

Bültmann, Barbara

**Research Report**

## Staatscompliance - Rechtstreue ist keine Einbahnstraße

Argumente zu Marktwirtschaft und Politik, No. 134

**Provided in Cooperation with:**

Stiftung Marktwirtschaft / The Market Economy Foundation, Berlin

*Suggested Citation:* Bültmann, Barbara (2016) : Staatscompliance - Rechtstreue ist keine Einbahnstraße, Argumente zu Marktwirtschaft und Politik, No. 134, Stiftung Marktwirtschaft, Berlin

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/147512>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

# STAATSCOMPLIANCE – RECHTSTREUE IST KEINE EINBAHNSTRASSE

Argumente  
zu Marktwirtschaft  
und Politik

Nr. 134 | Oktober 2016



Barbara Bültmann

# STAATSCOMPLIANCE – RECHTSTREUE IST KEINE EINBAHNSTRASSE

Barbara Bültmann

Argumente zu Marktwirtschaft und Politik, Nr. 134

## Inhaltsverzeichnis

Vorwort 03

- 1 Compliance im modernen Staat 04**
- 2 Der Staat als Gesetzgeber 04**
  - 2.1 Orientierung am Missbrauchsfall 04
  - 2.2 Rechtsänderungen und Systemwechsel 05
- 3 Rechtssicherheit 06**
  - 3.1 Konkretisierung des Gesetzeswortlauts 07
  - 3.2 Rechtsprechung gegen Verwaltungspraxis 07
  - 3.3 Recht auf verbindliche Auskunft 08
  - 3.4 Umsatzsteuerliche Organschaft 10
  - 3.5 Internationales Steuerrecht: Schieds- und Verständigungsverfahren 10
- 4 Der Zusammenhang zwischen Steuern und Preissteigerungen 11**
  - 4.1 Die kalte Progression 11
  - 4.2 Steuererhöhungen mangels Anpassung 12
- 5 Ungleichbehandlungen vermeiden 13**
  - 5.1 Zinsen im Steuerrecht 13
  - 5.2 Die geplante Neuregelung des Verspätungszuschlags 13
- 6 Verfahren 14**
  - 6.1 Schnellere Verfahren 14
  - 6.2 Betriebsprüfung 14
  - 6.3 Einspruchsverfahren 16
  - 6.4 Finanzgerichtliche Verfahren 17
- 7 Digitalisierung 17**
  - 7.1 Datenschutz und Datensicherheit 18
  - 7.2 Datenhehlerei 18
  - 7.3 Steuervereinfachung 19
  - 7.4 Erleichterung durch Digitalisierung 19
- 8 Steuerrecht und Strafrecht 22**

Literatur 23

**Compliance-Ampel 24**

© 2016

Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.)  
Charlottenstraße 60  
10117 Berlin  
Telefon: +49 (0)30 206057-0  
Telefax: +49 (0)30 206057-57  
[www.stiftung-marktwirtschaft.de](http://www.stiftung-marktwirtschaft.de)

Die Publikation ist  
auch über den  
QR-Code  
kostenlos abrufbar.



ISSN: 1612 – 7072

Titelfoto: © Max Diesel & Fiedels – Fotolia.com / Montage

## Vorwort

In der Steuerpolitik und im Steuervollzug scheint vieles aus der Balance geraten zu sein. Besonders stark ist der Eindruck der Asymmetrie zwischen Finanzverwaltung und Bürgern, zwischen Fiskalstaat und Rechtsstaat.

In der vorliegenden Publikation wird an konkreten Beispielen erläutert, wie der Staat durch Einhalten seiner eigenen Regeln mehr Vertrauen beim Bürger erreichen könnte – ohne seine eigenen Ziele zu vernachlässigen. Das Verhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner ist an vielen Stellen zerrüttet, der Bürger fühlt sich einerseits gegängelt und andererseits vom Staat im Stich gelassen. Das Steuerrecht berührt weite Teile der Bevölkerung, über Steuerpolitik erfolgt in starkem Maß der Ausgleich, der die Soziale Marktwirtschaft ausmacht. Hier entsteht Akzeptanz – oder wird Vertrauen zerstört: „Wie es in den Wald hineinruft, so schallt es heraus“ gilt in besonderer Weise für den Steuerstaat.

Die grundlegende Bedeutung von Steuern als Einnahmequelle für den Staat ist unbestritten, desgleichen, dass Steuergesetzen Folge zu leisten ist. Genauso unbestritten ist die entsprechende Belastung des einzelnen Bürgers durch Steuern. Diese ist für den Bürger umso spürbarer, als Steuern keine direkte Gegenleistung gegenübersteht und derjenige, der von den Leistungen des Staates am meisten profitiert, selten derjenige ist, der durch Steuern am meisten belastet wird.

Das deutsche Steuersystem krankt an vielen Stellen. Es ist zu kompliziert, unverständlich, vielfach leistungsfeindlich und schwächt die Wettbewerbsfähigkeit des Standortes Deutschland. Ein undurchsichtiges und permanenten Verschlimmbesserungen unterliegendes Steuerrecht schwächt seine eigene Akzeptanz in der Gesellschaft und fördert Ausweichreaktionen der Steuerpflichtigen. **Die Stiftung Marktwirtschaft wirbt** aus diesen Gründen **beharrlich für ein einfaches, transparentes, faires und wettbewerbsfähiges Steuerrecht.**

Aber auch ohne grundlegende Reformen lässt sich größere Akzeptanz für die Besteuerung beim Bürger erreichen. Paradoxerweise stehen Teile des Steuerstaats manchen Entwicklungen genauso hilflos gegenüber wie der Steuerpflichtige. Missstände sind bekannt, mangels politischer Mehrheiten oder klar definierter Zuständigkeit kann jedoch keine Abhilfe geschaffen werden. Es fehlt an Verantwortlichkeiten oder auch Verantwortungsgefühl für die erlassenen Gesetze: Gesetzliche Vertreter haften im Unternehmen für schuldhaft

Verletzung der steuerlichen Pflichten, Bürger werden belangt, Politiker hingegen können beim Beschluss größtmöglichen Unsinn und massiven handwerklichen Fehlern bei der Gesetzgebung sicher sein, persönlich nicht in Haftung genommen zu werden.

Im Verhältnis zwischen Bürgern und Unternehmen auf der einen und dem Staat auf der anderen Seite geht es um grundsätzliche Aspekte ebenso wie um konkrete Erfahrungen: Ist der Einzelne der Staatsmacht ausgeliefert oder erkennt er im Staat einen vertrauenswürdigen Partner, der mit seinen Belangen verantwortungsvoll umgeht? Im Steuerrecht wird die öffentliche Debatte von Forderungen nach mehr Steuermoral geprägt – von einer Besteuerungsmoral hingegen ist selten die Rede. Dabei fördert der Staat häufig erst die Ausweichreaktionen, die er dann bekämpft. Die eingeschränkte Befolgung von Steuergesetzen basiert nur teilweise auf einer mangelhaften Steuermoral von Bürgern und Unternehmen, sondern oft auch auf der Unverständlichkeit der Besteuerungsregeln und dem Missverhältnis zwischen Befolgungsaufwand und Steueraufkommen. Dazu kommt oft genug (der Eindruck von) Willkür auf der Seite des Steuergläubigers, die für manche Steuerschuldner „aggressive Steuergestaltung“ als moralisch gerechtfertigten Selbstschutz wehrhafter Bürger erscheinen lässt.

Mit der Veranstaltung „Der Staat als Rechtssetzer und Rechtsverletzer?“ im Herbst 2014 hat die Stiftung Marktwirtschaft einen ersten Akzent im Rahmen des Schwerpunkts „Staatscompliance“ gesetzt.

Wir werden das Thema in Form politischer Monitorings weiter verfolgen und regelmäßig das Beispiel des Staates in den zentralen Bereichen Gesetzgebung, Rechtssicherheit, Daten, Verfahren und Transparenz **in Form der Compliance-Ampel** bewerten. Über Interesse und Rückmeldung freuen wir uns.

Wir danken der informedia-Stiftung für die Förderung dieser Publikation.



Prof. Dr. Michael Eilfort

Vorstand  
der Stiftung Marktwirtschaft



Prof. Dr. Bernd Raffelhüschen

Vorstand  
der Stiftung Marktwirtschaft

## 1 Compliance im modernen Staat

*„Zu den schönsten menschlichen Tätigkeiten gehört es, anderen sagen zu dürfen, was richtig ist, ohne dies selbst tun zu müssen.“*

Manfred Rommel

Der Begriff „Compliance“ wird im Allgemeinen mit Rechtstreue und Regelkonformität gleichgesetzt. Der Begriff entspringt dem anglo-amerikanischen Recht und richtet sich im Wesentlichen an Unternehmen.

Der Forderung nach **Rechtstreue** und **Regelkonformität** ist nicht zu widersprechen. Gesetze sind einzuhalten – durch Unternehmen und Bürger, genauso wie unzählige weitere geschriebene und ungeschriebene Regeln, die bestimmte Verhaltensweisen vorgeben.

Die Rolle des Staates für dieses Regelwerk ist umfassend: Als Gesetzgeber (Legislative) legt er die Regeln fest, als ausführende Gewalt (Exekutive) sorgt er für die Befolgung von Regeln und die rechtsprechende Gewalt (Judikative) urteilt über die Befolgung von Regeln. Doch sollte der Staat (und die Politik) bei dem Setzen von Regeln nicht immer auch das Interesse seines Gegenübers berücksichtigen? Und bedeutet in einem modernen Staat „Compliance“ nur ein regelkonformes Verhalten des Bürgers gegenüber dem Staat oder sollte dieser nicht im Gegenzug den gleichen oder zumindest ähnlichen Regeln unterliegen?

Anders gesagt: Darf der Staat andere Maßstäbe an sein eigenes Handeln anlegen als an das Handeln des Bürgers? Besonders evident ist der Widerspruch zwischen den Anforderungen an den Bürger und dem Gebaren des Staates im **Steuerrecht**. So orientiert sich der Staat als **Gesetzgeber** scheinbar eher am Missbrauchsfall anstatt regelkonformes Verhalten vorauszusetzen. Häufige Regeländerungen erschweren zusätzlich die Befolgung, Preissteigerungen wer-

den nicht (oder nicht ausreichend) berücksichtigt. Die Folgen trägt der Steuerzahler – zum Beispiel im Rahmen der kalten Progression. Die Regelsetzung durch den Gesetzgeber begünstigt tendenziell den Staat als **ausführende Gewalt**, sei es im Rahmen der Digitalisierung, die derzeit im Wesentlichen der Entlastung der Verwaltung dient, sei es bei der steuerlichen Behandlung von Zinsen auf Steuerzahlungen. Die Kontrolle durch die **Rechtsprechung** wird durch die Praxis der Nichtanwendungserlasse begrenzt, die Dauer der Verfahren steht dem Bedürfnis nach schneller Rechtssicherheit oft entgegen.

Dies führt zu der Frage, ob der Staat dem Steueraufkommen und den Interessen der eigenen Verwaltung größere Bedeutung zumisst als einem **Gleichgewicht zwischen Fiskalstaat und Rechtsstaat**? Wenn ja, wäre ein glaubwürdiger Rechtsstaat nicht der nachhaltigere Fiskalstaat? Würde ein gutes Verhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Staat nicht zu einem besseren Steuerklima und einer effizienteren Steuerverwaltung führen, von der wiederum der Steuerpflichtige profitiert? Denn eine effiziente Steuerverwaltung und ein hohes Steueraufkommen ist kein Selbstzweck. Steuern dienen der Einnahmenerzielung des Staates, ohne Einnahmen kann der Staat seine Aufgaben nicht erfüllen. Die Aufgabenerfüllung durch den Staat liegt wiederum im Interesse des Bürgers.

Daten über die Praxis im Besteuerungsverfahren sind kaum zu finden. Im Rahmen einer Studie<sup>1</sup>, initiiert von KPMG und Stiftung Marktwirtschaft, wurden deutsche Familienunternehmen zum Steuerklima in Deutschland befragt. Die Ergebnisse der Studie – zwar aus Sicht eines sehr begrenzten Teils der Steuerpflichtigen – lassen dennoch Rückschlüsse auf das Verhältnis zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung zu und wurden daher zur Erläuterung im Nachfolgenden herangezogen.

## 2 Der Staat als Gesetzgeber

*„Wenn es nicht notwendig ist, ein Gesetz zu machen, dann ist es notwendig, kein Gesetz zu machen.“*

Charles de Montesquieu

Der Gesetzgeber kann vom Steuerpflichtigen erwarten, dass dieser sich an die geltenden Steuergesetze hält. Im Gegenzug kann der Steuerpflichtige verlangen, dass der Gesetzgeber ihm hierzu nicht unnötig Steine in den Weg legt.

### 2.1 Orientierung am Missbrauchsfall

Bei seiner Arbeit hat der Gesetzgeber offenbar vermehrt den **Missbrauchsfall** vor Augen und nimmt dabei billigend in Kauf, dass er den regeltreuen Steuerbürger damit unnötig belastet. Ein erstes Beispiel hierfür ist die Behandlung von **Verlustvorträgen** bei der Veräußerung von Anteilen an Kapi-

<sup>1</sup> Die Studie initiiert von KPMG und der Stiftung Marktwirtschaft gibt Aufschluss über das Steuerklima aus Sicht deutscher Familienunternehmen; vgl. KPMG (2016).

talgesellschaften. Werden innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 Prozent der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen, so gehen die Verluste im Regelfall anteilig unter. Werden mehr als die Hälfte der Anteile übertragen, gehen die Verluste komplett verloren. Diese Regelung knüpft an die frühere sogenannte Mantelkaufregelung an und soll sicherstellen, dass die Verluste einer Gesellschaft nicht ungebührlich genutzt werden. Der Verlust wird so im Prinzip an den Gesellschafter geknüpft, in Durchbrechung der steuerlichen Intransparenz<sup>2</sup> von Kapitalgesellschaften. Diese Regelung – geschaffen um Missbrauch zu verhindern – trifft aber alle und damit auch nicht missbräuchliche Gestaltungen.

### **Beispiel:**

*Gerade neu gegründete Unternehmen erwirtschaften in der Anfangszeit zunächst Verluste. Liegen keine entsprechenden stillen Reserven oder ein Sanierungsfall vor, so ist die Übertragung von Anteilen über 25 Prozent schädlich für die (tatsächlich entstandenen) Anfangsverluste. Da gerade bei jungen Unternehmen häufige Anteilswechsel zu beobachten sind, sei es aus der Beteiligung von Kapitalgebern (Venture Capital) oder aufgrund der Anteilsausgabe an Gründer und Mitarbeiter, sind diese Unternehmen oft von dem Wegfall von Verlustvorträgen bedroht, obwohl das Unternehmen wirtschaftlich diese Verluste unzweifelhaft erlitten hat. Statt Existenzgründung und Investitionen in Innovationen zu fördern, werden diese so erschwert.*

Ein zweites Beispiel ist die **Ausgestaltung des § 50i Einkommensteuergesetz (EStG)**. Die Regelung durchbricht die grundsätzliche Steuerneutralität in Umwandlungsfällen, um die deutsche Besteuerung bestimmter Einkünfte in Zusammenhang mit Doppelbesteuerungsabkommen sicherzustellen.<sup>3</sup>

Dieses (nachvollziehbare) Interesse, deutsches Besteuerungsrecht zu erhalten, führte aufgrund von Schwächen im Gesetzestext – insbesondere seit der Verschärfung des § 50i EStG durch das „Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Ände-

rung weiterer steuerlicher Vorschriften<sup>4</sup> – zu einer überschießenden Tendenz der Regelung. Dem Wortlaut nach führt der § 50i EStG auch dann zu einer Aufdeckung stiller Reserven und damit zu einer Besteuerung, wenn das (zukünftige) Besteuerungsrecht des deutschen Staates nicht gefährdet ist.

Die Regelung ist aus mehreren Gründen fragwürdig. Zum einen handelt es sich um einen weiteren Fall des „Treaty Override“, d.h. nationales Recht setzt sich über völkerrechtliche Verträge in Form von Doppelbesteuerungsabkommen hinweg. Zum anderen zeigt sich einmal mehr, dass der Gesetzgeber – der das Problem selbst über eigene handwerkliche Fehler bei der Gesetzesformulierung geschaffen hat – dieses zu Lasten des Steuerpflichtigen löst. Der Gesetzgeber ist eher bereit, den „ordentlichen“ Steuerpflichtigen übermäßig zu belasten und wirtschaftlich zu behindern, als auf Steuerausfälle durch Missbrauch zu verzichten. Das BMF-Schreiben vom Dezember 2015, welches erst anderthalb Jahre nach dem „Kroatien-Anpassungsgesetz“ den Anwendungsbereich des § 50i EStG begrenzt<sup>5</sup>, schafft nur eingeschränkt Abhilfe: Das BMF-Schreiben umfasst nicht sämtliche überschießenden Fälle. Zudem erwächst aus einer Verwaltungsanweisung keine vergleichbare Rechtssicherheit wie aus einer gesetzlichen Regelung.

## 2.2 Rechtsänderungen und Systemwechsel

Ein weiteres Problem aus Sicht des Steuerpflichtigen ist die **mangelnde Konstanz in der Steuergesetzgebung**, insbesondere die Häufigkeit der Änderungen. Für den Steuerpflichtigen geht jede Gesetzesänderung – unabhängig von deren Intention – mit einem gewissen Anpassungsbedarf einher. Bei weitreichenderen Änderungen müssen oft Systeme verändert werden, Übergangsfristen sind erforderlich. Meist gehen Steuerrechtsänderungen mit Rechtsunsicherheit einher, neue Gesetzestexte sind auslegungsbedürftig oder es fehlt an gesicherter Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen.

So wird zum Beispiel im Zuge der Einführung des automatischen Informationsaustauschs über eine Abschaffung der Abgeltungsteuer diskutiert. Das wäre dann nach Anrechnungsverfahren, Halbeinkünfteverfahren und Abgeltungsteuer **das vierte Besteuerungssystem für Kapitalerträge** in

2 Bei Kapitalgesellschaften findet das Trennungsprinzip Anwendung. Der Gewinn der Kapitalgesellschaft wird getrennt von dem Gewinn des oder der Gesellschafter/s aus der Ausschüttung besteuert. Demgegenüber werden Personengesellschaften „transparent“ besteuert, der Gewinn aus der Personengesellschaft wird einkommensteuerlich auf Ebene des Gesellschafters besteuert.

3 § 50i EStG soll im Wesentlichen für den Fall der Beteiligung eines im Ausland ansässigen Gesellschafters an bestimmten Personengesellschaften (gewerblich geprägt oder gewerblich infiziert) das deutsche Besteuerungsrecht sichern. Die Regelung war erforderlich, da wegen der (von der Auffassung der Finanzverwaltung) abweichenden Rechtsauffassung des BFH anderenfalls gemäß den Regeln der meisten Doppelbesteuerungsabkommen Gewinne in Deutschland nicht besteuert werden konnten.

4 Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.07.2014, Bundesgesetzblatt Teil I 2015 S. 1266.

5 Vgl. BMF (2015).

weniger als zwanzig Jahren. Problematisch ist hierbei nicht nur der Systemwechsel an sich (Abbildung 1), sondern vielmehr die Unsicherheiten und Systembrüche, die mit ihm einhergehen. Jedes neue Gesetz führt zu Auslegungsbedarf und Übergangsregelungen. Bei Steuerpflichtigen, Verwaltung und Dienstleistern sind aufwändige Systemumstellungen erforderlich. Diese – und die damit verbundenen Kosten – laufen ins Leere, wenn der nächste Systemwechsel auf dem Fuße folgt. Darüber hinaus kann die Verlustverrechnungsmöglichkeit über Gebühr eingeschränkt werden, wenn aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung, z.B. von Veräußerungsgewinnen, aufgelaufene Verluste nicht mehr mit nachfolgenden Gewinnen verrechnet werden können. Im schlechtesten Fall muss der Steuerpflichtige Gewinne versteuern, obwohl diesen Gewinnen Verluste in gleicher Höhe gegenüberstehen, er insgesamt also keinen Gewinn erzielt hat.<sup>6</sup>

Rechtsänderungen sind erforderlich, um Reformen durchzusetzen, das Recht an veränderte Umstände anzupassen und Rechtssicherheit zu bieten. Aus Sicht der Steuerpflichtigen ist mehr Konstanz in der Gesetzgebung wünschenswert.

Die Stiftung Marktwirtschaft fordert:

- Handwerkliche Fehler des Gesetzgebers dürfen nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen.
- Ein Gesetz mit überschießender Wirkung muss vom Gesetzgeber umgehend korrigiert werden, um Rechtssicherheit zu schaffen.
- Der Gesetzgeber sollte sich bei der Gesetzgebung nicht ausschließlich von der Angst vor Missbrauch durch vereinzelte Steuerpflichtige leiten lassen: Anreiz- kommt vor Abwehrgesetzgebung.
- Die Kosten von Rechtsänderungen, die mit erheblichem Anpassungsaufwand beim Steuerpflichtigen einhergehen, müssen mit dem Nutzen in Einklang stehen. Systemwechsel sind, da mit Rechtsunsicherheit verbunden, nur anzustreben, wenn langfristig eine Vereinfachung des Rechts erreicht werden kann.



Abbildung 1:  
Zeitlicher Überblick über die Besteuerungssysteme bei der Besteuerung von Dividenden

Quellen: Eigene Darstellung.

### 3 Rechtssicherheit

„Das Gesetz ist der Freund des Schwachen.“  
Friedrich von Schiller

Die Prinzipien Rechtssicherheit und Berechenbarkeit staatlichen Handelns gehören zu den Grundwerten unseres Rechtsstaates und müssen auch im Steuerrecht respektiert werden, denn gerade im Steuerrecht ist der mögliche Eingriff in die Sphäre des Bürgers besonders einschneidend.

Das Steuerrecht – als schnelllebiges Rechtsgebiet – krankt in dieser Hinsicht an mehreren Punkten. Zum einen fehlt es den oft „schnell gestrickten“ Gesetzen an Normenklarheit. Unter dieser versteht das Bundesverfassungsgericht: „Das Gebot der Normenbestimmtheit und der Normen-

klarheit [...] soll die Betroffenen befähigen, die Rechtslage anhand der gesetzlichen Regelung zu erkennen, damit sie ihr Verhalten danach ausrichten können. Die Bestimmtheitsanforderungen dienen auch dazu, die Verwaltung zu binden und ihr Verhalten nach Inhalt, Zweck und Ausmaß zu begrenzen sowie, soweit sie zum Schutz anderer tätig wird, den Schutzauftrag näher zu konkretisieren.“<sup>7</sup>

Die Steuergesetze werden diesen Grundsätzen häufig nicht gerecht und geben zu viel Spielraum für Auslegung. Der Steuerpflichtige hat das Nachsehen. Denn die Steuererklärung muss fristgerecht abgegeben werden, bei neuen Gesetzen in der Regel bevor eine Interpretation des Gesetzeswortlauts – in Form von Verwaltungsanweisungen oder

<sup>6</sup> Zum Thema der drohenden Steuererhöhung bei Abschaffung der Abgeltungssteuer vgl. Bültmann (2015).  
<sup>7</sup> BVerfG (2005).

Rechtsprechung – zugänglich ist. Das Risiko einer anderen Auslegung des Gesetzeswortlauts oder des Gesetzgeberwillens trägt der Steuerpflichtige. Denn eine eventuelle Überprüfung im Rahmen einer späteren Betriebsprüfung wird in der Regel auf derartige Interpretationshilfen zurückgreifen können. Dies ist schon aus zwei Gründen bedenklich. Erstens fehlt es an einer gewissen „Waffengleichheit“, wenn sich der Betriebsprüfer auf späteres Wissen berufen kann, ohne berücksichtigen zu müssen, dass die Entscheidung des Steuerpflichtigen eben aufgrund des damaligen Kenntnisstandes erfolgt ist. Zum anderen unterliegt das Grundverständnis des Steuerrechts auch den sich wandelnden Moralvorstellungen. War z.B. bislang lediglich Steuerhinterziehung im Fokus, geraten inzwischen auch an sich legale Gestaltungen vermehrt in die Kritik.

---

### 3.1 Konkretisierung des Gesetzeswortlauts

---

Die **Konkretisierung** der Gesetze und Beantwortung von Zweifelsfragen wird regelmäßig dem Bundesfinanzministerium durch **Erlasse** überlassen. Es kann jedoch nicht im Sinne der Verfassung sein, dass die Verwaltung – mithin ein Teil der Exekutive – dem Gesetzgeber die Arbeit abnimmt. Es stellt sich somit die Frage: Inwieweit darf sich der Gesetzgeber auf die Finanzverwaltung verlassen, um im Rahmen von Erlassen und BMF-Schreiben seinen Willen zu konkretisieren? Einerseits ist es offensichtlich, dass im Rahmen eines Gesetzes nicht jeder Einzelfall abgedeckt werden kann. Weiterführende Erläuterungen im Rahmen eines BMF-Schreibens sind daher ohne Frage hilfreich, zumal die Verwaltung auf Zweifelsfragen kurzfristiger reagieren kann als der Gesetzgeber.

Andererseits sollten grundsätzliche Fragen jedoch, nicht zuletzt aus Gründen der Rechtssicherheit, dem Gesetzgeber überlassen bleiben und – wenn überhaupt – nur vorübergehend über Verwaltungsanweisungen abgedeckt werden. Letztlich kann auch die zeitliche Komponente nur bedingt als Vorteil von Verwaltungsanweisungen herangezogen werden. Denn oft liegt zwischen dem Inkrafttreten eines Gesetzes und der entsprechenden Verwaltungsanweisung ein erheblicher Zeitraum, in dem Rechtsunsicherheit bestehen kann, insbesondere, wenn in Fällen umfassender Reformen noch keinerlei entsprechende Rechtsprechung vorliegt. So trat das Investmentsteuerrecht zum 1. Januar 2004 in Kraft und ersetzte das Kapitalanlagegesetz und das Auslandsin-

vestmentgesetz. Mit der Einführung des Investmentsteuerrechts traten umfassende Änderungen der Besteuerung von Investmentfonds bzw. deren Anlegern in Kraft. Anzuwenden war das neue Recht auf alle Geschäftsjahre, die nach dem 1. Januar 2004 endeten. Die Neuregelung führte zu unzähligen offenen Fragen, diese sollten durch ein Schreiben des Bundesfinanzministeriums geklärt werden. Dieses umfangreiche Schreiben wurde erst am 2. Juni 2005 erlassen, mit der Folge, dass Investmentfonds Besteuerungsgrundlagen veröffentlichen mussten, ohne dass wesentliche rechtliche Fragen geklärt waren. Im Fall des Investmentsteuerrechts war diese Rechtsunsicherheit besonders unbefriedigend. Aufgrund der Besonderheit des Investmentsteuerrechts erfolgen Änderungen durch Betriebsprüfung nicht rückwirkend, sondern werden im laufenden Geschäftsjahr erfasst, sodass die Anleger, die das Betriebsprüfungsrisiko tragen, von den Anlegern abweichen können, die in früheren Jahren eventuelle steuerliche Vorteile für sich verbuchen konnten.<sup>8</sup>

---

### 3.2 Rechtsprechung gegen Verwaltungspraxis

---

Grundsätzlich ist die Möglichkeit eines Widerspruches in unserem Rechtssystem angelegt und notwendig, denn die Möglichkeit der unterschiedlichen Rechtsauffassung dient als Beleg einer funktionierenden Unabhängigkeit der Gerichte sowie der wirksamen Kontrolle der Verwaltung durch die Richter. Für den Steuerpflichtigen kann jedoch ein Auseinanderfallen von (höchstgerichtlicher) Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung problematisch sein.

Wichtige Entscheidungen veröffentlicht der Bundesfinanzhof (BFH), allerdings bedeutet die Veröffentlichung nicht, dass die Entscheidung allgemein auf gleich gelagerte Fälle angewandt wird. Die Finanzverwaltung entscheidet darüber, ob ein vom BFH veröffentlichtes Urteil zur allgemeinen Anwendung durch die Finanzverwaltung kommt. In diesem Fall wird die Entscheidung zeitnah auf der Internetseite des Bundesfinanzministeriums aufgeführt und im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht. Im anderen Fall kann entweder die Abstimmung zwischen Bund und Ländern andauern oder das Bundesfinanzministerium entscheidet sich dafür, das höchstgerichtliche Urteil nicht über den Einzelfall hinaus anzuwenden. Dann ergeht ein sogenannter **Nichtanwendungserlass**. Im Schnitt wird lediglich jedes 60. veröffentlichte Urteil des BFH mit einem Nichtanwendungserlass belegt. Dies scheint zunächst

---

<sup>8</sup> Für die Besteuerung von Erträgen aus Investmentvermögen wurde gerade eine umfassende Reform beschlossen (vgl. Gesetzesbeschluss Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung, BR-DS 320/16 vom 17.06.2016).

nicht viel, allerdings sagt diese Zahl nichts über die Qualität der Entscheidungen aus. Denn erstens sind von Nichtanwendungserlassen vorwiegend Entscheidungen betroffen, die für den Steuerpflichtigen von Vorteil sind (ca. 80 Prozent). Und zweitens sagt die nominelle Anzahl der Entscheidungen nichts über die Auswirkungen und die potentiellen steuerlichen Mehr-

oder Minderbelastungen aus. Es verfestigt sich über die Zeit der Eindruck, dass Nichtanwendungserlasse insbesondere in den Fällen erlassen werden, wenn der Verlust von Steuersubstrat droht. Die nachfolgende Abbildung 2 gibt einen Überblick über die Zahl der Nichtanwendungserlasse (insgesamt und zugunsten des Steuerpflichtigen) seit 1998.

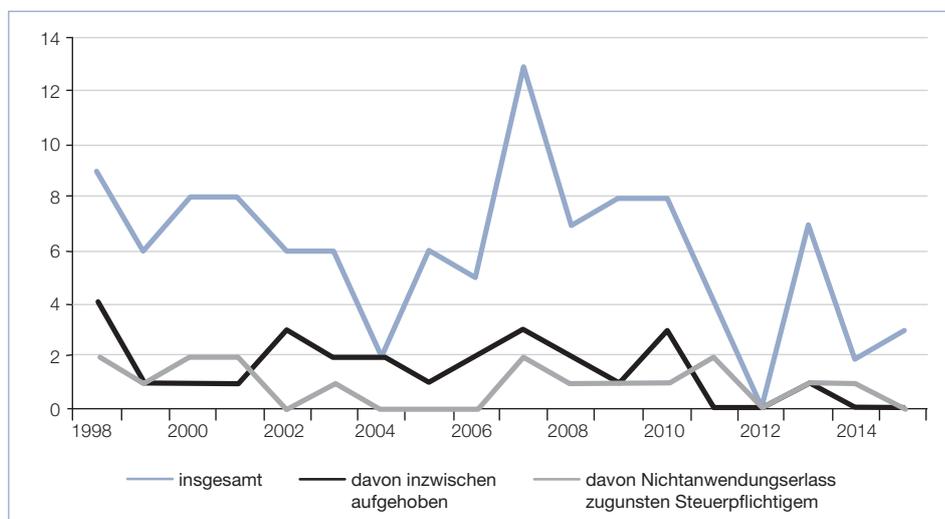


Abbildung 2:  
Entwicklung der  
Nichtanwendungserlasse  
seit 1998

Quelle: BFH ohne Anspruch auf  
Vollständigkeit<sup>9</sup>.  
Stand: 19.11.2015

Die Zulässigkeit von Nichtanwendungserlassen ist umstritten<sup>10</sup>, denn die Finanzverwaltung kann sich so über die gerichtliche Überprüfung ihres Handelns hinwegsetzen. Nach herrschender Meinung sind Nichtanwendungserlasse zumindest dann zulässig, wenn dem BFH die Gelegenheit gegeben werden soll, nach einer besonders umstrittenen oder widersprüchlichen Einzelfallentscheidung seine Rechtsauffassung erneut und abschließend zu überprüfen.

Für den Steuerpflichtigen bedeutet dies jedoch, dass er eine in der Regel für ihn vorteilhafte Entscheidung des BFH nicht nutzen kann, sondern, will er sich auf die Rechtsauffassung des BFH berufen, den langwierigen und teuren Weg durch die Instanzen wählen muss, obwohl die Rechtsfrage bereits vom BFH entschieden wurde. Es ist nicht einzusehen, warum eine Frage, die bereits höchstrichterlich entschieden

wurde, im Sinne einer effizienten und einheitlichen Rechtsprechung nicht grundsätzlich allgemein anwendbar ist.

### 3.3 Recht auf verbindliche Auskunft

Gesetze sind abstrakt generelle Regelungen für eine Vielzahl von Fällen. In der konkreten Anwendung ergeben sich oft Unklarheiten. Um Planungssicherheit im Einzelfall zu gewähren, können die Finanzämter und das Bundeszentralamt für Steuern auf Antrag im Voraus und unter bestimmten Voraussetzungen ihre Einschätzung der steuerlichen Folgen eines geplanten Sachverhalts mitteilen.<sup>11</sup> Mit dem Jahressteuergesetz 2007 wurde in § 89 Abs. 3 AO eine Gebührenpflicht für Anträge auf verbindliche Auskunft normiert. Die Finanzbehörde

<sup>9</sup> Eine „offizielle“ Übersicht über die Nichtanwendungserlasse ist nicht verfügbar. Die Daten, die erhoben werden, weichen teilweise erheblich voneinander ab, da die Einordnung als „Nichtanwendungserlass“ nicht unbedingt gleichermaßen vorgenommen wird. So wurden auf eine Anfrage im Bundestag am 04.05.2015 für den Zeitraum ab 01.01.2011 lediglich 11 Nichtanwendungserlasse genannt, von denen vier zwischenzeitlich aufgehoben wurden, andere Quellen nennen wieder andere Zahlen.

<sup>10</sup> Vgl. ausführlich zur Zulässigkeit von Nichtanwendungserlassen: Desens (2011).

<sup>11</sup> § 89 Abs. 2 Satz 1 AO: „Die Finanzämter und das Bundeszentralamt für Steuern können auf Antrag verbindliche Auskünfte über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalten erteilen, wenn daran im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht.“

wird durch die **verbindliche Auskunft** einseitig gebunden – wenn der Steuerpflichtige den zur Frage stehenden Sachverhalt wie angegeben verwirklicht. Allerdings steht die Erteilung einer verbindlichen Auskunft im **Ermessen** der zuständigen Finanzbehörde. Ein **Rechtsanspruch auf Erteilung einer bestimmten verbindlichen Auskunft**<sup>12</sup> und auch eine Frist zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft bestehen nicht. Die Gebührenpflicht wurde damit begründet, die Erteilung verbindlicher Auskünfte sei nicht Hauptaufgabe der Finanzverwaltung, sondern vielmehr eine individuelle Leistung gegenüber dem

Antragsteller. Da diese zu erheblichem Mehraufwand führe, sei es sachgerecht, eine Gebühr zu erheben.<sup>13</sup> Diese Begründung ist dem Grunde nach nachvollziehbar. Allerdings könnte der Steuerpflichtige erwarten, dass er – verbunden mit der Gebührenpflicht – dann auch einen Anspruch auf Erteilung einer bestimmten verbindlichen Auskunft hat. Vor dem Hintergrund eines immer komplexeren Steuerrechts und eines wachsenden Bedürfnisses, steuerliche Einzelfälle im Voraus rechtsverbindlich klären zu lassen (Abbildung 3 und 4), ist der Status quo mehr als unbefriedigend.



Abbildung 3: Veränderung der Anzahl der Anträge auf verbindliche Auskünfte deutscher Familienunternehmen

Quelle: KPMG 2016.

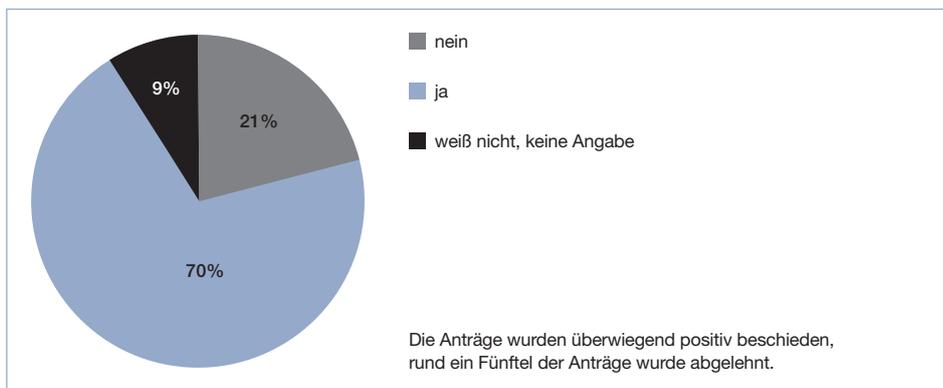


Abbildung 4: Erfolg der Anträge auf verbindliche Auskunft deutscher Familienunternehmen

Quelle: KPMG 2016.

Die Erteilung einer verbindlichen Auskunft verschafft dem Steuerpflichtigen **Rechtssicherheit**. Sie ist jedoch nur dann statthaft, wenn der zugrunde liegende Sachverhalt noch nicht verwirklicht wurde. Dies stellt den Steuerpflichtigen regelmäßig vor Probleme, wenn die Finanzverwaltung dem Auskunftersuchen nicht „zeitnah“ nachkommt (Abbildung 5). Insbesondere in sehr komplexen Fällen kann die Be-

arbeitung länger dauern, gerade dann, wenn das Bedürfnis nach Klärung besonders groß ist. Besonders lange muss der Steuerpflichtige warten, wenn ein BMF-Schreiben in Vorbereitung ist, da dann erfahrungsgemäß keine Auskünfte erteilt werden, um die Einheitlichkeit der Rechtsanwendung nicht zu gefährden. Für den Einzelnen ist dies jedoch sehr belastend. Da eine Voraussetzung der verbindlichen Auskunft die

12 BFH (2012).

13 Vgl. Deutscher Bundestag, BT-Drs. 16/3368, S. 24.

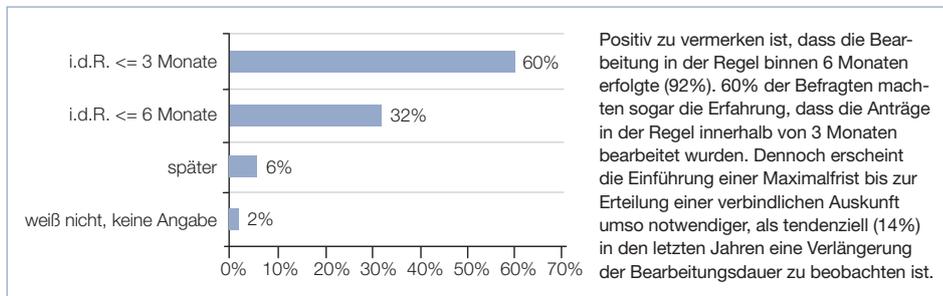


Abbildung 5:  
Bearbeitungsdauer der Anträge auf verbindliche Auskunft deutscher Familienunternehmen

Quelle: KPMG 2016.

Nichtverwirklichung des zugrunde liegenden Sachverhalts ist, hat er entweder die Wahl, das Risiko zu tragen und ohne die Sicherheit einer verbindlichen Auskunft vorzugehen oder notwendige Investitionen, Umstrukturierungen etc. langfristig zu vertagen.

Angesichts der Komplexität des Steuerrechts und der Zunahme internationaler Sachverhalte nimmt die Bedeutung der verbindlichen Auskunft für den Steuerpflichtigen weiter zu. Um die Gebührenpflicht zu rechtfertigen und dem Interesse des Steuerpflichtigen nach Rechts- und Planungssicherheit gerecht zu werden, ist

- ein Rechtsanspruch auf verbindliche Auskunft sowie
- eine maximale Frist bis zur Auskunftserteilung von beispielsweise 3-6 Monaten dringend erforderlich.

Das „Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ sieht eine Bearbeitungsfrist von 6 Monaten vor. Diese reine „Soll“-Vorschrift ist jedoch nicht ausreichend, da ein Verstreichen der Frist im Prinzip ohne rechtliche Folgen bleibt. Um auch in komplexen Fällen schnell Rechtssicherheit zu erreichen, muss ein Überschreiten der 6-Monats-Frist rechtliche Folgen nach sich ziehen, beispielsweise, indem die verbindliche Auskunft nach Ablauf der Frist im Sinne des Antragstellers als erteilt gilt (**Fiktion**).

### 3.4 Umsatzsteuerliche Organschaft

Die derzeitigen Regelungen zur Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft<sup>14</sup> sind mit erheblicher Rechtsunsicherheit verbunden. Das kann für den Steuerpflichtigen problematisch sein, da die Rechtsfolgen einer umsatzsteuerlichen Organschaft **automatisch kraft Gesetzes** eintreten, wenn die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen. Das Vorliegen

der Voraussetzungen ist dabei – aufgrund der unbestimmten Rechtsbegriffe, deren Interpretation durch die höchstgerichtliche Rechtsprechung dem Wandel unterworfen ist – häufig für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung nicht erkennbar. So hat beispielsweise der BFH – entgegen der bisherigen Rechtsprechung und dem Gesetzeswortlaut – entschieden, dass auch Personengesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen Organgesellschaften sein können.<sup>15</sup>

Um Unternehmen und Finanzverwaltung mehr Rechtssicherheit zu gewähren, sollte das Vorliegen einer Organschaft:

- entweder zusätzlich an formelle Voraussetzungen geknüpft werden (z.B. Antrag, verbunden mit einer Prüfung der Voraussetzungen durch das Finanzamt<sup>16</sup>) oder
- zumindest die Möglichkeit der formellen Bestätigung für das Bestehen einer Organschaft eingeführt werden.

### 3.5 Internationales Steuerrecht: Schieds- und Verständigungsverfahren

Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) dienen dem Zweck zu verhindern, dass bei grenzüberschreitenden Sachverhalten dieselben Einkünfte von zwei Staaten (d.h. doppelt) besteuert werden. Trotz DBA kann es jedoch – durch unterschiedliches Rechtsverständnis – zu einer effektiven Doppelbesteuerung kommen. Für diese Zwecke sehen viele DBA Verständigungsverfahren vor, die den Steuerpflichtigen vor einer abkommenswidrigen Besteuerung schützen sollen. In der Praxis sind diese Verfahren äußerst langwierig, der Steuerpflichtige ist am Verständigungsverfahren nicht beteiligt und kann keine Einigung der beteiligten Staaten erzwingen. Die EU-Schiedskonvention und auch das OECD-Musterabkommen sehen einen Einigungszwang durch Schiedsverfahren

<sup>14</sup> Unter einer umsatzsteuerlichen Organschaft versteht man gemeinhin die Zusammenfassung mehrerer Unternehmen zu einem Unternehmen für Zwecke der Umsatzsteuer. Die Effekte der umsatzsteuerlichen Organschaft sind erheblich, Leistungen innerhalb der Organschaft sind nicht umsatzsteuerbar, Umsatzsteuererklärungen und -voranmeldungen werden nur von einem Unternehmen eingereicht, das auch Vorsteuer geltend machen kann.

<sup>15</sup> Vgl. BFH (2015).

<sup>16</sup> Vgl. Küffner (2015).

ren nach Ablauf von zwei Jahren vor, doch auch hier fehlt es an einem effektiven Rechtsschutz. Es gibt zu viele Fälle, in denen nach zwei Jahren keine Einigung erzielt wird und kein Schiedsverfahren eingeleitet wird. Im Rahmen der Initiative der OECD zu „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) haben sich die Staaten dazu verpflichtet, die in den DBA vereinbarten Verständigungsverfahren effektiver zu gestalten. Eine Reihe von Staaten (die „Koalition der Willigen“, darunter auch Deutschland), hat sich darüber hinaus bereit erklärt, untereinander verbindliche Schiedsverfahren zu vereinbaren.

Bei der zunehmenden Internationalisierung steuerlicher Sachverhalte und der Sorge der beteiligten Staaten, nicht nur Doppelbesteuerung, sondern auch doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden, ist es unumgänglich, dem Steuerpflichtigen in grenzüberschreitenden Sachverhalten effektiven Rechtsschutz zu gewähren. Notfalls muss Deutschland in Streitfällen zumindest die ausländische Steuer voll anrechnen. Es kann nicht sein, dass der Steuerpflichtige – trotz DBA – doppelt besteuert wird und die Verfahren, die dies verhindern sollen, schlicht nicht durchgeführt werden.

Die Stiftung Marktwirtschaft fordert:

- Gesetze so auszugestalten, dass eine Konkretisierung oder Präzisierung durch Verwaltungserlasse nicht billigend in Kauf genommen wird, sondern eine Notlösung in Ausnahmefällen bleibt.
- Von der Praxis der Nichtanwendungserlasse generell Abstand zu nehmen.
- Will die Finanzverwaltung eine Rechtsfrage erneut überprüft haben, muss sie bei einem geeigneten Fall den Weg durch die Instanzen wählen.
- Im Interesse von Rechts- und Planungssicherheit, einen echten Rechtsanspruch auf Erteilung einer bestimmten verbindlichen Auskunft zu gewähren, und bei Untätigkeit nach Ablauf der Bearbeitungsfrist von sechs Monaten eine verbindliche Auskunft im Sinne des Antragstellers als erteilt zu betrachten.
- Die Möglichkeit der formellen Bestätigung für das Bestehen einer Organschaft einzuführen.
- Steuerpflichtigen effektiveren Rechtsschutz bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zu gewähren und gegebenenfalls zumindest die ausländische Steuer voll anzurechnen.

## 4 Der Zusammenhang zwischen Steuern und Preissteigerungen

*„Alle Tiere sind gleich, manche Tiere sind gleicher als andere.“*  
George Orwell

### 4.1 Die kalte Progression

Die Forderung nach der Beseitigung der kalten Progression war jahrelang ein Dauerbrenner der deutschen Steuerpolitik. Die kalte Progression entsteht im Zusammenspiel von Steuererarif, Preissteigerungen (Inflation) und Lohnerhöhungen (die im Regelfall auch dem Inflationsausgleich dienen). Von nominalen Lohnerhöhungen, die lediglich die Preissteigerung ausgleichen, profitiert vor allem der Staat: die Steuerbelastung

steigt aufgrund der Progression überproportional an. Sofern der Steuerpflichtige keine über die Preissteigerung hinausgehende Einkommenserhöhung erzielt, steht ihm zur Deckung seines Lebensbedarfs trotz Gehaltserhöhung real weniger zur Verfügung. Die höhere Steuerbelastung führt dazu, dass der Nettolohnzuwachs den inflationsbedingten Kaufkraftverlust nicht ausgleichen kann.<sup>17</sup>

Mit dem „Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags“<sup>18</sup> wurde 2015 nicht nur die Anhebung mehrerer Freibeträge erreicht, sondern auch die Effekte der kalten Progression zumindest abgemildert. Zum Ausgleich der in den Jahren 2014 und 2015 entstandenen kalten Pro-

<sup>17</sup> Vgl. Bültmann (2014) für Einzelheiten zur kalten Progression.

<sup>18</sup> Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags vom 16.07.2015, BGBl. I, 2015, S. 1202.

gression werden die Tarifeckwerte um die kumulierte Inflationsrate dieser Jahre (d. h. um 1,48 Prozent) verschoben. Eine automatische jährliche Anpassung, wie beispielsweise im Bereich der Sozialversicherungen, konnte sich nicht durchsetzen, genauso wenig wie ein Ausgleich der vor 2014 entstandenen kalten Progression. Anpassungsautomatismen gibt es nur dann, wenn diese im Interesse des Staates liegen. Die Beitragsbemessungsgrenze der allgemeinen Rentenversicherung ändert sich gemäß § 159 des Sechsten Buchs des Sozialgesetzbuchs „zum 1. Januar eines jeden Jahres in dem Verhältnis, in dem die Bruttolöhne und -gehälter je Arbeitnehmer im vergangenen zu den entsprechenden Bruttolöhnen und -gehältern im vorvergangenen Kalenderjahr stehen.“ Eine vergleichbare Regelung gibt es im Rahmen der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Krankenversicherung für die maßgebliche Jahresarbeitsentgeltgrenze. Indexiert wird im Übrigen auch bei dem jähr-

lichen Gesamtvolumen staatlicher Mittel, das allen Parteien höchstens ausgezahlt werden darf (§ 18 Abs. 2 Parteiengesetz); Parteien sollen keine Kaufkraftverluste erleiden – beim Bürger scheint das weniger wichtig.

#### 4.2 Steuererhöhungen mangels Anpassung

Abgesehen von der kalten Progression und den genannten Freibeträgen wirkt sich die mangelnde Indexierung (oder zumindest regelmäßige Anpassung) auch bei sonstigen Frei- oder Pauschbeträgen aus. So wurde beispielsweise die Grenze für die geringwertigen Wirtschaftsgüter von 410 Euro pro Wirtschaftsgut 1965 zuletzt angepasst, der Behinderten-Pauschbetrag letztmals 1975. Einen Überblick über diese und weitere Beispiele einer fehlenden Anpassung gibt Abbildung 6.

Der Anstieg des Preisniveaus sorgt über kurz oder lang immer für Handlungsbedarf.

Die Stiftung Marktwirtschaft fordert:

- Der Steuertarif sollte spätestens nach vier, besser nach zwei Jahren einer automatischen Anpassung unterliegen, um das Phänomen der kalten Progression zu vermeiden.
- Frei- und Pauschbeträge müssen regelmäßig überprüft und angepasst werden.

Frei- oder Pauschbetrag bei der Einkommensteuer	aktueller Betrag	letzte Anpassung	Wert unter Berücksichtigung der Inflation
häusliches Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG)	1.250 €/Jahr	1996	1.662 €/Jahr
geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG)	410 € pro Wirtschaftsgut	1965	1.594 €/Jahr
Sachbezugsgrenze (§ 8 Abs. 2 S. 11 EStG)	44 €/Monat	2004	52 €/Monat
Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG)	0,30 €/km	2004	0,36 €/km
Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG)	1.000 €/Jahr	2011	1.070 €/Jahr
Werbungskosten-Pauschbetrag bei sonstigen Einkünften, z.B. Renten (§ 9a S. 1 Nr. 3 EStG)	102 €/Jahr	1955	478 €/Jahr
Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c EStG)	36 €/Jahr	2002	44 €/Jahr
Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Abs. 9 EStG)	801 €/Jahr	2009	869 €/Jahr
Ausbildungsfreibetrag für ein auswärtig untergebrachtes volljähriges Kind (§ 33a Abs. 2 EStG)	924 €/Jahr	2004	1.102 €/Jahr
Behinderten-Pauschbetrag (§ 33b Abs. 3 EStG)	310 € – 3.700 €/Jahr	1975	815 € – 9.734 €/Jahr

Abbildung 6: Anpassungsbedarf bei Frei- oder Pauschbeträgen bei der Einkommensteuer

Quelle: Deutsches Steuerzahlerinstitut (DSi), Bund der Steuerzahler.

## 5 Ungleichbehandlungen vermeiden

„Konsequent ist, wer sich selbst mit den Umständen wandelt.“  
Winston Churchill

Die Regelungen des Steuerrechts – insbesondere des Verfahrensrechts – unterscheiden teilweise recht deutlich zwischen den Regelungen zugunsten oder zulasten des Steuerpflichtigen.

### 5.1 Zinsen im Steuerrecht

Evident ist die Ungleichbehandlung bei Zinsen auf Steuerzahlungen. So sind Zinsen, die auf Steuernachzahlung des Steuerpflichtigen erhoben werden (Nachzahlungszinsen, derzeit 0,5 Prozent pro Monat), steuerlich nicht als Werbungskosten

oder Betriebsausgaben abzugsfähig. Auf der anderen Seite sind Erstattungs-zinsen, d.h. Zinsen, die auf Steuererstattung des Steuerpflichtigen anfallen, von diesem zu versteuern. Dieses Missverhältnis wirkt sich umso gravierender aus, als der Steuerpflichtige – im Rahmen seiner Möglichkeiten und des Vorhandenseins der erforderlichen Unterlagen – beeinflussen kann, wann er seine Steuererklärung einreicht. Auf die Dauer bis zur tatsächlichen Veranlagung hat er jedoch in der Regel wenig Einfluss. Ihm steht allenfalls die Möglichkeit offen, eine Anpassung der Vorauszahlung zu beantragen, um so Nachzahlungszinsen von vornherein zu vermeiden, sollte sich eine Nachzahlung abzeichnen (Abbildung 7).

Die steuerliche Gleichbehandlung von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen ist *conditio sine qua non* für ein ausgeglichenes faires Steuerrecht.

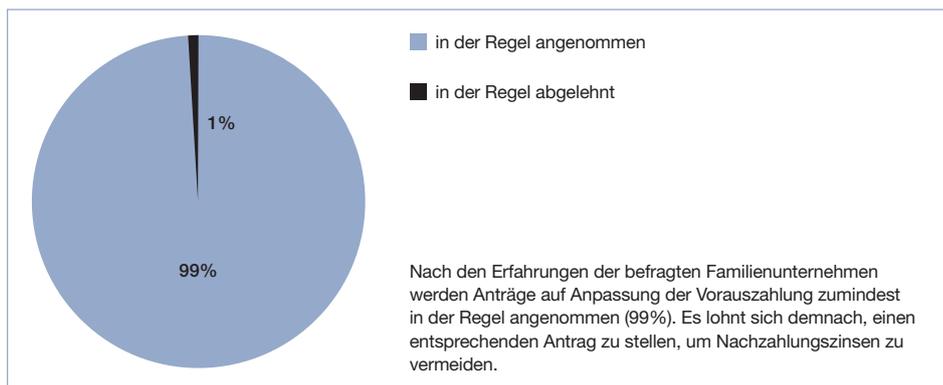


Abbildung 7: Entscheidung über Anträge auf Anpassung der Vorauszahlungen

Quelle: KPMG 2016.

### 5.2 Die geplante Neuregelung des Verspätungszuschlags

Eine weitere Verschärfung des Abgabenrechts zeichnet sich im Zusammenhang mit dem Verspätungszuschlag ab. Das bisher geltende Recht bestimmte, dass ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden kann, wenn eine Steuererklärung nicht fristgemäß (gesetzliche Frist oder vom Finanzamt festgesetzte Frist) abgegeben wird. Dabei lag die Festsetzung eines Verspätungszuschlags im Ermessen der Behörde. Gemäß dem „Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens<sup>19</sup>“ soll in bedeutsamen Anwendungsfällen stets der Verspätungszuschlag ohne Ermessensentscheidung anfallen, um die Finanzverwaltung zu entlasten. Die Neuregelung sieht weiterhin eine einheitlich festgelegte Ermittlung des Verspä-

tungszuschlags vor – ebenfalls ohne Ermessen der Finanzbehörden.

Der Steuerpflichtige soll seinen steuerlichen Pflichten im Rahmen der gesetzlichen Fristen nachkommen und insbesondere sollte ihm kein Vorteil (z.B. Erstattungs-zinsen) daraus erwachsen, wenn er dies nicht tut. Das ist grundsätzlich nicht zu bemängeln, wenn auch dem Finanzamt andere Mittel (z.B. Zwangsgeld) zur Verfügung stehen, um das gewünschte Verhalten zu erreichen. Der Steuerpflichtige hat umgekehrt bei Untätigkeit des Finanzamts nur wenige Möglichkeiten, beispielsweise den zeitnahen Erlass eines Steuerbescheids zu erreichen. Er kann allenfalls Einspruch gegen die Untätigkeit der Finanzverwaltung einlegen. Dies jedoch erst nach einer „angemessenen“ Frist, die wohl zumindest sechs Monate betragen soll. Vor diesem Hintergrund scheint es eher fragwürdig, die Regelungen zum Verspätungszuschlag zu verschärfen.

19 Vgl. Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016, Bundesgesetzblatt Teil I 2016 S. 1679.

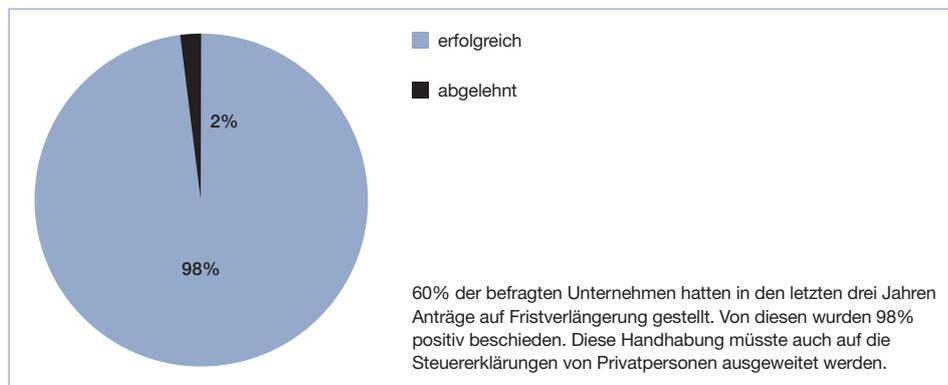


Abbildung 8:  
Anträge auf  
Fristverlängerung

Quelle: KPMG 2016.

Jegliche Fristüberschreitung würde dann automatisch zu einem Verspätungszuschlag führen, egal ob der Steuerpflichtige die Verspätung zu vertreten hat oder nicht. Abhilfe schafft nur eine entsprechende Fristverlängerung, diese muss in Zukunft großzügig gehandhabt werden (Abbildung 8).<sup>20</sup>

Die Stiftung Marktwirtschaft fordert:

- Erstattungs- und Nachzahlungszinsen steuerlich gleich zu behandeln.
- Zur Vermeidung automatischer Verspätungszuschläge Fristverlängerungen großzügiger zu handhaben.

## 6 Verfahren

### 6.1 Schnellere Verfahren

Die Dauer des Besteuerungsverfahrens ist für den Steuerpflichtigen entscheidend. Verzögerungen führen zu Rechtsunsicherheit und auch Kosten. Verjährung – und damit Rechtsunsicherheit vor Änderungen – tritt in der Regel vier Jahre<sup>21</sup> nach Ende des Jahres ein, in dem die Steuererklärung abgegeben wurde. Der Abgabzeitpunkt liegt in der Sphäre des Steuerpflichtigen, die Finanzverwaltung auf der anderen Seite kann Zwangsmittel einsetzen, um den Steuerpflichtigen zu der zeitnahen Abgabe der Steuererklärung zu motivieren. Wann dann der entsprechende Bescheid ergeht, steht auf einem anderen Blatt. Selbst wenn der Bescheid ergeht, besteht noch keine Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen. Denn die Bescheide stehen meist unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und die Bescheide können zudem unter der Voraussetzung der Änderungsvorschriften noch abgeändert werden.

Lediglich ein Drittel der Befragten profitiert von einer kurzen Veranlagungsdauer von drei Monaten (Abbildung 10). Bei einem Viertel der Befragten betrug die Bearbeitungszeit mehr als sechs Monate. Ein ungenügendes Ergebnis, zumal selbst nach einer Bearbeitungszeit von zwölf Monaten oder länger keine vermehrte Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen eintritt. Im Zweifelsfall erfolgt eine inhaltliche Auseinandersetzung mit der Veranlagung ohnehin erst im Rahmen einer späteren Betriebsprüfung bzw. mit Ablauf der Verjährungsfrist.

Eine Beschleunigung des Verfahrens dient der Rechtssicherheit und Planbarkeit und sollte Priorität haben.

### 6.2 Betriebsprüfung

Eine Außenprüfung (oder geläufiger: Betriebsprüfung) unterbricht die Verjährungsfrist, d.h. solange eine Außenprüfung

<sup>20</sup> Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (s.o.) sieht im Vergleich zum Regierungsentwurf einige Erleichterungen vor, so soll der automatische Verspätungszuschlag bei einer Steuerfestsetzung von „Null“ und bei Steuererstattung entfallen. Positiv ist auch die Verlängerung der Abgabefrist zu vermerken.

<sup>21</sup> Die Verjährungsfrist verlängert sich auf fünf Jahre bei Steuerverkürzung und zehn Jahre bei Steuerhinterziehung.

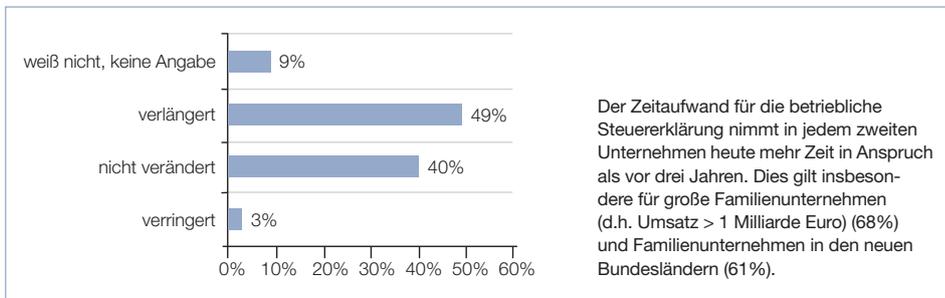


Abbildung 9: Zeitaufwand für die betriebliche Steuererklärung bei deutschen Familienunternehmen

Quelle: KPMG 2016.

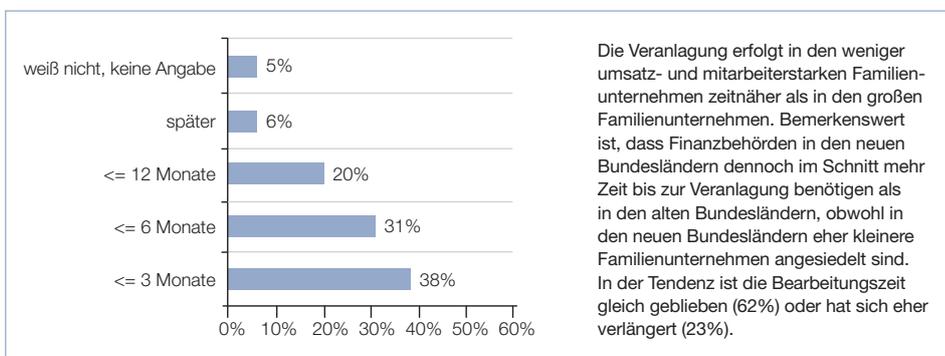


Abbildung 10: Bearbeitungszeit von Veranlagungen bei deutschen Familienunternehmen

Quelle: KPMG 2016.

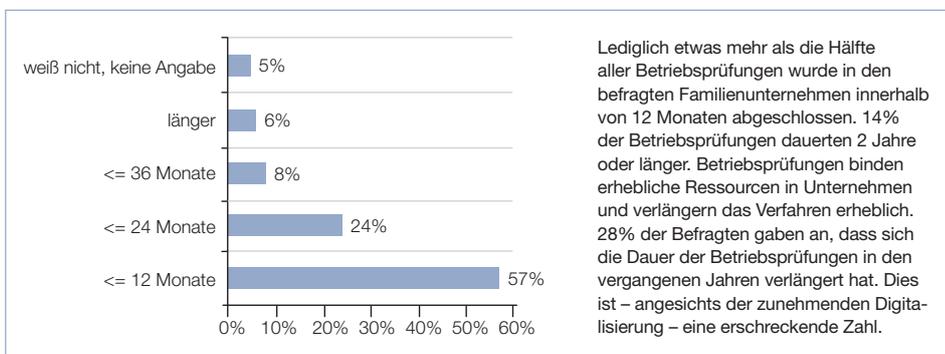


Abbildung 11: Dauer von steuerlichen Außenprüfungen bei Familienunternehmen

Quelle: KPMG 2016.

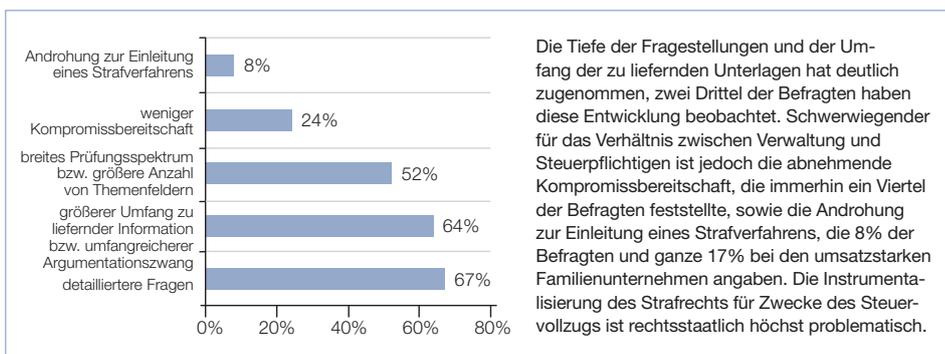


Abbildung 12: Umfang und Tiefe der steuerlichen Außenprüfungen bei Betriebsprüfungen bei deutschen Familienunternehmen

Quelle: KPMG 2016.

im Gang ist, läuft die Verjährung nicht weiter. Eine Verkürzung der durchschnittlichen Dauer von Betriebsprüfungen und eine verlässliche Aussage hinsichtlich Beginn und Ende würden zu mehr Planbarkeit, Rechtssicherheit und Entlastung der Unternehmen führen.

Die Dauer der Außenprüfung hat große Auswirkungen wegen der mangelnden Rechtssicherheit und der **Kapazitäten** im Unternehmen, die durch die Betriebsprüfung gebunden werden. Prüfungsanfragen zu beantworten und Unterlagen und Informationen zu liefern, kann sehr aufwendig sein – und dazu noch wenig planbar. Wurde die Prüfung einmal eröffnet, gibt es keinen Zeitplan für die Tätigkeit der Betriebsprüfer. Im Prinzip können sie jederzeit Auskunft verlangen oder auch die Prüfung – teilweise für Monate – unterbrechen.

Zieht sich das Veranlagungsverfahren und eine Betriebsprüfung über einen längeren Zeitraum hin, steigt die Wahrscheinlichkeit, dass das Personal, welches die Steuererklärung vorbereitet hat und mit den entsprechenden Sachverhalten vertraut war, das Unternehmen verlassen hat. Dies ist der Aufklärung eines Sachverhalts nicht zuträglich.

Zudem unterliegt das Steuerrecht und dessen Auslegung dem stetigen Wandel. Ist die rechtliche Beurteilung zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung noch unsicher, so kann die Rechtsauffassung zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung eine andere sein, sei es durch Verwaltungsanweisungen (z.B. BMF-Schreiben), sei es durch entsprechende Rechtsprechung. Das Risiko einer geänderten oder er-

weiterten Rechtsauffassung trägt der Steuerpflichtige. Bedenklich sind auch die inhaltlichen Veränderungen bei der Durchführung von Betriebsprüfungen, die von den Steuerverantwortlichen der Familienunternehmen beobachtet wurden z.B. Tiefe der Fragestellung (Abbildung 12).

Die bayerische Finanzverwaltung bietet (zumindest für große multinationale Unternehmen) ein Modell zur zeitnahen Betriebsprüfung an, sofern der Steuerpflichtige die entsprechenden Voraussetzungen (z.B. schnelle Antworten und freiwillige Transparenz in Bezug auf steuerliche Problemfelder) erfüllt. Diese zeitnahe Betriebsprüfung ist ein Beispiel für einen gelungenen fairen Ausgleich zwischen dem Interesse des Steuerpflichtigen an Rechtssicherheit und dem Fiskalinteresse des Staates. Die Praxis der Betriebsprüfung ist stark verbesserungswürdig.

### 6.3 Einspruchsverfahren

Das Einspruchsverfahren kann der Steuerpflichtige nutzen, um der Finanzverwaltung nach Erlass des Steuerbescheids nochmals die Gelegenheit zur Überprüfung der Rechtsauffassung zu geben. In der Tendenz ist dabei eine Erhöhung der Einsprüche zu beobachten (Abbildung 13).

Zu bemängeln ist vor allem die Verlängerung der Bearbeitungszeit, die insbesondere große deutsche Familienunternehmen feststellen (Abbildung 14).

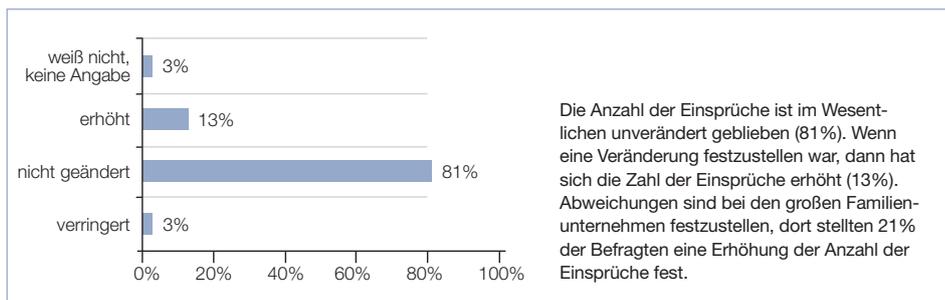


Abbildung 13: Anzahl der Einsprüche gegen Steuerbescheide bei deutschen Familienunternehmen

Quelle: KPMG 2016.

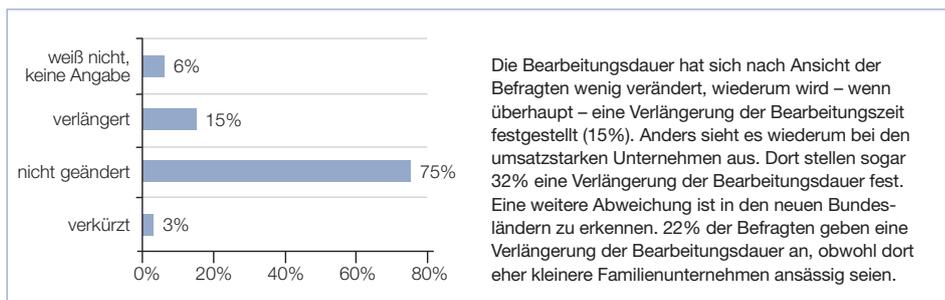


Abbildung 14: Bearbeitungszeit der Einsprüche gegen Steuerbescheide bei deutschen Familienunternehmen

Quelle: KPMG 2016.

## 6.4 Finanzgerichtliche Verfahren

Die durchschnittliche Verfahrensdauer beim BFH beträgt seit mehreren Jahren acht Monate. Diese Zahl ist wenig aussagekräftig, da sie sämtliche Verfahrensarten beinhaltet. Die durchschnittliche Verfahrensdauer der Revisionen, in denen tatsächlich eine Sachentscheidung ergeht, d.h. Verfahren, in denen es um die Klärung einer entscheidungsbedürftigen Rechtsfrage geht, betrug 2015 immerhin 20 Monate.<sup>22</sup> Dazu kommt die Verfahrensdauer in der ersten Instanz beim Finanzgericht: Diese betrug 2014 im Durchschnitt 15,4 Monate für alle Verfahren. Die durchschnittliche Verfahrensdauer

für Verfahren, die durch Urteil oder Gerichtsbescheid erledigt wurden, betrug 22,5 Monate.<sup>23</sup> Die durchschnittliche Verfahrensdauer liegt demnach zusammengenommen bei 3,5 Jahren, vorgelagert ist regelmäßig das Verwaltungsverfahren. Eine Verkürzung der Verfahrensdauer ist von erheblichem Interesse für Finanzverwaltung und Steuerpflichtige. Dafür bedarf es allerdings auch einer besseren Ausstattung der Gerichte.

Vertreter der Rechtsprechung kritisieren hingegen, dass durch die lange Verfahrensdauer der Einigungsdruck im Rahmen einer Betriebsprüfung so groß ist, dass wichtige Rechtsfragen nicht mehr richterlich entschieden werden, sondern im Einigungswege in der Betriebsprüfung entschieden werden.

Die Stiftung Marktwirtschaft fordert:

- Die Betriebsprüfung muss zeitnah erfolgen, um Sachverhalte schnell aufklären zu können und möglichst schnell Rechtssicherheit zu erhalten (bayerisches Modell als Vorbild).
- Die Betriebsprüfung sollte der besseren Planbarkeit der Ressourcen im Unternehmen halber in einem fest umrissenen Zeitraum durchgeführt werden.
- Einsprüche sind zügiger zu bearbeiten und die Verwaltung ebenso wie die Gerichte besser auszustatten.

## 7 Digitalisierung

*„Wir müssen dazu kommen, dass die Daten laufen – nicht die Bürger.“*

Gerhard Schröder

Digitalisierung ist mittlerweile auch im Steuerrecht eines der großen Themen der Zeit. Zielsetzung ist, die Verwaltung, aber auch den Steuerpflichtigen, durch die Nutzung digitaler Prozesse zu entlasten. Das Interesse der Verwaltung, die Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens voranzubringen, ist auch aus der Not geboren: Die Finanzverwaltung hat ein Nachwuchsproblem. In den nächsten Jahren gehen bis zu 20 Prozent der Finanzbeamten in Pension, doch es

fehlt an geeigneten Bewerbern für die frei werdenden Stellen. Die Finanzverwaltung muss nun das immer komplexere Steuerrecht mit weniger Personal anwenden. Aus diesem Grund treibt die Finanzverwaltung die Digitalisierung massiv voran. Behindert wird der Prozess jedoch von den Bundesländern, die für die Steuerverwaltung der Einkommensteuern gemäß Art. 108 GG zuständig sind. Aufgrund der Länderzuständigkeit wird mit unterschiedlichen Systemen und Programmen gearbeitet. Der Aufwand für die Digitalisierung steigt. Einheitliche Systeme wären wünschenswert, um die Kosten zu reduzieren und Brüche zwischen den Systemen zu vermeiden.

<sup>22</sup> Vgl. BFH (2015a).

<sup>23</sup> Statistisches Bundesamt (2014). Fachserie 10, Reihe 2.5, 2014.

### 7.1 Datenschutz und Datensicherheit

Mit der zunehmenden Digitalisierung steht auch die Frage nach **Datenschutz und Datensicherheit** im Fokus. Es muss sichergestellt werden, dass der Zugriff auf die Daten der Steuerpflichtigen auf ein Mindestmaß begrenzt ist, d.h. auf die Finanzbeamten, die mit dem jeweiligen Fall befasst sind. Ein ausuferndes Maß an **Zugriffsrechten** ist mit dem deutschen Steuergeheimnis nicht vereinbar – der Fall „Hoeneß“ belegt, dass das Steuergeheimnis nicht gewahrt werden kann, wenn die Zugriffsrechte auf die Daten zu weit gefasst sind.<sup>24</sup>

Nicht nur die Datenerhebung und Datenspeicherung muss den Datenschutzvorgaben entsprechen, auch die **Datenweitergabe** hat engen rechtlichen Vorgaben zu entsprechen. Der sogenannte **automatische Informationsaustausch** soll eine effektive Besteuerung von Kapitalerträgen ermöglichen und Steuerhinterziehung durch die Nutzung ausländischer Konten Einhalt gebieten. Es wird ausführlich geregelt<sup>25</sup>, welche Daten zu erheben und mitzuteilen sind. Nicht geregelt ist jedoch ein Auskunftsrecht des Betroffenen. Das Gesetz zu der Mehrseitigen Vereinbarung beinhaltet lediglich den Hinweis: *„Die übermittelnde Stelle hat die Person oder die Unternehmen, deren Daten übermittelt werden, über die Datenerhebung in allgemeiner Form zu informieren.“* D.h. informiert wird lediglich über die Datenerhebung allgemein, nicht darüber, welche Daten tatsächlich an wen übermittelt wurden. Der Betroffene hat keinerlei Möglichkeit, die

Datenübermittlung auf Richtigkeit zu überprüfen. Angesichts der Folgen für die Betroffenen ist das inakzeptabel.

Darüber hinaus geht aus den Regelungen nicht hervor, wie sichergestellt werden soll, dass die entsprechenden Daten in den anderen Staaten tatsächlich nur für das Steuerverfahren herangezogen werden und wie der Schutz der Daten vor Unbefugten, Weitergabe oder unbefugter Nutzung gewährleistet werden soll.

Die voranschreitende Digitalisierung des Steuerrechts bringt einige Herausforderungen mit sich in Bezug auf

- die Begrenzung des **Zugriffs** auf steuerliche Daten und
- die Sicherstellung der **Nutzung** der gesammelten Daten ausschließlich zum jeweils vorgeschriebenen Zweck.

### 7.2 Datenhehlerei

Der deutsche Staat, insbesondere manche Landesverwaltung, ist nicht zimperlich, wenn es um die Beschaffung von Daten geht. Die Strafbarkeit des Ankaufs von Steuer-CDs wurde viel diskutiert. Das Strafrecht folgt dem strikten Grundsatz „nulla poena sine lege“, d.h. eine Tat kann (zurecht) nur dann bestraft werden, wenn Strafbarkeit und Strafrahmen vor Tatbegehung bereits gesetzlich festgelegt wurden. Es wurde daher argumentiert, der Handel mit Steuer-CDs wäre von den geltenden Straftatbeständen nicht umfasst und ergo nicht strafbar. Inzwischen hat der Gesetzgeber jedoch den Straftatbestand der **„Datenhehlerei“**

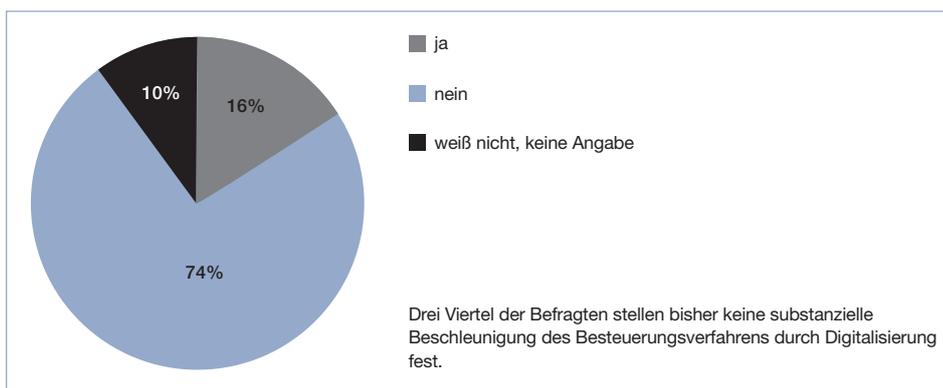


Abbildung 15: Effekte der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens auf die Verfahrensdauer nach Einschätzung deutscher Familienunternehmen

Quelle: KPMG 2016.

<sup>24</sup> Vgl. Ott (2014).

<sup>25</sup> Als rechtliche Grundlage dienen das Gesetz zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 29.10.2014 zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten sowie das Gesetz zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen und zur Änderung des EU-Amtshilfegesetzes und anderer Gesetze, die beide zum 31.12.2015 in Kraft getreten sind.

in das Strafgesetzbuch aufgenommen.<sup>26</sup> „Wer Daten, die nicht allgemein zugänglich sind und die ein anderer durch eine rechtswidrige Tat erlangt hat, sich oder einem anderen verschafft, einem anderen verbreitet oder sonst zugänglich macht, um sich oder einen Dritten zu bereichern oder einen anderen zu schädigen, wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe bestraft.“ (§ 202d Strafgesetzbuch).

Dies gilt allerdings **nicht** „für Handlungen, die ausschließlich der Erfüllung rechtmäßiger dienstlicher oder beruflicher Pflichten dienen.“ Damit sind explizit „Handlungen von Amtsträgern oder deren Beauftragten, mit denen Daten ausschließlich der Verwertung in einem Besteuerungsverfahren, einem Strafverfahren oder einem Ordnungswidrigkeitenverfahren zugeführt werden sollen,“ genannt. Das bedeutet: Datenhehlerei soll strafbar sein, aber bitte nicht, wenn es um die Steuerdaten der Bürger geht. Diese Ungleichbehandlung lässt sich auch nicht mit dem Schutz des Steuersubstrats rechtfertigen. Steuerhinterziehung ist zu Recht strafbar, aber ein Rechtsstaat darf sich nicht Mitteln bedienen, die er bei anderen als strafbar ansieht, um das Recht durchzusetzen.

### 7.3 Steuervereinfachung

In Zusammenhang mit der Digitalisierung stellt sich die Frage nach **Steuervereinfachung**.<sup>27</sup> Die Pläne, das Besteuerungsverfahren – unter anderem zwangsweise aus Personalmangel

– immer weiter zu digitalisieren, haben auch Auswirkungen auf das materielle Steuerrecht – oder sollten sie zumindest haben. Andere Staaten (z.B. die skandinavischen Länder) haben bereits die Erfahrung gemacht, dass eine materiell-rechtliche Vereinfachung für die Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens hilfreich ist. Das bedeutet konkret, dass nicht nur das bestehende Recht, sondern auch Steuerrechtsänderungen unter dem Aspekt der **digitalen Vollziehbarkeit** überprüft werden sollten. Digitalisierung und Verfahrensvereinfachung machen nur Sinn, wenn eine ausreichende Anzahl von Fällen tatsächlich „automatisch“ abgearbeitet werden kann: Die datentechnische Verarbeitbarkeit sollte Maßstab für die (materielle) Komplexität der Gesetze sein.

### 7.4 Erleichterung durch Digitalisierung

Die Nutzung der Möglichkeiten einer elektronischen Datenübermittlung ist begrüßenswert, darf allerdings keine Einbahnstraße sein und nur eine Arbeitserleichterung für das Finanzamt bzw. Überwälzung des Aufwands auf die Unternehmen und Steuerpflichtigen bedeuten.

Bislang wurde durch die vermehrte Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens kein merkbarer Vorteil für den Steuerpflichtigen erreicht. Insbesondere die Verfahrensdauer hat sich nicht spürbar verkürzt und dies, obwohl die Steuerpflichtigen teils erheblich in Vorleistung gegangen sind (z.B. E-Bilanz).

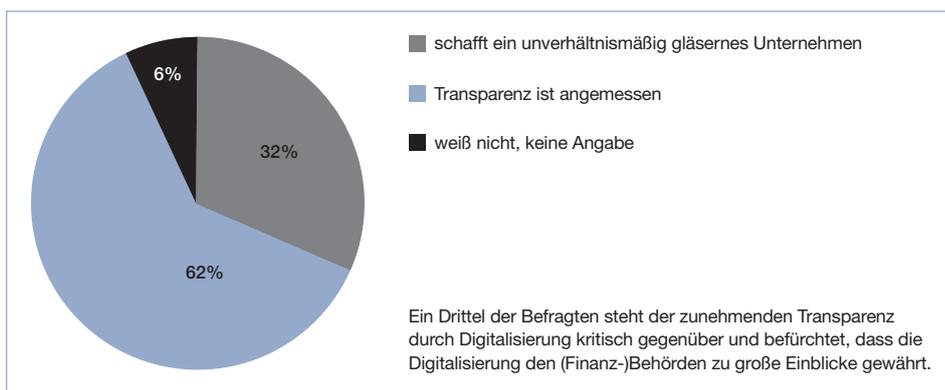


Abbildung 16: Effekte der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens auf die Transparenz nach Einschätzung deutscher Familienunternehmen

Quelle: KPMG 2016.

26 Siehe Gesetz zur Vorratsdatenspeicherung, beschlossen im Bundestag am 16.10.2015, in Kraft getreten am 18.12.2015.

27 Zu Vereinfachungsmöglichkeiten im Rahmen der deutschen Ertragsteuern vgl. Lang/Eilfort (2013).

Von neuen Initiativen wie der **OECD BEPS** (Base Erosion and Profit Shifting) Initiative droht dem Steuerpflichtigen weiteres Ungemach. Die Initiative der OECD ist eine Reaktion auf die aggressive Steuerplanung einiger multinational tätiger Unternehmen, vor allem im Bereich der digitalen Wirtschaft, die über Gewinnverlagerung und Gewinnkürzung eine minimale Steuerbelastung erreichen konnten. Der Aktionsplan der OECD sieht 15 Maßnahmen vor, die nun umgesetzt werden sollen. Eine der ersten Maßnahmen ist die Einführung eines sogenannten Country-by-Country Reporting (siehe Abb. 17 und 18). Multinational tätige Unternehmen einer gewissen Größenordnung sollen offenlegen, in welchen Ländern sie welche Gewinne machen und welche Steuern hierauf bezahlt werden. So einfach dieser Ansatz klingt, so komplex ist die konkrete Anwendung.

Das geplante Reporting Template beinhaltet eine Vielzahl von Informationen, die schlechtestenfalls für jede Ge-

sellschaft, jede Betriebsstätte und jede Zweigniederlassung weltweit erhoben werden müssten. Da die erforderlichen Daten nur für diesen Zweck erhoben werden, bedeutet dies einen hohen zusätzlichen administrativen Aufwand für die Unternehmen. Vor allem: Bei weitem nicht jedes multinational tätige Unternehmen betreibt aggressive Steuergestaltung. Nach altbewährter Manier werden vielen Betroffenen erhebliche Mühen und Kosten aufgebürdet, um einige schwarze – oder in diesem Falle eher graue – Schafe zu treffen.

Die Kosten für die betroffenen Unternehmen werden dabei von der Politik oft unterschätzt. So wurden die aus dem Country-by-Country Reporting resultierenden Kosten für die Gesamtzahl der betroffenen Unternehmen pro Jahr mit 536.000 Euro geschätzt<sup>28</sup>, ein Betrag, der nach Einschätzung von Unternehmen jedoch bereits für *ein* multinationales Unternehmen pro Jahr anfallen würde.

**Annex III to Chapter V**  
**Transfer pricing documentation – Country-by-Country Report**

**A. Model template for the Country-by-Country Report**

Table 1. Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction

Name of the MNE group: Fiscal year concerned: Currency used:										
Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) before Income Tax	Income Tax Paid (on Cash Basis)	Income Tax Accrued – Current Year	Stated Capital	Accumulated Earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents
	Unrelated Party	Related Party	Total							

Abbildung 17:  
Modell  
Country-by-Country  
Reporting – Teil 1  
*Quelle: OECD.*

Es sollte nicht vergessen werden: Hätten die **Regierungen** ihre Hausaufgaben gemacht, wären viele dieser neuen Regelungen nicht nötig gewesen. Denn die Modelle der aggressiven Steuerplanung basieren stets auf steuerlichen Vergünstigungen, die Staaten zur Förderung der Ansiedlung von bestimmten Wirtschaftszweigen eingeführt haben, wie zum Beispiel die Besteuerung von Lizenzen in Großbritannien und den Niederlanden. Würde diese **steuerliche „Förderung“** eingestellt und mehr Wert auf eine Vereinheitlichung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen gelegt, könnten Steuergestaltungsmöglichkeiten weitaus stärker beschnitten werden.

Noch gravierender sind die Vorschläge der EU-Kommission. Diese fordert nicht nur einen Austausch der Country-by-Country-Reporting-Daten zwischen den Finanzverwaltungen, sondern eine Veröffentlichung bestimmter Kennzahlen.<sup>29</sup> Den betroffenen Unternehmen drohen erhebliche Schäden, die Gefahr von Fehlinterpretation derartiger Daten ist groß, ungerechtfertigter Druck auf Unternehmen und Gesetzgeber droht. Zudem besteht die Gefahr eines missbräuchlichen Umgangs mit den zur Verfügung gestellten Daten. Dies ist mit dem deutschen Steuergeheimnis nicht vereinbar. Des Weiteren ist die rechtliche Umsetzung dieses Vorstoßes höchst bedenklich.

28 Vgl. Referentenentwurf Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinien und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlängerungen vom 31.05.2016, www.bundesfinanzministerium.de.  
29 Vgl. EU-Kommission (2016).

Die Regelung soll im Rahmen der Rechnungslegungsrichtlinie erfolgen, für welche eine qualifizierte Mehrheit ausreicht, während in Steuersachen Einstimmigkeit erforderlich ist. Die Kommission umgeht so das Einstimmigkeitserfordernis.

Der deutsche Finanzminister lehnt ein derart öffentliches

Reporting zwar ab, es bleibt daher zu hoffen, dass Deutschland den Widerstand aufrechterhält und, sollte es mangels Mitstreiter zu dieser Regelung kommen, die Umsetzung der Richtlinie aufgrund nicht ordnungsgemäßen Zustandekommens ablehnt.

**Table 2. List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction**

		Name of the MNE group: Fiscal year concerned:		Main Business Activity(ies)												
Tax Jurisdiction	Constituent Entities Resident in the Tax Jurisdiction	Tax Jurisdiction of Organisation or Incorporation if Different from Tax Jurisdiction of Residence	Research and Development	Holding or Managing Intellectual Property	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales, Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to Unrelated Parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding Shares or Other Equity Instruments	Dominant	Other	
	1.															
	2.															
	3.															
	1.															
	2.															
	3.															

1. Please specify the nature of the activity of the Constituent Entity in the “Additional Information” section.

**Table 3. Additional Information**

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:
<i>Please include any further brief information or explanation you consider necessary or that would facilitate the understanding of the compulsory information provided in the Country-by-Country Report.</i>

Abbildung 18:  
Modell  
Country-by-Country  
Reporting – Teil 2

Quelle: OECD.

Die Stiftung Marktwirtschaft fordert:

- Steuergesetze materiell zu vereinfachen, um die digitale Vollziehbarkeit zu gewährleisten.
- Den Zugriff auf steuerliche Daten eng zu begrenzen und die Nutzung gesammelter Daten ausschließlich zu den vorgegebenen Zwecken sicherzustellen.
- Der Staat darf sich nicht als Hehler betätigen, ausdrücklich auch im Fall von Steuerdaten nicht.
- Digitalisierung und Automatisierung nur dann voranzutreiben und vorzuschreiben, wenn ihr Funktionieren und Nutzen in absehbarer Zeit gesichert sind und auch der Steuerpflichtige davon profitiert.
- Bei der Vereinheitlichung steuerlicher Bemessungsgrundlagen und dem öffentlichen Umgang mit Steuerinformationen das Steuergeheimnis zu beachten und missbräuchlichem Umgang mit Steuerdaten nicht Vorschub zu leisten.

## 8 Steuerrecht und Strafrecht

**Steuerrecht und Strafrecht** haben gewisse Berührungspunkte – insbesondere wenn es um Straftatbestände wie Steuerhinterziehung geht. In diesen Fällen treffen zwei Rechtsgebiete aufeinander, die dem Bürger unterschiedliche Rechte und Pflichten auferlegen. So gilt zugunsten des Beschuldigten im Strafverfahren der „nemo-tenetur“-Grundsatz<sup>30</sup>, ein umfangreiches Aussageverweigerungsrecht.

Im Steuerrecht hingegen gelten Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten des Steuerpflichtigen. Diese führen insbesondere im Rahmen der Selbstanzeige zu Konflikten für den Steuerpflichtigen. Das Steuerstrafrecht gewährt, unter anderem aus diesem Grund, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, nach vollendeter Tat durch eine Selbstanzeige straffrei zu werden (§ 371 Abgabenordnung). Dieses dem Strafrecht untypische Privileg dient einerseits dem Fiskalinteresse und soll andererseits dem Steuerpflichtigen den Weg zurück in die Steuerehrlichkeit weisen. Darüber hinaus gilt die straffreie Selbstanzeige auch als Mittel, um den Steuerpflichtigen vor einer drohenden Selbstbelastung zu schützen. Denn *„im Ergebnis belastet sich der Steuerpflichtige nicht selbst, wenn seine eigenen Angaben, mit denen er die Tatsachen der vorangegangenen Steuerhinterziehung mitteilt, gleichzeitig die Straffreiheit herbeiführen.“*<sup>31</sup>

Damit könnte man annehmen, das Problem sei gelöst. Mitnichten! Mit der Neuregelung der straffbefreienden Selbstanzeige<sup>32</sup> ging eine wesentliche **Verschärfung** einher, welche die Abgabe einer wirksam straffbefreienden Selbstanzeige erheblich erschwert. Insbesondere der neue steuerliche Mindestkorrekturzeitraum birgt in der Praxis erhebliche Schwierigkeiten. Das Gesetz fordert: *„Die Angaben müssen zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen.“* (§ 371 Abs. 1 Satz 2 Abgabenordnung). Eine umfassende Angabe weit zurückliegender Steuerrückstände scheitert jedoch meist nicht am Willen der Betroffenen, sondern schlicht daran, dass sie sich

– sei es mangels entsprechender Unterlagen (die z.B. Banken nach Ablauf der Aufbewahrungsfristen vernichtet haben), sei es aus anderen Gründen – außerstande sehen, den genauen Cent-Betrag zu ermitteln. Da in der Regel straffbefreiende Teilanzeigen nicht möglich sind, wird die Selbstanzeige zu einem unkalkulierbaren Risiko, zumal die Zuschläge erheblich verschärft wurden (von 5 Prozent auf maximal 20 Prozent pro Veranlagungszeitraum bei gleichzeitiger Absenkung der Schwelle von 50.000 Euro auf 25.000 Euro). Dabei ist die Selbstanzeige im Steuerrecht ein sinnvolles Instrument, das handhabbar bleiben muss.

Die Forderung nach einer Verschärfung der Selbstanzeige wurde insbesondere durch die Meldung von unversicherten Erträgen auf Auslandskonten befördert. Dabei liegt der **weitaus häufigere Anwendungsfall im gewerblichen Bereich**. Der Gesetzgeber hat dies zumindest teilweise erkannt und die Teil-Selbstanzeige für die Bereiche Umsatzsteuervoranmeldung und Lohnsteuer wieder eingeführt. Insbesondere im Bereich der Umsatzsteuer kommt es häufig zur Abgabe unvollständiger Umsatzsteuervoranmeldungen, die der Unternehmer nicht notwendigerweise zu vertreten hat. Wobei man sich natürlich generell die Frage stellen kann, ob ein Steuerpflichtiger, der einen Fehler korrigieren will, den er nicht zu vertreten hat oder der ihm zumindest nicht vorsätzlich unterlaufen ist, notwendigerweise sofort in den Bereich der Strafbarkeit gerückt werden muss, weil ein Versehen nur als (Teil-)Selbstanzeige möglich ist.

Vermeht ist in den letzten Jahren zudem eine **Instrumentalisierung des Strafrechts** zu beobachten. In Betriebsprüfungen (Abbildung 12) wird teilweise unverhohlen mit der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens gedroht, falls sich der Steuerpflichtige nicht dem rechtlichen Standpunkt der Betriebsprüfer anschließt. Dies ist eine Vorgehensweise, die das Verhältnis zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem nachhaltig zerrüttet und mit dem deutschen Verständnis von Rechtsstaatlichkeit nicht vereinbar ist.

Die Stiftung Marktwirtschaft fordert:

- Von der Instrumentalisierung des Strafrechts bei gewöhnlichen Steuerverfahren Abstand zu nehmen.
- Das sinnvolle Instrument der Selbstanzeige wieder handhabbar zu machen.

<sup>30</sup> Nemo tenetur se ipsum accusare: Niemand ist verpflichtet, sich selbst anzuklagen – eine Grundlage der Strafprozessordnung.

<sup>31</sup> Vgl. Beckemper (2012).

<sup>32</sup> Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 22.12.2014 (BGBl. I, 2415).

## Literatur

**Beckemper, K.** (2012): „Nemo tenetur-Grundsatz im Steuerstrafrecht“, Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik 5/2012.

**Bültmann, B.** (2015): Die Abgeltungsteuer – ein Auslaufmodell?!, Positionspapier Nr. 8, Stiftung Marktwirtschaft, Berlin.

**Bültmann, B.** (2014): Die kalte Progression: Dem Bürger lassen, was des Bürgers ist!, Positionspapier Nr. 6, Stiftung Marktwirtschaft, Berlin.

**BFH – Bundesfinanzhof** (2015): BFH Urteil vom 02.12.2015, V R 25/13.

**BFH – Bundesfinanzhof** (2015a): Geschäftsentwicklung im Jahr 2015, [www.bundesfinanzhof.de/service/jahresbericht](http://www.bundesfinanzhof.de/service/jahresbericht), abgerufen am 10.05.2016.

**BFH – Bundesfinanzhof** (2012): BFH Urteil vom 29.02.2012, IX R 11/11.

**BMF – Bundesministerium der Finanzen** (2015): Anwendung des § 50i Absatz 2 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014 (21. Dezember 2015, IV B 5 - S-1300/14/10007).

**BVerfG – Bundesverfassungsgericht** (2005): BVerfG Urteil vom 25. Juni 2005, BVerfGE 114, 1 (53).

**Desens, M.** (2011): Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung – Bedingung und Grenzen für Nichtanwendungserlasse, Tübingen.

**EU-Kommission** (2016): Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen vom 12.04.2016; <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/DE/1-2016-198-DE-F1-1.PDF>, zuletzt abgerufen am 23.05.2016.

**KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft** (2016): Das Steuerklima in Deutschland – Familienunternehmen im Fokus.

**Küffner, T.** (2015): Umsatzsteuerliche Organschaft, Reformgedanken für mehr Rechtssicherheit und Transparenz, ifst-Schrift 507, Berlin.

**Lang, J. und M. Eilfort** (2013): Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, Bericht über die Arbeit und Entwürfe der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft, München.

**Ott, K.** (2014): Tausende Beamte hatten Zugriff auf Hoeneß' Steuerakte; <http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/klage-wegen-verrat-von-dienstgeheimnissen-tausende-beamte-hatten-zugriff-auf-hoeness-steuerakte-1.2101452>, abgerufen am 16.03.2016.

**Statistisches Bundesamt** (2014): Finanzgerichte, Fachserie 10, Reihe 2.5, 2014.

## Compliance-Ampel

Das Steuerrecht stellt – aus Sicht des Bürgers und aus Sicht der Unternehmen – einen besonders einschneidenden Eingriff in die verfassungsrechtlich geschützten Sphären dar. Das Verhalten des Fiskalstaats trägt dem nicht immer Rechnung. Die Anforderungen des Staates gegenüber dem Steuerpflichtigen, sich „adäquat“ rechtstreue zu verhalten, werden hingegen immer

höher, ohne dass dem eine entsprechende Selbstverpflichtung des Staates entgegenstehe. Im Rahmen der „Compliance-Ampel“ überprüft die Stiftung Marktwirtschaft regelmäßig die Fortschritte im Hinblick auf einen complianten Staat anhand der nachfolgenden Kriterien und nimmt eine Einschätzung der Staatscompliance in Deutschland vor.

### Kriterium Gesetzgebung

Kontinuität, ordnungsgemäße Gesetzgebungsverfahren sowie die Ausrichtung der Gesetzgebung und die Häufigkeit der Gesetzesänderungen sind wesentliche Kriterien für eine faire Gesetzgebung.



**Bewertung:** In den letzten Jahren ist in der Gesetzgebung eine vermehrte Orientierung am Missbrauchsfall zu Lasten des ordentlichen Steuerbürgers zu beobachten (z.B. § 50i Abs. 2 EStG, § 8c KStG). Hier ist ein Umdenken erforderlich. Die Gesetzgebungsverfahren an sich sind nicht zu beanstanden.

### Kriterium Rechtssicherheit

Rechtssicherheit ist für den Standort Deutschland von höchster Bedeutung. Im Steuerrecht sind Orientierungspunkte die Häufigkeit von Nichtanwendungserlassen, das Vorgehen im Rahmen der Betriebsprüfungen, das Recht auf verbindliche Auskunft verbunden mit einer echten Frist und die Gesetzesauslegung.



**Bewertung:** Die Praxis der Nichtanwendungserlasse besteht fort. Ein Rechtsanspruch auf verbindliche Auskunft ist gesetzlich nicht verankert, eine Bearbeitungsfrist von maximal sechs Monaten soll neu ins Gesetz aufgenommen werden, ein Verstreichen der Frist hat jedoch keine Konsequenz. Hier wäre Nachbesserung wünschenswert. Die Verlagerung von Regelungsbedarf auf Verwaltungsanweisungen ist der Rechtssicherheit nicht dienlich.

### Kriterium Daten

Der Umfang und der Schutz der zu erhebenden Daten und eine Beschränkung des Datenzugriffs sind wesentliche Punkte für den Steuerpflichtigen. Die Zulieferung von Daten an die Finanzverwaltung muss auch mit Vorteilen für den Steuerpflichtigen verbunden sein. Die Erhebung von Daten sollte sich an den vorhandenen Daten orientieren, um den Steuerpflichtigen nicht übermäßig zu belasten.



**Bewertung:** Der Umfang der von den Steuerpflichtigen zu erhebenden Daten nimmt stetig zu, die E-Bilanz hat bei den Steuerpflichtigen umfangreiche Anpassungen in der EDV erforderlich gemacht. Die Steuerpflichtigen sind hier in Vorleistung getreten, ohne dass entsprechende Erleichterungen seitens der Finanzverwaltung (Rückmeldung E-Bilanz nach Betriebsprüfung o.ä.) erkennbar sind.

### Kriterium Verfahren

Die Dauer der Verfahren sind von höchster Bedeutung für Rechtssicherheit und Ressourcenplanung in den Unternehmen. Der Aufwand zur Erfüllung steuerlicher Pflichten muss begrenzt sein. Weitere Kriterien sind die steuerliche Behandlung von Zinsen, Fristen und die Verteilung von Aufwand und Risiken zwischen Verwaltung und Steuerpflichtigem, sowie eine gewisse „Waffengleichheit“.



**Bewertung:** Die Verfahrensdauern sind weiterhin zu lang, ein schnellerer Abschluss wäre mit erheblicher Vereinfachung und Kostenreduktion verbunden. Die steuerliche Ungleichbehandlung von Zinsen auf Steuernachzahlung bzw. -erstattung ist nicht begründbar. Die zunehmende Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens resultiert derzeit eher in einer Entlastung der Finanzverwaltung und Überwälzung von Aufwand und Risiken auf die Steuerpflichtigen.

### Kriterium Transparenz

Im Rahmen der Transparenz ist die Einbeziehung der Betroffenen entscheidend sowie ein Auskunftsanspruch für Steuerpflichtige über vorliegende Daten und ein Auskunftsanspruch über übermittelte Daten (Informationsaustausch).



**Bewertung:** Es fehlen weitgehend Auskunftsansprüche bzw. Informationspflichten über die gespeicherten Daten, auch in der derzeitigen Debatte über Informationsaustausch und Country-by-Country-Reporting. Bei jeglicher Meldung durch Dritte muss eine Meldepflicht der Finanzverwaltung über die gesammelten Daten bestehen, damit der Steuerpflichtige diese prüfen kann.