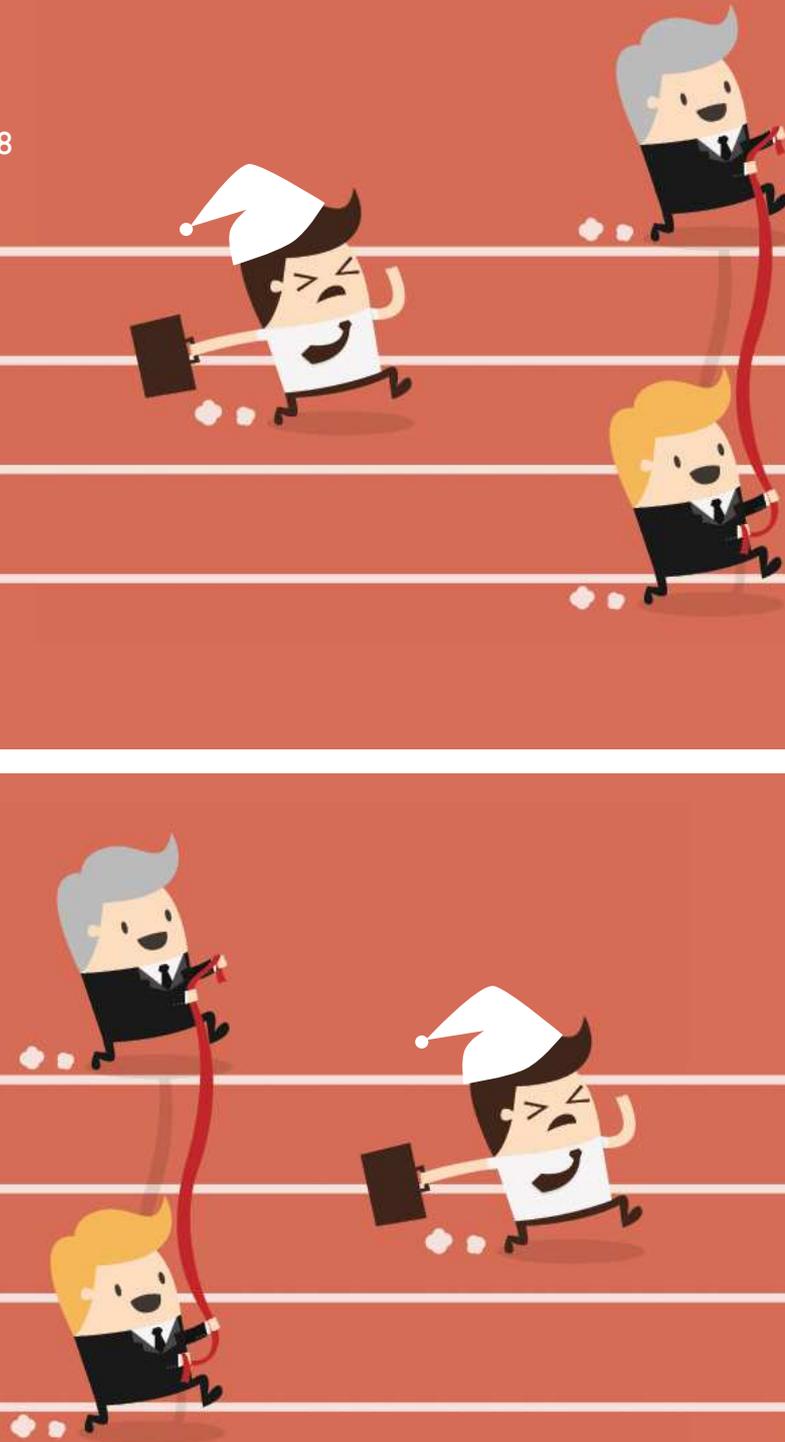


STAATSCOMPLIANCE – UPDATE 2018: FÜR EINEN PARADIGMENWECHSEL IN DER STEUERPOLITIK

Argumente
zu Marktwirtschaft
und Politik

Nr. 143 | November 2018



Compliance-Ampel 2018

Die Anforderungen des Staates gegenüber dem Steuerpflichtigen, sich „adäquat“ rechtstreu zu verhalten, werden immer höher, ohne dass dem eine entsprechende Selbstverpflichtung des Staates gegenüberstünde. So hält der Staat seine eigenen Regeln oft nicht ein, obwohl er dies vom Bürger verlangt. Das Steuerrecht eignet sich im Besonderen als Gradmesser für das Verhältnis zwischen Staat und Bürger – stellt es doch aus Sicht des Bürgers und aus Sicht der Unternehmen einen einschneidenden Eingriff in die verfas-

sungsrechtlich geschützten Sphären dar. Die Stiftung Marktwirtschaft überprüft im Rahmen der „Compliance-Ampel“ regelmäßig die Fortschritte anhand der unten genannten fünf Kriterien. Die „Compliance-Ampel 2018“ berücksichtigt Veränderungen seit der ersten Auflage der Staatscompliance 2016 und bewertet neuere Entwicklungen des Steuerrechts – die jedoch leider keine wesentlichen Fortschritte und damit auch keine bessere Bewertung im Vergleich zu 2016 bewirkt haben.

Kriterium Gesetzgebung

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



Bewertung: Die vermehrte Orientierung am Missbrauchsfall zu Lasten des ordentlichen Steuerbürgers setzt sich fort, verbunden mit einem Hang des Gesetzgebers zur Überregulierung (z.B. nationale Anzeigepflicht für Steuergestaltungen) und zunehmender Steuerbürokratie. Der Gesetzgeber verhält sich wenig rechtstreu, wenn er die Steuerprogression befürwortet, die entsprechende progressive Entlastung jedoch ablehnt.

Kriterium Rechtssicherheit

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



Bewertung: Das BMF hält an der Praxis der Nichtanwendungserlasse fest. Ein echter Rechtsanspruch auf verbindliche Auskunft fehlt nach wie vor. Erste Erfahrungen mit der Fristenregelung zeigen keine Beschleunigung – zumal das Verstreichen der Frist ohne Konsequenzen bleibt. Die Forderung nach mehr Rechtssicherheit bei der umsatzsteuerlichen Organschaft ist aufgrund der Einbeziehung von Personengesellschaften noch dringlicher.

Kriterium Daten und Digitalisierung

Der Umfang und der Schutz der zur Verfügung gestellten Daten und die 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 sollte sich an den ohnehin verfügbaren Daten orientieren, um den Steuerpflichtigen nicht übermäßig zu belasten.



Bewertung: Der Umfang der von den Steuerpflichtigen zu erhebenden Daten nimmt stetig zu, ohne entsprechende Gegenleistung. Deutschland fällt bei der Digitalisierung seiner Verwaltung im europäischen Vergleich weiter zurück, oft fehlt es an der technischen Umsetzung. Positiv ist die Forderung nach einer Prüfung der Digitaltauglichkeit von Gesetzen im Koalitionsvertrag.

Kriterium Verfahren

Die Dauer der Verfahren ist von höchster Bedeutung für Rechtssicherheit und Ressourcenplanung in den Unternehmen. Der Aufwand zur Erfüllung steuerlicher Pflichten muss begrenzt sein. Kriterien sind Zinsen, Fristen, Verteilung von Aufwand und Risiken, Waffengleichheit etc.



Bewertung: Die Verfahrensdauer bleibt zu lang, um effektiven Rechtsschutz zu bieten. Wenn nicht die Ungleichbehandlung, so wird zumindest die Höhe der Zinsen derzeit diskutiert. Bürokratieabbau bedeutet auch das Vermeiden neuer Bürokratie (z.B. Anzeigepflicht).

Kriterium Transparenz

Transparenz für mehr Akzeptanz beinhaltet u.a. die Einbeziehung der Betroffenen, Auskunftsanspruch für Steuerpflichtige über vorliegende Daten und übermittelte Daten (Informationsaustausch).



Bewertung: Es fehlen weitreichende Auskunftsansprüche bzw. Informationspflichten. Die Regelungen der Datenschutzgrundverordnung sind hier ebenfalls nicht ausreichend. Der Staat hält sich zudem sehr bedeckt bei der Zurverfügungstellung steuerlicher Daten.

Vorwort

Die Interessenlage von Staat und Steuerpflichtigen scheint oft gegensätzlich zu sein. Der eine setzt die Regeln (mitunter zu seinem Vorteil) und schafft immer neue Hürden, um vermutete Steuervermeidung zu verhindern. Der andere fühlt sich gegängelt, mit übermäßiger Bürokratie und Regulierung belastet und versucht (dem Anschein nach) steuerrechtliche Regelungen zu umgehen, um in seinem Wirtschaften nicht übermäßig eingeschränkt zu werden. Dies führt wiederum dazu, dass der Staat Steuerpflichtige und vor allem Unternehmen quasi unter Generalverdacht stellt, sich der Besteuerung weitmöglichst entziehen zu wollen, worauf er mit weiteren Repressionen reagiert. Das Titelbild illustriert die unterschiedliche Sichtweise: Strampelt sich der Bürger ab, um den stetig wachsenden Anforderungen gerecht zu werden – oder versucht er sich den Regelungen zu entziehen? Übersehen wird dabei, dass ein effizientes, transparentes und einfaches Steuersystem im Interesse beider läge und Kooperation oft sinnvoller ist als Konfrontation.

Darüber hinaus mutet der Steuerstaat in seinem Handeln oft widersprüchlich an. So erschweren komplexe und unverständliche Gesetze die Befolgung des Rechts und eine Gesetzgebung, die vorrangig den Missbrauch im Blick hat, behindert ordentliche Steuerpflichtige zu oft in ihrem Wirtschaften und fördert so die Ausweichreaktionen, die sie eigentlich verhindern möchte. Wird tatsächliche oder vermutete Niedrigbesteuerung verurteilt, so schützt der Staat die Steuerpflichtigen nur unzureichend vor Doppelbesteuerung oder zu hoher Steuerbelastung. Das Bedürfnis des Steuerpflichtigen nach Rechtssicherheit wird mit unlauterem Gestaltungswillen verwechselt. **Transparenz wird von Unternehmen und Steuerpflichtigen gefordert – verbunden mit erheblichem Bürokratieaufwand, während der Staat sich selbst wenig transparent verhält.**

Vor diesem Hintergrund hat die Stiftung Marktwirtschaft den Begriff der „Staatscompliance“ geprägt. Die-

ser beinhaltet die Forderung nach einem rechtstreuen Staat und die Wiederherstellung des Gleichgewichts zwischen Rechts- und Fiskalstaat und der Beseitigung der größten Ärgernisse im Steuerrecht zugunsten eines kooperativen Steuersystems zum Nutzen von Staat und Bürger. **Die Stiftung Marktwirtschaft behandelt das Thema in Form eines politischen Monitorings und bewertet die Einhaltung der Staatscompliance in den zentralen Bereichen Gesetzgebung, Rechtssicherheit, Daten/Digitalisierung, Verfahren und Transparenz.**

Eine Rückkehr zum vertrauensvollen Miteinander, konsequente Rechtsstaatlichkeit und die Besinnung auf eine maßvolle Steuerpolitik mit dem Ziel, den Standort Deutschland und das Vertrauen zwischen Staat und Bürger zu stärken, liegt im allseitigen Interesse.

Die Stiftung Marktwirtschaft bedankt sich für die zahlreichen wertvollen Reaktionen, Anregungen und Informationen aus der steuerberatenden und unternehmenssteuerlichen Praxis. Die Forderung nach einem complianten Staat setzt sich durch.¹

Wir wünschen eine anregende Lektüre und freuen uns über Ihr Interesse und Ihre Rückmeldungen.



Prof. Dr. Michael Eilfort

Vorstand
der Stiftung Marktwirtschaft



Prof. Dr. Bernd Raffelhüschen

Vorstand
der Stiftung Marktwirtschaft

¹ Vgl. z.B. Bäuml et al. (2017).

STAATSCOMPLIANCE – UPDATE 2018: FÜR EINEN PARADIGMENWECHSEL IN DER STEUERPOLITIK

Barbara Bültmann-Hinz

Argumente zu Marktwirtschaft und Politik, Nr. 143

Inhaltsverzeichnis

Vorwort 03

- 1 Die Forderung nach einem rechtstreuen Staat 05
- 2 Standortbestimmung: Internationaler Vergleich 06
- 3 Der Staat als Gesetzgeber 09
 - 3.1 Zwischenbilanz 09
 - 3.2 Qualität der Gesetze 10
 - 3.3 Paradigmenwechsel in der Steuergesetzgebung 11
 - 3.4 Überregulierung vermeiden – die Anzeigepflicht für Steuergestaltungen 12
 - 3.5 Administrierbarkeit als Maßstab des materiellen Steuerrechts 14
 - 3.6 Gleicher Maßstab für alle – von Steuerprogression, Regression und Solidaritätszuschlag 15
- 4 Rechtssicherheit 17
 - 4.1 Zwischenbilanz 17
 - 4.2 Die verbindliche Auskunft als zentrales Instrument für mehr Rechtssicherheit 18
- 5 Daten/Digitalisierung 21
 - 5.1 Zwischenbilanz 21
 - 5.2 Die Digitalisierung der Verwaltung 22
- 6 Verfahren 23
 - 6.1 Zwischenbilanz 23
 - 6.2 Zinsen im Steuerrecht 24
 - 6.3 Steuerbürokratie abbauen – neue Bürokratie vermeiden 25
- 7 Transparenz 26
 - 7.1 Zwischenbilanz 26
 - 7.2 Nachvollziehbare Regelungen für mehr Akzeptanz 26
 - 7.3 Daten in der öffentlichen Verwaltung 27
- 8 Exkurs: Der Staat als „unehrlicher Haushälter“ 27
- 9 Ein Lösungsansatz: Strukturelle Reformen statt Korrektur der Korrektur 28
 - 9.1 Der Vorteil struktureller Reformen 28
 - 9.2 Grundsteuer 28
 - 9.3 Niedrigzinsen und betriebliche Altersvorsorge 28
 - 9.4 Förderung von Wohneigentum 29
 - 9.5 Rückführung der §§ 8c, 8d KStG auf eine reine Missbrauchsbekämpfung 30

Literaturverzeichnis 31

Executive Summary 32

© 2018

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



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

ISSN: 1612 – 7072

Titelbild: © samuraitop – 123rf.com / Montage

1 Die Forderung nach einem rechtstreuen Staat

„Wir leben alle unter dem gleichen Himmel, aber wir haben nicht alle den gleichen Horizont.“ Konrad Adenauer

Der Staat muss sich an seine eigenen Regeln halten. Dieses an sich selbstverständliche Prinzip ist scheinbar in Vergessenheit geraten. Sogar noch mehr: der Staat hält sich nicht nur nicht an seine eigenen Regeln, er erschwert Unternehmen und Steuerpflichtigen dazu noch die Regelbefolgung. Dies belastet das Verhältnis zwischen Staat und Bürger – und den Standort Deutschland.

Wenn es um mögliche steuerpolitische Impulse geht, richtet sich der Blick deutscher Steuerpflichtiger in den letzten Jahren ohnehin vermehrt begehrt ins Ausland. Denn während andere Länder – namentlich USA, Frankreich und Großbritannien – umfassende Steuerreformen und Steuerensenkungen durchführen oder zumindest in Aussicht stellen, beschäftigt sich die deutsche Steuerpolitik eher mit der Sicherung des Besteuerungssubstrats, kleinteiligen Steuerrechtsänderungen und mit zunehmenden steuerlichen und

bürokratischen Belastungen von Unternehmen und Steuerpflichtigen.

Die Einhaltung einer Staatscompliance – d.h. die Forderung nach einem rechtstreuen Staat – kann zwar keine Steuerreform ersetzen, aber zur Standortattraktivität beitragen und gleichzeitig das Verhältnis zwischen Staat und Bürger verbessern.

Diese Publikation bewertet den Status der Staatscompliance in Deutschland anhand der Kriterien Gesetzgebung, Rechtssicherheit, Verfahren, Daten und Transparenz. Dabei erfolgt zunächst eine kurze Einordnung Deutschlands als Steuerstandort im internationalen Vergleich. Dann werden die einzelnen Kriterien der Staatscompliance² dargelegt. Dabei erfolgt in jedem Abschnitt vorangestellt unter dem Punkt Zwischenbilanz ein Überblick über die Kritikpunkte der letzten Ausgabe der Staatscompliance 2016 sowie die steuerrechtliche Weiterentwicklung und deren Bewertung. In einem weiteren Schritt werden neu hinzugekommene Aspekte und Entwicklungen berücksichtigt, erläutert und bewertet.

Begriff „Staatscompliance“:

Seit einigen Jahren fordert die Stiftung Marktwirtschaft unter dem Schlagwort „Staatscompliance“ Rechtstreue und regelkonformes Verhalten für staatliches Handeln.³ Der Begriff „Compliance“ richtet sich üblicherweise an Unternehmen und Steuerpflichtige, während der Staat die Regeln festlegt und deren Einhaltung überwacht. Doch gerade aus dieser umfassenden Rolle des Staates ergibt sich eine Verantwortung, bei Regelsetzung und -durchsetzung Waffengleichheit zu bewahren und eigenen Interessen nicht übermäßig gegenüber den Belangen des Steuerpflichtigen den Vorzug zu geben. Nichtanwendungserlasse, unterschiedliche steuerliche Behandlung von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen, Reportingpflichten ohne Auskunftsrechte sind nur einige Beispiele für die zweierlei Maßstäbe, die der (Steuer-)Staat anlegt, wenn es um sein Verhalten und nicht um das Handeln des Steuerpflichtigen geht. Der Staat verhält sich in seiner Regelsetzung auch häufig widersprüchlich: So wird z.B. einerseits die Digitalisierung des Steuervollzugs vorangetrieben, andererseits konterkariert die (zunehmende) materiell-rechtliche Komplexität der Regelungen eine echte digitale Vollziehbarkeit. Die Gesetzgebung muss sich wieder auf die Struktur der Gesetze besinnen und Rechtssicherheit und Effizienz des Besteuerungsverfahrens in den Vordergrund rücken, statt ausufernde Missbrauchsgesetzgebung mit ausufernden Korrekturatbeständen zu vermengen. Die Qualität des Steuerrechts und des Steuersystems prägen die Beziehung der Bürger zu ihrem Staat und die allgemeine Steuermoral.⁴ Ein transparentes und nachvollziehbares Steuersystem trägt entscheidend zur Steuerehrlichkeit bei.

² Vgl. Bültmann (2016).

³ Vgl. Bültmann (2017).

⁴ Vgl. Birk et al. (2017).

2 Standortbestimmung: Internationaler Vergleich

Steuern sind im internationalen Wettbewerb ein wichtiger **Standortfaktor**. Dabei gehen von Steuersätzen und Steuerergünstigungen die offensichtlichsten Impulse aus.

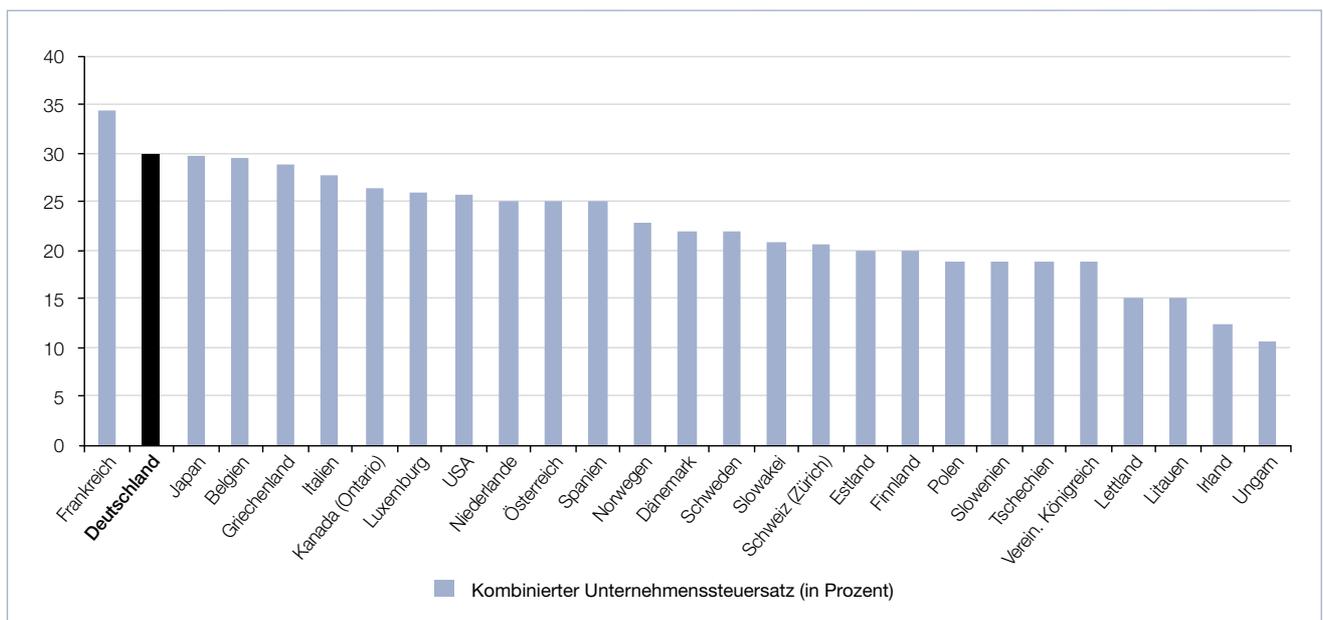
Ein Vergleich mit anderen EU-Staaten bzw. großen Industrienationen zeigt, dass Deutschland bei der steuerlichen **Belastung von Unternehmensgewinnen inzwischen fast an der Spitze liegt** (vgl. Abbildung 1), insbesondere aufgrund der Steuersenkungen in den USA und in Belgien. Auch Frankreich, derzeitiger Spitzenreiter, hat steuerliche Entlastungen beschlossen. Damit wird Deutschland mittelfristig

unter den G7-Staaten, was die steuerliche Belastung der Unternehmen betrifft, einsamer Spitzenreiter.

In einem Vergleich der Steuersätze der wichtigsten Steuerarten innerhalb der Europäischen Union (EU) ist ein Trend zu sinkenden Unternehmenssteuersätzen festzustellen, während die Einkommensteuersätze der EU-15⁵ im Schnitt in etwa gleich geblieben sind – nach einem vorübergehenden leichten Absinken in der Mitte der 2000er Jahre. Deutlich ist hingegen ein Anstieg der Umsatzsteuersätze zu beobachten (vgl. Abbildung 2).

Abbildung 1:
Unternehmenssteuersätze 2018 im internationalen Vergleich

Quelle: OECD (2018).



5 EU-15 wird als Begriff für die Länder verwendet, die der Europäischen Union bis April 2004 beigetreten sind: Belgien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Luxemburg, Niederlande, Österreich, Portugal, Schweden, Spanien und das Vereinigte Königreich.

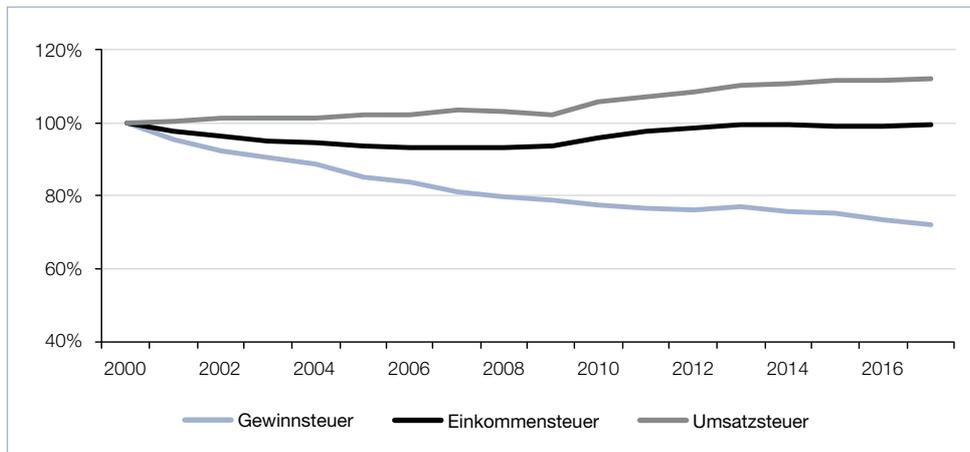


Abbildung 2:
Entwicklung der
Steuersätze der
wichtigsten Steuern
in der EU-15 (2000–2017)

Basisjahr 2000 = 100%

Quelle: ZEW Mannheim basierend
auf Daten der Europäischen
Kommission (2017).

Im **internationalen Steuerwettbewerb** sind allerdings nicht nur Steuersätze, sondern auch **Bürokratieumfang, Rechts- und Planungssicherheit** und die **Qualität staatlichen Handelns** von Bedeutung.⁶ Die Weltbank gibt jedes Jahr den Paying Taxes Index heraus, der steuerliche Parameter verschiedener Standorte miteinander vergleicht. In den Index gehen folgende Indikatoren ein: Die Abgabenquote, die Zeit, die durchschnittlich aufgewendet werden muss, um den wesentlichen Steuererklärungspflichten (Gewinnsteuer, Lohn-

steuer, Abgaben und Umsatzsteuer) nachzukommen, die Anzahl der Steuerzahlungen sowie ein sog. Post-Filing-Index.⁷

Deutschland schneidet im Vergleich zu Ländern wie der Schweiz, den Niederlanden und dem Vereinigten Königreich und selbst den USA schlechter ab (vgl. Abbildung 3). Auffällig ist insbesondere der **vergleichsweise hohe Zeitaufwand** für die Erfüllung der Steuererklärungspflichten in Deutschland. Nur Polen und Italien weisen innerhalb der EU einen höheren Zeitaufwand für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten auf.

⁶ Vgl. Bräutigam et al. (2018) zu den verschiedenen Dimensionen des Steuerwettbewerbs.

⁷ Dieser basiert auf vier Bestandteilen: Zeitaufwand für eine Umsatzsteuererstattung (in Stunden); Zeitaufwand, um eine Umsatzsteuererstattung zu erhalten (in Wochen); Zeitaufwand, um einen versehentlichen Fehler in einer Körperschaftsteuererklärung zu korrigieren (inklusive einer eventuellen entsprechenden Steuerprüfung) (in Stunden) und die Zeitdauer einer eventuellen Betriebsprüfung im Bereich der Körperschaftsteuer bis zur Erledigung (in Wochen).

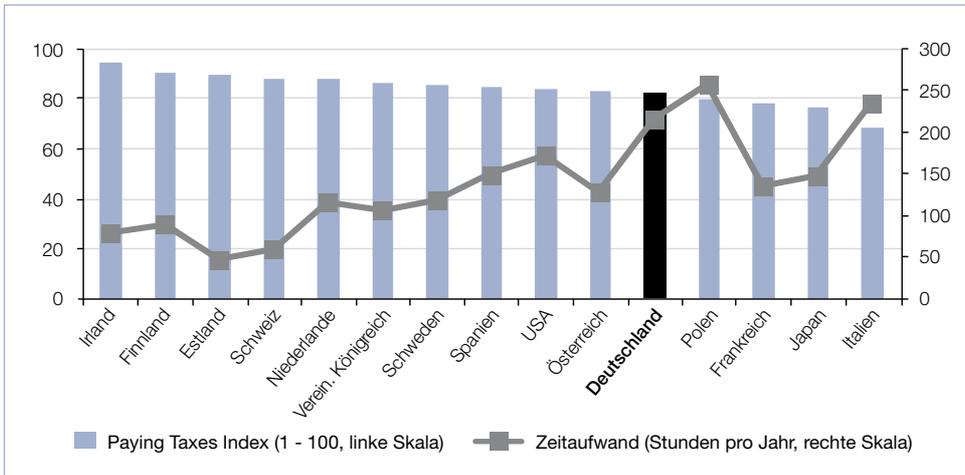


Abbildung 3: Steuerbürokratie im Vergleich

Quelle: Weltbank/PWC 2018.

Vergleicht man wiederum den Trend der Entwicklung der für die Erstellung der Steuererklärung notwendigen Arbeitsstunden in Deutschland mit dem Durchschnitt der EU-15 seit 2005 zeigt sich, dass bei den EU-15 durchschnittlich eine deutliche Reduktion der für die Erstellung der Steuererklä-

rung notwendigen Arbeitsstunden festzustellen ist, während in Deutschland im gleichen Zeitraum der Zeitaufwand sogar gestiegen ist (vgl. Abbildung 4). Dies könnte auf die wachsende Komplexität des Steuerrechts bzw. auf die mangelnde Nutzung der Möglichkeiten der Digitalisierung zurückzuführen sein.

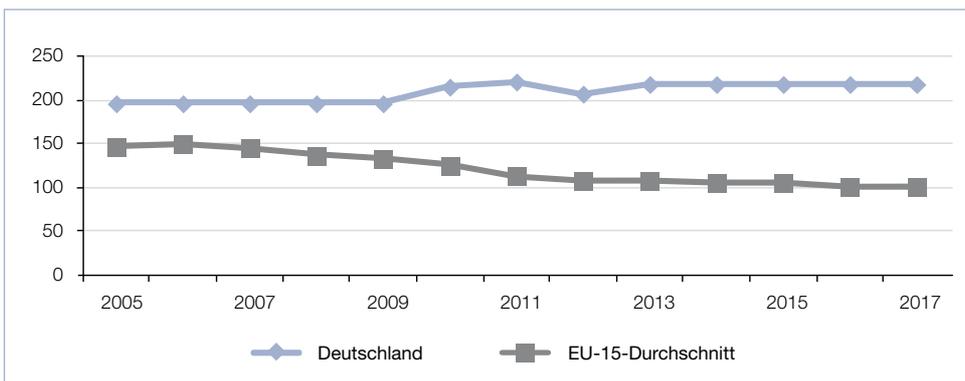


Abbildung 4: Entwicklung der für die Erstellung der Steuererklärung notwendigen Arbeitsstunden

Quelle: Weltbank/PWC 2018.

- Im internationalen Steuerwettbewerb sind die deutschen Steuersätze vergleichsweise hoch.
- Deutschland schneidet auch im Hinblick auf den Aufwand zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten auffallend schlecht ab.
- Deutschland fällt als attraktiver Steuerstandort weiter zurück.

3 Der Staat als Gesetzgeber

„Wenn man Zehntausend Vorschriften erlässt, vernichtet man jede Achtung für das Gesetz.“ Winston Churchill

3.1 Zwischenbilanz

Als **Gesetzgeber fungiert der Staat als Regelsetzer, d.h. er setzt den Rechtsrahmen**, in dem sich Steuerpflichtige und Verwaltung bewegen. Bei Einhaltung der Staatscompliance sollte der Staat als Rechtsetzer ein faires und ausgewogenes Regelwerk schaffen und sich selbst keine ungebührlichen Vorteile schaffen.

Die Gesetzgebungskompetenz steht Bund und/oder den Ländern zu (Art. 105 Grundgesetz). Die Gesetzesvorlagen, die durch die Bundesregierung, den Bundesrat oder aus der Mitte des Bundestages eingebracht werden, werden regelmäßig im Bundesfinanzministerium oder in den Länderfinanzministerien erarbeitet. Über die Gesetzesvorlagen entscheiden Bundestag und Bundesrat überwiegend gemeinsam. Aus der Situation, dass der Staat in unterschiedlichen Funktionen eingebunden wird, erwächst eine **besondere Verantwortung**, bei der Rahmensetzung die Waffengleichheit zwischen Staat und Steuerpflichtigen zu wahren, welcher der Gesetzgeber in Teilen nicht gerecht wird.

Box 1:
Zwischenbilanz Gesetzgebung Staatscompliance 2016–2018

Thema	Forderung/Kritik 2016	Entwicklungen	Bewertung der Rechtsentwicklung
Gesetzgebung für den ordentlichen Steuerbürger	Die Gesetzgebung richtet sich am Missbrauchsfall aus, zu Lasten des ordentlichen Steuerpflichtigen, der in seinem Wirtschaften behindert wird (z.B. Verlustnutzung des § 8c KStG und § 50 i EStG).	Der neue § 8d KStG ergänzt § 8c KStG. § 8c Satz 1 KStG verfassungswidrig. Neuregelung des § 50 i EStG.	 Die neue Regelung des § 8d KStG soll Gesellschaften in Gründung die Verlustnutzungsmöglichkeiten erweitern. Die Norm ist jedoch zu eng gefasst, so dass der Anwendungsbereich minimal ist. Die Beschränkung der Verlustnutzungsmöglichkeiten bleibt gerade für neugegründete Gesellschaften ein Hinderungsgrund. Positiv ist die ersatzlose Aufhebung der bislang geltenden quotalen Verlustuntergangsnorm des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG als Reaktion auf das Urteil des BVerfG. ⁸
Konstanz und Planungssicherheit	Forderung nach mehr Konstanz in der Gesetzgebung für größere Planungs- und Rechtssicherheit.	Die Abgeltungsteuer auf Zinserträge soll abgeschafft werden.	 Das System der Besteuerung von Kapitalerträgen steht vor einschneidenden Veränderungen. Damit verbundene Rechtsunsicherheiten und Kosten der Systemanpassung belasten den Steuerpflichtigen.
Kalte Progression	Vollständige Beseitigung der Wirkung der kalten Progression (Automatismus) und Anpassung von Pausch- und Freibeträgen.	Der Gesetzgeber hat die Anhebung der GWG-Grenze beschlossen (mit dem Gesetz zur Einführung der Lizenzschranke).	 Es fehlt weiterhin ein Automatismus im Hinblick auf die Beseitigung der Wirkung der kalten Progression. Der Koalitionsvertrag 2018 zwischen Union und SPD beinhaltet zumindest die Absicht, an der Praxis des alle zwei Jahre erstellten Berichts zur Entwicklung der kalten Progression festzuhalten mit anschließender Bereinigung des Einkommensteuertarifs. Zudem soll eine Anpassung der pauschalen Steuerfreibeträge für Menschen mit Behinderung geprüft werden. Die Anhebung der Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter ist zu begrüßen, auch wenn betragsmäßig eine weitere Anhebung sachgerecht wäre.

Legende:  Deutliche Verbesserung  Leichte Verbesserung  Keine Veränderung bzw. neutrale Entwicklung  Leichte Verschlechterung  Deutliche Verschlechterung

⁸ Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zum „Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“, BT-Drs. 19/5595.

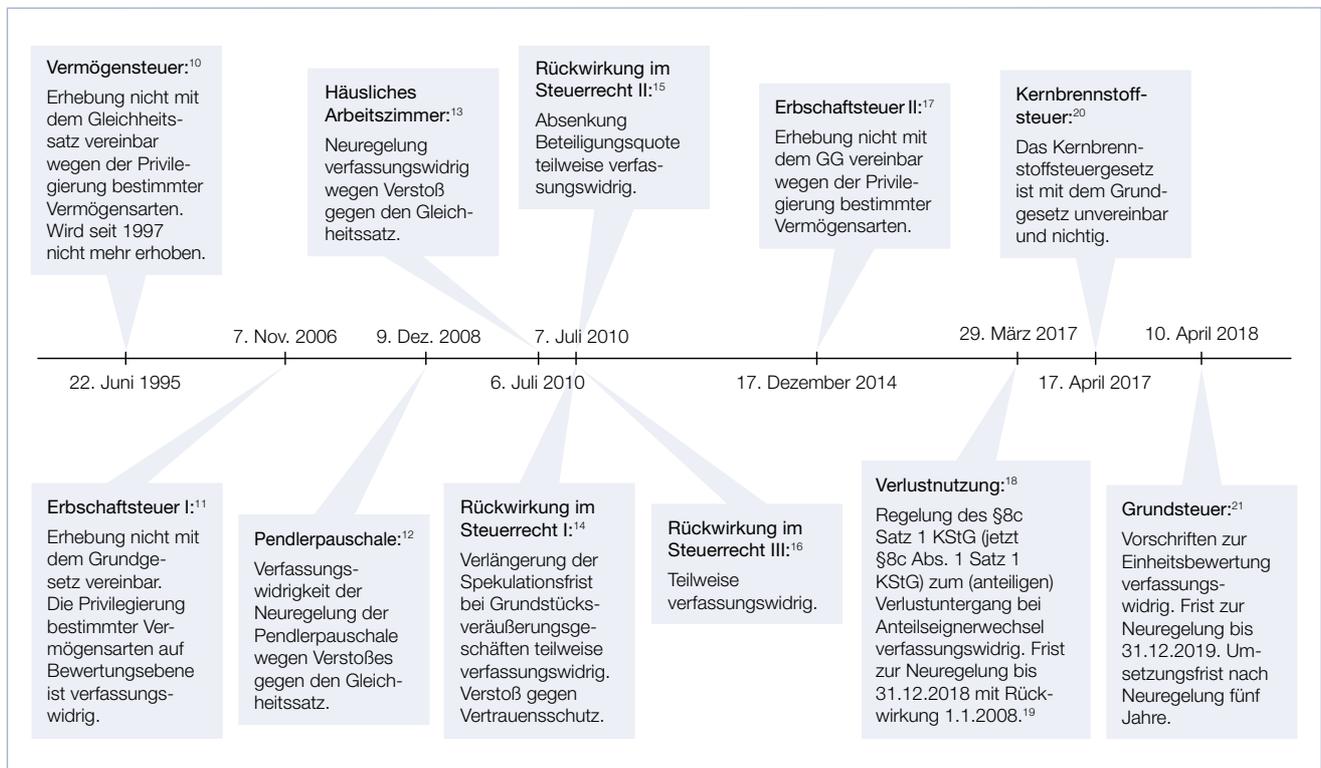
3.2 Qualität der Gesetze

Die Qualität der Steuergesetze lässt häufig zu wünschen übrig. Gesetze sind zu lang, unsystematisch, kompliziert, wenig verständlich für professionelle Rechtsanwender und noch

weniger für Laien. Dazu sind Gesetze oft nachbesserungsbedürftig und in der Umsetzung bürokratie- und kostenintensiv und oft wenig vollzugstauglich. Die Geschwindigkeit, mit der Gesetze erlassen werden und die **zunehmende Komplexität** der gesetzlichen Regelungen führen – fast zwangsläufig – zu einer **abnehmenden Qualität** der Gesetze. Unklarheiten und Zweifelsfragen gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen,

Abbildung 5:
Ausgewählte Urteile des Bundesverfassungsgerichts

Quelle: Eigene Darstellung.



9 BVerfG Urteil vom 10.04.2018, - 1 BvL 11/14 -, - 1 BVL 12/14 -, 1 BvL 1/15 -, - 1 BvR 639/11 -, - 1 BvR 889/12.
 10 BVerfG, Beschluss vom 22.06.1995 - 2 BvL 37/91, BStBl. 1995 II, S. 655.
 11 BVerfG, Beschluss vom 07.11.2006 - 2 BvL 1/07.
 12 BVerfG Urteil vom 09.12.2008, - 1 BvL 11/14 -, - 1 BVL 12/14 -, 1 BvL 1/15 -, - 1 BvR 639/11 -, - 1 BvR 889/12.
 13 BVerfG, Beschluss vom 06.07.2010 - 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268-286.
 14 BVerfG, Beschluss vom 07.07.2010 - 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1-31.
 15 BVerfG, Beschluss vom 07.07.2010 - 2 BvR 748/05, BVerfGE 127, 61-87.
 16 BVerfG; Beschluss vom 07.07.2010 - 2 BvL 1/03, BVerfGE 127, 31-60.
 17 BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12 - BVerfGE 138, 136 - 255.
 18 BVerfG, Beschluss vom 29.03.2017, 2 BvL 6/11 - BVerfGE 145, 106 - 170. Eine weitere Entscheidung des BVerfG zu § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG wird noch erwartet.
 19 Das Jahressteuergesetz 2018 sah ursprünglich eine gesetzliche Neuregelung in Form einer Anwendung des § 8c Abs.1 Satz 1 KStG erst ab dem 1.1.2016 vor. Der Regierungsentwurf des nun in „Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ umbenannten Gesetzes sieht diese Regelung nun nicht mehr vor.
 20 BVerfG, Beschluss vom 13.04.2017, 2 BvL 6/13 - BVerfGE 145, 171 - 248.
 21 BVerfG, Urteil vom 10.04.2018, 1 BvL 11/14, 1 BvR 889/12, 1 BvR 639/11, 1 BvL 1/15, 1 BvL 12/14 - www.bundesverfassungsgericht.de.

der neue Regelungen im Rahmen der Steuererklärung oder Steuervoranmeldung o.ä. anwenden muss – meist bevor Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen Interpretationshilfen bieten.

Gänzlich unnötig und oft irreführend sind **sprachliche Fehler oder falsche Verweisungen**. Dennoch benötigt es teilweise erhebliche Zeit bis derart offensichtliche Fehler korrigiert werden. Noch langwieriger sind **Änderungen in der Sache**. So hat es der Gesetzgeber beispielsweise lange Zeit versäumt, die offensichtliche Verfassungswidrigkeit der Einheitswerte als Bemessungsgrundlage für die **Grundsteuer** anzugehen und stattdessen das Urteil des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 10. April 2018 abgewartet.

Die mangelnde Qualität der Gesetze lässt sich auch an den Urteilen des BVerfG ablesen (vgl. Abbildung 5). Dabei mutiert das BVerfG immer mehr zum Impuls- und Ideengeber einer ansonsten statischen Steuerpolitik und zum „Reparaturbetrieb“.²²

- Unsicherheiten dürfen nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen.
- Die Qualität der Gesetze muss im Interesse von mehr Rechtssicherheit Priorität haben.

3.3 Paradigmenwechsel in der Steuergesetzgebung

Die deutsche Steuergesetzgebung ist derzeit stark auf den (potentiellen) Missbrauch ausgerichtet, d.h. die Gesetzgebung geht nicht in erster Linie vom ordentlichen Steuerpflichtigen aus, sondern vorrangig von demjenigen, der Steuern vermeiden will.²³ Diese Entwicklung ist – nicht nur, aber auch – internationalen Entwicklungen wie dem BEPS-Projekt (Base Erosion and Profit Shifting Project) der OECD (Organisation for Economic Co-Operation and Development) und den Schwierigkeiten bei der Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle geschuldet.

Diese **Missbrauchsorientierung** erscheint auf den ersten Blick unbedenklich, schließlich basiert unser Steuersystem und dessen Akzeptanz darauf, dass die Steuerlast gerecht verteilt ist und sich keiner ungebührlich der steuer-

lichen Belastung entziehen kann. Problematisch wird diese zunehmende Tendenz zur Missbrauchsgesetzgebung dann, wenn der Steuerpflichtige quasi unter **„Generalverdacht“** gestellt wird. Gesetze, die vorrangig den Missbrauch im Blick haben, sind oft so weit gefasst, dass auch der ordentliche Steuerpflichtige in den Anwendungsbereich der Gesetzesnorm gerät. So können wirtschaftlich sinnvolle Verhaltensweisen verhindert oder „bestraft“ werden. Ein Beispiel hierfür ist die **Verlustnutzung des § 8c Satz 1 KStG**, der zwischenzeitlich vom BVerfG als verfassungswidrig erklärt wurde.²⁴ Das BVerfG hatte insbesondere kritisiert, dass die Verlustnutzungsbeschränkung des § 8c Satz 1 KStG die Grenzen der zulässigen Typisierung überschritten hat, indem diese lediglich an die Übertragung von mehr als 25 Prozent der Anteile anknüpft, ohne dass ein tatsächlicher Missbrauch erkennbar ist.²⁵ Nicht jede Anteilsübertragung ist per se missbräuchlich. Im Gegenteil dienen Anteilskäufe z.B. der Erweiterung des Geschäftsfeldes. Zwischenzeitlich hat der Gesetzgeber als Reaktion auf das Urteil des BVerfG die kritisierte Regelung des quotalen Verlustuntergangs aufgehoben – die Regelung zum vollständigen Verlustuntergang (§ 8c Abs. 1 Satz 2 KStG) hingegen beibehalten.

Der Generalverdacht der missbräuchlichen Steuergestaltung entspricht anscheinend auch zunehmend der **öffentlichen Wahrnehmung**. Dabei ist mitnichten jede Steuergestaltung missbräuchlich. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ist Steuergestaltung oft die einzige Möglichkeit, erhebliche steuerliche Nachteile durch Doppelbesteuerung zu vermeiden. Bei inländischen Sachverhalten basiert die Möglichkeit, steuersparend zu agieren häufig sogar auf bewusstem gesetzgeberischem Willen (z.B. Privilegierung von Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht). Eine Versachlichung der politischen Debatte wäre hier zuträglich. Eine **Besteuerung nach moralischem Empfinden** ist mit dem **Rechtsstaat nicht vereinbar**.

- Das Steuerrecht bedarf eines Paradigmenwechsels: die Steuergesetzgebung darf den Steuerpflichtigen nicht unter Generalverdacht stellen.
- Wirtschaftlich sinnvolles Verhalten darf nicht durch das Steuerrecht behindert werden.
- Eine Besteuerung nach moralischem Empfinden ist mit dem Rechtsstaat nicht vereinbar.

²² Vgl. Handelsblatt vom 10.04.2018.

²³ Vgl. Bültmann (2016).

²⁴ Vgl. Bültmann (2016).

²⁵ Vgl. BVerfG (2017).

3.4 Überregulierung vermeiden – die Anzeigepflicht für Steuergestaltungen

Im Zuge zunehmender Internationalisierung und Digitalisierung nehmen **internationale Vereinbarungen** auch im Steuerrecht an Bedeutung zu. Aus gutem Grund lassen sich doch viele unerwünschte Verwerfungen und Probleme nur international lösen. Der deutsche und auch der europäische Gesetzgeber greift allerdings internationalen Entwicklungen gerne vor, um Standards zu setzen. Dies ist nicht immer sinnvoll, denn der Steuerpflichtige kann so durch ungünstige steuerliche Regelungen und **zunehmende Bürokratie** belastet werden und im internationalen Vergleich einen **Wettbewerbsnachteil** erleiden. Der Staat wird hier seiner Aufgabe als fairer Rechtssetzer nicht gerecht und stellt sein Fiskalinteresse über legitime Interessen der Steuerpflichtigen.

Ein Beispiel ist das **BEPS-Projekt**. Dieses wurde ursprünglich von der OECD ins Leben gerufen, um den Bestrebungen internationaler Unternehmen zur Reduzierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage und zur Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting) entgegenzuwirken. Auf internationaler Ebene (OECD und G20) herrschte Einigkeit, dass diesen Bestrebungen nur in internationaler Zusammenarbeit Einhalt geboten werden kann. Die OECD hat daraufhin einen Aktionsplan mit 15 Punkten erarbeitet und abgestimmt. Eine Pflicht zur Umsetzung besteht jedoch für die unterzeichnenden Staaten lediglich für die sog. Mindeststandards.²⁶ Zur Umsetzung der ersten Aktionspunkte hat die EU die sogenannte Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD) I und II auf den Weg gebracht, die nun in den Mitgliedsstaaten umgesetzt werden sollen. Bereits ATAD I und II gehen im Hinblick auf die getroffenen Regelungen inhaltlich, aber auch in der zeitlichen Umsetzungsverpflichtung über den BEPS-Aktionsplan hinaus. Zusätzlich plant auch der deutsche Gesetzgeber Regelungen, die wiederum weiter greifen als die Pläne der EU – zum Nachteil der deutschen Steuerpflichtigen.

Beispiele hierfür sind:

- **Lizenzschanke:** über die BEPS-Empfehlung zu Aktionspunkt 5 „unfairer Steuerwettbewerb“ hinaus hat Deutschland mit Wirkung ab 2018 ein teilweises Abzugsverbot für Lizenzzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen gemäß § 4j EStG in das Einkommensteuergesetz aufgenommen.²⁷ Mit der Regelung soll die Verschiebung von Gewinnen mittels Lizenzzahlungen in Länder mit Steuervergünstigungen in Form von Patentboxen o.ä. verhindert werden.
- **Digitalsteuer:** Die EU-Kommission hat bereits im März Pläne zu einer Digitalsteuer vorgelegt. Mittelfristig soll die Besteuerung der digitalen Wirtschaft über eine digitale Betriebsstätte ermöglicht werden. Mit den Plänen zur Digitalsteuer steht die EU bislang weitgehend alleine da. Das Projekt erscheint verfehlt und droht Europa als Standort und die heimischen Unternehmen zu belasten. Es ist fraglich, ob digitale Geschäftsmodelle überhaupt per se niedriger besteuert werden. Und wenn ja, ob diese niedrige Besteuerung nicht auf einer bewussten steuerlichen Förderung innovativer Geschäftsmodelle durch Patentboxen, Forschungsförderung etc. beruht, die durch eine Digitalsteuer konterkariert würden und ob diese Digitalsteuer überhaupt die Unternehmen treffen würde, die wettbewerbsverzerrend vermeintlich zu wenig Steuern bezahlen. Abhilfe gegen Steuervermeidung schafft nur ein international abgestimmtes Vorgehen, etwa durch Durchsetzung von Umsatzsteueransprüchen und die Prüfung neuer Konzepte wie das einer digitalen Betriebsstätte oder einer Datensteuer.²⁸
- **Country-by-Country Reporting:** Das Country-by-Country Reporting ist Teil des BEPS-Maßnahmenpakets (Aktionspunkt 13) und beinhaltet die Erstellung länderbezogener Berichte über Gewinne, Steuern und Wirtschaftstätigkeit multinational tätiger Unternehmen zur Meldung an und

²⁶ Zu den Mindeststandards zählen die Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken (Aktionspunkt 5), Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Aktionspunkt 6), Country-by-Country Reporting (Aktionspunkt 13) Verbesserung der Verwaltungszusammenarbeit in Verständigungs- und Schiedsverfahren (Aktionspunkt 14).

²⁷ Vgl. Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken in Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.06.2017 (BGBl. 2017 I, S. 2074).

²⁸ Vgl. Fuest (2018) und Bültmann/Lenz (2018).

zum automatischen Austausch zwischen Steuerbehörden. Das Country-by-Country Reporting zum Zwecke des Austauschs zwischen Steuerbehörden kann der Offenlegung von Steuervermeidung oder -verlagerung dienlich sein. Für den Steuerpflichtigen ist der Aufwand allerdings erheblich, zumal das Formblatt der OECD zum Teil nicht auf bestehende Informationen zurückgreift, sondern die Daten vom Steuerpflichtigen extra ermittelt werden müssen. Verfehlt ist jedoch der Ruf nach einem öffentlichen Country-by-Country Reporting in der EU bzw. in Deutschland. Werden sensible Daten nicht nur den Steuerbehörden, sondern der Allgemeinheit zur Verfügung gestellt, ist dies aus mehrerlei Hinsicht problematisch: Zum einen können sich Konkurrenten Vorteile verschaffen. Zum anderen besteht Verletzungspotential, wenn Steuerdaten ungefiltert und ohne Erklärung veröffentlicht werden.

- **Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen:** Über die Empfehlungen der OECD hinaus gehen auch die Bestrebungen im Hinblick auf eine **Anzeigepflicht für Steuergestaltungen**. Basierend auf dem nicht verpflichtend umzusetzenden Aktionspunkt 12 des OECD BEPS-Projekts zur Vermeidung aggressiver Steuergestaltung, hat sich die EU im März 2018 über die Einführung einer Anzeigepflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen für Intermediäre geeinigt und die entsprechende Richtlinie im Mai 2018 verabschiedet:²⁹

- Gemäß der Richtlinie sollen sog. **Intermediäre**³⁰ und Steuerpflichtige verpflichtet werden, den jeweiligen Steuerbehörden Informationen über bestimmte grenzüberschreitende Steuergestaltungen zu melden.
- Ob grenzüberschreitende Modelle meldepflichtig sind, bestimmt sich nach bestimmten **allgemeinen oder besonderen Kennzeichen** (sog. Hallmarks). Allgemeine Kennzeichen sind z.B. Modelle, bei denen der Steuerpflichtige zur Vertraulichkeit über das Modell verpflichtet wird oder wenn eine Beteiligung an der Steuerersparnis für den Intermediär vereinbart wird. Besondere Kennzei-

chen sind z.B. der Erwerb verlustreicher Unternehmen zur Nutzung der Verluste oder Ringgeschäfte durch Einbeziehung zwischengeschalteter funktionsloser Unternehmen. Die allgemeinen und auch einige besondere Kennzeichen führen jedoch nur dann zu einer Meldepflicht, wenn das Modell den „main-benefit“-Test erfüllt, d.h. der Nachweis erbracht werden kann, dass der oder einer der Hauptvorteile des Modells das Erreichen eines Steuervorteils ist.

- Die **Meldepflicht ist in zwei Stufen** angelegt. Zunächst erfolgt eine Meldung durch den Intermediär oder Steuerpflichtigen an die nationale Steuerbehörde, dann soll die Information vierteljährlich über eine zentrale Datenbank mit den Mitgliedstaaten ausgetauscht werden. Ein Verstoß gegen die Meldepflicht soll **sanktioniert** werden.
- Für Intermediäre, die nach nationalem Recht einem **Berufsprivileg** unterliegen, gegen welches die Meldepflicht verstoßen würde (z.B. Rechtsanwälte, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) besteht eine Befreiung von der Meldepflicht. Diese geht dann auf andere Intermediäre bzw. den Steuerpflichtigen über.
- Die Richtlinie ist bis zum 31.12.2019 durch die Mitgliedstaaten in nationales Recht umzusetzen.
- **Anzeigepflicht für nationale Steuergestaltungen:** Bereits die Richtlinie der EU ist höchst umstritten. Knackpunkt ist unter anderem der **Bestimmtheitsgrad** bzw. Unbestimmtheitsgrad der Regelungen. Um möglichst alle auch noch nicht bekannten denkbaren Steuergestaltungen zu erfassen, ist die Meldepflicht so weit gefasst, dass sie notwendigerweise nicht bestimmt genug ist.³¹ Deutschland geht mit seinem Vorstoß bezüglich einer Meldepflicht für rein nationale Steuergestaltungen weit über die EU-Vorgabe hinaus. Die **nationale Anzeigepflicht** soll dem Steuergesetzgeber zeitnah die Möglichkeit geben, auf bedeutsame und insbesondere haushaltsrelevante Steuergestaltungen zu reagieren.³²

²⁹ Vgl. Europäische Kommission (2018).

³⁰ Intermediäre sind Personen, die grenzüberschreitende Steuergestaltungsmodelle konzipieren, vermarkten, organisieren oder zur Nutzung bereitstellen (vgl. Art. 1 Abs. 1 (b) 21 der Richtlinie).

³¹ Vgl. Osterloh-Konrad et al. (2016).

³² Vgl. Medien Information des Finanzministeriums Schleswig-Holstein vom 19.06.2018, https://www.schleswig-holstein.de/DE/Landesregierung/VI/Presse/PI/PDF/2018/180621_shareDeals.pdf?_blob=publicationFile&V>2, zuletzt abgerufen am 11.11.2018.

- Die Meldepflicht(en) sind aus mehrerlei Hinsicht abzulehnen:
 - Eine weitreichende Meldepflicht droht aufgrund der hohen Zahl an potentiellen Meldungen zu einem **bürokratischen Ungetüm** zu werden.
 - Notwendigerweise ist eine weitreichende Meldepflicht unbestimmt und führt zu **Rechtsunsicherheiten**.
 - Um Mehrfachmeldungen zu vermeiden, müsste die Meldepflicht eng begrenzt werden und genau geregelt werden, wer eine Steuergestaltung melden muss. Eine **Beschränkung auf wenige relevante Modelle ist gesetzlich wenig greifbar**. Bereits der „main-benefit“-Test der EU-Richtlinie kann nicht verhindern, dass an sich vollkommen unbedenkliche steuerliche Gestaltungen meldepflichtig sind.
 - Der Bundesfinanzhof (BFH)³³ und das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) urteilen in ständiger Rechtsprechung, dass „es grundsätzlich jedem Steuerpflichtigen freisteht, seine Angelegenheiten so einzurichten, dass er möglichst wenig Steuern zu zahlen hat.“³⁴ Wird die Meldepflicht zu weit gefasst, droht im Widerspruch zu dieser Rechtsprechung jegliche **Steuergestaltung kriminalisiert** zu werden.
 - Die **Haftung** bei fehlerhafter oder unterbliebener Meldung ist problematisch.
 - Die **bisherigen Steuersparmodelle waren längst bekannt**, doch die Politik ist trotz Kenntnis – siehe cum-ex – lange untätig geblieben. Es scheint daher unverhältnismäßig, eine zusätzliche nationale Anzeigepflicht in Kraft zu setzen, die die Steuerpflichtigen bürokratisch belastet und den Standort Deutschland weniger attraktiv werden lässt. Die Relation zwischen Aufwand und möglichem Nutzen weist ein **krasses Missverhältnis** auf. Die Regelung ist einseitig und bietet dem Steuerpflichtigen weder die Rechtssicherheit einer verbindlichen Auskunft noch effektiven Schutz vor Mehrbelastung (Zinsen o.ä.).

Die geplante nationale Anzeigepflicht für Steuergestaltungen erscheint insgesamt verfehlt. Sie belastet die Steuerpflich-

tigen, ohne ihnen im Gegenzug Rechtssicherheit und Planungssicherheit zu vermitteln. Wer dennoch eine nationale Anzeigepflicht befürwortet sollte die Umsetzung der EU-Richtlinie abwarten und von ersten Erfahrungen profitieren. Bewährt sich die Regelung wider Erwarten, kann man sie unter Umständen auf nationale Gestaltungen ausweiten.

- Keine nationale Anzeigepflicht für Steuergestaltungen.
- Keine überbordende Regulierung und keine Alleingänge bei Themen, die nur international abgestimmt sinnvoll gelöst werden können. Anderenfalls drohen Wettbewerbsnachteile.

3.5 Administrierbarkeit als Maßstab des materiellen Steuerrechts

Gesetzliche Regelungen müssen in der Praxis umsetzbar sein – mit vertretbarem administrativen Aufwand. An der Komplexität steuerlicher Regelungen krankt zunehmend die Administrierbarkeit von Gesetzen. Der Gesetzgeber führt die wachsende Komplexität regelmäßig auf die **immer komplexeren und internationaleren Lebenssachverhalte** zurück, die dem Steuerrecht zugrunde liegen. Dieser Argumentation kann jedoch nur bedingt gefolgt werden. Die Gesetze werden vor allem deswegen immer komplexer, weil der Gesetzgeber versucht, durch ausufernde Regelungen Missbrauch zu antizipieren und dem vermuteten Missbrauch Herr zu werden. So schafft er über Regelungslücken und Ähnliches immer neue Einfallstore für Steuergestaltungsmöglichkeiten oder macht diese vielfach erst notwendig. Aufgrund der **ausufernden Missbrauchsgesetzgebung**³⁵ wird inzwischen wirtschaftlich sinnvolles Verhalten durch steuerrechtliche Regelungen be- oder gar verhindert. Dies erfolgt zum Nachteil der „ordentlichen“ Steuerpflichtigen – und im Übrigen auch der Verwaltung, die mit der äußert knappen Personaldecke den ordnungsgemäßen Vollzug der Gesetze nicht gewährleisten kann.

³³ Vgl. z.B. BFH (1964).

³⁴ Vgl. BVerfG (1959).

³⁵ Bültmann-Hinz (2018).

Ein Beispiel hierfür ist das neue **Erbschaftsteuerrecht**. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hatte die Vorgängerregelung insbesondere der Begünstigung der Übertragung von Betriebsvermögen als verfassungswidrig angesehen³⁶ und dem Gesetzgeber zum wiederholten Mal eine Neuregelung aufgegeben. Der Gesetzgeber schreckte vor einer umfassenden Reform zurück – zugunsten eines „minimalinvasiven“ Eingriffs, der die bestehende Regelung nur insoweit anpassen sollte, als sie das BVerfG beanstandet hatte. Dank aufwändiger Unternehmensbewertungen, der neu hinzugetretenen Bedürftigkeitsprüfungen, komplizierten Abgrenzungen von verschonungswürdigem Vermögen, der erforderlichen Analyse gesellschaftsrechtlicher Regelungen und langen Vor- und Nachbehaltensfristen ist die reformierte Erbschaftsteuer inzwischen kaum noch handhabbar. Dies gilt insbesondere auch für die Verwaltung, die derart komplexe Regelungen kaum umsetzen kann und insbesondere mit den langen Vor- und Nachbehaltensfristen an die Grenzen ihrer Belastung gerät. Darunter leiden Rechtssicherheit und der Vollzug.

- Echte strukturelle Reformen sollten im Hinblick auf Rechtssicherheit und Vollzug Vorrang haben.
- Kein Erlass nicht administrierbarer Gesetze für einen glaubwürdigeren Gesetzgeber.

3.6 Gleicher Maßstab für alle – von Steuerprogression, Regression und Solidaritätszuschlag

Die Prinzipien der gewählten Besteuerungen sollten konsequent verfolgt werden. Der Gesetzgeber kann hier kein Rosinensuchen ausüben – je nachdem, ob ihm das Ergebnis gefällt

oder nicht. Die Frage nach Steuergerechtigkeit und der adäquaten Verteilung der steuerlichen Lasten wird sehr unterschiedlich bewertet. In Deutschland ist die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, d.h. dass jeder nach Maßgabe seiner individuellen ökonomischen Verhältnisse zur Finanzierung staatlicher Leistungen beitragen soll, als Ausfluss aus dem Gleichheitssatz des Art. 3 Grundgesetz, das vorherrschende Prinzip.³⁷ Das bedeutet, dass die Einkommens- bzw. Vermögensverhältnisse für die Verteilung steuerlicher Lasten berücksichtigt werden. Ausfluss des **Leistungsfähigkeitsprinzips** ist z.B. die **Steuerprogression** im Einkommensteuerrecht.

Dieses im Grunde akzeptierte und etablierte Besteuerungsprinzip führt allerdings immer dann zu Diskussionen, wenn es um **steuerliche Entlastungen** geht. Denn denknotwendigerweise profitiert derjenige, der durch eine steuerliche Maßnahme besonders belastet wird, auch besonders von steuerlichen Entlastungen.

Ein Beispiel hierfür ist der **Solidaritätszuschlag**. Der Solidaritätszuschlag wird als Ergänzungsabgabe zur Einkommens- und Körperschaftsteuer erhoben (Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG).³⁸ Die (Wieder-)Einführung des Solidaritätszuschlags 1995 war Teil des Maßnahmenpakets zur Abdeckung der besonderen finanziellen Belastungen der Wiedervereinigung.³⁹ Obwohl der Solidaritätszuschlag per se nicht befristet und die Mittelverwendung nicht zweckgebunden ist,⁴⁰ hat die Politik bei Einführung⁴¹ und auch in den Jahren danach stets das Versprechen abgegeben, beim Solidaritätszuschlag handle es sich um eine **vorübergehende Maßnahme**. Auch aus der Gesetzesbegründung und der Konzeption des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG ergibt sich, dass die Erhebung einer Ergänzungszulage für einen konkreten Mehrbedarf gedacht ist und nicht zur Deckung eines allgemeinen, strukturellen Mehrbedarfs genutzt werden darf.⁴² Mit Auslaufen des Solidarpakts II ist zu erwarten, dass das Gericht seine Beurteilung ändern wird.⁴³ Der Koalitionsvertrag sieht nun eine teilweise Abschaffung des Solidaritätszuschlags für das Ende der Legislaturperiode vor. Dies ist aus mehrerlei Hinsicht problematisch. Zum einen bricht die Politik ein gegebenes Versprechen, den

³⁶ BVerfG Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136-255.

³⁷ Demgegenüber steht das sog. Äquivalenzprinzip, wonach sich die Steuer nach dem Nutzen bemisst, den der einzelne Steuerpflichtige aus den staatlichen Leistungen zieht.

³⁸ Auf Basis von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG kann der Bund zur Deckung eines zusätzlichen Finanzbedarfs eine Ergänzungsabgabe erheben, vgl. Kube (2017).

³⁹ Vgl. BT-DS 12/4801.

⁴⁰ Vgl. Kube (2017).

⁴¹ „[...] Die Bundesregierung schlägt deshalb mit Wirkung ab 1. Januar 1995 einen – mittelfristig zu überprüfenden – Zuschlag zur Lohn-, Einkommen- und Körperschaftsteuer für alle Steuerpflichtigen vor [...]“, vgl. BT-Drs. 12/4401, S. 51.

⁴² Vgl. Kube (2017).

⁴³ Vgl. Kube (2017).

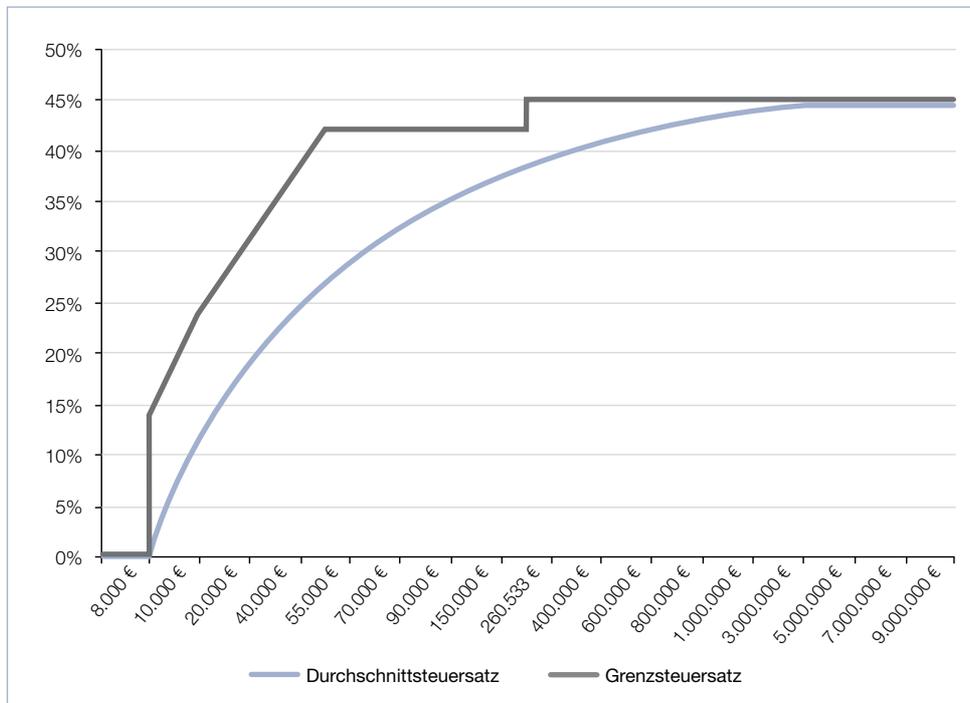


Abbildung 6:
Einkommensteuertarif
2018 Grundtabelle

Quelle: Eigene Darstellung.

Solidaritätszuschlag nur vorübergehend zu erheben, darunter leidet die **Glaubwürdigkeit**. Zum anderen ist eine fortgesetzte Erhebung des Solidaritätszuschlags über 2019 hinaus verfassungsrechtlich nicht gedeckt. Zudem aber scheut die Politik vor allem die Umkehr der Steuerprogression. Wer die Steuerprogression will, muss auch die Regression, d.h. die **entsprechende progressive Entlastung**, ertragen.

Diese Diskussion zieht sich durch sämtliche Pläne zur steuerlichen Entlastung in der Einkommensteuer, sei es bei einer Erhöhung der Kinderfreibeträge, sei es bei Tarifkorrekturen. Derjenige, der mehr Steuern zahlt, profitiert spiegelbildlich von Entlastungen. Beim Solidaritätszuschlag wird dies umso deutlicher, als geringe Einkommen von der Erhebung des Solidaritätszuschlags gänzlich befreit sind. Mit zweierlei Maß misst der Gesetzgeber auch bei der steuerfreien Kostenpauschale für Abgeordnete. Diese erhalten über ihre Diäten hinaus eine steuerfreie Pauschale in Höhe von derzeit 52.000 Euro im Jahr, z.B. zum Unterhalt eines Wahlkreisbüros. Während der Steuerpflichtige über den Werbungskostenpauschbeitrag von 1.000 Euro hinaus jeden Betrag einzeln belegen muss, haben Abgeordnete hier wesentlich mehr Spielraum. Die Steuer- und „Beleg“freiheit wird damit

gerechtfertigt, dass der Abgeordnete sich im Sinne der Gewaltenteilung nicht für seine Ausgaben vor der Verwaltung rechtfertigen soll. Dies kann man nachvollziehbar finden, in jedem Fall ist es aber ein eklatanter Widerspruch zur sonstigen Nachweispflicht für Ausgaben und Werbungskosten. Zumal es die Pauschale auch ermöglicht, Ausgaben steuerfrei zu finanzieren, die ansonsten in der Steuererklärung nicht oder nur begrenzt abzugsfähig sind (z.B. Kinderbetreuungskosten).

- Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bedingt eine entsprechende progressive Entlastung.
- Will die Politik die Systematik und Akzeptanz des Steuersystems nicht in Frage stellen, muss sie beide Prinzipien vertreten und konsequent durchsetzen.
- Das Rechtsstaatsgebotsgebot erlaubt kein Rosinenpicken.
- Die vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags ist zwingend notwendig, um glaubwürdig zu bleiben.

4 Rechtssicherheit

„Jede neue Steuer hat etwas erstaunlich ungemütliches für denjenigen, der sie zahlen oder auch nur auslegen soll.“

Otto von Bismarck

4.1 Zwischenbilanz

Die Prinzipien **Rechtssicherheit** und **Berechenbarkeit staatlichen Handelns** gehören zu den Grundwerten unseres Rechtssystems. Es darf keine Zweifel über Rechte und

Pflichten geben. Dem Steuerpflichtigen darf die Regelbefolgung nicht unnötig erschwert werden. Das Steuerrecht bietet jedoch **viel Auslegungsspielraum**, so dass die Rechtslage für den Steuerpflichtigen auch unter Zuhilfenahme von Auslegungshilfen und steuerlicher Beratung oft nicht klar erkennbar ist. Der Steuerpflichtige trägt dann das Auslegungsrisiko, verbunden mit ggf. erheblichen finanziellen Folgen. Verständlichere Gesetze und schnelle Rechtssicherheit in Zweifelsfällen ist für den Steuerpflichtigen daher von immenser Bedeutung.

Box 2:

Zwischenbilanz Rechtssicherheit Staatscompliance 2016–2018

Thema	Kritik/Forderung 2016	Neuere Entwicklungen	Bewertung der Rechtsentwicklung
Normenklarheit	Steuergesetze sind komplex und unverständlich. Rechtsunsicherheiten gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen, der die Gesetze anwenden muss bevor Interpretationshilfen zur Verfügung stehen.	Keine Veränderung.	 Keine Veränderung.
Verwaltungsvorschriften	Verwaltungsvorschriften konkretisieren den Gesetzeswortlaut und legen in Zweifelsfragen die Verwaltungsauffassung dar, bieten aber nicht die Rechtssicherheit einer gesetzlichen Regelung.	Weiterführende Erläuterungen und die Klärung von Einzelfragen durch Erlasse zur Erläuterung der Verwaltungsauffassung sind hilfreich, ersetzen jedoch nicht den gesetzgeberischen Willen und schaffen nur bedingt Rechtssicherheit.	 Der umfangreiche, koordinierte Ländererlass zum Erbschaftsteuergesetz ist ein weiteres Beispiel, wie sinnhaft Verwaltungsanweisungen in Einzelfragen sein können, dabei jedoch häufig über den gesetzgeberischen Willen hinausgehen.
Nichtanwendungserlasse	Die Zulässigkeit der Praxis der Nichtanwendungserlasse, mit denen die Finanzverwaltung die Grundsätze eines höchstrichterlichen Urteils als nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anwendbar erklärt, ist höchst strittig.	Im Regierungsprogramm 2013 war die Absicht verankert, Nichtanwendungserlasse restriktiv zu handhaben. Dennoch ergingen weiterhin Nichtanwendungserlasse. Das Regierungsprogramm 2018 behandelt die Thematik nicht.	 Das Thema der Nichtanwendungserlasse scheint auf der Prioritätenliste nach hinten zu rücken. Das Bundesfinanzministerium hält weiterhin an der Praxis der Nichtanwendungserlasse fest.

Thema	Kritik/Forderung 2016	Neuere Entwicklungen	Bewertung der Rechtsentwicklung
Verbindliche Auskunft	Forderung nach einem echten Rechtsanspruch auf verbindliche Auskunft und eine verkürzte Frist zur Auskunftserteilung mit Pönalisierung bei Fristverstreichen.	Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wurde eine Fristenregelung als „Soll“-Vorschrift in das Gesetz aufgenommen sowie die Einschränkung von Mehrfachgebühren vorgenommen.	 Die Fristenregelung läuft ins Leere, da ein Verstreichen der Frist sanktionslos bleibt. Die Eingrenzung der Mehrfachgebühren ist notwendig, jedoch nur eingeschränkt wirksam (siehe Abschnitt 4.2).
Umsatzsteuerliche Organschaft	Mehr Rechtssicherheit hinsichtlich des Bestehens einer umsatzsteuerlichen Organschaft, z.B. durch Formerfordernisse oder Bestätigung.	Die Finanzverwaltung hat auf die neue Rechtsprechung des BFH reagiert, so dass auch Personengesellschaften Organgesellschaften einer umsatzsteuerlichen Organschaft sein können.	 Mit Erweiterung der umsatzsteuerlichen Organschaft um bestimmte Personengesellschaften wächst die Rechtssicherheit über das tatsächliche Bestehen einer Organschaft, welches mangels weiterer Formerfordernisse ausschlaggebend ist. Hier besteht dringender Handlungsbedarf, um dem Bedürfnis des Steuerpflichtigen und der Verwaltung nach Rechtssicherheit zu genügen, spätestens mit Fristablauf der Übergangsregelung zum 1.1.2019.
Effektiver Rechtsschutz im internationalen Steuerrecht	Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten kann es trotz DBA aufgrund unterschiedlichem Rechtsverständnis zu Doppelbesteuerung kommen. Zur Beilegung des Konflikts sind verbindliche Schiedsgerichte erforderlich.	Die Zahl der Verständigungsverfahren hat sich ständig erhöht (1.280 offene Fälle in Deutschland). ⁴⁴	 Die Verpflichtung zur effektiveren Streitbeilegung im Rahmen des BEPS-Projekts reicht nicht aus. Es bleibt bei hohen Doppelbesteuerungsrisiken für international tätige Unternehmen. ⁴⁵

4.2 Die verbindliche Auskunft als zentrales Instrument für mehr Rechtssicherheit

Gesetze sind abstrakt-generelle Regelungen für eine Vielzahl von Fällen. Auch bei perfekten Gesetzen kann es im Einzelfall Rechtsunsicherheiten und Zweifelsfragen geben. Das Steuerrecht wird – nicht zuletzt dank der **zunehmenden Internationalisierung** und der ständigen Rechtsänderungen – stetig vielschichtiger und undurchschaubarer und damit aus Sicht des Rechtsanwenders imperfekter. Der Steuerpflichtige ist vermehrt in der Situation, komplexe und unverständliche steuerliche Regelungen anzuwenden, bevor Interpretationshilfen oder Rechtsprechung für die Auslegung zur Verfügung stehen.

Dabei ist **Rechts- und Planungssicherheit** in steuerlichen Belangen für die Steuerpflichtigen von zentraler Be-

deutung, um langfristige Investitions- oder andere Entscheidungen treffen zu können. Eine abweichende steuerliche Beurteilung durch die Finanzbehörden kann gravierende Folgen haben, zumal diese im Zweifelsfall erst nachgelagert im Rahmen einer Betriebsprüfung auftreten und zusätzlich zur Steuerbelastung Zinsen und Säumniszuschläge in beträchtlicher Höhe anfallen.

Das Instrument der verbindlichen Auskunft soll hier Abhilfe schaffen. 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 (§ 89 Abs. 2 Abgabenordnung).⁴⁶ In einem immer komplexer werdenden Steuerrechtsrahmen ist die **verbindliche Auskunft das zentrale Instrument, um Rechts- und Planungssicherheit** zu erlangen.

⁴⁴ OECD, Mutual agreement procedure (MAP) statistics for 2016, veröffentlicht am 27.11.2017.

⁴⁵ Vgl. Haas/Wünnemann (2018).

⁴⁶ Vgl. Bültmann (2016).

Da die verbindliche Auskunft nur für noch nicht verwirklichte Lebenssachverhalte zulässig ist, ist die Dauer bis zur Auskunftserteilung entscheidend. Aus diesem Grund wurde zur Verfahrensbeschleunigung durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens eine Fristenregelung neu in das Gesetz aufgenommen:⁴⁷ „Über den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft soll innerhalb von sechs Monaten ab Eingang des Antrags bei der zuständigen Finanzbehörde entschieden werden [...]“. Diese Fristenregelung ist jedoch ein zahnloser Tiger. Zum einen ist die Frist als reine „Soll“-Vorschrift ausgestaltet. Zum anderen hat ein **Überschreiten der Frist keinerlei rechtliche Konsequenz**. Dem Antragsteller ist lediglich der Grund der Fristüberschreitung mitzuteilen (§ 89 Abs. 2 Satz 4 AO). Ohnehin werden die meisten Anträge auf verbindliche Auskunft binnen sechs Monaten erteilt, die Regelung führt damit zu keiner Beschleunigung.⁴⁸

Die neue Regelung bringt demnach keine wirkliche Verbesserung. Erste Erfahrungen zeigen, dass die Finanzverwaltung nun ein Argument hat, keine kurzfristigen verbindlichen Auskünfte zu erteilen, und einige Bearbeiter scheinen nun geneigt, im Zweifelsfall die 6-Monatsfrist voll auszuschöpfen. Dies geht zu Lasten des Steuerpflichtigen, der in seinem Bedürfnis nach Rechts- und Planungssicherheit erheblich beschnitten wird. Viele Transaktionen sind zeitkritisch und unterliegen sich verändernden Ausgangsbedingungen. Die verbindliche Auskunft hat jedoch nur dann Bindungswirkung, wenn der zugrunde liegende Lebenssachverhalt tatsächlich unverändert verwirklicht wird. Es ist daher zwingend erforderlich, die Frist deutlich zu verkürzen und eine Fristüberschreitung zu sanktionieren. Eine **effektive Sanktion** wäre eine gesetzliche Fiktion, dass die verbindliche Auskunft mit Fristablauf als wie beantragt erteilt gilt.⁴⁹

Ein weiteres Ärgernis aus Sicht des Steuerpflichtigen ist der **fehlende Rechtsanspruch** auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft – trotz Gebührenpflicht. Als Begründung für die Gebührenpflicht wird angeführt, dass die Erteilung einer verbindlichen Auskunft eine individuelle Leistung gegenüber dem Antragsteller sei, und nicht Hauptaufgabe der Finanzverwaltung. Diese individuelle Leistung verursache erheblichen Mehraufwand. Daher sei es sachgerecht, eine Gebühr zu erheben.⁵⁰ Dieser Argumentation kann nur begrenzt gefolgt

werden. Im Rahmen des Besteuerungsverfahrens als Eingriffsverwaltung müssen Rechte und Pflichten für den Steuerpflichtigen erkennbar sein. Im Steuerrecht ist dies häufig nicht der Fall. Dies steht im Widerspruch zu dem auf dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3, Art. 19 Abs. 4 GG) beruhenden **Bestimmtheitsgebot**, welches gebietet, dass der Gesetzgeber gesetzliche Regelungen so genau zu fassen hat, dass der Betroffene die Rechtslage anhand der Vorschriften erkennen kann und sein Verhalten danach auszurichten vermag.

Die Argumentation des Bundesfinanzhofs (BFH), die Kompliziertheit und mangelnde Durchschaubarkeit des Steuerrechts beruhe auch auf der Komplexität und Vielgestaltigkeit des modernen Rechts- und Wirtschaftslebens, das einer Erfassung in schlichten, für jedermann durchschaubaren Steuertatbeständen nicht zugänglich ist, überzeugt nicht.⁵¹

Verfehlt erscheint die Bejahung der Verfassungsmäßigkeit der **Gebührenpflicht** durch den BFH aufgrund eines individuellen Vorteils des Steuerpflichtigen für seine Steuergestaltung.⁵² Der BFH verkennt, dass verbindliche Auskünfte in erster Linie einem legitimen Interesse nach Rechts- und Planungssicherheit dienen, in einem immer komplexeren und unverständlicheren steuerrechtlichen Umfeld. Sie dienen damit der Vermeidung steuerlicher Nachteile und weniger dem Ausreizen steuerlicher Vorteile. Wenn der Gesetzgeber nicht zuletzt durch seine ausufernde Missbrauchsgesetzgebung Rechtsunsicherheit schafft und ordentliche Steuerpflichtige in ihrem Wirtschaften behindert, kann er diesen nicht auch noch zusätzliche Kosten aufbürden, um Rechts- und damit Planungssicherheit zu erlangen.

Verschärft wird die Situation für den Steuerpflichtigen darüber hinaus durch die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, die Gebühr (Einzahl) sei für jeden Antrag festzusetzen. Dies kann bei mehreren Beteiligten **Mehrfachgebühren** bedeuten. Um die Festsetzung von Mehrfachgebühren einzuschränken, wurde der Gesetzestext im Rahmen des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens auf Empfehlung des Finanzausschusses um folgenden Satz ergänzt: „Wird eine verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Antragstellern einheitlich erteilt, ist nur eine Gebühr zu erheben; in diesem Fall sind alle Antragsteller Gesamtschuldner der Gebühr.“ (§ 89 Abs. 3 Satz 2 AO).⁵³ Den-

47 Vgl. Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, BGBl I 2016, 1679 ff.

48 Vgl. KPMG (2016).

49 Vgl. Bültmann (2016).

50 Vgl. BT-Drs. 16/3368, S. 24.

51 Vgl. BFH Urteil v. 30.3.2011, Az. I R 61/10, BStBl II 2011, 536.

52 Vgl. BFH Urteil v. 30.3.2011, Az. I R 61/10, BStBl II 2011, 536.

53 Vgl. BT-Drs. 18/8434 vom 11.05.2016 S. 24 und S. 110.

noch fallen weiterhin, insbesondere in Umwandlungsfällen, Mehrfachgebühren an. Da die verbindliche Auskunft nur Bindungswirkung für den Antragsteller hat, stellt sich in solchen Fällen die Frage, ob sich tatsächlich alle Beteiligten Rechtssicherheit über eine verbindliche Auskunft leisten wollen. Die Mehrfachgebühr spiegelt häufig keinen Mehraufwand für die Verwaltung wider, da die zugrunde liegende Rechtsfrage in der Regel die gleiche ist. Die Mehrfachgebühr lässt sich tatsächlich nur über den Gedanken der „**Vorteilsabschöpfung**“ rechtfertigen, ist jedoch verfehlt, wenn es nicht um aggressive Steuergestaltung, sondern um die Vermeidung steuerlicher Nachteile geht.

Im Sinne der **Einheitlichkeit des Steuervollzugs** und zur Minimierung des Verwaltungsaufwands wäre eine **anonymisierte Veröffentlichung** von verbindlichen Auskünften denkbar – oder zumindest der in Frage stehenden unklaren Rechtsfragen. So werden z.B. in Kanada sog. Advance Tax Rulings, die mit dem deutschen Instrument der verbindlichen Auskunft vergleichbar sind, anonymisiert veröffentlicht. Dritte können anhand der veröffentlichten Tax Rulings bei Planung einer Investition die Auffassung der Finanzverwaltung prüfen und so zu einer ersten Einschätzung gelangen. Der Steuerpflichtige hätte in dem Fall die Wahl, sich (ohne Bindungswirkung) auf eine bereits dargelegte Verwaltungsauffassung zu verlassen oder – um ein noch höheres Maß an Rechtssicherheit zu erhalten – eine dann kostenpflichtige Auskunft einzuholen. Dies würde der Einheitlichkeit der Rechtsordnung und des Steuervollzugs dienen, dem Steuerpflichtigen schnell

eine erste Einschätzung der Verwaltungsauffassung vermitteln und die Verwaltung entlasten.

Eine Ausweitung der verbindlichen Auskunft wäre auch eine **Alternative zur Anzeigepflicht von Steuergestaltung** (vgl. Abschnitt 3.4). Bei einem echten Rechtsanspruch auf verbindliche Auskunft würden steuerliche Gestaltungen vermehrt über eine verbindliche Auskunft abgesichert werden oder gar im Sinne einer guten Geschäftsführung abgesichert werden müssen. Das Finanzamt erhält so zwangsläufig Auskunft über die gängigen Steuergestaltungsmodelle und den geplanten Umfang. Von einer derartigen Regelung würden Steuerpflichtige und Verwaltung profitieren, die zusätzliche Bürokratie einer Anzeigepflicht könnte umgangen werden.

- Um dem Bedürfnis des Steuerpflichtigen nach Rechtssicherheit nachzukommen, ist ein echter Rechtsanspruch auf verbindliche Auskunft erforderlich.
- Eine verkürzte, sanktionierte Frist schafft schnell Rechtssicherheit.
- Prüfung, ob eine anonymisierte Veröffentlichung erteilter verbindlicher Auskünfte möglich und hilfreich wäre.
- Ausweitung der verbindlichen Auskunft statt (nationale) Anzeigepflicht.

5 Daten/Digitalisierung

„Europa kann seine führende Rolle nur behaupten, wenn sich die Unternehmen erfolgreich und rasch der Digitalisierung öffnen.“
Günther Oettinger

5.1 Zwischenbilanz

Die Digitalisierung hat auch das Steuerrecht erreicht. Die

Nutzung der Möglichkeiten der Digitalisierung kann gerade im Steuerverfahren erhebliche Vereinfachung und Beschleunigung erreichen. Gleichzeitig erfordert die Frage nach der Datenerhebung, der Begrenzung des Datenzugriffs und dem Datenschutz praktikable und sinnvolle Lösungen. Der Staat muss die Rahmenbedingungen für eine effiziente digitalisierte Verwaltung schaffen und darf den Aufwand nicht einseitig auf die Steuerpflichtigen überwälzen.

Box 3:
Zwischenbilanz Daten/Digitalisierung Staatscompliance 2016–2018

Thema	Kritik/Forderung 2016	Neuere Entwicklungen	Bewertung der Rechtsentwicklung
Vereinfachung	Digitale Vollziehbarkeit der Steuergesetze erfordert Steuervereinfachung. Steuerrechtsänderungen sind daher einer Prüfung auf ihre digitale Vollziehbarkeit hin zu unterwerfen. Das deutsche Steuerrecht mit Einzelfallgerechtigkeit und vielen Ermessensentscheidungen ist nur bedingt für einen digitalen Vollzug geeignet.	Der Koalitionsvertrag 2018 beinhaltet das Bekenntnis zur Steuervereinfachung als Daueraufgabe unter Nutzung der technischen Möglichkeiten der modernen Datenverarbeitung sowie die Einführung eines „Normen Screening Plus“, um Gesetze auf ihre Digitaltauglichkeit hin zu überprüfen.	 Die Digitalisierung beinhaltet einerseits Vereinfachungspotential, andererseits auch Vereinfachungserfordernisse, um die digitale Vollziehbarkeit der Gesetze zu ermöglichen. Der Koalitionsvertrag ist hier sehr vielversprechend, jedoch bislang ohne Ergebnis.
Einheitliche Systeme bundesweit, Begrenzung von Datennutzung und -zugriff	Begrenzung der Datennutzung und des Datenzugriffs, mehr Informationsrechte für den Steuerpflichtigen.	Seit dem 1.1.2018 ist der automatische Informationsaustausch angelaufen. Die Datenschutz-Grundverordnung gilt ab dem 25. Mai 2018.	 Systemseitig hinkt die Finanzverwaltung weiterhin hinterher. Der automatische Informationsaustausch ist angelaufen, allerdings können die Daten mangels entsprechender technischer Systeme nicht weiterverarbeitet werden. Die Informationsrechte für Bürger werden in der Datenschutz-Grundverordnung nur unzureichend geregelt.
Datenhehlerei im Steuerrecht	Datenhehlerei stellt das Verschaffen oder Verbreiten nicht allgemein zugänglicher Daten unter Strafe. Ausnahmeregeln gibt es jedoch für Steuerdaten. Datenhehlerei steht unter Strafe – nicht jedoch die Hehlerei von Steuerdaten, die doch besonders geschützt sein sollten.	Keine Veränderung.	 Keine Veränderung.
Digitalisierung muss auch dem Steuerpflichtigen dienen	Durch Nutzung digitaler Prozesse sollen Verwaltung und Steuerpflichtige entlastet werden. Bisher ist jedoch keine spürbare Entlastung der Steuerpflichtigen eingetreten.	Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens entlastet derzeit vorrangig die Finanzverwaltung. Mit dem Country-by-Country Reporting belasten zusätzliche Berichtspflichten die Unternehmen.	 Die Digitalisierung bringt derzeit keine spürbaren Erleichterungen für den Steuerpflichtigen. Besonders ärgerlich sind objektive Hindernisse wie die unterschiedlichen Bescheide, die eine elektronische Erfassung unmöglich machen. Leichte Verbesserung bietet der weitgehende Verzicht auf die Einreichung von Belegen.

5.2 Die Digitalisierung der Verwaltung

Deutschland hinkt hinsichtlich der Digitalisierung seiner Verwaltung hinter anderen europäischen, aber auch außereuropäischen, Staaten weit zurück. Wer als Staat die Digitalisierung als Kernthema benennt, aber bei der Digitalisierung der eigenen Verwaltung nicht mitzieht, macht sich unglaublich unwürdig. Auf dem **Digitalisierungsindex** der Europäischen Kommission (Digital Economy and Society Index „DESI“) liegt Deutschland im Bereich der digitalen öffentlichen Dienste weit zurück (Platz 21 von 28 EU-Staaten 2017 und Platz 22 2018, vgl. Abbildung 7).

Andere Länder wie Spanien oder auch die baltischen Staaten haben bereits vor Jahren – wenn nicht Jahrzehnten – begonnen, die Verwaltung und die Prozesse auch im Steuerverfahren konsequent auf die Digitalisierung umzustellen. Deutschland tut sich mit der Digitalisierung schwer. Hinderlich ist zum einen die **dezentrale Steuerverwaltung**. Steuervollzug ist Ländersache, die Systeme passen teilweise nicht zueinander und an gemeinsamen Lösungen wird erst in den letzten Jahren verstärkt gearbeitet. Steuerbescheide weichen vom Aufbau und äußerlichen Erscheinungsbild derart voneinander ab, dass eine maschinelle Erfassung nicht möglich ist. Dies gilt insbesondere für die Gewerbesteuerbescheide,

deren Maschinenlesbarkeit und digitale Erfassbarkeit umso bedeutsamer wäre, als jede Kommune ihre eigenen Gewerbesteuerbescheide verschickt und einzelne Unternehmen teilweise tausende Gewerbesteuerbescheide pro Jahr erhalten.

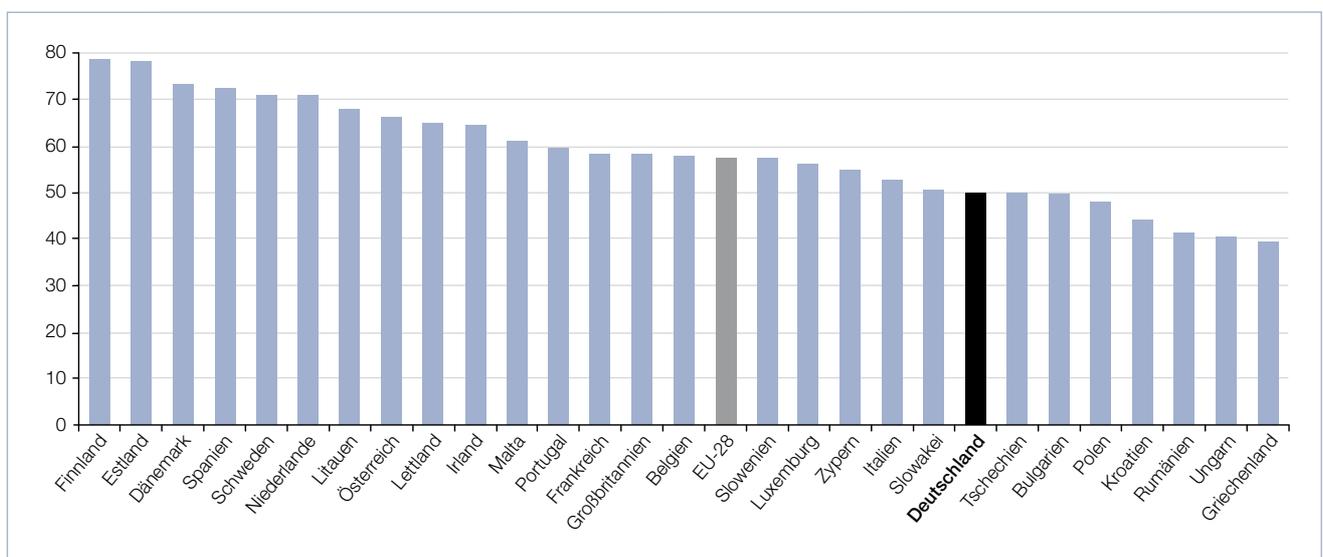
Der DESI fasst relevante Indikatoren für die digitale Leistungsfähigkeit Europas zusammen und misst die Fortschritte der EU-Mitgliedstaaten auf dem Weg zu einer digitalen Wirtschaft und Gesellschaft. Der DESI verfügt über fünf Dimensionen (Konnektivität, Humankapital, Nutzung des Internetangebots, Integration digitaler Technologien, digitale öffentliche Verwaltung). Der DESI unterscheidet zwar nicht nach Steuerverwaltung und sonstiger Verwaltung, kann jedoch als Indikation für den Stand der Digitalisierung auch der Steuerverwaltung herangezogen werden.

Insgesamt gesehen liegt Deutschland knapp über dem Durchschnitt der EU 28. Im Hinblick auf die öffentliche Verwaltung liegt Deutschland jedoch abgeschlagen auf Platz 22 von 28. Das ist zu wenig.

- Deutschland muss die Digitalisierung der Verwaltung entschlossen vorantreiben.
- Der Staat sollte Dienstleister des Bürgers sein und nicht umgekehrt.

Abbildung 7: DESI 2018 – Digitale öffentliche Verwaltung

Quellen: Europäische Kommission.



6 Verfahren

„Richtig ist, was funktioniert.“

Gerhard Schröder

Die Effizienz des Besteuerungsverfahrens ist für den Steuerpflichtigen aus mehrerlei Hinsicht von Bedeutung. Zum einen dient ein schnelles Verfahren dazu, rasch Rechts- und Planungssicherheit zu erlangen. Zum anderen bindet das Steuerungsverfahren Ressourcen beim Steuerpflichtigen, die dieser anderweitig gewinnbringend einsetzen könnte.

6.1 Zwischenbilanz

Box 4:

Zwischenbilanz Verfahren Staatscompliance 2016–2018

Thema	Kritik/Forderung 2016	Neuere Entwicklungen	Bewertung der Rechtsentwicklung
Schnellere Verfahren	Die Dauer des Besteuerungsverfahrens ist zu lang, für den Steuerpflichtigen aber entscheidend. Verzögerungen führen zu Rechtsunsicherheit und Kosten.	Die Verfahrensdauer hat sich nicht spürbar verändert, insbesondere hat die Digitalisierung (bislang) zu keiner Verkürzung geführt.	 Keine Veränderung.
Praxis der Betriebsprüfung verbessern	Das Modell zur zeitnahen Betriebsprüfung sollte ausgebaut werden. Betriebsprüfungen sollten der besseren Planbarkeit halber in einem zeitlich festgelegten Rahmen stattfinden.	Der Koalitionsvertrag beinhaltet die Forderung nach zeitnaher Betriebsprüfung, d.h. die Betriebsprüfung erfolgt direkt im Anschluss an oder kurz nach Ende des zu prüfenden Zeitraums.	 Der Koalitionsvertrag ist vielversprechend, aber die Umsetzung fehlt bislang.
Finanzgerichtliche Verfahren	Die Verfahrensdauer ist für den Steuerpflichtigen von erheblicher Bedeutung, will er notfalls seine Rechtsauffassung gerichtlich klären lassen.	Die durchschnittliche Verfahrensdauer sämtlicher Verfahren beim Bundesfinanzhof lag in 2017 bei acht Monaten. Die durchschnittliche Verfahrensdauer der Revisionen, in denen eine Sachentscheidung ergeht, betrug im gleichen Zeitraum 21 Monate. ⁵⁴	 Die Verfahrensdauern sind nach wie vor zu lang. Mit den langen Verfahrensdauern wächst der Einigungsdruck bei Betriebsprüfungen, um schnell Rechtssicherheit zu erlangen.
Abschaffung der Ungleichbehandlung von Zinsen im Steuerrecht	Die Ungleichbehandlung von Zinsen ist im Steuerrecht evident: Nachzahlungszinsen werden steuerlich nicht berücksichtigt, während Erstattungszinsen steuerpflichtig sind.	Die Ungleichbehandlung von Zinsen und die Effekte von Niedrigzinsen im Steuerrecht werden bislang von der Politik weitgehend ausgeblendet. Der BFH hält die Höhe der Zinsen inzwischen für nicht mehr verfassungsgemäß. ⁵⁵	 Zumindest die Höhe des Zinses wird derzeit diskutiert.
(Neu-)Regelung des Verspätungszuschlags	Abzeichnende Verschärfung durch einheitliche Ermittlung ohne Ermessen der Behörde.	Keine Veränderung.	 Keine Veränderung.

⁵⁴ Vgl. BFH (2017).

⁵⁵ Vgl. BFH Beschluss vom 25.04.2018, IX B 21/18 - BFHE 260, 431.

Thema	Kritik/Forderung 2016	Neuere Entwicklungen	Bewertung der Rechtsentwicklung
Die Selbstanzeige handhabbar machen	Das Instrument der Selbstanzeige ist sinnvoll als Ausgleich für steuerliche Mitwirkungspflichten. Nach den Verschärfungen ist die Selbstanzeige kaum mehr handhabbar und läuft damit ins Leere.	Keine Veränderung.	Keine Veränderung.
Abstandnahme von einer Instrumentalisierung des Strafrechts	Eine zunehmend zu bemerkende Instrumentalisierung des Strafrechts, insbesondere als Drohmittel in der Betriebsprüfung, zerrüttet das Verhältnis zwischen Verwaltung und Steuerpflichtigen.	Keine Veränderung.	Keine Veränderung.

6.2 Zinsen im Steuerrecht

Die Verzinsung im Steuerrecht ist ein schier unerschöpfliches Thema.⁵⁶ Nicht nur die unterschiedliche steuerliche Behandlung von (steuerlich nicht zu berücksichtigenden) Nachzahlungszinsen und Erstattungszinsen (steuerpflichtig), stößt dem Steuerpflichtigen bitter auf. Auch die Höhe der Zinsen von 0,5 Prozent pro Monat, d.h. 6 Prozent per annum, lässt sich bei dem derzeitigen Zinsniveau (vgl. Abbildung 8) nur schlecht nachvollziehen. Es drängt sich der Gedanke auf, dass der Staat hier vor allem das fiskalische Eigeninteresse im Blick hat, zumindest solange die Nachzahlungszinsen die

Erstattungszinsen übersteigen.⁵⁷ **Der Bundesfinanzhof hält die Zinshöhe für verfassungswidrig** und hat die Frage dem BVerfG vorgelegt. Im Sinne einer unabhängigen Gesetzgebung wäre es wünschenswert, wenn der Gesetzgeber hier ohne Anstoß des Gerichts tätig werden würde. Entsprechende Vorschläge liegen auf dem Tisch.⁵⁸

- Die Anpassung des Zinssatzes an die tatsächlichen Verhältnisse ist dringend geboten.
- Die steuerliche Gleichbehandlung von Nachzahlungs- und Erstattungszinsen ist überfällig.

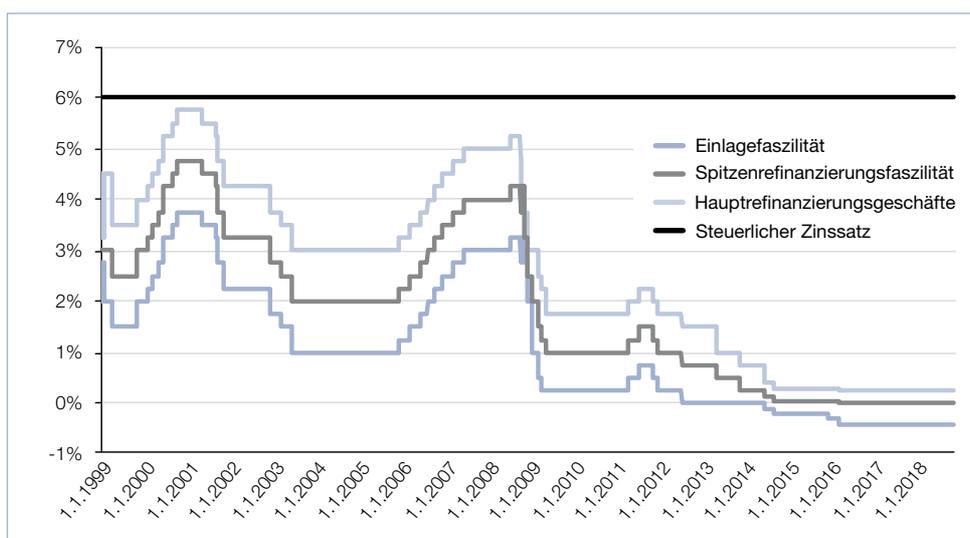


Abbildung 8: Entwicklung der Zinssätze der EZB im Vergleich zum steuerlichen Zinssatz

Quelle: Deutsche Bundesbank.

⁵⁶ Vgl. Bültmann (2016).

⁵⁷ Vgl. BT-DS 19/2766 S.11 f.

⁵⁸ Vgl. Handelsblatt vom 11.10.2018 „Altmairer will Soli kippen – und Unternehmen um Milliarden entlasten“ mit dem Vorschlag, die Zinsen auf 3% zu senken.

6.3 Steuerbürokratie abbauen – neue Bürokratie vermeiden

Die Steuerbürokratie hat in den letzten Jahren deutlich zugenommen. Nicht zuletzt aus diesem Grund nimmt die Anzahl der Stunden, die ein deutscher Steuerpflichtiger für die Erledigung seiner Steuererklärungspflichten aufwenden muss – entgegen dem internationalen Trend – stetig zu (vgl. Abbildung 4). Die Möglichkeiten der Digitalisierung im Besteuerungsverfahren werden bislang nur sehr eingeschränkt genutzt. Zu den bestehenden Steuererklärungspflichten sind zusätzliche Berichtspflichten hinzutreten, die auszugsweise in Abbildung 9 dargestellt sind. Wer über Bürokratieabbau spricht, darf nicht gleichzeitig zusätzliche Bürokratie in erheblichem Umfang schaffen.

Kritisch sind auch die hohen Anforderungen und Nachweispflichten bei Tatbeständen, die den Steuerpflichtigen begünstigen. Ein Beispiel ist die sog. Thesaurierungsbegünstigung: Diese wurde ursprünglich im Jahr 2006 von der Stiftung Marktwirtschaft im Sinne einer rechtsformneutralen Besteuerung vorgeschlagen.⁵⁹ Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 wurde die Regelung schlecht umgesetzt als § 34a EStG ins Gesetz aufgenommen. Die Vorschrift sollte nach der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 15 Prozent Belastungsneutralität für nicht entnommene Gewinne von Personengesellschaften erreichen. Zusätzlich

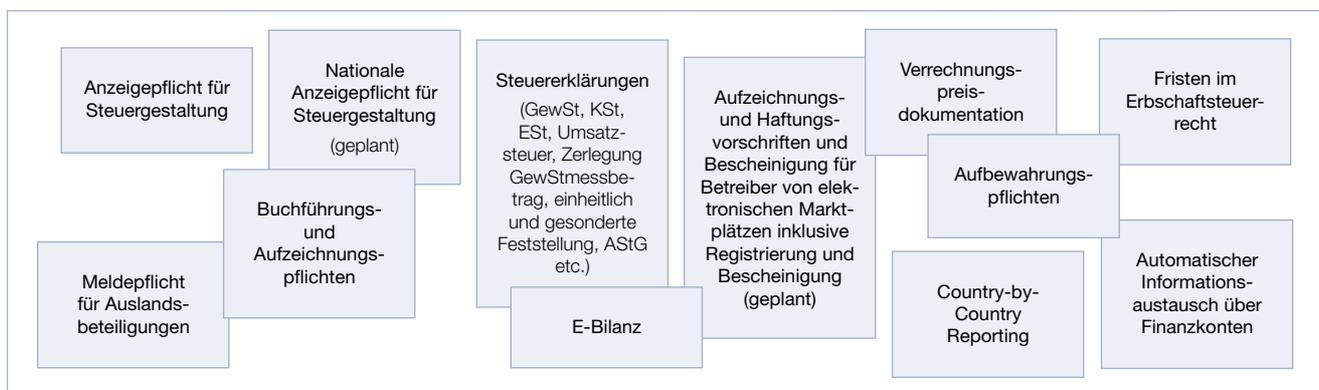
sollten Anreize geschaffen werden, Gewinne im Unternehmen zu belassen und so die Eigenkapitalbasis zu stärken. Die an sich begrüßenswerte Regelung ist jedoch in der konkreten Ausgestaltung fehlerhaft, schwer verständlich und komplex in der Umsetzung. Zudem kann die Nachversteuerung für den Gesellschafter nachteilig sein. Der Anwendungsbereich ist daher begrenzt und ohnehin nur für große Personengesellschaften handhabbar.

Der Gesetzgeber macht sich unglaublich, wenn er steuerliche Begünstigungen oder notwendige Korrekturen derart komplex ausgestaltet, dass sie tatsächlich kaum anwendbar sind, oder wenn der mögliche Anwenderkreis von vorneherein auf wenige begrenzt ist. Eine deutliche Bürokratieerleichterung wären stattdessen verkürzte Aufbewahrungsfristen, die Kostenerleichterungen in Millionenhöhe erzielen würden.

- Die Steuerbürokratie muss abgebaut werden.
- In jedem Fall sollte zusätzliche Bürokratie vermieden werden.
- Hürden zur Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen (z.B. Thesaurierungsbegünstigung) müssen abgebaut werden.
- Verkürzte Aufbewahrungsfristen als Bürokratieerleichterung.

Abbildung 9: Steuerbürokratie (auszugsweise)

Quelle: Eigene Darstellung.



59 Lang/Eilfort (2013).

7 Transparenz

„Nichts ist trügerischer als eine offenkundige Tatsache.“
 Sir Arthur Conan Doyle

Transparenz staatlichen Handelns fördert das Verständnis des Bürgers für die Eingriffe des Staates und schafft **Akzeptanz**. Gerade im Bereich steuerrechtlicher Regelungen, die ohnehin nur schwer vermittelbar sind und wo der Bürger den Eingriff aufgrund der Reduktion seines Einkommens deutlich spürt, ist Transparenz von hoher Bedeutung.

7.1 Zwischenbilanz

Box 5:
 Zwischenbilanz Transparenz Staatscompliance 2016–2018

Thema	Kritik/Forderung 2016	Neuere Entwicklungen	Bewertung der Rechtsentwicklung
Ausweis Anteil an der Einkommensteuer	Das Aufkommen aus der Einkommensteuer steht anteilig Bund, Land und Wohnsitzkommune zu. Zum besseren Verständnis, was mit dem eigenen Steuerertrag passiert, sollten die jeweiligen Anteile offen ausgewiesen werden.	Einige Bundesländer weisen den Anteil von Bund, Land und Kommunen an der Einkommensteuer bereits offen aus.	 Leichte Verbesserung.
Auskunftsanspruch des Steuerpflichtigen	Der Steuerpflichtige sollte ein Auskunftsrecht hinsichtlich der über ihn beim Finanzamt gespeicherten Daten haben.	Auch die EU-Datenschutz-Grundverordnung beinhaltet nur begrenzte Informationspflichten der Steuerbehörden bzw. Auskunftsrechte des Steuerpflichtigen, die darüber hinaus durch §§ 32a ff. AO begrenzt werden. ⁶⁰	 Im Rahmen der Digitalisierung werden vermehrt Daten über den Steuerpflichtigen gesammelt. Umso relevanter wäre ein generelles Auskunftsrecht für den Steuerpflichtigen hinsichtlich der über ihn gesammelten Daten. Nur so kann er diese kontrollieren bzw. selbst nutzen.

7.2 Nachvollziehbare Regelungen für mehr Akzeptanz

Die Akzeptanz des Steuersystems krankt an der Unverständlichkeit der Regelungen. Die „Bereitschaft zur Steuererlichkeit gründet nicht auf staatlicher Kontrolle und Strafe, sondern vor allem auf einem verständlichen und an nachvollziehbaren Regeln orientierten Steuersystem.“⁶¹ Versteht der Steuerpflichtige nicht nach welchen Regeln die Besteuerung durchgeführt wird und auf welchen Prinzipien die Besteuerung beruht, wird er dies nicht nachvollziehen können und

ggf. das Gefühl haben, zu viel Steuern bzw. mehr als die anderen zu bezahlen.

Die Verständlichkeit des Regelwerks im Steuerrecht leidet auch an der **Unübersichtlichkeit der Regelungen**. Um das Regelwerk zu begrenzen, sollten steuerliche Fördertatbestände grundsätzlich mit einer Verfallsklausel versehen werden und Rechtsnormen in regelmäßigen Abständen auf ihre Sinnhaftigkeit überprüft werden. Regelungen, die keinen Anwendungsbereich haben, müssen gestrichen werden, um das Ausufer des Steuerrechts einzudämmen. Dies ist umso relevanter, als das europäische Recht das nationale Steuerrecht an vielen Stellen überlagert und dominiert.

⁶⁰ Vgl. hierzu ausführlich Erkis (2018).

⁶¹ Birk et al. (2017), S.1.

7.3 Daten der öffentlichen Verwaltung

Im Vergleich zu manch anderen Ländern (z.B. Großbritannien) geizt die Finanzverwaltung mit der Zurverfügungstellung anonymisierter steuerlicher Daten. Damit fehlt der steuerrechtlichen Forschung und auch Reformvorschlägen oft die empirische Grundlage, um Neuerungen oder Alternativvorschläge zu entwickeln. Hier zeigt sich erneut die Widersprüchlichkeit staatlichen Handelns: Auf der einen Seite sind die Daten nicht frei zugänglich, auf der anderen Seite werden von Steuerpflichtigen und Unternehmen Daten umfassend für die Fi-

nanzverwaltung erhoben. Darüber hinaus werden Reformvorschläge als unzureichend belegt (mangels Daten) abgelehnt.

- Die Prinzipien und die Regelungen der Besteuerung müssen für den Bürger verständlich gestaltet werden, um Akzeptanz zu schaffen.
- Um das unübersichtliche Regelwerk zu verschlanken, sollten steuerliche Regelungen regelmäßig auf ihre Sinnhaftigkeit überprüft werden.
- Die Daten der Steuerverwaltung sollten Forschung und Lehre auf anonymer Basis frei zugänglich sein.

8 Exkurs: Der Staat als „unehrlicher Haushälter“

Die unterschiedlichen Maßstäbe, die der Staat an sein eigenes Handeln und an das der Bürger und Unternehmen anlegt, werden nicht nur im Steuerrecht deutlich. Ein Beispiel sind die Regelungen im Hinblick auf Pensionszusagen an Beamte im Vergleich zur betrieblichen Altersvorsorge.

Ein Unternehmen muss als ordentliches Unternehmen für die getätigten betrieblichen Rentenzusagen vorsorgen. Dies geschieht in Form von Rückstellungen. Je nach Art der Pensionszusage (mittelbar oder unmittelbar) besteht ein Passivierungswahlrecht oder eine Passivierungspflicht.

Der Staat hingegen verhält sich als Haushälter weniger transparent und sorgt für die zukünftigen Pensionsansprüche seiner Beamten nur unzureichend vor. Denn obwohl durch den Rechtsakt der Verbeamtung Versorgungszusagen an den Beamten begründet werden, wurden erst 1999 die Bildung von Rücklagen verpflichtend vorgeschrieben.⁶² Zusätzlich haben einige Bundesländer freiwillige Versorgungsfonds

gebildet (z.B. Rheinland-Pfalz). Diese Vorsorge kann jedoch in Relation zu den tatsächlichen Verpflichtungen nur einem „Tropfen auf dem heißen Stein ähneln“⁶³ und wird darüber hinaus größtenteils über neue Schulden finanziert.⁶⁴ Die gewonnenen Mittel aus der Versorgung wurden wiederum im Wesentlichen in landes- oder bundeseigene Anleihen investiert⁶⁵, teilweise ausschließlich in Anleihen des eigenen Bundeslandes. Ein eher fragwürdiges Vorgehen. Eine Aktienquote sahen lediglich einige wenige Bundesländer (z.B. Bayern, Baden-Württemberg oder Berlin) vor.

Die Reformen der Rentenversicherung, um diese nachhaltig zu gestalten, wurden wiederum nicht oder nur sehr eingeschränkt wirkungsgleich auf die Pensionen übertragen. Im Ergebnis sorgt der Staat für seine Beamtenpensionen nicht nur sehr unzureichend vor, er nutzt die Mittel dann wiederum zur Anlage in größtenteils eigene Anleihen. Ein Vorgehen, welches bei der betrieblichen Altersvorsorge undenkbar wäre.

⁶² Vgl. Raffelhüschen et al. (2011).

⁶³ Vgl. Raffelhüschen et al. (2011).

⁶⁴ Vgl. Raffelhüschen et al. (2011).

⁶⁵ Vgl. Raffelhüschen et al. (2011).

9 Ein Lösungsansatz: Strukturelle Reformen statt Korrektur der Korrektur

9.1 Der Vorteil struktureller Reformen

Das deutsche Steuersystem ist unverständlich, wenig transparent und leistungsfeindlich.⁶⁶ Damit nicht genug, wächst der Bürokratieaufwand stetig an. Um den Steuerpflichtigen das Steuerrecht verständlicher zu machen und damit auch mehr Akzeptanz für die Besteuerung zu schaffen, sind Steuerstrukturreformen ein wichtiger Schritt. Nur so kann das Steuerrecht langfristig einfacher und nachvollziehbarer und das Ungleichgewicht im steuerlichen Regelwerk beseitigt werden. Dabei können Strukturreformen im Großen (z.B. im Rahmen einer Unternehmenssteuerreform) oder im Kleinen (über die Anpassung einzelner Regelungen) angegangen werden. Entscheidend ist das langfristige Ergebnis einer verbesserten Transparenz und Vereinfachung des Steuerrechts. Zu den umfassenderen Reformen gehören z.B. die Forderung nach einer rechtsformneutralen Besteuerung und einer Angleichung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer an die Körperschaftsteuer. Mit derartigen Reformen würde das deutsche Steuerrecht modernisiert und gleichzeitig würde die Grundlage geschaffen, um weitere Reformen (GKKB, Steuersatzsenkungen) zu verwirklichen. Doch auch einzelne Reformen sind notwendig und sinnvoll.

9.2 Grundsteuer

Statt an vielen Stellen kleinteilig zu „verschlimmbessern“, sollte der Gesetzgeber aktuellen Reformbedarf erkennen und an diesen Stellen strukturelle Reformen durchführen. Besser wenige echte Reformen als eine unsystematische Regelungsflut. Die Reform der Grundsteuer ist überfällig. Selten lag die Verfassungswidrigkeit einer Steuer derart auf der Hand wie bei der Grundsteuer. Die Politik konnte sich bislang auf kein Reformmodell einigen. Zwischenzeitlich fungiert wieder einmal das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) als Impulsgeber für eine Reform. Mit Urteil vom 10. April 2018 hat das BVerfG die Bemessung der Grundsteuer auf Basis der Einheitswerte für verfassungswidrig erklärt. Das BVerfG ist der Auffassung, dass die Einheitswerte mindestens seit 2002 verfassungswidrig sind. Ein langer Zeitraum, währenddessen sich der Gesetzgeber der Grundsteuer hätte annehmen können, zumal das Urteil des BVerfG in dieser Form erwartet worden war. Nun ist der Gesetzgeber verpflichtet, bis zum

31.12.2019 eine Neuregelung zu treffen und hat zur Umsetzung fünf Jahre Zeit. Diese – lang erscheinenden, aber tatsächlich verhältnismäßig kurzen – Fristen sind problematisch. Der Gesetzgeber wird in seinem Gestaltungsspielraum durch eigenes Verschulden auf das zeitlich Machbare begrenzt.⁶⁷ Wenig hilfreich für die Rechtskultur ist das bewusste Zurückhalten von Gesetzesentwürfen, um durch Zeitnot Einigungsdruck zugunsten der eigenen Lösung zu schaffen. Zudem erhöht Zeitmangel die Fehlerquote und reduziert damit die Qualität der Gesetze. Der Gesetzgeber hätte nun die Chance, mit dem Flächenmodell eine einfache und transparente Reform zu beschließen, die echtes Vereinfachungspotential bietet, nachvollziehbar und berechenbar ist und das Wohnen in den Ballungsgebieten nicht zusätzlich verteuert.⁶⁸

- Für eine einfache und transparente Grundsteuer, die Wohnen in den Ballungsgebieten nicht verteuert.

9.3 Niedrigzinsen und betriebliche Altersvorsorge

Das konstant niedrige Zinsniveau belastet die betriebliche Altersvorsorge doppelt. Zum einen werden bei niedrigen Zinsen niedrige Erträge erwirtschaftet. Dies hat zur Folge, dass die Betriebe höhere Pensionsrückstellungen bilden müssen, um ihren Verpflichtungen aus der betrieblichen Altersvorsorge nachkommen zu können. Die Rückstellungshöhe ergibt sich aus dem handelsrechtlichen Zinssatz. Dieser wird aus dem durchschnittlichen Marktzins der letzten zehn Jahre ermittelt.⁶⁹ Für einkommensteuerliche Zwecke wird für Direktzusagen unverändert seit nunmehr 37 Jahren ein Zins von 6 Prozent angesetzt. Dies führt dazu, dass – rein steuerrechtlich – den Pensionsrückstellungen ein geringerer Betrag zugeführt werden müsste und dementsprechend ein Teil des tatsächlichen Aufwands nicht geltend gemacht werden kann. Die Diskrepanz zwischen Handels- und Steuerrecht wird umso größer, je länger die Niedrigzinsphase andauert. Und dies ohne Not. Es ist nicht einzusehen, warum dieser – tatsächlich entstandene – Aufwand steuerlich nicht zu berücksichtigen ist. Die Unternehmen sind doppelt gestraft, denn die niedrigen Zinsen erfordern höhere Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung, die dann steuerlich nicht ein-

⁶⁶ Vgl. Lang/Eilfort (2013).

⁶⁷ Vgl. Fuest (2018).

⁶⁸ Vgl. BT-DS 19/4455.

⁶⁹ Um die Wirkung der Niedrigzinsen abzumildern, wurde der Zins im Handelsrecht etwas angepasst und ermittelt sich nun aus dem Durchschnitt der letzten zehn Jahre, statt vormals sieben Jahre.

mal anerkannt wird. Und dabei hatte es sich die Regierung der vergangenen 18. Legislaturperiode zum Ziel gesetzt, die betriebliche Altersvorsorge zu fördern. Dies sollte jedoch durch die Beseitigung des Problems erfolgen, statt durch unsystematische Korrekturen und Fördertatbestände.

9.4 Förderung von Wohneigentum

Ähnliche Umwege geht die Politik bei der Grunderwerbsteuer. Die Förderung des Aufbaus von privatem Wohneigentum beschäftigt seit Generationen Politiker. Mit unterschiedlichsten Fördertatbeständen (Abschreibungsmöglichkeiten, Eigenheimzulage etc.) sollte den Deutschen das Eigenheim schmackhaft gemacht werden, mit bislang begrenztem Erfolg. Vermögen, insbesondere Immobilienvermögen, bleibt in Deutschland ungleich verteilt. Auch im internationalen Vergleich hinkt Deutschland beim Wohneigentum weit hinterher (vgl. Abbildung 10).

Die Lage wird durch rapide ansteigende Immobilienpreise in den Ballungsgebieten und steigende Erwerbsnebenkosten verschärft. Letzteres ist nicht zuletzt auf die Grunderwerbsteuer zurückzuführen: Seit der Föderalismusreform 2006

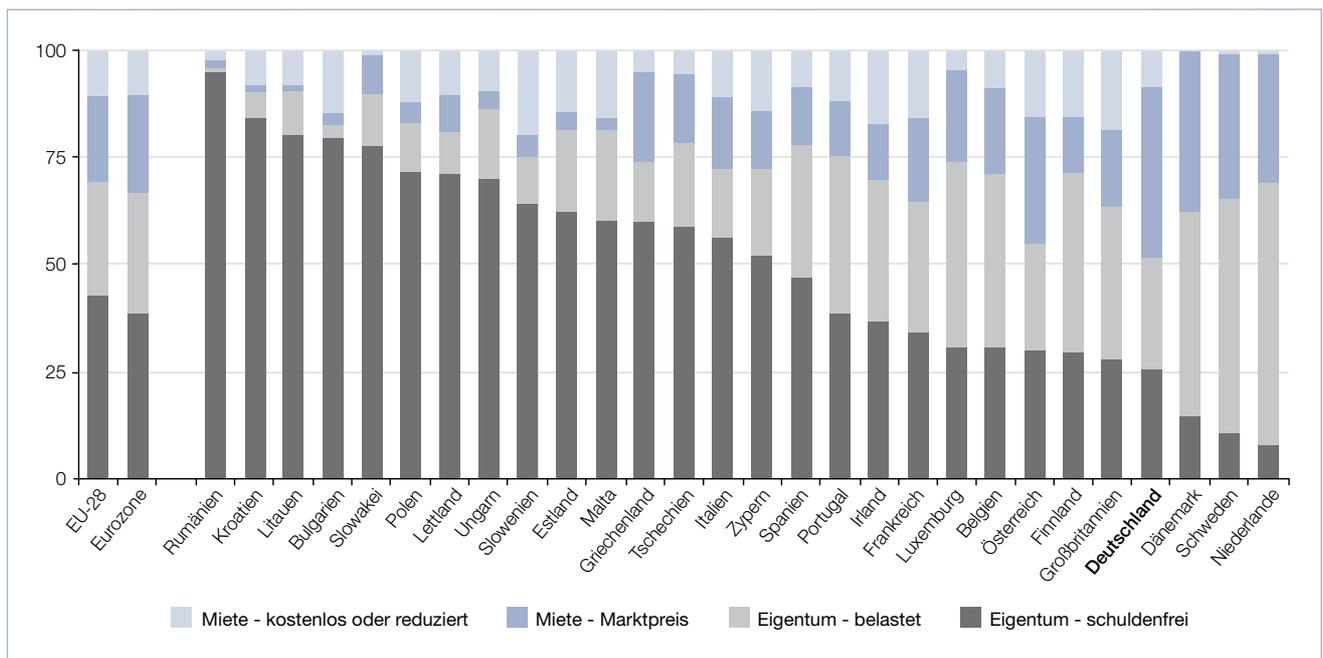
hat ein Großteil der Bundesländer von der Ermächtigung zur abweichenden Bestimmung des Grunderwerbsteuersatzes Gebrauch gemacht. Der vorher einheitlich geltende Satz von 3,5 Prozent gilt nur noch in Bayern und Sachsen. Die anderen Bundesländer haben ihn auf bis zu 6,5 Prozent erhöht (Durchschnitt in Deutschland 2017: 5,37 Prozent).

Der Koalitionsvertrag 2018 beinhaltet unterschiedliche Ansätze zur Förderung von Wohneigentum, u.a. das 2018 eingeführte sog. Baukindergeld und einen Prüfauftrag hinsichtlich eines Freibetrags für den Ersterwerb eines Eigenheims. Diese Einzelmaßnahmen sind durchaus geeignet, kurzfristige Anreize zu schaffen, verbunden allerdings mit Verwerfungen, Ungerechtigkeiten bei der Abgrenzung und der Gefahr, dass die Ersparnis in den Kaufpreis eingepreist wird. Das grundsätzliche Übel der hohen Nebenerwerbskosten – die Erwerber abschrecken – sollte besser über die Grunderwerbsteuer angegangen werden. Der Spielraum der Länder könnte beispielsweise auf einen Korridor beschränkt werden.

- Begrenzung der Erwerbsnebenkosten statt punktuelle Förderung.

Abbildung 10: Verteilung der Bevölkerung nach Wohnstatus 2016 (Prozent der Bevölkerung)

Quellen: Eurostat.



9.5 Rückführung der §§ 8c, 8d KStG auf eine reine Missbrauchsbekämpfung

Ein weiteres Beispiel folgewidriger Gesetzgebung sind die Regelungen zur Beschränkung der Verlustnutzung der §§ 8c, 8d KStG. War die Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG (sog. Mantelkaufregelung) noch als reine Missbrauchsvermeidungsnorm ausgestaltet mit dem Grundsatz der Fortgeltung eines bestehenden Verlustvortrags bei Anteilsübertragungen und Beibehaltung der wirtschaftlichen und rechtlichen Identität, kehrt die Nachfolgeregelung des § 8c KStG das Regel-Ausnahme-Verhältnis quasi um. Anteilsübertragungen von mehr als 25 Prozent binnen fünf Jahren führten zum teilweisen oder vollständigen Verlustuntergang, sofern keine Ausnahmeregel greift (z.B. Anteilsübertragung im Konzern, Anteilsübertragung zum Zwecke der Sanierung oder Deckung der Verluste durch stille Reserven). Diese Regelung betraf insbesondere neu gegründete Unternehmen, deren Anfangszeiten oft durch Anlaufverluste gekennzeichnet sind, die bei späteren Anteilsübertragungen verloren gehen können, wenn keine entsprechenden stillen Reserven oder ein Sanierungsfall vorliegen. Doch gerade bei diesen Unternehmen sind Anteilswechsel der Regelfall, da die Finanzierung häufig auf Eigenkapitalbasis erfolgt. Fremdkapital ist aufgrund mangelnder Sicherheiten und der Belastung für den cash-flow oft nicht darstellbar. **§ 8c KStG trifft missbräuchliche Gestaltungen genauso wie wirtschaftlich sinnvolle Verhaltensweisen.** Die Regelung des § 8d KStG, der durch das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften⁷⁰ neu ins Gesetz aufgenommen wurde und die Nutzung des Verlustvortrags bei Fortführung des Geschäftsbetriebs erlauben soll, um insbesondere Nachteile für neu gegründete Unternehmen auszugleichen, ist nicht weitreichend genug.

Zwischenzeitlich hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die Verlustnutzungsbeschränkung des § 8c Satz 1 KStG in Teilen als **verfassungswidrig** erklärt. Das BVerfG hält insbesondere die Typisierung des Missbrauchs durch das alleinige Anknüpfen an den Anteilswechsel als zu weitreichend. Die zwischenzeitliche Einführung der Stille-Reserven-Klausel und der Konzernklausel reichten dem BVerfG als gesetzgeberische Korrekturen nicht aus. Zur Korrektur des § 8d KStG

hat das BVerfG nicht Stellung genommen. Das Urteil des BVerfG bietet nun die Chance, die Verlustnutzung neu zu regeln und auf eine reine Missbrauchsbekämpfungsnorm zurückzuführen. Bislang hat der Gesetzgeber von dieser Möglichkeit jedoch nur eingeschränkt Gebrauch gemacht. Das „Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“⁷¹ reagiert auf das Urteil des BVerfG, indem die quotale Verlustuntergangsregelung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ersatzlos gestrichen wird. Dies ist eine positive Entwicklung, sah doch der Gesetzesentwurf noch eine begrenzte Nichtanwendung der Regelung auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31. Dezember 2007 und vor dem 1. Januar 2016 vor. Diese vollständige Streichung des quotalen Verlustuntergangs ist als Durchbruch zu werten. Im Hinblick auf den vollständigen Verlustuntergang des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG wird die jetzige Regelung beibehalten, obwohl auch die Verfassungsmäßigkeit dieser Norm in Frage gestellt wird.⁷² Der Gesetzgeber bleibt hier hinter der erforderlichen gesetzlichen Neuregelung zurück. Denn auch der neue § 8d KStG reicht als Korrektur nicht aus. Der Anwendungsbereich bleibt durch die Erfordernis der Fortführung des Geschäftsbetriebs stark beschränkt, wirtschaftlich sinnvolle Adjustierungen des Geschäftsmodells könnten unterbleiben. Schädliche Ereignisse wie Umstrukturierungen oder gar die Aufnahme eines weiteren Geschäftsbetriebs lassen den Verlustvortrag im Nachhinein entfallen. Zudem muss sich der Steuerpflichtige zwischen den Rechtsfolgen des § 8c KStG und denen des § 8d KStG entscheiden, verbunden mit dem Risiko, sich durch den Antrag nach § 8d KStG womöglich im Ergebnis schlechter zu stellen als bei § 8c KStG.

Die Angst des Gesetzgebers vor eventuellem Missbrauch und Gestaltungsmöglichkeiten überlagert deutlich den Schutz der Interessen der ordentlichen Steuerbürger und Unternehmen, die so in ihrem Wirtschaften teils empfindlich gestört werden. Der Gesetzgeber reagiert nur soweit das BVerfG ihn zwingt.

- Rückführung des § 8c KStG auf reine Missbrauchsbekämpfung.

70 Vgl. Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20.12.2016, BGBl. I 2016, S. 2998.

71 Vormaliges Jahressteuergesetz 2018; BT-Drs. 19/5595.

72 Schrifttum; FG Hamburg Vorlage zum BVerfG mit Beschluss vom 29.8.2017 (Az. 2 K245/17).

Literaturverzeichnis

- Bäumli, Swen; Brügelmann, Ralph et al.** (2017): Die Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland – Vorschläge für ein wettbewerbsfähiges Steuerrecht 2017/18, Berlin und Frankfurt am Main.
- BFH – Bundesfinanzhof** (2017): Geschäftsentwicklung im Jahr 2017, www.bundesfinanzhof.de/service/Jahresberichte?tid=118 abgerufen am 21.03.2018.
- BFH – Bundesfinanzhof** (1964): Urt. v. 14.10.1964, Az.: II 175/61 U, BFHE 80, 539.
- Birk, Dieter; Desens Marc und Henning Tappe** (2017): Steuerrecht (20. Auflage), Heidelberg.
- Bräutigam, Rainer; Heinemann, Friedrich; Schwab, Thomas; Spengel, Christoph und Kathrin Stutzenberger** (2018): Internationaler Steuerwettbewerb – Bewertung, aktuelle Trends und steuerpolitische Schlussfolgerungen, ZEW Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH, Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.), München.
- Bültmann-Hinz, Barbara** (2018): Staatscompliance als Standortvorteil, DStR 2018, 49 ff.
- Bültmann, Barbara** (2017): Staatscompliance – ein Appell für mehr Rechtstreue durch den Staat, DStR 2017, 1ff.
- Bültmann, Barbara** (2016): Staatscompliance – Rechtstreue ist keine Einbahnstrasse, Argumente zu Marktwirtschaft und Politik, Nr. 134, Stiftung Marktwirtschaft, Berlin.
- Bültmann, Barbara und Fulko Lenz** (2018): Gefährliche Zwischenlösung – Digitalsteuer um jeden Preis?, Stiftung Marktwirtschaft, Berlin.
- BVerfG – Bundesverfassungsgericht** (2017): Beschluss vom 29. März 2017, - 2 BvL 6/11 -, BVerfGE 145, 106-170.
- BVerfG – Bundesverfassungsgericht** (1959): Beschluss vom 14. April 1959, - 1 BvL 23, 34/57, BVerfGE 9, 237.
- Erkis, Gülsen** (2019): Die neuen Datenschutzrechte im Besteuerungsverfahren, DStR 2018, 161 ff.
- Europäische Kommission** (2018): EU Council Directive (EU) 2018/822 vom 25. Mai 2018, Official Journal of the European Union, OJ L139/1, 5.6.2018.
- Europäische Kommission** (2017): Taxation Trends in the European Union, Luxembourg.
- Fuest, Clemens** (2018): Digitalisierung und Steuerpolitik, Vortrag bei der Jahresversammlung des ifo Instituts am 28. Juni 2018, ifo Schnelldienst 14 / 2018, 71. Jahrgang, 26. Juli 2018.
- Fuest, Clemens; Immel, Lea; Meier, Volker und Florian Neumeier** (2018): Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoption, ifo Institut, München.
- Haas, Wolfgang und Monika Wünnemann** (2018): Steuerpolitik in der 19. Legislaturperiode – Globaler Steuerwettbewerb ist Anlass für notwendige Strukturreformen, DStR 2018, S. 377 ff.
- KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft** (2016): Das Steuerklima in Deutschland – Familienunternehmen im Fokus.
- Kronberger Kreis** (2018): Unternehmensbesteuerung unter Wettbewerbsdruck, Schriftenreihe der Stiftung Marktwirtschaft, Band 65, Berlin.
- Kube, Hanno** (2017): Verfassungsrechtliche Problematik der fortgesetzten Erhebung des Solidaritätszuschlags, Rechtsgutachten erstellt im Auftrag der INSM, Heidelberg.
- Lang, Joachim und Michael Eilfort** (2013): Strukturreform der deutschen Ertragssteuern – Bericht über die Arbeit und Entwürfe der Kommission „Steuerbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft, Berlin.
- OECD** (2018): OECD.stat, Table II.4 Overall statutory tax rates on dividend income, 2018.
- Osterloh-Konrad, Christine; Heber, Caroline und Tobias Beuchert** (2016): Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle in Deutschland – Hinweise für eine zulässige und zugleich effiziente gesetzliche Regelung, Gutachten erstellt im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, Max Planck Institut für Steuerrecht und öffentliche Finanzen, München.
- Raffelhüschen, Bernd; Benz, Tobias und Christian Heigest** (2011): Ausgabenprojektion und Reformszenarien der Beamtenversorgung in Deutschland, Forschungszentrum Generationenverträge, im Auftrag des Bundes der Steuerzahler e.V., Freiburg.
- Statistisches Bundesamt** (2016): Finanzgerichte, Fachserie 10, Reihe 2.5, 2016.
- Wohlrade, Klaus und Ann-Christin Rathje** (2018): Der internationale Steuerwettbewerb aus Unternehmenssicht, ifo Institut, Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.), München.

Executive Summary

Der Begriff „Compliance“ wird mit **rechtstreuem Verhalten und Regelbefolgung gleichgesetzt** und richtet sich üblicherweise an Unternehmen oder Bürger. Entgegen diesem herkömmlichen Verständnis sollte sich die Forderung nach Compliance auch an den Staat richten. **Der Staat** ist für das einzuhaltende Regelwerk verantwortlich und setzt die Regelbefolgung durch, **hält sich allerdings selbst nur begrenzt** an die eigenen Vorgaben – wenn er sich nicht gleich im Rahmen einer asymmetrischen Regelsetzung Vorteile verschafft. Dies schadet nachhaltig dem Verhältnis zwischen Staat und Bürger – und dem Standort Deutschland.

Im internationalen Vergleich hinkt der Steuerstandort Deutschland ohnehin hinterher. Das **Steuerrecht ist zu unverständlich, zu komplex und wenig transparent**. Die Steuerbürokratie wächst und die Besteuerung der Unternehmensgewinne ist vergleichsweise hoch. Positive steuerpolitische Impulse wie die Steuerreform in den USA sucht man hingegen vergeblich. Daher wäre es umso wichtiger, zumindest im Hinblick auf Rechtssicherheit, Verfahren und eine einfache und transparente Regelsetzung Akzente zu setzen.

Die **Stiftung Marktwirtschaft fordert die Einhaltung einer „Staatscompliance“** und überprüft diese regelmäßig für den Bereich des Steuerrechts anhand der Parameter Gesetzgebung, Rechtssicherheit, Daten/Digitalisierung, Verfahren und Transparenz. Das Update 2018 berücksichtigt neuere Rechtsentwicklungen und Trends seit der ersten Ausgabe der Staatscompliance 2016.

Die **Gesetzgebung leidet unter der Ausrichtung auf den Missbrauchsfall hin**. Der Staat scheint eher gewillt, ordentliche Steuerpflichtige durch die Einbeziehung in Gesetze, die eigentlich für den Missbrauchsfall gedacht sind, zu behindern, als die Missbrauchsgesetzgebung zu begrenzen. Unter der überbordenden **Regulierungswut** leidet vor allem der Steuerpflichtige, der zusätzlich mit übermäßiger Bürokratie belastet wird (z.B. Anzeigepflicht für Steuergestaltungen).

Darüber hinaus **misst der Gesetzgeber zu oft mit zweierlei Maß**. Der akzeptierte und als gerecht empfundene Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, mit der daraus erwachsenden Steuerprogression, führt konsequenterweise zu einer höheren steuerlichen Belastung bei wachsendem Einkommen. Stehen steuerliche Entlastungen im Raum, bedingt die Steuerprogression zwangsläufig, dass höhere Einkommen, die bislang überproportional hohe Steuern bezahlen, auch stärker entlastet werden. Diese stärkere Entlastung wird dann allerdings oft nicht folgegerecht ausge-

übt – ein Beispiel hierfür ist die geplante begrenzte Abschaffung des **Solidaritätszuschlags**. Wer die Steuerprogression als Ausdruck der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit will, muss auch den Reflex der gewünschten Steuerprogression hinnehmen, nämlich die entsprechend progressive Entlastung bei Steuersenkungen.

Die Unklarheit vieler Gesetzestexte schadet der **Rechtssicherheit**. Zu kleinteilige Regelungen behindern die Verständlichkeit. Ohnehin können Gesetze nicht jeden Einzelfall bedenken. Das Bedürfnis nach Rechtssicherheit im Einzelfall sollte daher über eine Ausweitung der verbindlichen Auskunft und einen echten Rechtsanspruch auf verbindliche Auskunft abgedeckt werden.

Im Bereich der **Digitalisierung** der Verwaltung schneidet Deutschland im internationalen Vergleich schlecht ab. Wer die Digitalisierung als Kernthema benennt, aber in der Digitalisierung der eigenen Verwaltung hinterherhinkt, macht sich unglaubwürdig. Die Steuerpflichtigen sind hier vielfach in Vorleistung getreten. Nun ist der Staat gefragt, seine Versprechen umzusetzen.

Die unzureichende Digitalisierung hat auch Auswirkungen auf die Dauer des Besteuerungsverfahrens. **Ein effizientes Verfahren** würde dem Steuerpflichtigen schneller Rechtssicherheit verschaffen. Stattdessen wird Bürokratie aufgebaut, die der Verfahrensdauer nicht zuträglich ist – ganz zu schweigen von den Befolgungskosten und den erforderlichen Ressourcen beim Steuerpflichtigen. Der **Abbau von Steuerbürokratie** und die **Vermeidung neuer Bürokratie** ist unabdingbar.

Eine größere **Transparenz** in der **Regelsetzung** und -durchführung wäre zu begrüßen. Die Daten der öffentlichen Verwaltung sollten Forschung und Lehre in weitaus größerem Ausmaß zur Verfügung gestellt werden.

Steuerstrukturreformen wären ein Lösungsansatz, um ein transparenteres, verständlicheres Regelwerk und mehr Rechtssicherheit und damit mehr Staatscompliance zu schaffen. Der internationale Standortwettbewerb hat viele Dimensionen. Er wird nicht nur im Bereich der Steuersätze und steuerlichen Bemessungsgrundlage ausgetragen, sondern auch über die allgemeinen steuerlichen Rahmenbedingungen und die Steuerbefolgungskosten. Deutschland muss hier nachlegen, um im internationalen Steuerwettbewerb bestehen zu können. Gleichzeitig würde die Staatscompliance gestärkt und damit das Verhältnis zwischen Staat und Bürger verbessert.