreichen, wie *Loose*²⁶ nachwies. Es gibt aber auch hier erkennbar Vollzugsprobleme. Sie beruhen u. a. wie im materiellen Recht auf viel zu komplizierten gesetzlichen Regelungen in der AO, die noch dazu in sich nicht konsistent sind. Transparenz bei der Zinsberechnung ist bei der gegenwärtigen elektronischen Verfahrensweise bei der Vollverzinsung augenscheinlich nicht ohne Weiteres herstellbar. Insofern handelt es sich um eine streitanfällige Materie, die kaum akzeptabel geregelt ist und den praktischen Vollzug massiv erschwert. Auch hier scheint die Problemlage durch, die *Mellinghoff* in der Diskussion²⁷ ansprach, als er darauf aufmerksam machte, dass mit der zunehmenden Elektronisierung des Besteuerungsverfahrens eine Entfremdung der Bürger von der Nachvollziehbarkeit des Verwaltungshandelns zu besorgen sei. Der damit einhergehende Vertrauens- und Akzeptanzverlust ist bedenklich.

Auch die Säumniszuschläge machen im Vollzug Schwierigkeiten, weil es hierbei zahlreiche von der Rechtsprechung anerkannte Erlassgründe gibt. Das ist dann wieder geeignet, die Gleichmäßigkeit des Vollzugs in Frage zu stellen, denn typischerweise erfolgt ein Erlass von Säumniszuschlägen nicht von Amts wegen, sondern nur auf Antrag des gut beratenen Steuerpflichtigen. Wie fundiert ein Antrag gestellt wird, beeinflusst selbstverständlich die Bescheidung durch die Finanzbehörden.

Erwartungsgemäß gab es Kritik an den Steuerzuschlägen gem. § 162 Abs. 4 AO, die seit dem 1.1.2007 bei unsorgfältiger Dokumentation der Verrechnungspreise im internationalen Konzernverbund (vgl. § 90 Abs. 3 AO) festgesetzt werden können. Bisher gibt es dazu freilich keine praktischen Erfahrungen in der Verwaltung und deshalb auch noch nicht in der FGbarkeit.

26 Siehe in diesem Band S. 203 ff.

27 Siehe in diesem Band S. 93.

16. Die Außendienste der Verwaltung

Die Rolle der Außenprüfung, der Nachschau und der Steuerfahndung im Rechtsstaat war schon von *Schmidt*²⁸ als Teil des organisatorischen Risikomanagements dargelegt worden. *Rüsken*²⁹ zeigte den Zusammenhang auf zwischen der dem Steuerpflichtigen bekannten Unmöglichkeit der lückenlosen und hundertprozentigen Sachverhaltsermittlung durch die Verwaltung – sie ist nach *Seer*³⁰ auch gar nicht geboten – und den sich daraus ergebenden Möglichkeiten der Steuerpflichtigen zu unvollständigen oder wahrheitswidrigen Angaben, die immerhin nicht ohne Chance sind, unentdeckt zu bleiben. Daraus folgt dann nach seiner Beobachtung mitunter freilich ein besonders harter Zugriff der Steuerfahndung oder eine unverhältnismäßig genaue Außenprüfung, wenn die Verwaltung ein derartiges Verhalten entdeckt hat. Solche Kompensation im Einzelfall für die Erfolglosigkeit in anderen Fällen ist selbstverständlich nicht akzeptabel und sie ist, auch das darf nicht unerwähnt bleiben, von der Verwaltung nicht in irgendeiner Form angeordnet oder augenzwinkernd geduldet. Dafür stehen die Referate von *Schmidt*³¹ und *Schmitt*³².

In diesem Zusammenhang ist auch der Komplex der Kontrollmitteilungen zu sehen, die bei Dritten anlässlich von Außenprüfungen angefertigt werden dürfen. Hier bedarf es eines hinreichenden Anhaltspunktes für die Annahme, dass der fragliche Vorgang von Relevanz für die Besteuerung einer anderen Person sein könnte. Im Rahmen dieses Argumentationsmusters muss man auch die Frage sehen, die sich bei Auskunftersuchen an unbeteiligte Dritte stellt. Das hat das von *Rüsken* begrüßte Tanzkapellenurteil des BFH vom 4.11.2006³³ deutlich herausgestellt und vieles Wichtige und Richtige gesagt.

17. Die Umsatzsteuer-Nachschau

Die erst seit dem Jahr 2001 in § 27b UStG geregelte Umsatzsteuer-Nachschau³⁴ verdankt ihre Existenz der Erkenntnis, dass bei der Umsatzsteuer die angekündigte Außenprüfung oder die angekündigte Umsatzsteuer-Sonderprüfung häufig zu spät kommt, weil die Akteure des bandenmäßig organisierten Umsatzsteuerbetrugs oft nicht mehr anzutreffen sind. Deshalb bedurfte es, u. a. nach niederländischem Vorbild, einer schnellen Möglichkeit

28 In diesem Band S. 43 ff.

29 In diesem Band S. 243 ff.

30 In diesem Band S. 9 ff.

31 In diesem Band S. 37 ff.

32 In diesem Band S. 9 ff.

33 BFH v. 4.11.2006 – VIII R 53/04, BStBl. II 2007, 227.

34 Siehe dazu *Kemper*, in Plückerbaum/Malitzky/Widmann, UStG, § 27b Rz. 1 ff. (August 2007).

der Sachverhaltsermittlung. Allerdings zeigte die Diskussion, dass die rechtsstaatliche Fundierung des § 27b UStG nicht frei von Zweifeln ist. Die einfachste Übung des Gesetzgebers zur Beseitigung eines eher formalen Defizits wäre wenigstens die Befolgung des bisher nicht beachteten Zitiergebotes gem. Art. 19 Abs. 1 GG, denn die Einschränkung des Grundrechts auf die Unversehrtheit der Wohnung wird vom Umsatzsteuergesetz nicht ausdrücklich bei der Regelung der Umsatzsteuer-Nachschau angesprochen. Inzwischen hat es durch Rechtsanwälte Strafanzeigen und ein erfolgloses Klageerzwingungsverfahren gegen Finanzbeamte gegeben, weil vorgetragen wurde, das Umsatzsteuergesetz sei bezüglich § 27b UStG wegen des Verstoßes gegen das Zitiergebot nichtig; daher begingen die Finanzbeamten bei der Anwendung dieser Vorschrift einen strafbaren Betrug.³⁵ Es ist evident, dass diese strafrechtlichen Ableitungen falsch sind, aber es ist nicht trivial, dass sich Bedienstete der Finanzverwaltung beim wortgetreuen Vollzug von Vorschriften derartiger Vorwürfen ausgesetzt sehen.

Die Möglichkeit zur steuerbefreiten Selbstanzeige zu Beginn einer Nachschau ist eine bisher ungelöste Frage. *Rüsken*³⁶ hält allerdings die Grenzen des Rechtsstaates bei § 27b UStG für grundsätzlich eingehalten.

18. Steuerfahndung und Steuerstrafverfahren

Von der Steuerfahndung zum Steuerstrafverfahren war es auch für *Rüsken*³⁷ nicht weit, denn die Steuerfahndung dient sowohl der Ermittlung steuerlich relevanter Sachverhalte als auch der strafrechtlichen Ermittlung. Die Steuerfahnder sind dann Hilfsbeamte der Staatsanwaltschaft. Der Vollzug der Steuerrechtsnorm ist für die Verwaltung wegen der im Steuerstrafverfahren suspendierten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen auf u. U. nur sehr einseitig durch die Verwaltung gewonnene Erkenntnisse angewiesen. Das war auch der Ansatz von *Randt*³⁸ bei seinen Überlegungen zum Verhältnis zwischen Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren; sie waren weit mehr als (nur) ein faszinierender Erfahrungsbericht aus der Praxis eines gut beschäftigten Steuerstrafverteidigers zu diesem spannungsreichen Feld des Vollzugs.

Der Gesetzgeber hat z. B. mit der Anordnung der Nichtabzugsfähigkeit von Schmiergeldzahlungen in § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG eine Antikorruptionsvorschrift in das Einkommensteuergesetz inkorporiert. Beachtet der Steuerpflichtige die Vorschrift, dann setzt er sich der Gefahr aus, dass bei einer Außenprüfung oder bei einer Steuerfahndungsmaßnahme die strafbare Schmiergeldzahlung entdeckt wird. Damit kommt es unvermeidlich zu

35 Vgl. ZSteu 2008, 6.

36 Siehe in diesem Band S. 250 ff.

37 Siehe in diesem Band S. 243 ff.

38 Siehe in diesem Band S. 263 ff.

einem Konflikt mit dem strafrechtlichen Grundsatz, dass sich niemand selbst so belasten muss, dass er sich einer strafrechtlichen Verfolgung aussetzt. Dazu waren auch die Diskussionsteilnehmer hinsichtlich der Lösung eher ratlos, selbstverständlich nicht aus intellektuellem Unvermögen, sondern weil es tatsächlich keine zwingenden Ableitungen zur Auflösung dieses Dilemmas gibt. Am ehesten wollte man sich damit behelfen, dass der steuerehrliche Schmiergeldzahler über ein Verwertungsverbot wenigstens strafrechtlich geschont wird. Das von *Randt*³⁹ geforderte Verwertungsverbot sowohl bei der Steuer als auch beim Strafrecht geht wohl doch zu weit, denn dann fehlte es ja an jeglicher Vollzugsmöglichkeit der vom Gesetzgeber sowohl für die Schmiergeldzahlung als auch für die Steuerunehrlichkeit vorgesehenen Sanktionen.

19. Schlussbemerkung

Die Vielzahl der auf dieser Tagung vorgetragenen und diskutierten Tatsachen, Vorschläge und rechtlichen Argumentationen in einem Satz so zu resümieren, dass man allen Akteuren gerecht wird, ist unmöglich. Deshalb wäre auch jeder Versuch unangemessen und sogar arrogant.

Aber soviel kann in wohl noch erlaubter Weise doch gesagt werden: Die Zuwendung der Steuerrechtswissenschaft zu den vermeintlichen Niederungen des Alltagsgeschäfts der Finanzverwaltung beim Vollzug des Steuerrechts war überfällig und der Vorbereitungsausschuss unserer Gesellschaft darf sich ohne unangemessene Eitelkeit zur Auswahl der Themen und der Referenten beglückwünschen. Wenn es schon früher von der Umsatzsteuer wegen ihrer monatlichen massenhaften Fallzahlen hieß, ihr Schicksal sei ihr Vollzug, dann gilt das heute gewiss für alle Steuerarten mit vergleichbar massenhaften Vorgängen, erst recht bei Beobachtung und Bewältigung der im Zuge der zunehmenden Internationalisierung des Wirtschaftsverkehrs grenzüberschreitenden Aktivitäten. Es ist die Aufgabe der Verwaltung, durch einen gleichmäßigen und ordnungsgemäßen Vollzug die Rechte des Einzelnen, auch gegenüber seinem Konkurrenten am Markt, zu wahren. Dazu bietet die moderne Datenverarbeitung Hilfestellungen, die ihrerseits unter dem Gesichtspunkt der Datensicherheit Gefahren für die Rechtsstaatlichkeit des Verfahrens auslösen können. Der Steuerpflichtige hat die Prärogative bei der Erklärung der steuerbaren Tatbestände durch Darlegung des Sachverhalts; die Verwaltung ist als erste am Zug bei der Auslegung der Normen. Sie lenkt damit den Vollzug.

Natürlich war es nicht Aufgabe der Tagung, konkrete Vorschläge zur Schaffung effizienter Verwaltungsstrukturen z. B. durch die Bildung zentraler Verwaltungseinheiten zur Bewältigung einzelner Problemfelder zu geben, aber

39 Siehe in diesem Band S. 268.

die im Interesse der Effizienz gebotene Verwirklichung solcher Ansätze mit den Mitteln der Verwaltungskunst darf die rechtsstaatlichen Anforderungen und Vorgaben nicht ausblenden. Neben der Beachtung der Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit von Pflichten der Steuerbürger, die im Umgang mit Verwaltungseinheiten unvermeidlich sind, gehört die Transparenz der Verwaltungsabläufe ebenso wie die stringente Sicherstellung des Rechtsschutzes zum „Lastenheft“ einer jeden Maßnahme zur Vollzugsverbesserung.

Ganz bestimmt macht die DSTJG keinen Fehler, wenn sie auch bei künftigen Tagungen zu den materiellen Fragen des Steuerrechts immer auch einen Blick auf die strukturellen Vollzugsfragen lenkt. Sie sind immer aktuell und sie beleben die Diskussion – das Bundesverfassungsgericht hat schließlich in seinem auf der Tagung mehrfach zitierten Urteil vom 9.3.2004 zum strukturellen Vollzugsdefizit bei der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen gem. § 23 EStG⁴⁰ schon einmal gezeigt, was passieren muss nach unserem Grundgesetz, wenn der Gesetzgeber diese Fragen missachtet. Gesetze, die wegen verfassungsrechtlicher Mängel nicht vollzogen werden dürfen, mögen den Rechtsstaat vielleicht kennzeichnen, zeichnen ihn aber keinesfalls aus. Denn sie sind zugleich auch das Ende des rechtsstaatlichen Vollzugs, das nicht die Verwaltung, sondern der Gesetzgeber zu vertreten hat. Das kann sich niemand wünschen.

Wie aktuell und zeitlich passend die Stuttgarter Tagung war, zeigt sich ganz konkret an der Diskussion um die Änderung des § 42 AO⁴¹, die das Jahressteuergesetz 2008⁴² in seinem Art. 14 schließlich gebracht hat. Dass die Anzeigepflichten gem. dem im Antrag von Hessen zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008⁴³ vorgesehenen neuen 138a AO nicht Gesetz geworden sind, darf man getrost u. a. auch der Debatte in Stuttgart zurechnen. Solche rasch sichtbaren und praktischen Folgen und Erfolge einer wissenschaftlichen Tagung bei der laufenden Gesetzgebung wird man nicht oft konstatieren können⁴⁴.

40 BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94.

41 Siehe in diesem Band S. 86 ff.

42 Jahressteuergesetz vom 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150.

43 Vgl. BR-Drucks. 544/07 und 544/1/07.

44 Und auch bei den anderen Themen geht die Diskussion weiter, s. *Deubel*, Steuerverwaltung im föderalen Rechtsstaat, FR 2008, 293; *Drüen*, Die föderale Steuerverwaltung aus der Sicht des Grundgesetzes, FR 2008, 295; *Reimer*, Die föderale Steuerverwaltung und Europäisches Steuerrecht, FR 2008, 302; *Wagner*, Die föderale Steuerverwaltung aus der Sicht der Finanzgerichtsbarkeit, FR 2008, 312; *Schmidt*, Die Rolle der Länderfinanzministerien im Zusammenspiel untereinander und im Verhältnis zum Bund, FR 2008, 317.

Laudatio
aus Anlass der Verleihung
des Albert-Hensel-Preises 2007
an Dr. Joachim Englisch
und DDr. Georg Kofler

Univ. Prof. Dr. *Markus Achatz*
Universität Linz

Der Jury lagen in diesem Jahr sieben Arbeiten zur Begutachtung vor, davon zwei Habilitationsschriften und fünf Dissertationen, die zum Teil mit summa cum laude bzw. sehr gut beurteilt worden sind. Der Schwerpunkt der Arbeiten lag im Internationalen Steuerrecht und hier im Europarecht. Vier der vorgelegten Arbeiten waren Fragen des europäischen Steuerrechts gewidmet, wobei sich der Bogen von den Einwirkungen des Gemeinschaftsrechts bei den Ertragsteuern bis zu den indirekten Steuern spannte. Somit Erhebliches an Arbeit für die Jury, die aber mit enormem ideellem Gewinn verbunden war, handelte es sich doch durchaus um lesenswerte Arbeiten, die die wissenschaftliche Diskussion bereichern werden.

Treffen Habilitationsschriften auf Dissertationen bedeutet dies nicht zwangsläufig, dass die Verleihung des Albert-Hensel-Preises an den oder die Verfasser einer Habilitationsschrift erfolgt. Freilich führt kein Weg an einer Habilitationsschrift vorbei, wenn sie sich als Grundlagenwerk und Ausnahmeleistung auf allerhöchstem Niveau präsentiert. Im heurigen Jahr erfüllten diese Voraussetzungen gleich zwei Habilitationsschriften in höchstem Maße, nämlich jene von Herrn Dr. *Joachim Englisch* zur „Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern“, die von Prof. *Joachim Lang* angeregt und betreut worden ist, sowie die von Herrn DDr. *Georg Kofler* eingereichte Habilitationsschrift zum Thema „Doppelbesteuerungsabkommen und Gemeinschaftsrecht“, die an meinem Institut an der Universität Linz verfasst worden ist. Diese Ausgangslage hat zur Folge, dass der Albert-Hensel-Preis 2007 an Dr. *Joachim Englisch* und DDr. *Georg Kofler* verliehen wird.

Es bedarf sicherlich einer besonderen Begründung, dass der heurige Albert-Hensel-Preis zwischen zwei Bewerbern geteilt wird. Keinesfalls wollte sich damit die Jury die Sache besonders einfach machen. Nach langer abwägender Diskussion und einmütigem Befund der Jury ließ sich aber kein objektiver Maßstab finden, der es gerechtfertigt hätte, die eine Arbeit der anderen vorzuziehen. Beide Arbeiten zeichnen sich durch höchste Originalität,

Innovationskraft und Präzision, dogmatische Grundlagenarbeit auf höchstem wissenschaftlichem Niveau und eine Vielfalt von spannenden konkretisierten Einzelergebnissen aus. Beide Preisträger beherrschen den rechtsgebietübergreifenden Blick über den steuerjuristischen Tellerrand und erweisen sich damit als außerordentlich komplette Juristen, die nicht nur einen weiterführenden Beitrag zur rechtswissenschaftlichen Erforschung des Steuerrechts, sondern auch zur Einbettung des Steuerrechts in die gesamte Rechtswissenschaft geleistet haben.

Englisch und *Kofler* leisten mit ihren Arbeiten jeweils hervorragende Grundlagenarbeit zur dogmatischen Durchdringung des Europäischen Steuerrechts im Bereich der Grundfreiheiten. Die Entwicklung einer solchen Dogmatik der Grundfreiheiten ist dringender denn je geboten. Die Grundfreiheiten des EG-Vertrages lassen in der Rechtsprechung des EuGH vielfach nur eine Ausrichtung am Ziel des europäischen Binnenmarktes erkennen. Die Judikatur lässt dabei nicht selten wertende, rechtsethische Überlegungen vermissen und engt Gestaltungsspielräume des nationalen Gesetzgebers oft mit formalen rechtstechnischen Überlegungen ein. Hier ist es das Verdienst beider Arbeiten, grundlegende dogmatische Beiträge zum Verständnis des Zusammenspiels von supranationalem Recht, internationalem Völkervertragsrecht und nationalem Recht zu leisten. Im Grunde zeigen beide Arbeiten, dass die europarechtlichen Grundfreiheiten gerade wegen ihres Zusammenspiels mit dem Völkerrecht und dem nationalen Recht in ihrem Anwendungsbereich weit begrenzter sein dürften, als dies vielfach heute aus der Rechtsprechung des EuGH entnommen werden kann.

In ihren Arbeiten beschreiten *Englisch* und *Kofler* allerdings diametral entgegengesetzte forschungskonzeptive Wege: *Englisch* stellt seine Arbeit auf ein staatsrechtliches Fundament der Rechtsprinzipienlehre und zieht hieraus Schlussfolgerungen für die indirekten Steuern anhand zentraler Streitfragen und ausgewählter Problemfelder, wobei er seine Untersuchungen keineswegs auf das Gemeinschaftsrecht beschränkt, sondern auf das Welthandelsrecht und das deutsche Grundgesetz ausdehnt. *Kofler* untersucht demgegenüber zentral, ob im Binnenmarkt ein gemeinschaftsrechtliches Verbot der juristischen Doppelbesteuerung besteht, wobei er seine Ergebnisse im Wesentlichen auf eine systematisch teleologische Analyse der EuGH-Rechtsprechung im Bereich des direkten Steuerrechts und angrenzender Rechtsgebiete und eine dogmatische Analyse der Stellung von Doppelbesteuerungsabkommen und damit des Völkervertragsrechts im System des Gemeinschaftsrechts stützt.

Soweit zu den Gemeinsamkeiten aber auch grundlegenden Unterschieden zwischen den beiden für preiswürdig erkannten Arbeiten. Angesichts der Reichhaltigkeit an Dogmatik sowie an konkreten Ergebnissen lassen sich die beiden Arbeiten mit jeweils über 1.000 Manuskriptseiten in der zur Verfügung stehenden Zeit nicht einmal im Überblick darstellen, was ihren Auf-

bau, die forschungskonzeptiven Grundlinien aber auch die wesentlichen Einzelergebnisse anbelangt. Es soll aber dennoch versucht werden, für beide Arbeiten aus der Sicht des Laudators subjektiv einige wenige Ergebnisse in knapper Form zu präsentieren.

Englisch stützt seine Dogmatik auf eine von ihm im Anschluss an *Robert Alexy* weiterentwickelte Rechtsprinzipienlehre zum rechtsprinzipiellen Gehalt verfassungsrechtlicher Gleichheitsgebote. Zentral ist in diesem Zusammenhang die Erkenntnis, dass auch der allgemeine verfassungsrechtliche Gleichheitssatz nicht anders als die Freiheitsrechte in seinen Konkretisierungen rechtsprinzipiell strukturiert ist. Der Analyse des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes stellt er die Analyse der EG-rechtlichen Grundfreiheiten gegenüber. Hier zeigt *Englisch*, dass diese nur Teilmarktneutralität garantieren und die Grundfreiheiten in erster Linie Gewährleistungen zur Verwirklichung von Wettbewerbsgleichheit, nicht aber von Wettbewerbsfreiheit sind. Für die Ebene der Rechtfertigung von Beschränkungen erkennt *Englisch*, dass die EuGH-Rechtsprechung durch einen Mangel an Ausgleich unterschiedlicher Wertungen gekennzeichnet ist. Hier fordert er konsequent die Anwendung einer Rechtsprinzipienlehre ein und kritisiert die vielfach unvollständige Verhältnismäßigkeitsprüfung durch den EuGH. Vor diesem Hintergrund erweist sich für *Englisch* auch die Annahme eines uneingeschränkten Anwendungsvorranges der primärrechtlichen Grundfreiheiten gegenüber dem nationalen Recht als zu undifferenziert.

Englisch befasst sich aber auch mit der Frage, wie weit ein allgemeines europarechtliches Verbot der juristischen Doppelbesteuerung für die indirekten Steuern besteht. Der EuGH hat ein solches Verbot der Doppelbesteuerung in seiner Rechtsprechung bislang nur im Bereich der harmonisierten Verbrauchsteuern bejaht. *Englisch* begründet, dass sich darüberhinaus ein allgemein gültiges Verbot internationaler Doppelbesteuerung vor allem aus einer folgerichtigen Umsetzung des Solidarprinzips ableiten lässt, dem auch die Grundfreiheiten Rechnung zu tragen haben. Die Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung trifft danach im Bereich der indirekten Steuern nach den Vorgaben des verbrauchsteuerspezifischen Bestimmungslandprinzips den Herkunftsstaat.

Kofler leitet das gemeinschaftsrechtliche Verbot der juristischen Doppelbesteuerung demgegenüber nicht aus einer verfassungsrechtlich geprägten Analyse der Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote ab, sondern aus einer Analyse der Rechtsprechung des EuGH. Er zeigt zunächst, dass Doppelbesteuerungen für einen funktionierenden Binnenmarkt ein Hindernis bedeuten. Da die Rechtsprechung des EuGH im Bereich der direkten Steuern keinen einheitlichen Befund zulässt – wozu zu sagen ist, dass *Kofler* seine Arbeiten zeitlich vor dem EuGH Urteil *Kerckhaert/Morres* abschloss –, greift er im Wesentlichen vergleichend auf die Rechtsprechung des EuGH in anderen Rechtsgebieten zurück. Hier gewinnt er dogmatische

Anregungen vor allem in der Rechtsprechung des EuGH zum Verbot doppelter Hürden im Bereich der sozialen Sicherheit. Aus dem Gesamtbild des Binnenmarktes einerseits und den geschilderten Einzelansätzen in der Judikatur des EuGH leitete er schließlich mutig aber konsequent ab, dass die juristische Doppelbesteuerung jedenfalls einen Verstoß gegen die jeweils grenzüberschreitend ausgeübte Grundfreiheit bildet. In der jüngst erschienen Veröffentlichung der Habilitationsschrift wird das EuGH-Urteil *Kerckhaert/Morres* daher von *Kofler* auch einer eingehenden Kritik unterzogen: Der kumulierende Steuerzugriff ist dann gemeinschaftswidrig, wenn der Steuerpflichtige hierdurch einer exzessiven Gesamtsteuerlast ausgesetzt ist. Als Maßstab für die Exzessivität soll die Besteuerung der weniger vorteilhaften Jurisdiktion herangezogen werden.

Mit dem Postulat des Verbots juristischer Doppelbesteuerung im Binnenmarkt stellt sich aber auch für *Kofler* die spannende Frage und das eigentliche Problem, welcher Mitgliedstaat die Verantwortung für die Beseitigung des Verstoßes zu tragen hat. *Kofler* plädiert in diesem Zusammenhang dafür, die Verteilungsnormen des OECD-Musterabkommens als Maßstab für die Zuordnung dieser Verantwortung heranzuziehen, wobei der EuGH hierfür eigenständige Wertungen zu entwickeln hätte. Diese Grundpositionen *Koflers* basieren auf ausgedehnten systematischen Analysen zur Stellung der Doppelbesteuerungsabkommen im System des Gemeinschaftsrechts und zu materiellen Einwirkungen des primären Gemeinschaftsrechts auf bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen. Er analysiert aber auch die Bedeutung von Doppelbesteuerungsabkommen auf der Rechtfertigungsebene ebenso wie die Frage der Meistbegünstigung. Schließlich grenzt *Kofler* die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von der juristischen Doppelbesteuerung in ihren Rechtsfolgen ab: Für zentrale Fragen der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung wie jene, die durch grenzüberschreitende Körperschaftsteuersysteme ausgelöst werden, weist er nach, dass es sich in diesen Fällen in Wahrheit um Regelungsdisparitäten handelt, die nicht den selben Maßstäben unterliegen wie offene juristische Doppelbesteuerungen.

Meine Damen und Herren! In einer Zeit, in der das Europäische Steuerrecht in einer kaum zu überbietenden Dynamik eine überbordende nur mehr schwer überblickbare Fülle an Rechtssätzen gebiert, haben *Englisch* und *Kofler* jeweils fundamentale wissenschaftliche Beiträge zur Durchdringung eben dieser jungen noch kaum gezähmten Steuerrechtsdisziplin geleistet. Fundamente für die zukünftige Entwicklung des Europäischen Steuerrechts sind mehr denn je gefordert. *Englisch* und *Kofler* haben diese in beeindruckender Weise gelegt und damit für jeden Steuerjuristen einen wesentlichen Beitrag für die Arbeit in Wissenschaft und Praxis geleistet.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.¹

Satzung (Auszug)

§ 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in der Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

§ 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

¹ Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln.

Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

Vorstand: Prof. Dr. *Roman Seer* (Vorsitzender); Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Arndt Raupach* (Stellv. Vorsitzender); Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirektor *Florian Scheurle*; Präsident des Bundesfinanzhofs Dr. h.c. *Wolfgang Spindler*; Verleger Dr. h.c. *Karl-Peter Winters* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); Rechtsanwalt Dr. *Jens Schönfeld* (Schriftführer).

Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat

Wissenschaftlicher Beirat: Prof. Dr. *Wolfgang Schön* (Vorsitzender); Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Prof. Dr. *Markus Achatz*; Prof. Dr. *Dieter Birk*; Lt. Ministerialrat *Hermann B. Brandenburg*; Prof. Dr. *Werner Doralt*; Präsidentin des Bundesfinanzhofs Dr. *Iris Ebling*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Peter Fischer*; Prof. Dr. *Gisela Frick*, MdB a.D.; Prof. Dr. *Johanna Hey*; Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*; Richterin am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Monika Jachmann*; Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D. Prof. Dr. Dr. h.c. *Paul Kirchhof*; Prof. Dr. *Claus Lambrecht*, LL.M.; Prof. Dr. *Michael Lang*; Prof. Dr. *Joachim Lang*; Prof. Dr. *Moris Lehner*; Rechtsanwältin und Steuerberaterin Dr. *Bettina Lieber*; *Rudolf Meltinghoff*, Richter des Bundesverfassungsgerichts; Ministerialdirigent *Gert Müller-Gatermann*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*; Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Heinz-Jürgen Pezzer*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Detlev J. Piltz*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Arndt Raupach*; Prof. Dr. *Wolfram Reiß*; Präsident der Bundesfinanzakademie Dr. *Detlef Roland*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirektor *Florian Scheurle*; Ministerialdirigent *Eckehard Schmidt*; Prof. Dr. *Roman Seer*; Prof. Dr. *Hartmut Söhn*; Präsident des Bundesfinanzhofs Dr. h.c. *Wolfgang Spindler*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*; Ministerialdirigent a.D. Prof. Dr. *Jochen Thiel*; Verleger Dr. h.c. *Karl-Peter Winters*.

Ehrenmitglieder

Heinrich Wilhelm Kruse, Dr., Universitätsprofessor (em.), Bochum

Klaus Tipke, Dr., Universitätsprofessor (em.), Köln

Teilnehmerverzeichnis

- Achatz*, Markus, Dr., Professor, Wirtschaftsuniversität Linz
Albers, Jürgen, Senatsdirektor der Finanzen Bremen
Anzinger, Heribert M., Dr., Jun.-Prof., Technische Universität Darmstadt
Balke, Michael, Dr., Richter am Finanzgericht Hannover
Balle, Vera, Universität Heidelberg
Bartone, Roberto, Dr., Richter am Finanzgericht Neunkirchen
Beck, Karin E. M., Dr., LL.M., MPI, München
Beckerath von, Hans-Jochem, Dr., Professor, Vors. Richter am Finanzgericht Düsseldorf
Bicanski, Vlado, Dr., Professor, Universität Münster
Billau, Jakob, Universität Heidelberg
Binninger, Thomas, Rechtsanwalt, Dipl.-Finanzwirt, Konstanz-Allensbach
Birkhan, Hermann Josef, Regierungsdirektor, Königswinter
Bödecker, Carsten, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
Buchholz, Albert, Verlag C.H.Beck, München
Burchert, Bernd, Ministerialrat, Stuttgart
Christensen, Markus, Weede
Dabitz, Axel H., Vors. Richter am Finanzgericht Düsseldorf
Damerow, Max-Dieter, Rechtsanwalt, Notar, Steuerberater, Hannover
Derlien, Ulrich, Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Desens, Marc, Dr., Universität Münster
Domnick, Ralf, Steuerberater, Düren
Drenseck, Walter, Dr., Professor, Vors. Richter am Bundesfinanzhof a. D.,
Neubeuren
Drüen, Klaus-Dieter, Dr., Professor, Universität Bochum
Ehmcke, Torsten, Dr., Professor, Präsident des Finanzgerichts Münster
Eichberger, Michael, Dr., Professor, Richter am Bundesverfassungsgericht,
Karlsruhe
Eigenthaler, Thomas, Berlin
Ende, Claudia, Rechtsanwältin, Berlin
Englisch, Joachim, Dr., Professor, Universität Augsburg
Filip, Martin, Mannheim
Fischer, Clemens, Dr., Mülheim
Fischer, Peter, Dr., Professor, Vors. Richter am Bundesfinanzhof a. D., Düsseldorf
Flutgraf, Titus, Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
Freitag, Jens, Hofheim-Lorsbach
Freund, Günter, Richter am Finanzgericht, Lauffen
Frick, Jörg, Dr., Rechtsanwalt, Stuttgart
Frisen, Friederike, Frankfurt/Main

- Gehrmann*, Reinald, Lt. Regierungsdirektor OFD Rheinland, Köln
Geisenberger, Ute, Rechtsanwältin, Freiburg
Gerber, Carl, Dr., Ltd. Regierungsdirektor a. D., Heidelberg
Geserich, Stephan, Dr., Richter am Finanzgericht Karlsruhe
Geuenich, Marco, Dr., Rechtsanwalt, Dipl.-Finanzwirt, Düsseldorf
Gödden, Hermann, Regierungsdirektor, Essen
Gress, Daniel, Universität Heidelberg
Grigat, Hans-Georg, Oberfinanzpräsident der Oberfinanzdirektion Münster
Groll von, Rüdiger, Professor, Richter am Bundesfinanzhof a. D., Rechtsanwalt, München
Gröpl, Christoph, Dr., Professor, Universität des Saarlandes
Groth, Olaf, Dipl.-Finanzwirt, Berlin
Grüttner, Andreas, Regierungsdirektor, Rostock
Hahn, Gabriele, Vizepräsidentin des Bundeszentralamtes für Steuern, Bonn
Hahn, Hartmut, Dr., Ministerialrat i.R., Hagen
Hahnen, Eva, Universität Bochum
Heintzen, Markus, Professor Dr., Freie Universität Berlin
Helm, Sven, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Heidelberg
Hemme, Susanne, Heidelberg
Henrichs, Joachim, Dr., Professor, Universität zu Köln
Hintze, Hans-Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt, Notar, Bremen
Hippke, Sandra, Hannover
Hirschberger, Thomas, Oberregierungsrat, Leinfelden-Echterdingen
Hofstede, Manfred, Rechtsanwalt, Köln
Holmer, Franziska, München
Hoppe, Jürgen F., Dr., Rechtsanwalt, Hannover
Hörner, Steffen, Pfinztal
Hsieh, Ju-Lan, Heidelberg
Huber, Matthias, Universität Heidelberg
Hufeld, Ulrich, Dr., Professor, Universität Heidelberg
Humm, Stefan, Heidelberg
Hummel, David, Universität Leipzig
Hüttemann, Rainer, Dr., Professor, Universität Bonn
Jandl, Florian, Rechtsanwalt, Stuttgart
Jochum, Heike, Dr., Professor, Universität Osnabrück
Jordan, Jörg-Uwe, Berlin
Jousen, Sarah, München
Kegel, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Heilbronn
Kensbock, Karsten, Dr., Rechtsanwalt, Esslingen am Neckar
Kirchhof, Paul, Dr. Dr. h.c., Professor, Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D., Universität Heidelberg

- Kniewel*, Karl-Heinz, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bottrop
Köll, Karl, Ministerialrat, Dresden
Konrad, Karlheinz, Regierungsdirektor des Bundesfinanzhofs, München
Korfmacher, Michael, Rechtsanwalt, Steuerberater, Rostock
Korte, Hans-Peter, Dr., Präsident des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Karlsruhe
Kramer, Jörg-Dietrich, Dr., LL.M., Ministerialrat a. D., Siegburg
Kramer, Marie Charlotte, Köln
Krichel, Thomas, Universität Bochum
Kruse, Heinrich Wilhelm, Dr., Professor em., Universität Bochum, Hamburg
Kube, Hanno, Dr., Professor, LL.M., Universität Mainz
Küffner, Peter, Dr., Steuer- und Rentenberater, Wirtschaftsprüfer, Landshut
Laage von der, Gudrun, Köln
Lambrecht, Claus, Dr., Professor, LL.M., Präsident d. Finanzgerichts Berlin-Brandenburg
Lamprecht, Philipp, Dr., Berlin
Lang, Joachim, Dr., Professor em., Universität Köln, Bergisch Gladbach
Lange, Hans-Friedrich, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Münster
Lausterer, Martin, Dr., lic. oec. HSG, Rechtsanwalt, München
Leiber, Kurt, Dr., Ltd. Ministerialrat a. D., Rechtsanwalt, Krefeld
Leipold, Carsten, Universität Heidelberg
Leisner-Egensperger, Dr., Anna, Professorin, Universität Jena
Liebl, Klaus, München
Lingemann, Wolfgang, Dr., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
List, Heinrich, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München
Löffers, Charlotte, Heidelberg
Loose, Matthias, Dr., Richter am Finanzgericht Düsseldorf
Lostermann, Heinrich, Regierungsdirektor, Voerde
Mann, Alexander, Landshut
Mann, Martin, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Hemmingen
Martini, Ruben, Heidelberg
Matthes, Wenke, Leipzig
Meincke, Jens Peter, Dr., Professor em., Universität zu Köln
Mellinghoff, Rudolf, Dr. h.c., Richter des Bundesverfassungsgerichts, Karlsruhe
Merkt, Albrecht, Dr., Richter am Finanzgericht Baden-Württemberg
Meyer, André, Dr., Universität Bonn
Meyer, Martin, Regierungsdirektor OFD Magdeburg
Meyer-Sandberg, Nils, Rechtsanwalt, Hamburg
Müller, Christian, Münster
Müller, Ferdinand, Dr., Rechtsanwalt, Stuttgart
Müller, Hellmut, Dr. iur. utr., Rechtsanwalt, Stuttgart

- Müller-Eiselt*, Klaus Peter, Richter am BFH, München
Musil, Andreas, Dr., Professor, Universität Potsdam
- Neubaus*, Klaus, Steuerberater, Dipl.-Betriebswirt, Grasberg
Nottelmann, Edgar, Steuerberater, Siegburg
- Oberloskamp*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Schwerin
Obermair, Stefan, Dr., Berlin
Ott, Siegfried, Dr., Ministerialrat im BMF Wien a. D., Wien
- Paetsch*, Ralf, Dr., Regierungsrat, München
Palm, Ulrich, Dr., Universität Heidelberg
Paul, Stefan, Dr., Richter am Finanzgericht Berlin-Brandenburg
Peetz, Carsten, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
Pelka, Brankica, Dr., Steuerberaterin, Köln
Pelka, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln
Pezzler, Heinz-Jürgen, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, München
- Piltz*, Detlev Jürgen, Dr. Professor, Rechtsanwalt, Bonn
Platzer, Maximilian, Schifferstadt
Plücker, Helmut, Präsident des Finanzgerichts Düsseldorf
Pondelik, Marc, Korb
Portlu, Reinhard, Finanzpräsident der OFD Karlsruhe
- Randt*, Karsten, Dr., Rechtsanwalt, Bonn
Rauch, Steffen, Dr., Richter am Finanzgericht Baden-Württemberg
Raupach, Arndt, Dr. Professor, Rechtsanwalt, München
Reimer, Ekkehart, Dr. Professor, Universität Heidelberg
Reiß, Roman, Rechtsanwalt, Stuttgart
Reiß, Wolfram, Dr., Professor, Universität Erlangen-Nürnberg
Reuter, Marlies, Mettmann
- Roland*, Detlef, Dr., Präsident der Bundesfinanzakademie im BMF, Brühl
Rüsken, Reinhart, Richter am Bundesfinanzhof, München
Rust, Alexander, Dr., LL.M., Universität München
- Sauer*, Gisbert, Berlin
Schaefer, Bertram, Vors. Richter am Finanzgericht Nürnberg
Scharpenberg, Benno, Präsident des Finanzgerichts Meckenburg-Vorpommern
- Schätzlein*, Adolf, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Neuss
Scheidle, Helmut, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Stadtbergen
- Schenke*, Ralf P., Dr., Professor, Universität Münster
Scheurle, Florian, Ministerialdirektor BMF, Berlin
Schick, Axel, Dipl.-Finanzwirt, Düsseldorf
Schilli-Frank, Dagmar, Ltd. Regierungsdirektorin, Essen
Schleicher, Klaus, Direktor des Bundesrechnungshofes, Bonn

- Schlösser*, Deltlef, Präsident des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz, Neustadt
Schmehl, Arndt, Dr., Professor, Universität Hamburg
Schmidt, Eckehard, Ministerialdirigent, München
Schmitt, Michael, Dr., Professor, Ministerialdirigent, Stuttgart
Schmitz van Hülst, Andreas, Finanzpräsident der OFD Düsseldorf
Schmitz, Christoph, Ministerialrat, Mönchengladbach
Schmitz, Werner, Dipl.-Finanzwirt, Düsseldorf
Schneider, Hans-Peter, Steuerberater, Lüneburg
Schneider, Stefan, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Schober, Tibor, Dipl.-iur., Berlin
Schobert, Anton, Ltd. Regierungsdirektor a. D., Bonn
Schön, Wolfgang, Dr., Professor, Direktor am Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht, München
Schönfeld, Jens, Dr., Rechtsanwalt, Bonn
Schulte, Wilfried, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Essen
Schulze zur Wiesche, Dieter, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Nordkirchen
Schulze, Erhard-Veit, Steuerberater, Rentenberater, Offenbach
Schutter, Ernst-Georg, Abteilungsdirektor der Oberfinanzdirektion Karlsruhe
Schwarzer, Manfred, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Erfurt
Schwidetzky, Walter, Professor, University of Baltimore, USA
Seer, Roman, Dr., Professor, Universität Bochum
Seidel, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Seiler, Christian, Dr., Professor, Universität Erfurt
Seitz, Wolfgang, Dr., Wien
Sieber, Roland, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Dipl.-Kaufmann, Korntal-Münchingen
Söhn, Hartmut, Dr., Professor em., Universität Passau
Sommer, Alexander, Dr., Rechtsanwalt, Stuttgart
Spindler, Wolfgang, Dr. h.c., Präsident des Bundesfinanzhofs, München
Stadie, Holger, Dr., Professor, Universität Leipzig
Stadlhofer-Wissinger, Angelika, Dr., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
Stalbold, Reimer, Dr., Rechtsanwalt, Münster
Staringer, Claus, Dr., Professor, Steuerberater, Wien
Stetter, Sabine, Dr., Rechtsanwältin, München
Stodal, Barbara, München
Stolterfoht, Joachim, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Freiburg i. Breisgau
Strunk, Roy, Regierungsdirektor, Denzlingen
Suck, Jendrik, Dortmund
Swerting, Martin, Richter am Finanzgericht Düsseldorf

- Tappe*, Henning, Dr. Universität Münster
Teufel, Oliver, Universität Heidelberg
Theil, Clemens, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Thiemann, Christian, Münster
Voltmann, Gerd, Oldenburg
Votsmeier, Volker, Verlag Gruner + Jahr, Redaktion Capital, Köln
Waldhoff, Christian, Dr., Professor, Universität Bonn
Waterkamp-Faupel, Afra, Dr., Richterin am Finanzgericht LSA, Dessau
Wedelstädt von, Alexander, Abteilungsdirektor OFD Düsseldorf a. D., Mülheim a. d. Ruhr
Weitemeyer, Birgit, Dr., Professorin, Bucerius Law School, Hamburg
Welling, Berthold, Rechtsanwalt, Berlin
Wendt, Michael, Richter am Bundesfinanzhof, München
Wernicke, Daniel, Universität Münster
Wernsmann, Rainer, Dr., Professor, Universität Passau
Widmann, Werner, Ministerialdirigent, Mainz-Kastell
Wilkesmann, Karl-Wilhelm, Velbert
Winters, Karl-Peter, Dr. h.c., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
Wölke, Jens, Rechtsanwalt, Osnabrück
Zelyk, Marcus, Universität Heidelberg
Zimmermann, Thomas, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Koblenz

Stichwortverzeichnis

- Abgeltungsteuer 38, 88, 173
- Abweichungsverbot 10
- Abzugsfähigkeit
 - Beiträge an Pensionskassen 147
 - von Spenden 148
- Abzugssteuer 4, 24, 26 f., 150 ff., 176 ff., 197 ff., 229
- Abzugsstreitverfahren 195
- Abzugsverbot 308 f.
- ad-hoc Kontrolle 5
- Aktenvorlage 64, 105
- Amtsermittlungsgrundsatz 11, 251, 257
- Amtshilfeersuchen 145 f.
- Amtshilfeberichtlinie 137 f., 144 ff., 162 ff.
- Anfangsverdacht, strafrechtlicher 247 ff., 258 ff., 271 ff., 280 ff.
- Anordnungsermessens 245
- Anrufungsauskunft 190, 196
- Anwendungsgebot 10
- Apotheken 281
- Arbeitnehmerfälle 48 f., 69
- Arbeitskreis Steuer 65
- Aufbewahrungspflicht 55, 178
- Aufsichtsrechte des Bundes 77, 105 ff.
- Auftragsverwaltung 62 ff., 103 ff.
- Aufwendungsersatz 191
- Ausforschung 245 f., 259, 280
- Auskünfte 77, 131, 176, 250 f., 302
- Auskunftsersuchen 175, 196 f., 247 f., 281, 284, 293, 307
- Auskunftspflicht 175, 196 f., 249
- Auskunftsverweigerungsrecht 266 ff.
- Ausländersteuer 150
- ausländische
 - Rechtsträger als Empfänger 147 ff.
 - Steuerbehörden 137, 146, 163
- Auslandssachverhalte 135 ff., 265 f., 281, 288, 303 ff.
 - erhöhte Mitwirkungspflicht 140 ff.
- Auslandsverlustverwertung 147
- Aussageverweigerungsberechtigte 250
- Außendienste 307
- Außenprüfung, s. Betriebsprüfung
- Aussetzungszinsen 205, 207, 232, 236
- Aussteuerungsverfahren GNOFÄ 48 f.
- Authentifizierungsverfahren 21 f., 46
- automatisierte Datenverarbeitung 77
- Baden-Württemberg 81, 117, 124 ff., 158 ff., 302
- Balanced Scorecard 124
- Bankenerlass 8
- Bankgeheimnis 248 f.
- Basiszins 34
- Bayern 25, 38, 42, 50, 81, 85, 92, 158 f., 295, 299
- Bayrischer Oberster Rechnungshof 39
- Bearbeitungszeit 70
- Beauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung 68, 100, 128
- Beitreibungsrichtlinie 138, 147, 154, 192
- Belastungsgleichheit 27, 72, 226
- Belegverzicht 54 f.
- Belehrungen, unterlassene 271 ff.
- Belehrungspflicht,
 - strafprozessuale (Schweigerecht) 264, 271 ff., 289
 - steuerliche (Zwangsmittelverbot) 273, 276

- Bequemlichkeit der Besteuerung 180 f.
 Berichte 3, 59, 64, 66 ff., 73, 108
 Berufsgeheimnisträger 250
 beschränkte Steuerpflicht 136, 139, 152 ff.
 Besteuerung
 – Einheitlichkeit 70, 103, 110
 – Gesetzmäßigkeit 9 ff., 129 f.
 – Gleichmäßigkeit 9 ff., 180, 188
 – inländische 136, 147, 151 ff.
 – nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit 2, 33, 62, 171 ff., 228
 – Prinzip der zeitnahen – 33, 118, 180, 186
 – Technik 1
 – Verfahren 37 ff.
 – Vollständigkeit 72
 Besteuerungsmaximen 180 ff.
 Besteuerungstechnik 1
 Besteuerungsverfahren
 – elektronisches 29 ff., 39, 48
 – und Strafverfahren 255 ff., 263 ff.
 Betriebsprüfung 5, 30, 43, 50, 61 f., 71, 78 f., 120, 127 f. 210, 244 ff., 271 ff.
 Betriebsprüfungsordnung 245 f., 250, 271 ff.
 Beweis des ersten Anscheins 21
 Beweislast 10, 86, 145 f., 164 f.
 bilaterale/r
 – DBA 314
 – Informationsaustausch 137
 – USt-Prüfung 75
 – Vollstreckungshilfe 137
 Beweisverwertungsverbot, s. Verwertungsverbot
 BMF-Schreiben 69, 89, 112 f., 116 ff.
 Bordell-Entscheidung 255
 Bp-Strategie 50, 121
 Brutto-Besteuerung 153, 192, 228 f.
 Bundesaufsicht 63 f., 73, 105 ff.
 Bundesauftragsverwaltung 62 ff., 78, 103 ff., 113
 Bundesbeauftragter für die Wirtschaftlichkeit 68, 100, 128
 bundeseinheitliche Steuernummer 24, 46, 55, 301
 Bundesfinanzbehörden 64, 102,
 Bundeshaushaltsordnung 59 ff., 65, 67
 Bundesrechnungshof 59 ff.
 – Kollegialorgan 60
 – Präsident 38, 60, 68, 100, 122
 Bundesrechnungshofgesetz 59
 Bundessteuerverwaltung, Einführung einer zentralen 4, 26, 78, 100 f., 118, 125, 300, 302
 Bundesverwaltungsgericht 60
 Bundeszentralamt für Steuern 24, 26 f., 62, 77, 79, 119, 301
 Bund-Länder-Gremien 69
 Bund-Länder-Modell 78 f., 159
 Bund-Länder-Vereinbarung 111 ff.
 BWV-Bericht 68, 70 ff.
 CCCTB 156 f.
 CFC-Legislation 147
 Chiffre-Anzeigen 258, 289 f.
 Compliance 41 f., 91, 123, 305 f.
 Compliance-Faktor 29
 Compliance-Strategie 29, 41 f., 56
 Controlling 41, 121, 124
 Dänemark 28, 54 f.
 Daten
 – -austausch 22 ff., 45
 – -banken 45, 49 f.
 – -gewinnung 46
 – -schutz 23, 25, 44, 46
 – -sicherheit 22 ff., 46 f., 309
 – -speicherung 26 ff., 46 f., 76
 – -verarbeitung, automatisierte 25, 34 f., 46, 69, 77, 81, 300, 309
 Datenverwaltung, elektronische 20 ff., 297
 DATEV 21
 Deklarationsprinzip 8, 39, 172

- disclosure 56, 95
- Diskontsatz 206, 213, 218
- Dokumentationspflichten 5, 86, 143, 227, 266, 299
- Doppelbesteuerungsabkommen 137, 144, 303, 311 ff.
- Doppelfunktion der Steuerfahndung 255 ff., 265, 293
- Doppelwohnsitz 153
- Dreipersonenverhältnis 190
- Dritte
 - Inanspruchnahme beim Steuervollzug 167 ff.
 - Mitwirkung 150 ff.
- Dummensteuer 297
- Durchsuchungen 246 ff., 280 ff.
- Durchsuchungsbeschluss 246, 257, 260, 280, 284
- Durchwinktage 70
- EDV-Einsatz 53, 121
- Effizienzgewinne 3, 79 f., 89, 94, 100 f., 122, 126, 238, 301
- E-Government, s. Electronic eidesstattliche Versicherung 176, 266
- einheitliches Identifikationsmerkmal 24, 46, 55, 301
- Einkunftsmillionäre 75, 245, 300
- Einzelweisungen des Bundes 63, 108 ff.
- Electronic(E)-Government 3, 19 ff., 37, 46, 57
 - aufgedrängtes 23 f.
- elektronische(s)
 - Kommunikation 22 f., 37, 46, 53, 297 f.
 - Lohnsteuerkarte 27, 37
 - Signatur, qualifizierte – 20 f., 46
 - Steuerbescheinigung 26
 - Steueranmeldung 22 f., 235, 237
 - Steuererklärung 20 ff., 89, 94, 129, 297
 - Veranlagungsverfahren 39, 71
 - Vernetzung 26 ff.
- Elektronisierung 26 ff., 298 f., 306
- ELSTER 20 ff., 53 ff., 91 f., 297
- ELSTER-Lohn II 55
- Entschädigung
 - Dritter bei Auskunftersuchen 177, 197
 - gem. § 236 AO 206
- Erheblichkeitsschwelle 248, 260
- erhöhte Mitwirkungspflicht, s. Auslandssachverhalte
- Erklärungsfristen 56
- Erlass
 - Nachzahlungszinsen 211 f.
 - Säumniszuschläge 306
 - gem. § 227 AO 107
- Ermessen
 - bei Amtshilfe 146 f.
 - Anordnungen – 249, 282
 - bei der Nachschau 254, 283
 - bei Prüfungen des BRH 60 f.
 - bei Schätzung 216
 - Verfahrens- 12, 14, 17
 - beim Verspätungszuschlag 34, 214, 216 ff.
 - bei Verwaltungsvorschriften 110
- Ermittlungsverfahren
 - steuerliches 140 f., 176 f.
 - strafrechtliches 255 ff., 263 ff.
- Est 4 B-Mitteilungen 80 f.
- eTin 27
- EuGH-Rechtsprechung 142 ff., 163 ff., 192, 303 f., 312 ff.
- Europarecht 191, 227, 311
- European Carousel Network 74
- EU-Staaten 143, 304
- EU-Steuer 155 f.
- Evidenzkontrolle 14
- Existenzgründer 35
- Fach- und Rechtsaufsicht 63 f.
- Fahndung, s. Steuerfahndung
- Fallzahlen 38, 41, 70, 309
- Fernwirkung 269, 273, 279

- Finanzausgleich 73, 76 f., 80, 99,
 101, 127 f. 158 ff.
 Finanzierungsverantwortung 184 f.,
 187, 229, 235
 Finanzierungszuständigkeit 170
 Finanzkontrolle 66, 106
 – Schwarzarbeit 30
 Finanzmonopole 102
 Finanzreform 100 ff.
 Finanzverfassung 99 ff., 161 f., 170
 Finanzverwaltungsgesetz 77 f., 104
 FISCUS 25, 81
 fishing expeditions 280
 Fiskalzweck 19, 180
 FMK-Vorbehalt 115, 118
 Föderalismus 25, 63, 89, 101, 127,
 158 f.
 Föderalismuskommission I und II
 82
 Föderalismusreform I 119 ff., 133
 Föderalismusreform II 100, 132 f.
 Föderalismus-Reformbegleitgesetz
 64, 77 ff., 119, 121
 Föko, s. Föderalismuskommission
 Freiheits(grund)rechte
 – in der EU 142 ff., 162 f., 192, 304,
 312
 – verfassungsrechtliche 13 ff.,
 182 ff.
 Freistellungsaufträge 75, 88, 191

 G2B, s. Government to Business
 gemeinnützige Einrichtung, ausländische
 148 f., 303 f.
 gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage
 156 f.
 Gemeinschaftsrecht 4, 142 ff.,
 153 ff., 191, 227, 311
 Gemeinschaftssteuern 63 ff., 79 ff.,
 102 ff., 131 f., 161
 Gemeinschuldnerbeschluss 268 f.
 Gerritse, Rechtssache 153
 Gesamteinnahmen 61
 Gesamtpersonalbestand 62

 Gesamtvollzug 9 ff.
 Gesetzgebung und Vollzug 7 ff.,
 147 f.
 Gesetzesvollzug 16 ff., 105, 111 ff.,
 239, 393
 Gesetzmäßigkeitsprinzip 10 ff.
 Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-
 verordnung 266
 Gleichheitsrechte 182 ff.
 Gleichheitssatz 19, 182 ff., 296, 313
 Gleichmäßigkeit der Besteuerung
 9 ff., 62 ff., 120 ff., 180 ff.
 GNOFÄ 48 f.
 Government to Business 23
 grenzüberschreitende Sachverhalte
 135 ff., 303
 große Amtshilfeklausel 137
 Grundfreiheiten des EG-Vertrages
 142 ff., 162 f., 192, 304, 312
 Grundsatz
 – der Amtswegigkeit 140 f.
 – der Gesetz- und Gleichmäßigkeit
 der Besteuerung 9 ff., 62
 Grüne Wochen 70
 Gutachten
 – des DWS 21, 46
 – s. Kienbaum
 – des Präs. des BRH 3, 31, 122 ff.,
 128

 Haushalt 61 ff.
 Haushalts- und Wirtschaftsführung
 64, 66
 Haushaltseinnahmen 59, 61 ff.
 Herrenchiemsee 62
 Hinterziehungszinsen 205 f.

 Identifikationsmerkmal, bundesein-
 heitliches 24 ff., 46, 55, 301
 Inanspruchnahme privater Dritter
 167 ff., 304 f.
 informationelle Selbstbestimmung,
 Recht auf – 25 ff., 44 f., 174, 189,
 249

- Informationsasymmetrie 170, 172, 220
 Informationsgesellschaft, vernetzte 3
 Informationsgewinnung, administrative 171
 Inland 136 ff., 330 f.
 inländische/r
 – Steuerpflicht 136, 303 f.
 – Zweitwohnsitz 153
 integriertes EDV-gestütztes Besteuerungsverfahren 52, 81
 internationale
 – Amts- und Rechtshilfe 136 ff.
 – Konzern 5, 139, 142 f., 147, 156, 306
 Ist-Verzinsung 34, 208 ff.
 IT-Ausstattung 80 ff.
 IT-Unterstützung 41, 47

 Jahresbericht, BRH 66 f.
 Jahressteuergesetz 2008 27, 54, 71, 85, 87, 310
 Journalisten 150, 152

 Kapitalverkehrsfreiheit 142
 Karussellgeschäfte, s. auch USt 50 f., 74
 Kernkennzahlen 78, 121
 Kienbaum-Gutachten 78 f., 100 f., 122 ff., 159
 Klageerzwingungsverfahren 308
 kleine Amtshilfe 137
 Kollegialorgan 60 f., 110
 Kommission zur Modernisierung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen 82
 KONSENS 25, 50 f., 78, 81, 89, 92, 108, 121, 301
 Kontenabruf 25 f., 28, 44, 90, 174
 Konterprinzip 179, 228
 Kontrollbedürfnis 19, 29 ff., 35, 40
 Kontrolldoktrin 9 ff.
 Kontrolle des Steuervollzugs 3 ff., 59 ff.
 Kontrollmitteilungen 50, 75, 234 f., 246 ff.
 – Anlass 249
 – Aussageverweigerungsberechtigter 250
 – bei Bankenprüfung 248
 – über Zufallsfunde 246
 Konzern
 – Betriebsprüfung 71, 79, 120, 158, 160 f., 210, 227
 – internationaler 5, 139, 142 f., 147, 156, 306
 – s. auch Verrechnungspreise 217
 Kostenersatzanspruch 197 f.
 Kostenerstattung 305
 kumulative Lasten 201
 Kundenservice, s. Compliance
 Künstler 150 f.

 Länderfinanzausgleich 73, 76 f., 80, 99, 101, 127 f. 158 ff.
 Länder-Modell, optimiertes 78
 Landesfinanzbehörden 26, 59 ff., 102 ff.
 Landesfinanzverwaltung 31, 63, 103 f.
 Landesrechnungshöfe 64 f., 70
 Lastengleichheit, staatsbürgerliche 187 f.
 Legalitätsprinzip 130, 296
 Leistungsfähigkeit 33, 62, 171 f., 177 ff.
 Leistungsvergleich 41, 78, 302
 Lohnsteuerabzug 24, 27, 182, 186 f., 193, 198, 222 ff.
 Lohnsteuerkarte, elektronische 26 f., 37, 194
 Lohnsteuerverfahren 26, 55, 198, 225, 229 f.
 LUNA 121
 Luxemburg 280

 Massenverwaltung 7 ff., 16 ff., 38 ff., 297
 Meldepflichten
 – nach dem AStG 143, 266
 – nach dem SEStEG 143

- Melderegister 24, 46
Merker 47 f.
Mindestbesteuerung 68 f.
Ministerpräsidentenkonferenz 115
Missbrauch
– von Daten 27
– der Fahndungsbefugnisse 246, 260, 270, 284
– der Schätzung 269
– steuerlicher 86 f., 131, 187, 253,
Mitwirkungspflichten 5, 15, 172 ff., 299
– erhöhte bei Auslandsachverhalten 140 ff.
Nachprüfung, Vorbehalt 32 f., 96 f.
Nachschau 5, 243 ff., 250 ff.
– Ermessen bei – 245, 249, 254 f.
– Grenzen 251, 254
– umsatzsteuerliche 252, 307
– und Selbstanzeige 253, 257
Nachzahlungszinsen, Erlass 207, 209, 211 f.
Nebenleistungen, steuerliche 5, 203 ff., 306
nemo-tenetur-Grundsatz 172, 250, 255, 264 ff.
Nepomuk 50 f.
Neptun 50 f.
neuronale Netze 50
Niederlande 11, 32, 35, 41, 44, 54, 154, 307
Niederlassungsfreiheit 142
Non-Compliance 29
Nordrhein-Westfalen 25, 30 f., 81, 92, 97, 124, 158
Oberfinanzdirektion(en) 62, 64, 104, 109, 115
– Verwaltungsanweisungen 117 f.
One Stop Shop 156
Optimierungsauftrag 14, 16 ff., 189, 192
Organisationshoheit 103 f.
Österreich 4, 136, 138 ff., 150, 158, 164, 229
Outsourcing-Modell 35, 234
Pauschalregelungen 298 f.
Personal 19, 31 f., 38 ff., 61 f., 103 f., 121 ff., 160, 199, 303
Personalabbau 38 f., 104, 121, 126 f., 160
Personalhoheit 103 f., 107
Personalkosten 63
Personalmangel 31 f., 38 f., 62
Pharmaunternehmen 258 f., 283
Plausibilitätskontrolle 17, 20
Portugal 148, 163
Prinzip des Steuerstaates 187 ff.
Private, Inanspruchnahme –r 167 ff.
Prozesszinsen 205 f., 232
Prüfungsabbruch 272 ff.
Prüfungsanlass 126, 245
Prüfungsdichte 39, 145
Prüfungsdienste 108, 126 ff., 298, 303
Prüfungsfallauswahl 29 ff.
Prüfungsmitteilung 66
Prüfungsquote 71, 73, 75
Prüfungszuständigkeit, BRH/LRH 64
Quellenstaat 153
Quellensteuer 28, 34, 74, 153, 177, 190, 228, 298 f., 304
Rasterfahndung 44, 259 f.
Rechnungshöfe 3, 38, 59 ff.
– Berichte 59 f., 66 ff., 70
– Prüfungszuständigkeiten 64
– s. auch Bundes- und Landesrechnungshof
Rechnungsprüfungsausschuss 66 f., 78
Rechtsanwendungsgleichheit 8, 10 ff., 48, 188
Rechtsetzungsgleichheit 8
Rechtsschutzklarheit 194

- Rechtsschutz(verfahren) 190, 193 ff.
Rechtsstaat 1 ff.
Referatsleiter 114 f.
– Abgabenordnung 75
– – ebene 115
regelbasiertes Entscheidungssystem
48 f.
Reichsfinanzverwaltung 4, 63
Rentenbezugsdaten/-mitteilungen
55, 92, 174
Rentenversicherungsträger 55
reverse charge 304
Reziprozität 7 ff.
Risikomanagement(systeme) 39,
43 ff., 71, 76, 91 ff., 121, 124, 234,
238
Risikozuschlag 216
risk management, s. Risikomanagement
RMS, s. Risikomanagement
RMS-Betriebsprüfung 48 ff., 121
RMS-UStVA 51
RMS-Veranlagung, maschinelle 49 f.
Rotlichtmilieu 124, 300
- Sachaufklärungspflicht des Steuerpflichtigen 140 f.
Sachkosten 63, 79, 128
Sachverantwortung 184 ff., 235
Sammelankunftersuchen 248 f.
Sanktionierung 22, 42, 260, 309
Sanktionssystem 33 f., 56 f.
Säumnis 33 f., 214
Säumniszuschlag 33 f., 204 ff.,
213 ff., 237, 306
Schätzung
– bei Auskunftsverweigerung 255,
266 ff., 285 ff.
– Steuer – 61 f., 210, 216
Schlussbesprechung 275
Schmiergeldzahlungen 308 f.
Schmuggelware 253
Schriftsteller 150 ff.
Schwarzarbeit 30 f., 178
Scorpio, Rechtssache 154, 192
- Selbstanzeige 253, 257, 277 f., 308
Selbstbegünstigungsprinzip 277
Selbstbestimmung, informationelle
25 ff., 44 f., 174, 189, 249
Selbstbeziehung, Gefahr der –,
264, 268, 276 ff.
– s. auch nemo-tenetur-Grundsatz
Selbstveranlagung(ssystem) 32 ff.,
53, 56 f., 85 f., 95 f., 217, 244, 247,
250 f., 259, 297
Service 20, 28, 42, 56, 89, 124 ff.
Servicemanagement/-orientierung
42, 56, 89
Servicezentren 42, 125 f.
SEStEG 143
Sicherheitszuschlag 216
Signatur, elektronische 20 f., 46
Sitzverlegung 143
Soll-Verzinsung 208
Sonderausgabenabzug 35, 226, 303
Sonderbericht 67 f.
Sonderfinanzdirektion 122
Sozialversicherung(srecht) 24, 129,
200, 222, 249
Spekulationsgewinne
– Besteuerung 2, 8, 16, 39, 229
– als Fahndungsfall 252
Spenden
– Abzugsfähigkeit bei
Auslandsbezug 148 ff., 162, 303
– Bescheinigungen 52, 55
Spielbankabgabe 102
Sportler 139, 150 ff.
Staat, föderaler 99 ff.
Staatsaufbau, föderalistischer 4, 26,
132
Staatsentlastung 181
Staatssekretärsvereinbarung 63 f.
Stauffer, Rechtssache 144, 148 ff.,
162 ff., 303 f.
Steuerabzug
– Dreiecksverhältnis 193 ff.
– elektronische Vernetzung 26 ff.
– und Gemeinschaftsrecht 153 ff.
– Haftung und Kostenlast 197 ff.

- für Steuerausländer 150 ff.
- Steuerabzugsverfahren 4, 28, 154
- Steueraufkommen
 - Sicherung 38, 65, 264 f.
 - Verteilung 102 f., 114 ff.
- Steueraufsicht, allgemeine 5, 30, 144, 251, 282 ff.
- Steuerausländer 139, 150 ff.
- Steuerberater 34 ff., 54, 305
- Steuerberatungskosten 35, 92
- Steuerdestinatar 178
- Steuereinnahmen 38, 59, 61 ff., 123
- Steuerentrichtungspflicht(iger) 28, 91, 176 ff.
- Steuerentstrickungsfälle 143
- Steuererklärung 40 ff. s. auch elektronische –
- Steuerklärungspflicht, Gefahr der Selbstbelastung 264, 268, 276 ff.
- Steuererstattungen, Verzinsung 34, 205, 209 f.
- Steuerfahndung 74, 243, 255 ff., 265 ff., 308
- Steuergeheimnis 127, 175, 265
- Steuerhinterziehung 263 ff.
- Steueridentifikationsnummer 24 ff., 46, 55, 301
- Steuerklima 42, 126
- Steuerkollektor 185
- steuerliche Nebenleistungen 203 ff., 306
- Steuermissbrauch 86 f., 131, 253
- Steuernachforderungen, Verzinsung 34, 56, 205, 209, 211
- Steuernummer, bundeseinheitliche 24 ff., 46, 55, 301
- Steuerrechtsänderungen 69
- Steuerschätzung 61
- Steuerstaat 187 ff.
- Steuerstrafaten 77, 257
- Steuerstrafverfahren 5 f., 263 ff., 308
- Steuerungsgruppe IT 81
- Steuerungssysteme, elektronische 37 ff.
- Steuervereinfachung 39, 70, 92, 199, 213
- Steuerverfahren 1, 17, 171
 - s. auch elektronisches
 - s. auch Massenverwaltung
- Steuerverwaltung 128 f., 257 f., 300 f.
- Steuerverwaltungshoheit 100 ff., 131, 168 f.
- Steuervita 29, 43, 55
- Steuervollzug
 - föderaler 77, 82 ff., 99 ff., 119 ff.
 - bei grenzüberschreitenden Sachverhalten 135 ff.
 - Inanspruchnahme Dritter 167 ff.
 - Kosten 5, 20 ff., 78 ff., 124 ff., 171 ff., 197 f.
 - als Massengeschäft 16 ff., 38 ff.
 - im Rechtsstaat 1 ff.
 - und Strafrecht 5 f., 243 ff., 263 ff.
- Steuervollzugskooperation 169 ff.
- Steuerzuschläge 5, 33, 86, 217 f.
- Stichprobenkontrollen 17, 29, 47, 130, 245 ff.
- Stiftungen, ausländische 148 f.
- Strafrecht 5 f.
- Strafschätzung 268 ff., 285 ff.
- Strafverfolgung 255 ff.
- Strafzuschlag 5, 86, 217 f.
- Stundung 107, 143, 205, 214 ff., 237
- Stundungszinsen 205 f., 215 f.
- Subsidiaritätsprinzip 131, 158, 172 ff., 251
- Tafelpapiere 252
- Täuschung, Verwertungsverbot bei- 275
- Tanzkapellenentscheidung 244
- Tax Compliance-Strategie 29
- Teilwertabschreibung auf Auslandsbeteiligungen 147
- Territorialitätsprinzip 136, 163
- Tochtergesellschaft 157
- Trierer Empfehlungen 65

- Übermaßverbot 13 ff.
- Umsatzdaten, innergemeinschaftliche 75
- Umsatzsteuer 5, 38, 49 f. 55, 67, 71 ff., 121, 184 f., 227, 252 f., 297 f.
- Umsatzsteuerbetrug 73 f., 128, 307
- Umsatzsteuer-Nachschau 244, 253 ff., 307
- Umsatzsteuer-Sonderprüfung 50 f., 62, 71, 73, 127 f., 298, 307 f.
- Umsatzsteuer-Voranmeldungen
 - Steuerhinterziehungen durch 277 ff.
 - Verfahren 49 ff.
- Unabhängigkeit, richterliche 59 f.
- Universalitätsprinzip 136
- Untermaßverbot 12, 14, 296
- Unternehmensberatung 78
- Untersuchungsgrundsatz 11 f., 15, 40
- USA 20, 56, 221

- Veranlagungsverfahren 31 ff.
 - s. auch elektronisches –
- Verbrauchssteuern 61 f., 64, 102, 178, 184 f., 296, 313
 - Nachschau 252 ff.
- Verbringung von Wirtschaftsgütern 143
- Verdacht, strafrechtlicher 246 ff., 253 f., 257 ff., 264, 271 ff., 280 ff.
- Verfassungskonvent 62 f.
- Verfassungsrecht 102 ff., 131, 180 ff.
- Verhaltensmuster 10, 44
- Verhältnismäßigkeitsprinzip 23, 25 f., 45 f., 144 f., 175, 210, 249 ff., 313
 - bei Inanspruchnahme Dritter 196 ff., 304
- Verifikationsprinzip 16, 39, 171
- Verjährung
 - steuerliche 33, 205, 230, 239
 - strafrechtliche 256 f., 284, 292
- Vernetzung,
 - elektronische 26 ff.
 - externe 3, 20, 24, 46 f.
- Verrechnungspreise 5, 86, 142 f., 217, 220 f., 306
- Verspätungszuschlag 33 f., 56, 204, 216 ff.
- Vertrauensvorschussprinzip 16 f., 35 f., 40, 44, 91, 95
- Vertraulichkeit 22
- Verwaltungsanweisungen 70, 117 f.
- Verwaltungscontrolling 41, 121, 124
- Verwaltungseffizienz 18, 20, 32, 53, 81, 89, 101, 300
- Verwaltungsgrundsätze 77, 120
- Verwaltungskompetenz 38, 79 f., 82, 131 f., 158 f., 161, 170
- Verwaltungsvorschriften, allgemeine 63, 110 ff., 193, 217
- Verwendungsverbot 264 f., 268, 279
- Verwertungsverbote
 - Fernwirkung 269, 273, 279
 - steuerliche 244, 254, 268 ff., 274 f.
 - strafprozessuale 268 ff., 271 ff., 284, 284 ff., 309
- Verzinsung 204 ff.
- Volkszählungsurteil 25, 44 ff.
- Vollstreckungshilfe, bilaterale 136 ff.
- Vollverzinsung 205, 207 f.
- Vollzugsdefizit
 - grenzüberschreitendes 138 f., 147
 - bei steuerlichen Nebenleistungen 203
 - strukturelles 2, 4, 39, 44, 82 ff., 125, 129, 164, 299 f.
 - Vermeidung von 147 f., 300 f.
- Vollzugsdreieck 185, 189 f., 193 ff.
- Vollzugserschwernisse 9
- Vollzugsgaranten, private 199
- Vollzugsgleichheit 25, 172, 179
- Vollzugshindernis 8
- Vollzugskosten 5, 172, 185, 191, 228
- Vollzugsmaximen 8, 13 f., 180 ff.
- Vollzugspflichten, private 182 ff.
- Vollzugssicherung 12 f., 163, 179, 191
- Vorbehalt, s. Nachprüfung

- vorbeugender Vollzugsschutz 149
Vorfeldermittlungen 257 ff., 264, 280 ff.
Vorlage
– von Akten 64, 105, 108
– von Unterlagen 54 f., 144, 176, 197, 217 f.
Vorlageentscheidung 145, 148 f.
- Wegzugsbesteuerung 143, 147, 149
Weimarer Republik 99 ff.
Weisungen 60, 63, 77, 103, 108
– allgemeine 111 ff.
– Einzel – 63, 108 f., 117
Weisungsrecht des Bundes 79, 103, 107 ff.
Wertpapierkauf 252
Wirtschaftlichkeitsprinzip 17 ff., 59, 128
Wohnsitz 136, 153 f.
- Zahlungsverhalten 43
ZAUBER 50
Zinsabschlagsteuer 55, 74, 281
Zinsen 34, 204 ff., 208
Zinssatz 206, 210, 213, 218
Zinsurteil 39
Zoll- und Verbrauchsteuerrecht,
Nachschau 250, 252 ff.
Zölle 64, 102, 138
Zufallsauswahl 48 f., 51
Zufallsfunde, Kontrollmitteilungen
246 ff., 250, 260
Zusagen 74
Zusammenfassende Meldung 75 f.
Zuständigkeit
– der Rechnungshöfe 64 f.
– der Steuerfahndung 245 f.
Zwangsmittelverbot 265 ff., 272 f., 276
Zweitwohnsitz, inländischer 153