

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Steuer-moral und Steuervollzug

Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 31. Mai 2022

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Tagungsband zur ifst-Jahrestagung 2022, ifst-Schrift 548 (2023)

ISBN: 978-3-89737-212-2

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Marienstraße 31, 10117 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachmedien.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Steuermoral und Steuervollzug

Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 31. Mai 2022

mit

mit Staatssekretärin Prof. Dr. Luise Hölscher

Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen

Dr. Benjamin Peuthert

RA/StB Prof. Dr. Christian Dorenkamp

Prof. Dr. Martin Fochmann

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 548:

Steuermoral und Steuervollzug
Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 31. Mai 2022

Mit Begriffen wie „Fairness“, „Steuerehrlichkeit“ oder „Steuermoral“ wird ein abstraktes politisches Instrument, die Steuer, mit einer moralischen Verpflichtung gegenüber einer Gemeinschaft oder an einen Wert verknüpft. Wer also keine oder wenig Steuern zahlt und trotzdem staatliche Leistungen, bspw. in Form von Infrastruktur, in Anspruch nimmt, sieht sich dem Vorwurf ausgesetzt, sich gegenüber der Gemeinschaft ungerecht zu verhalten. Zudem entsteht durch öffentliche Berichterstattung mitunter der Eindruck, gerade Unternehmen würden ihren Steuerverpflichtungen – nicht nur im Inland – nicht oder nicht ausreichend nachkommen. Dabei behandeln Konzerne Steuern als Kosten und versuchen das, was jedes Unternehmen hier versucht: nämlich Kosten zu vermeiden.

Wie können Steuerethik und Steuerrecht ineinandergreifen und welche Rolle kommt dabei den einzelnen Parteien zu? Dieser Frage ist das Institut Finanzen und Steuern e.V. in seiner Jahrestagung 2022 nachgegangen. Ebenfalls wurde erörtert, welche Konsequenzen sich auf die Zukunft des Steuervollzugs sowohl aus Sicht der Steuerverwaltung als auch der Unternehmen ergeben. Die Erkenntnisse aus dem Bereich der (steuerlichen) Verhaltensforschung für Zwecke der Verbesserung des Steuervollzugs rundeten die Diskussion ab.

Die vorliegende Schrift enthält die Aufbereitungen der jeweiligen Impulse zur Veranstaltung.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff

Berlin, im Januar 2023

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort

<i>Prof. Dr. Luise Hölscher</i>	1
A. Steuermoral und Steuerrecht	
<i>Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad</i>	5
I. Einleitung	5
II. Recht und Moral – zu den Grundlagen	8
III. „Defizite“ des Steuerrechts und ihre Ursachen	12
IV. Stärkung der Steuermoral als Ziel rechtlicher Maßnahmen?	15
V. An den Grenzen des Rechts	18
B. Maßstäbe für einen fairen und effektiven Steuervollzug	
<i>Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen</i>	21
I. Einleitung: Über Steuermoral und Steuergerechtigkeit beim Steuervollzug	21
II. Grundlagen: Primärmaßstäbe der Gesetzmäßigkeit und Gleichheit der Besteuerung	23
1. Verfassungsgebote Besteuierungsgrundsätze (Art. 20 Abs. 3 GG, § 85 AO)	23
2. Weitere Rechtsmaßstäbe für den Steuervollzug	24
a. Verhältnismäßigkeitsprinzip	25
b. Maßstab der Verfahrensfairness?	26
c. Maßstab der Verfahrenseffektivität?	27
d. Zwischenergebnis zur Maßstababildung für den Steuervollzug ..	28
III. Erfordernis und Grenzen administrativer Bekämpfung von Steuerumgehungen	29
1. Steuerstaatliche Schutzpflicht gegenüber qualifizierter Steuervermeidung	29
2. Instrumente und Grenzen finanzbehördlicher Missbrauchsabwehr ..	31
IV. Gebote der Zeitnähe des Steuervollzugs und der Rechtssicherheit ...	32
1. Verfassungsrechtlicher Kern zeitnaher Steuerverwaltung	32
2. Rechtssicherheit versus Rechtsrichtigkeit als gesetzliche Optimierungsaufgabe	35

V.	Rechtfertigung und Grenzen von Sanktionen beim Steuervollzug ...	36
1.	Vollzugssicherung durch einen wachsenden Katalog von Steuersanktionen	36
2.	Rechtsstaatliche und grundrechtliche Sanktionsgrenzen.....	38
3.	Staatliche Besteuerungsmoral als Vorbedingung einer sanktionierenden Aktualisierung von Steuermoral.....	39
C.	Zukunft des Steuervollzugs aus Sicht der Steuerverwaltung	
	<i>Dr. Benjamin Peuthert</i>	41
I.	Einleitung	41
II.	Zur gegenwärtigen Situation	42
1.	Aktuelle Herausforderungen	42
a.	Demographischer Wandel.....	42
b.	Digitalisierung	43
c.	Veränderungen proaktiv fordern und fördern	44
2.	Auswahl aktueller Projekte	45
III.	Personalgewinnung und -entwicklung.....	46
1.	Beschreibung des Ist-Zustands	47
a.	Ausbildung und Studium	47
b.	Digital- und Zukunftskompetenzen.....	49
c.	Kontinuierliche Qualifizierung	49
2.	Konsekutives modulares Modell.....	50
a.	Veränderungen von Arbeitsprozessen.....	50
b.	Veränderungen bei der Personalgewinnung.....	51
c.	Weiterentwicklung bei der Lehre.....	52
d.	Ein umfassender Modellvorschlag	53
IV.	Digital(er)e Arbeitsabläufe.....	55
1.	Beschreibung des Ist-Zustands	55
a.	Daten, Daten und noch mehr Daten	56
b.	Arbeitsfluss	57
c.	Datenzugriff	57
2.	Digitale(re)s Besteuerungsverfahren	58
V.	Ideen zur Strukturveränderung	61
1.	Beschreibung des Ist-Zustands	61
a.	Finanzämter als zentraler Anlaufpunkt.....	61

b.	Controlling	62
c.	Informationsaustausch und Zuständigkeitswechsel	62
2.	Äußere Strukturveränderungen	63
a.	Verlagerung des Arbeitsortes	63
b.	Zusammenlegung von Verwaltungseinheiten	64
c.	Zusammenarbeit mit anderen Verwaltungen	64
3.	Innere Strukturänderungen	65
a.	Agile Arbeitsformen	65
b.	Qualitätsarbeitszeit stärken	65
c.	Evaluationen mitplanen	67
VI.	Beitrag der Wissenschaft	67
1.	Beschreibung des Ist-Zustands	68
2.	Maßnahmen zur Förderung	69
3.	Erweiterung der Steuerwissenschaft	70
D.	Zukunft des Steuervollzugs aus Unternehmenssicht	
	<i>Prof. Dr. Christian Dorenkamp</i>	72
I.	Einleitung	72
II.	Steuervollzug „people’s business“	72
III.	Organisationsstruktur: Klare Zuständigkeiten, wenig Schnittstellen. .	73
IV.	Digitalisierung des Steuervollzugs	74
V.	Kulminationspunkt des Steuervollzugs aus Unternehmenssicht: Betriebsprüfung	75
VI.	Fazit	78
E.	Ergänzende Maßnahmen zur Verbesserung des Steuervollzugs	
	Was beeinflusst die Steuerehrlichkeit?	
	Eine verhaltensökonomische Perspektive	
	<i>Prof. Dr. Martin Fochmann</i>	79
I.	Einleitung	79
II.	Power of Authority: Macht der Finanzbehörde	80
III.	Trust in Authority: Vertrauen in die Finanzbehörde	82
IV.	Nudging und unbewusste Verhaltensbeeinflussung	85
1.	Bewusste Verhaltensbeeinflussung durch Nudging	85

2. Unbewusste Verhaltensbeeinflussung.....	87
a. Das Quellensteuer-Phänomen	88
b. Vorausgefüllte Steuererklärungen	90
c. Öffentliche Kommunikation.....	93
V. Fazit.....	94

Geleitwort

*Prof. Dr. Luise Hölscher*¹

Was ist Moral? Eine Definition von Moral² lautet: Moral ist die Gesamtheit von ethisch-sittlichen Normen, Grundsätzen und Werten, die das zwischenmenschliche Verhalten einer Gesellschaft regulieren, die von ihr als verbindlich akzeptiert werden. Und was bedeutet Moral im Kontext des Steuerrechts? Hier hilft der Blick ins Gesetz: § 3 Absatz 1 der Abgabenordnung definiert Steuern als Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen: Steuern werden von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein. Folglich dienen Steuern der Finanzierung staatlichen Handelns und sind damit in gewissem Sinne der Preis der Zivilisation. Da Steuern immer den zwangsweisen Entzug von Teilen des Einkommens bedeuten, sind sie meist mit wenig Gegenliebe verbunden. Für die Steuermoral ist es daher wichtig, dass die Besteuerung als fair und gerecht wahrgenommen wird, denn nur so wird der Entzug des eigenen Geldes – und letztlich das staatliche Handeln insgesamt – von der Mehrheit der Bürger akzeptiert werden.

Ausdruck und Grundpfeiler einer gerechten Besteuerung ist die Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Alle gesellschaftlichen Gruppen leisten gleichermaßen – entsprechend ihrer jeweiligen Leistungsfähigkeit – einen Beitrag zur Finanzierung des Staatswesens. Der einzelne Steuerzahler muss darauf vertrauen können, dass Gleiches gleich und Ungleiches ungleich besteuert wird. Vertrauen wird er nur, wenn die Steuerlasten nachvollziehbar gestaltet und transparent verteilt sind, wenn er nicht das Gefühl hat, dass er selbst (zu) viel und manche (zu) wenig oder sogar gar nichts zahlen.

Daher hat die Bekämpfung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung so hohe Priorität, denn das Phänomen einer schlechten Steuermoral hat eine nicht zu unterschätzende Eigendynamik: Wer glaubt, dass andere Steuerpflichtige ihren Pflichten nicht nachkommen, kommt nach einer Studie des Instituts für angewandte Wirtschaftsforschung in Tübingen (IAW)³ eher in

¹ *Prof. Dr. Luise Hölscher* ist Staatssekretärin im Bundesministerium der Finanzen und verantwortet dort u.a. die Themenbereiche Steuern und Zoll.

² Vgl. Google Wörterbuch, Definition nach Oxford Languages, Abruf 6.9.2022.

³ Vgl. IAW-Forschungsbericht Nr. 64, Tübingen 2006.

die Versuchung, ebenfalls nicht alles wahrheitsgemäß beim Finanzamt anzugeben.

Überträgt man diese Erkenntnis auf die oben genannte Definition von Moral, ergibt sich daraus das Folgende:

Steuermoral ist die Gesamtheit von ethisch-sittlichen Normen, Grundsätzen und Werten, die das Verhalten des Steuerzahlers gegenüber dem Steuern erhebenden Staat regulieren, sofern sie von ihm als verbindlich akzeptiert werden.

Was bedeutet das für den Steuervollzug?

Um zu erreichen, dass Steuergesetze als verbindlich akzeptiert werden, um der oben beschriebenen Eigendynamik gezielt entgegenzuwirken und proaktiv eine Verschlechterung der Steuermentalität zu verhindern, sind im Vollzug vor allem präventive Maßnahmen wichtig:

Auch wenn der Grundsatz des Preußischen Oberverwaltungsgerichts von 1906 *„Niemand ist verpflichtet, sein Vermögen so zu verwalten, dass dem Staat darauf hohe Steuern zufließen“* immer noch gilt, muss der Staat zumindest in der Lage sein, das Wirtschaften seiner Steuerpflichtigen nachzuvollziehen. Bei legalen **Steuergestaltungen** ist für die Steuerverwaltung folglich deren zeitnahe Kenntnis entscheidend, um sie einer Beurteilung anhand des ursprünglichen Gesetzeszwecks unterziehen zu können. Sind die Gestaltungen ungewollt und unerwünscht – hier wird oft von Schlupflöchern gesprochen –, können sie durch entsprechende Korrektur des Verwaltungshandelns erschwert oder sogar durch gesetzgeberisches Handeln unterbunden werden.

Die grundsätzlich seit dem 1. Juli 2020 europaweit anzuwendende Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen ist folglich ein zentrales Element im Kampf gegen unerwünschte Steuermeidung und zum Schutz des deutschen Steuersubstrats. Die Koalitionsfraktionen haben darüber hinaus im Koalitionsvertrag vereinbart, diese bereits bestehende Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen auf innerstaatliche Steuergestaltungen von Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als 10 Millionen Euro auszuweiten.

Steuerhinterziehung stellt auf Schwächen im Steuervollzug ab: Wenn die Wahrscheinlichkeit, erwischt zu werden, gering ist, erscheint es einfach, falsche Angaben zu machen, Sachverhalte zu „vergessen“ bzw. unvollständig darzustellen oder auf vermeintlich nicht nachvollziehbare Vorgehensweisen wie Bartransaktionen auszuweichen. Ob dies im kleinen oder großen Maßstab erfolgt, ob mit weniger oder mit mehr Geld bzw. Vermögen, ist nur eine

Frage des Volumens, nicht der Gesetzeswidrigkeit an sich. Bei einem erkennbar schlechten Steuervollzug sind der Phantasie des Hinterziehers leider wenig Grenzen gesetzt, zumal der Grat zwischen erlaubter Steuergestaltung und strafbewehrter Steuerhinterziehung in manchen Fällen sehr schmal ist.

Wichtig ist es daher, den Steuerpflichtigen deutlich zu machen, dass grundsätzlich alle Vorgänge beobachtet und alle Vergehen geahndet werden. Zwar ist die Basisannahme der Steuerverwaltung immer noch der steuerehrliche Bürger; doch der Einsatz IT-gestützter, risikobasierter Verfahren, die Aussteuerung auffälliger Sachverhalte in der Veranlagung und auch der Ankauf von Informationen zu gesetzwidrigem Verhalten erlauben es, diese Annahme regelgerecht zu überprüfen. Gleichzeitig erhöhen diese Maßnahmen die subjektiv wahrgenommene Wahrscheinlichkeit des Hinterziehers, „erwischt zu werden“, und tragen damit mindestens so viel wie die drohende Strafe zur Steuerehrlichkeit bei. Dafür braucht es eine gut ausgebildete und angemessen ausgestattete Steuerverwaltung, ausreichend erfahrene Steuerprüfer und -fahnder und ein vernetztes Vorgehen auch über (Bundesländer-)Grenzen hinweg.

Die **internationale Steuergestaltung und -hinterziehung** nutzt darüber hinaus Strukturbrüche zwischen verschiedenen nationalen Steuersystemen oder bedient sich so genannter „Steuroasen“. Diese locken u.a. durch einen weit unter dem Üblichen liegenden Steuersatz virtuelle Sachverhalte wie Zahlungsströme oder Schachtelbeteiligungen an, die aus rein außersteuerlichen Gründen vermutlich niemals in dem jeweiligen Land zur Besteuerung kämen, und versprechen durch Nichtteilnahme am internationalen Austausch von Steuerdaten Intransparenz und Unzugänglichkeit für Steuerbehörden. Hier sind es oft der mangelnde Einblick der Steuerverwaltung in die multinationalen Vorgänge und die Schwierigkeit, diese in der Grauzone zwischen legalem und illegalem Vorgehen nachzuvollziehen und gerichtsfest zu belegen, die einen effektiven Steuervollzug behindern.

Der Schlüssel zu einer fairen Verteilung des Steueraufkommens und dem wirksamen Vorgehen gegen Steuerhinterziehung liegt daher insbesondere in einer nachhaltigen globalen Reform der Besteuerung von multinationalen Unternehmen. Wo Unterschiede nicht mehr bestehen oder zumindest auf ein überschaubares Maß begrenzt werden, wo Gesetze im internationalen Kontext aufeinander abgestimmt sind und Verwaltungen zusammenarbeiten, werden Steuern effektiver und gleichmäßiger erhoben. Dann können sich die Bürgerinnen und Bürger darauf verlassen, dass sich multinationale Unternehmensgruppen nicht durch gezielte Verlagerung der Steuerbemessungs-

grundlage in Niedrigsteuerländer ihrer Pflicht entziehen können, ihren fairen Beitrag zum Gemeinwesen zu leisten.

Ein wichtiger Schritt in diese Richtung ist die Einführung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung: Gemeinsam mit Partnern auf der ganzen Welt ist es gelungen, mit der internationalen Einigung auf Ebene der OECD beim sog. Zwei-Säulen-Projekt im Oktober 2021 einen historischen Meilenstein im Kampf für mehr globale Steuergerechtigkeit zu erreichen. Nun kommt es auf die effiziente Umsetzung dieser Regelungen in einfach administrierbare und rechtssichere Gesetze an.

Steuerkriminalität geht noch über Hinterziehungstatbestände hinaus; sie zielt auf die Erlangung monetärer Vorteile durch Vortäuschung falscher Gegebenheiten ab. Wenn vom Staat Steuern zurückgefordert werden, die nie bezahlt wurden, braucht die Steuerverwaltung Informationen, um das zu beweisen und die Täter zu überführen. Für den wirksamen Kampf gegen Steuerhinterziehung ist daher die Ausweitung der steuerlichen Transparenz wichtig.

Mit der nationalen Umsetzung der als „DAC 7“ bezeichneten EU-Richtlinie vom 22. März 2021 zur Änderung der EU-Amtshilferichtlinie wird die zwischenstaatliche Zusammenarbeit der Steuerbehörden der Europäischen Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern weiter intensiviert. Kernbestandteil der EU-Vorgabe werden die Schaffung eines Meldewerks für digitale Plattformbetreiber sowie der automatische Austausch der gemeldeten Informationen zwischen den EU-Mitgliedstaaten sein. Auf diese Weise werden die wirtschaftlichen Aktivitäten der Anbieter auf digitalen Plattformen für die Steuerbehörden transparent; virtuelle Buchungen können verifiziert und Scheingeschäfte aufgedeckt werden.

Weitere Schritte sind in Vorbereitung: Mit der als „DAC 8“ bezeichneten Änderungsrichtlinie beabsichtigt die EU-Kommission, den automatischen Informationsaustausch auf Krypto-Vermögenswerte, E-Geld und digitales Zentralbankgeld auszuweiten. Ein Entwurf dieser Änderungsrichtlinie wird im Herbst 2022 erwartet. Auch plant die OECD, bis Ende 2022 die Arbeiten am neuen Crypto Asset Reporting Framework zu beenden.

Als Fazit bleibt festzuhalten, dass ein konsequenter Steuervollzug ein wichtiger Beitrag zu mehr Steuergerechtigkeit ist. Wird die Steuererhebung als fair wahrgenommen, steigt die Bereitschaft des Einzelnen, seinen Verpflichtungen zur Steuerzahlung nachzukommen. In aller Kürze: Effizienter Steuervollzug bedingt bessere Steuermoral. Daran arbeiten wir.

A. Steuermoral und Steuerrecht

Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad¹

I. Einleitung

Unter der Überschrift „Steuermoral und Steuerrecht“ kann sich sehr Verschiedenes verbergen. Ihre Uneindeutigkeit hat wenig mit ihrem zweiten Element, viel dagegen mit ihrem ersten zu tun. Unter „Steuerrecht“ werden sich alle Leser mehr oder minder das Gleiche vorstellen, aber gilt das auch für die „Steuermoral“?

Die Schwierigkeiten beginnen damit, dass der Bezugspunkt des Begriffs der Moral in dieser Wortzusammensetzung ganz unterschiedlich gewählt werden kann. Eine moralische Qualität kann einerseits bestimmten Handlungen oder Unterlassungen der Steuerpflichtigen zugeschrieben werden. Andererseits kann aber auch nach der Moral des Rechts bzw. der Handlungen derjenigen gefragt werden, die es gesetzt haben. Bezogen auf die Rechtsnormen selbst würde man in diesem Fall allerdings wohl eher von Gerechtigkeit als von Moral sprechen. Dementsprechend dürfte das erstgenannte Begriffsverständnis auch das geläufigere von beiden sein; Überlegungen dazu, wie ein gerechtes Steuersystem aussehen müsste, würde man eher unter einer anderen Überschrift erwarten.

Um diesen Erwartungen gerecht zu werden, konzentriert sich auch der folgende Text auf die erste Perspektive, also auf die Moral der Steuerpflichtigen. Hier besteht der erste augenfällige Zusammenhang zum „Steuerrecht“ zunächst einmal in der Feststellung, dass das Steuerrecht sich umso leichter vollzieht, je besser es um die Steuermoral der Bürger bestellt ist. Wer freiwillig seinen angemessenen² Beitrag zu den Gemeinlasten leistet, dem muss der Staat weder hinterherspionieren noch mit Zwang begegnen. Hieraus folgt sogleich die Frage nach einer zweiten Verbindung zwischen Steuerrecht und Steuermoral: Kann das Recht etwas dazu beitragen, dass die Steuermoral sich verbessert? Und wenn ja, was?

¹ *Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad* ist Inhaberin des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Handels- und Gesellschaftsrecht, Steuerrecht sowie Rechtsphilosophie an der Eberhard Karls Universität Tübingen.

² Zur mit diesem oder ähnlichen Begriffen verbundenen Problematik im steuerrechtlichen Zusammenhang s. im Folgenden unter IV.

Bei der Suche nach Stellschrauben, an denen man drehen könnte, kann man wiederum in verschiedene Richtungen denken. So wird die Steuermoral tendenziell gestärkt, wenn einerseits das materielle Recht transparent ist sowie inhaltlich überzeugt und andererseits das Verfahrensrecht dazu beiträgt, dass der Steuerpflichtige sich fair behandelt fühlt – womit man dann doch wieder bei der Moral bzw. der Gerechtigkeit des Steuerrechts selbst wäre.

Derlei Überlegungen verfolgen einen positiven Ansatz: Sie möchten die intrinsische Motivation des Steuerpflichtigen zur Steuerzahlung durch Systemverbesserung erhöhen. Umgekehrt lässt sich aber auch negativ ansetzen und die steuerliche *compliance* dadurch verbessern, dass mit steuerlicher Unmoral empfindliche Nachteile verbunden werden, seien es rechtliche Sanktionen, sei es gesellschaftliche Ächtung.

Anlass zur Suche nach Möglichkeiten zur Verbesserung der Steuermoral scheint es derzeit genug zu geben. Denn der Diskurs über ihren offenbar beklagenswerten Zustand hat seit Jahren Hochkonjunktur. Die Steuerhinterziehung wird – jenseits aller rechtlichen Sanktionen – auch gesellschaftlich nicht mehr als Kavaliersdelikt betrachtet. Vor allem aber beklagen NGOs, einzelne Staaten und überstaatliche Institutionen schon lange, dass multinationale Unternehmen nicht ihren fairen Anteil zum Steueraufkommen beitragen – und Legion sind die Maßnahmen, die an diesem Befund etwas ändern sollen.³ *Nota bene*: „Fair“ meint hier nicht „nach der *lex lata* berechnet“, sondern „angemessen“, das heißt: „richtig“ in einem offensichtlich überpositiven Sinne. Ein *gerechter* Anteil soll gezahlt werden – und dieser gerechte Anteil gilt jedenfalls dann nicht als identisch mit dem nach geltendem Recht *geschuldeten* Anteil, wenn ein Unternehmen seine Steuerlast zuvor durch

³ S. nur die *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*-Initiative der OECD, die den Anstoß für unzählige Gesetzesänderungen gegeben hat, <https://www.oecd.org/tax/beps/>.

steuerminimierende, wenn auch legale Strukturierung seiner Aktivitäten so weit wie möglich reduziert hat.⁴

Damit verbunden ist ein Trend zur verstärkten moralischen Bewertung (und Ächtung) bestimmter unternehmerischer Aktivitäten in der Öffentlichkeit, der weit über das Steuerrecht hinausreicht. Wie die Moral zur Erhöhung des Steueraufkommens mobilisiert wird, lässt sich am deutlichsten im Bereich „*tax and CSR/ESG*“ beobachten. Hier haben inzwischen der Unmut über die steueroptimierende Gewinnverlagerung internationaler Großkonzerne und der Ruf nach stärkerer Berücksichtigung ökologischer und sozialer Belange in der Unternehmensführung zueinander gefunden.⁵ Das naheliegende Argument hinter dieser Allianz lautet: Ausreichendes Steueraufkommen bildet die notwendige Basis für alle staatlichen Maßnahmen zum Schutz der Umwelt oder der sozial Schwachen; zur Förderung dieser Belange sollten Unternehmen daher in erster Linie durch einen angemessenen Beitrag zum Steueraufkommen beitragen.⁶

Um die Anreize für solch gutes Steuerzahlertum zu verstärken, soll eine untadelige unternehmerische Steuermoral möglichst auch einen Wettbewerbsvorteil darstellen. Damit das geschieht, muss der Markt sie allerdings zunächst einmal erkennen können. Seit längerer Zeit können Unternehmen daher beispielsweise mit einer „*Fair Tax Mark*“-Akkreditierung nach außen demonstrieren, dass sie nicht nur gesetzestreu handeln, sondern sich auch

⁴ Besonders deutlich wird dies beispielsweise in den MNE Guidelines der OECD (OECD Guidelines for Multinational Enterprises, 2011, abrufbar unter <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115415-en>), S. 60: “[...] enterprises should comply with both the letter and spirit of the tax laws [...]. An enterprise complies with the spirit of the tax laws and regulations if it takes reasonable steps to determine the intention of the legislature and interprets those tax rules consistent with that intention in light of the statutory language and relevant, contemporaneous legislative history. Transactions should not be structured in a way that will have tax results that are inconsistent with the underlying economic consequences of the transaction unless there exists specific legislation designed to give that result.”

⁵ S. nur *Avi-Yonah*, 11 NYU JL & Bus 1 (2014); *Munisami*, 17 FSU Business Review 55, 56 f. (2017/2018); *Paul/Stange*, Tax and ESG, <https://corp.gov.law.harvard.edu/2020/02/22/tax-and-esg/>.

⁶ *Valsecchi*, World Tax Journal 14 (2022), 113 ff.; *Munisami*, 17 FSU Business Review 55, 85 (2017/2018); *Gribnau/van der Enden/Baisalbayeva*, Intertax 46 (2018), 390, 394.

dem Sinn und Zweck steuerlicher Regeln verpflichtet fühlen;⁷ und vor drei Jahren fanden Steuerfragen Eingang in die *Global Reporting Initiative Standards*.⁸ 2021 wurde aus Freiwilligkeit dann eine Rechtspflicht: Der EU-Gesetzgeber integrierte das öffentliche *Country-by-Country-Reporting* in die Vorgaben zur nichtfinanziellen Berichterstattung größerer Unternehmen.⁹ Dementsprechend finden Steuern auch im Abschlussbericht der *Sustainable Finance*-Plattform zur sozialen Taxonomie ihren Platz.¹⁰

Die folgenden Ausführungen sollen diese und ähnliche Versuche einer Mobilisierung der Steuermoral für die Sicherung des Steueraufkommens einordnen und bewerten. Um Klarheit über die Grundlagen zu gewinnen, sind dabei zunächst einige allgemeine Worte über Recht und Moral vonnöten. Es folgen Überlegungen dazu, warum das Steuerrecht einer Schützenhilfe durch die Moral zu bedürfen scheint, und damit zu den tatsächlichen oder vermeintlichen Defiziten des Steuerrechts, die dem aktuellen Trend zur Mobilisierung der Steuermoral zugrunde liegen, sowie zu ihren Ursachen. Im Anschluss daran wird gezeigt, warum der Versuch, diese „Defizite“ des Rechts durch eine Verbesserung der Steuermoral auszugleichen und zu diesem Zwecke wiederum rechtliche Regeln wie etwa steuerliche Transparenzpflichten einzusetzen, in die Irre führt.

II. Recht und Moral – zu den Grundlagen

Das Verhältnis zwischen Recht und Moral betrifft eine Grundfrage der Rechtsphilosophie. An ihrem Ursprung liegt die Unterscheidung zwischen zwei Arten von Sollenssätzen: Rechtsnormen und moralische Normen. Als moralische Norm kann man ganz generell jede Norm bezeichnen, die ein bestimmtes menschliches Verhalten als richtig oder falsch wertet und dementsprechend ge- oder verbietet. Rechtliche Normen zeichnen sich demgegenüber durch drei Besonderheiten aus, die auf Ebene der Normbegründung, der Art der Verbindlichkeit und ihrer Durchsetzung liegen. Erstens:

⁷ Näheres hierzu s. auf <https://fairtaxmark.net/>.

⁸ GRI 207: Tax 2019, s. hierzu <https://www.globalreporting.org/standards/standards-development/topic-standard-project-for-tax/>.

⁹ Directive (EU) 2021/2101.

¹⁰ Platform for Sustainable Finance, Final Report on Social Taxonomy, 2002, S. 66 f. (abrufbar unter https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/280222-sustainable-finance-platform-finance-report-social-taxonomy.pdf).

Recht wird durch dazu autorisierte Institutionen – etwa Parlamente – gesetzt; zweitens: Recht ist rechtsverbindlich; und drittens: Rechtsnormen können zwangsweise durchgesetzt, Verstöße gegen sie mit staatlicher Gewalt geahndet werden.

Aus der Unterscheidung zwischen rechtlichen und moralischen Normen folgt die klassische Frage danach, ob bzw. inwieweit das Recht zu seiner Geltung einer außerrechtlichen Begründung, d.h. eines Fundaments in der Moral bedarf. Zugespitzt kann man mit *Augustinus* fragen: Unterscheiden sich Staaten, denen die Gerechtigkeit fehlt, überhaupt von großen Räuberbanden?¹¹ Gleichzeitig folgt daraus auch die Umkehrung dieser Frage, nämlich: Ist ungerechtes Recht verbindlich?

Klar ist, dass moralische Grundsätze zugleich Inhalt von Recht sein können; das liegt insbesondere für das Strafrecht, aber auch für viele andere Rechtsregeln auf der Hand. Doch was gilt, wenn Recht nicht moralische Imperative kodifiziert, sondern einen ganz anderen, der Moral möglicherweise widersprechenden Inhalt hat? Hier stehen sich in der Ideengeschichte unterschiedlichste Positionen gegenüber, die sich allenfalls grob in die Lager „Naturrecht“ und „Rechtspositivismus“ einordnen lassen. Für den reflektierten juristischen Hausgebrauch dürfte sich – wie auch in vielen rechtsdogmatischen Streitigkeiten – eine vermittelnde Position durchgesetzt haben. *Grosso modo* entspricht sie der des geläuterten Rechtspositivisten *Gustav Radbruch*. Ihm zufolge ist positives Recht aus sich heraus verbindlich, ohne eines moralischen Fundaments zu bedürfen; im Grundsatz gilt also die rechtspositivistische Trennungsthese. In Fällen einer extremen Abweichung des geltenden Rechts von grundlegenden Gerechtigkeitsüberzeugungen entfällt jedoch die Bindung.¹²

Damit sind Recht und Moral im Ausgangspunkt getrennte Normsysteme; nur in Ausnahmefällen greift die Moral in den Bereich des Rechts über und setzt sich durch.

¹¹ *Augustinus*, De civitate dei (Über den Gottesstaat), IV. 4.

¹² In diesem Sinne die sog. „Radbruchsche Formel“ aus „Gesetzliches Unrecht und übergesetzliches Recht“, urspr. Fassung in: Süddeutsche Juristenzeitung I (1946), 105 ff., Nachdruck bei Nomos 2002, dort S. 11: Das „positive, durch Satzung und Macht gesicherte Recht [hat] auch dann Vorrang [...], wenn es inhaltlich ungerecht und unzweckmäßig ist, es sei denn, daß der Widerspruch des positiven Gesetzes zur Gerechtigkeit ein so unerträgliches Maß erreicht, daß das Gesetz als „unrichtiges Recht“ der Gerechtigkeit zu weichen hat.“

Doch das Thema „Recht und Moral“ erschöpft sich nicht in diesem Problem. Beispielsweise schließt sich an die Feststellung, dass Recht Moral kodifizieren *kann*, automatisch die Frage an, inwieweit es dies denn tun *sollte*. Genügt der Umstand, dass ein bestimmtes Verhalten als unmoralisch beurteilt wird, als Rechtfertigung dafür, es mit Strafe zu bedrohen? Diese Frage wird im englischsprachigen Raum unter dem Stichwort „*legal moralism*“ diskutiert.¹³

Befragt man hierzu *Immanuel Kant* als einen der einflussreichsten Denker des deutschen Sprachraums zum Verhältnis zwischen Recht und Moral, so lautet die Antwort eindeutig „nein“. Denn bei der Moral geht es für *Kant* primär um ein *Innen* (weshalb denn auch „allein ein guter Wille“ „ohne Einschränkung für gut [...] gehalten werden“ könnte¹⁴). Beim Recht hingegen geht es darum, die Freiheitssphären der Individuen im *Außen* allgemeinverträglich voneinander abzugrenzen.¹⁵ Recht interessiert sich für Handlungen, nicht für Motive; Recht verfolgt, um eine Formulierung von *Wolfgang Kersting* aufzugreifen, den Zweck, einen Zustand „wohlgeordneter Freiheit“¹⁶ herzustellen.

Folgt man dem, so hat das Recht, was den moralischen Diskurs angeht, auch eine Ermöglichungsfunktion: Indem es Freiheitsräume kreiert und aufrechterhält, schafft es Raum für eine Debatte über Richtig und Falsch, in der Personen mit den unterschiedlichsten Hintergründen und Überzeugungen miteinander ins Gespräch kommen, ohne wegen der Äußerung ihrer Meinung Sanktionen fürchten zu müssen.

Der Blick auf diese Ermöglichungsfunktion nun ist zentral für die Auseinandersetzung mit dem *legal moralism*. Denn er macht zweierlei deutlich: Erstens muss Recht in einer freiheitlichen Ordnung zwangsläufig grobmaschiger sein als die Moral. Und zweitens unterscheiden sich Recht und Moral

¹³ S. Stanford Encyclopedia of Philosophy, <https://plato.stanford.edu/>, Stichwort „The Limits of Law“, unter 1. m.w.N.

¹⁴ *Kant*, Grundlegung zur Metaphysik der Sitten, 1785, in: Werke in zehn Bänden, hrsg. v. W. Weischedel, Bd. 6: Schriften zur Ethik und Religionsphilosophie – Erster Teil, wbg 1968, S. 18.

¹⁵ *Kant*, Metaphysik der Sitten, 1797, Einleitung in die Rechtslehre § B („Der Begriff des Rechts [...] betrifft erstlich nur das äußere und zwar praktische Verhältnis einer Person gegen eine andere“), in: Werkausgabe in zwölf Bänden, hrsg. v. W. Weischedel, Bd. 8, Suhrkamp 1997, S. 337.

¹⁶ So der Titel von *Kerstings* Einführung in die Rechts- und Staatsphilosophie Immanuel Kants von 1984.

voneinander in noch einem weiteren Punkt, der bisher nicht zur Sprache kam: Moral ist im Ausgangspunkt etwas Subjektives; Recht hingegen weist eine ihm eigene Objektivität auf.

Die Quelle für das moralische Werturteil liegt im Einzelnen. Für die Erkenntnis der Moral ist das Individuum auf sich selbst, auf das in ihm liegende „moralische Gesetz“¹⁷ angewiesen. Gleichzeitig kann es gegenüber anderen Individuen keinerlei Autorität in moralischen Fragen beanspruchen. Es mögen sich zwar gesellschaftliche Mehrheitsmeinungen über moralische Standards bilden; doch allein eine faktische Mehrheit verleiht einer Norm noch nicht objektive Geltung für alle.

Das Recht hingegen beinhaltet Normen, die für alle Mitglieder einer Gesellschaft gelten. Die Anerkennung seiner Geltung fußt darauf, dass es von einer Institution gesetzt wird, der die betreffende Gesellschaft die Kompetenz dazu zuschreibt. Rechtspositivisten wie *Hans Kelsen* oder *H. L. A. Hart* haben eingehend darüber nachgedacht und geschrieben, wie die rechtsspezifische Art von Geltung theoretisch befriedigend zu erklären ist.¹⁸ Für die Argumentation des vorliegenden Textes ist es allerdings nicht notwendig, diese Überlegungen im Einzelnen nachzuzeichnen, da sie ohne den Versuch einer Letztbegründung auskommen kann. Ihr reichen zwei simple Feststellungen: Rechtsnormen wird eine Art von Objektivität zugeschrieben, die moralischen Normen fehlt; und diese Objektivität gewinnen sie nicht etwa aus ihrem Inhalt, sondern aus ihrem Entstehungsprozess.

Wegen des spezifischen Geltungsanspruchs rechtlicher Normen *ermöglicht* das Recht den Diskurs über moralische Fragen nicht nur, es vermag ihn auch zu *entlasten* – dann nämlich, wenn ein bestimmtes Ge- oder Verbot vom moralischen in den rechtlichen Bereich überführt wird. Denn in dem Moment, in dem ein Verhalten rechtlich und nicht mehr nur (möglicherweise) moralisch geboten ist, verliert die moralische Überzeugungsarbeit an Relevanz. Wer rechtlich gezwungen wird, der muss nicht mehr mit moralischen Argumenten zum erwünschten Verhalten bewegt werden. Und wer jemanden überzeugen will, ein Gebot zu befolgen, der kann schlicht auf die rechtliche Bindung verweisen. Auf diese Entlastungsfunktion für die Gesell-

¹⁷ S. *Kant*: Kritik der praktischen Vernunft, 1788, Kapitel 34, „Beschluß“.

¹⁸ S. hierzu insbesondere *Kelsen*, Reine Rechtslehre, 1. Aufl. 1934, V. 28. ff., zur „Grundnorm“, und *Hart*, The Concept of Law, 2. Aufl. 1994, VI. (The Foundations of a Legal System).

schaft hat *Ralf Poscher* Ende 2021 im Zusammenhang mit der Debatte um die allgemeine Impfpflicht treffend hingewiesen.¹⁹

Juristen sind diese Spezifika von Recht in Fleisch und Blut übergegangen. Im Bereich der steuerlichen „*compliance*“ führt das beispielsweise dazu, dass ein Jurist wenig Schwierigkeiten hat, einen grundlegenden Unterschied zwischen der Steuerhinterziehung als illegalem Verhalten und der Steuerumgehung als legaler Form der Steueroptimierung zu erkennen.²⁰ Aus anderen Perspektiven ist das aber gar nicht so einfach, etwa von einem ökonomischen²¹ oder auch einem moralischen Standpunkt aus gesehen. Deutlich kommt das in den folgenden Worten des norwegischen Ökonoms *Agnar Sandmo* zum Ausdruck, eines der Väter des Abschreckungsmodells der *tax compliance*-Literatur²²: “[M]any people have difficulties in seeing the difference between tax evasion and avoidance from a moral point of view. The house painter who does a bit of extra work in the black economy violates the law, while the wealthy investor who engages a tax lawyer to look for tax havens does not. However, from a moral point of view their ways of behavior may not seem to be all that different. Clearly, the borderline between what seems morally right and wrong does not always coincide with the border between what is legal and illegal”.²³

In dieser Verwunderung über den Unterschied zwischen Recht und Moral im steuerlichen Bereich liegt wohl eine Ursache für die eingangs konstatierten Versuche, die Moral in den Dienst der Sicherung des Steueraufkommens zu stellen. Ihre Hauptursache besteht aber in der Wahrnehmung von Defiziten des Rechts, von denen nun die Rede sein soll.

III. „Defizite“ des Steuerrechts und ihre Ursachen

Die moralische Empörung über Steuerpraktiken, die dazu führen, dass vermögende Privatpersonen oder Unternehmen keinen „fairen Anteil“ an den öffentlichen Lasten tragen, entzündet sich manchmal an illegalen Aktivitäten, die ans Licht der Öffentlichkeit gelangen. Mindestens ebenso häufig reagiert sie aber auf durchaus legale, aber als aggressiv wahrgenommene

¹⁹ „Was wirklich spaltet“, FAZ v. 2.12.2021, S. 7.

²⁰ *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, 2019, S. 14 f.

²¹ Zu den Gründen hierfür s. *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, 2019, S. 548 f.

²² Grundlegend *Allingham/Sandmo*, Journal of Public Economics 1 (1972), 323 ff.

²³ *Sandmo*, 58 National Tax Journal 643, 645 f. (2005).

Steuerplanung, auf „*tax avoidance*“ im Sinne der soeben zitierten Passage von *Agnar Sandmo*. Die allgemeine Empörung ist hier sogar nicht selten besonders groß, haben doch – anders als im Bereich der Illegalität – umgehungswillige Steuerpflichtige in vielen Rechtsordnungen²⁴ kaum rechtliche Nachteile zu befürchten: Entweder generiert die jeweilige Gestaltung tatsächlich den erstrebten Steuervorteil oder es droht ihnen zumindest jenseits einer steuerlichen Korrektur keine weitere Sanktion.

Dass eine erfolgreiche Umgehung der Steuergesetze möglich ist, wird als Defizit des Rechts wahrgenommen. Vor diesem Hintergrund erscheint die öffentliche moralische Anprangerung derartiger Praktiken als der Versuch, dieses Defizit durch außerrechtliche Mechanismen zu beheben, etwa vermittels Reputationsrisiken, deretwegen sich Steuerumgehung trotz fehlender rechtlicher Sanktion für Unternehmen im Ergebnis nicht mehr lohnen soll.

Geht man diesem vermeintlichen Defizit auf den Grund, so zeigt sich, dass seine Ursache in einer Eigenschaft liegt, die jedes System aus Rechtsregeln aufweist, wenn auch in unterschiedlich starker Ausprägung.²⁵

Ausgangspunkt ist zunächst einmal die Feststellung, dass der Kern jeder Umgehung in einer Divergenz zwischen Wortsinn der einschlägigen Normen und ihrem Sinn und Zweck liegt. Die Anwendung der Steuergesetze auf eine Umgehungsgestaltung produziert jedenfalls *prima facie* ein für den Steuerpflichtigen günstiges Ergebnis; dieses Ergebnis jedoch erscheint mit dem Sinn und Zweck der Steuergesetze nicht vereinbar. Nicht umsonst verlangen diejenigen, die eine bessere Steuermoral im Wirtschaftsleben einfordern, primär, dass Unternehmen nicht nur den Wortlaut, sondern auch und gerade den Sinn und Zweck des Gesetzes – seinen *spirit* – achten und sich dementsprechend verhalten.

Nun wäre es theoretisch denkbar, dass ein Rechtssystem es dem Rechtsanwender in jedem Fall, in dem eine solche Divergenz auftritt, erlauben würde, auf den hinter den Normen liegenden Sinn und Zweck durchzugreifen und dementsprechend zu entscheiden, d.h.: mit Blick auf die Teleologie der Steu-

²⁴ Zu einem rechtsvergleichenden Überblick über die Rechtsfolgen eines Gestaltungsmissbrauchs s. *Osterloh-Konrad*, *Die Steuerumgehung*, 2019, S. 521 ff., insb. S. 527 f.

²⁵ Ausführlich zu den folgenden Überlegungen *Osterloh-Konrad*, *Die Steuerumgehung*, 2019, S. 561 ff. (zum abstrakten Modell) und S. 578 ff. (zur Übertragung auf das Steuerrecht), insb. S. 589 f. (zur Steuerumgehung als Problem regelbasierten Entscheidens).

ergesetze vom Gesetzeswortlaut abzuweichen. Damit aber würde sich dieses Rechtssystem gewissermaßen selbst abschaffen. Denn eine solche Erlaubnis liefe darauf hinaus, dass die rechtlichen Normen im Ergebnis für die rechtliche Würdigung eines Sachverhalts gar keine Rolle mehr spielen – entscheidend wäre allein ihr *telos*. Rechtsregeln haben nur dann eigenständige (d.h. entscheidungsbeeinflussende) Funktion, wenn zumindest in einem gewissen Umfang auch *regelbasiert* entschieden wird – und das heißt notwendigerweise, dass sie ihrer teleologisch motivierten Durchbrechung zumindest einen gewissen Widerstand entgegensetzen müssen. Daher produzieren echte Regeln – verstanden als Sollenssätze, die sich auf Entscheidungen tatsächlich auswirken – notwendigerweise mitunter Ergebnisse, die ihrem Sinn und Zweck widersprechen und damit in gewisser Hinsicht suboptimal sind.

Obwohl dieser Umstand auf den ersten Blick wie ein Defekt wirken mag, verzichtet kein Rechtssystem der Welt auf regelbasiertes Entscheiden. Denn es gibt vielfältige Gründe dafür, Entscheidungsträger an rechtliche Regeln zu binden und es ihnen gerade *nicht* zu erlauben, in jedem Fall einer Divergenz zwischen Wortlaut der Regel und ihrer Teleologie die Regel zu durchbrechen.²⁶ Neben der Gewährleistung von Rechtssicherheit und der Vereinfachung von Entscheidungsprozessen erfüllt die Bindung an Regeln vor allem eine Kompetenzzuweisungsfunktion. Durch eine Vorabselektion relevanter Kriterien – der Tatbestandsmerkmale – entzieht die *lex lata* den konkreten Entscheidungsträgern nämlich die Prüfung anderer denkbarer Kriterien. Das kann zur Fehlerprävention sinnvoll sein oder auch dazu dienen, bestimmte Legitimationsanforderungen an Entscheidungen zu wahren, etwa einen Parlamentsvorbehalt.

Dass erfolgreiche Umgehungen möglich sind, liegt also in der Natur der Sache. *In welchem Umfang* sie möglich sind, hängt von zweierlei ab. Erstens von der Qualität der jeweiligen Rechtsregeln, die ihr *telos* im Wortlaut besser oder schlechter abbilden können; und zweitens davon, unter welchen Voraussetzungen eine Rechtsordnung in Fällen einer Divergenz zwischen Wortsinn und *telos* ausnahmsweise eine Abweichung von den Regeln zulässt, d.h. eine Überschreitung der Wortsinnengrenze erlaubt. Eine Norm, die diese Schwelle für das deutsche Steuerrecht festlegt, ist § 42 AO.²⁷ Für eine überzeugende

²⁶ Ausführlich zu diesen Gründen *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, 2019, S. 570 ff.

²⁷ Weiterführend zur Funktion allgemeiner Antimissbrauchsinstrumente generell und speziell zur Funktion von § 42 AO *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, 2019, S. 641 ff. und S. 726 ff.

Konkretisierung dieser Schwelle in einer Rechtsordnung sind einerseits die Ziele der Rechtssicherheit und der Besteuerungsgleichheit von Bedeutung, die in einem Spannungsverhältnis zueinander stehen; andererseits geht es dabei aber auch um die Zuweisung und vor allem um die Begrenzung von Entscheidungsbefugnissen der Rechtsanwender; es geht also um ein Kompetenzproblem.

Aus alledem folgt, dass es immer einen Bereich steueroptimierender Planung geben wird, in dem der Steuerpflichtige Gestaltungsmöglichkeiten nutzt, deren Nutzung nicht den Intentionen des Gesetzgebers entspricht, ihm aber die Vorteile daraus dennoch *de lege lata* nicht versagt werden können.

Bei der internationalen Steuerplanung kommt hinzu, dass es hier oft an einer Teleologie fehlt, an der sich eine denkbare Durchbrechung der Wortsinn- grenze orientieren könnte. Sind verschiedene Steuerrechtsordnungen nicht aufeinander abgestimmt und plant der Steuerpflichtige in diese Friktionen hinein, so bieten weder allgemeine Antimissbrauchsinstrumente wie § 42 AO noch die teleologische Rechtsanwendung deshalb eine Handhabe dafür, ihm die erstrebten Steuervorteile zu versagen. Das ist der Grund dafür, dass die Globalisierung das Ziel einer fairen Lastenverteilung unter den Steuerpflichtigen vor ganz besondere Herausforderungen stellt.

IV. Stärkung der Steuermoral als Ziel rechtlicher Maßnahmen?

Gerade weil es im Steuerrecht notwendigerweise Gelegenheiten zur Steuerumgehung gibt, liegt es nahe, ihm durch flankierende Maßnahmen zu Hilfe zu eilen, die zur moralischen Ächtung legaler, aber unerwünschter Steueroptimierung beitragen. Denn sie bergen ein – seinerseits wiederum erwünschtes – Abschreckungspotential. Wie eingangs erwähnt, versuchen sich die Gesetzgeber der Gegenwart daran in verschiedenen Formen. Wer Unternehmen gesetzlich dazu verpflichtet, wesentliche Steuerdaten der Öffentlichkeit zugänglich zu machen, insbesondere ihre nach Ländern aufgeschlüsselte Steuerlast, der verbindet damit die Hoffnung auf Druck von eben dieser Öffentlichkeit – Druck, der dazu führen soll, dass legale, aber unerwünschte Gestaltungen unterbleiben. Wer, wie der britische Gesetzgeber, Berater öffentlich anprangert, die Umgehungsmodelle an den Mann bringen, möchte damit ebenfalls von aggressiver Steuergestaltung abschrecken.²⁸ Derlei Ver-

²⁸ S. sec. 248 Finance Act 2014 (im Rahmen des sog. POTAS-Regimes), hierzu *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, 2019, S. 457.

suche der Abschreckung von zwar nicht verbotenen, aber unerwünschten Aktivitäten sind umso verständlicher, als die Steuerumgehung auch ökonomisch unerwünscht ist; denn jede Steuerplanung produziert Wohlfahrtsverluste.²⁹

Dennoch ist es hoch problematisch, wenn der Staat derlei Aktivitäten nicht durch Änderungen des materiellen Steuerrechts begegnet, sondern sie indirekt reguliert, indem er ihre moralische Missbilligung in der Gesellschaft als Druckmittel zu mobilisieren versucht. Aus drei Gründen handelt es sich hierbei um einen Irrweg.

Erstens: Befürworter von derlei Druck durch moralische Missbilligung scheinen zu unterstellen, dass gesetzgeberisch erwünschte oder zumindest bewusst tolerierte, „gute“ Steuerplanung eindeutig zu unterscheiden sei von unerwünschter, aggressiver Steuerplanung. Bei näherer Betrachtung ist das allerdings realitätsfremd. Nicht nur in Deutschland, sondern weltweit zeugt eine Fülle von Gerichtsverfahren rund um die Grenze zwischen Gestaltungsmissbrauch und legitimer Steuerplanung davon, dass der Verlauf dieser Grenze notorisch schwer zu bestimmen ist und darüber häufig Dissens besteht.³⁰ Das liegt primär daran, dass es oft gar nicht so einfach ist, den Sinn und Zweck hinter konkreten Steuergesetzen aufzuspüren, um die Frage zu beantworten, ob ein bestimmter Steuervorteil ihm widerspricht oder nicht. Das relevante *telos* der Norm zu identifizieren bedarf häufig einer sorgfältigen rechtlichen Analyse. Diese Analyse lässt sich auch nicht durch Kurzformeln wie „*economic substance*“ abkürzen, weil diese selbst der Konkretisierung bedürfen.³¹ Vor allem aber kann und darf sie nicht durch das moralische Bauchgefühl der Allgemeinheit ersetzt werden. Genau das droht aber zu passieren, wenn der Staat sich der moralischen Verurteilung durch die Allgemeinheit, durch Investoren oder Kunden bedient, um das Steueraufkommen zu sichern.

²⁹ Für einen Überblick s. *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, 2019, S. 545 ff., m.w.N.

³⁰ Zu einer ausführlichen Analyse der Rechtsprechung in verschiedenen Rechtsordnungen s. die Länderberichte in *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, 2019.

³¹ S. hierzu eingehend und kritisch *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, 2019, S. 671 ff.

Der zweite Grund hat etwas mit dem Unterschied zwischen der Objektivität des Rechts und der Subjektivität der Moral zu tun und mit der Bedeutung institutionalisierter Rechtssetzungsprozesse.

Auch wenn man persönlich keinen Werterelativismus vertritt, sondern der festen Überzeugung ist, dass es allgemeingültige moralische Gebote gibt, kann man sich nie sicher sein, dass in einem Streit über ihren Inhalt man selbst derjenige ist, der sie erkannt hat, und nicht das Gegenüber. Insofern steht die Überzeugung von absolut gültigen Werten stets in einem Spannungsverhältnis zu der Achtung des anderen als moralischer Person auf Augenhöhe. Denn der andere kann mit demselben Recht behaupten, erkannt zu haben, was richtig ist, wie man selbst das kann. Diese Spannung zwischen der Überzeugung davon, dass es absolute Werte gibt, und der Erkenntnis, dass kein Individuum gegenüber seinen Mitmenschen beanspruchen kann, einen privilegierten Zugang dazu zu haben, lässt sich nicht auflösen. Moralische Gebote mag jeder im moralischen Gesetz in sich selbst suchen, sich danach richten und sie seinen Kindern weitergeben; anderen aufkotzieren kann er sie nicht. Nochmals: Die Moral ist immer eine zutiefst subjektive Angelegenheit.

Der institutionalisierte Prozess der Schaffung von Rechtsnormen, in denen Ge- oder Verbote gesetzlich festgeschrieben werden, führt aus dieser Spannung heraus. Denn die demokratische Mehrheitsbildung in einem geordneten Verfahren verleiht Sollenssätzen eine Form von Objektivität, die eine moralische Überzeugung niemals beanspruchen kann. Die Staatsbürger erkennen die objektive Geltung von Normen an, die diesen Prozess durchlaufen haben, eben *weil* sie ihn durchlaufen haben.

Setzt nun aber der Staat auf den Druck durch die moralische Verurteilung durch die Öffentlichkeit, um von bestimmten legalen Verhaltensweisen abzuschrecken, so wird eben dieser Mechanismus unterlaufen. Indem er sich die Moral zunutze macht, macht er sich gleichzeitig ein Normsystem zu eigen, das die Objektivität von Recht gerade nicht beanspruchen kann, weil es das demokratische Rechtssetzungsverfahren nicht durchlaufen hat. Bei derlei regulatorischen Versuchen bleibt unberücksichtigt, dass es jenseits der geltenden rechtlichen Regeln, die durch Verfahren legitimiert sind, schlicht keine allgemeingültige Definition davon gibt, was „richtig“ ist. Konkret für das Steuerrecht: Was, objektiv betrachtet, der „faire“ Anteil an den Gemeinlasten ist, den eine bestimmte Person tragen müsste, wird durch nichts anderes bestimmt als durch das positive Recht.

Drittens: Setzt der Staat auf die Mobilisierung moralischer Ächtung steueroptimierender Planung, so führt das zu einer problematischen Verschiebung von Verantwortung vom Gesetzgeber auf die Steuerpflichtigen.

In einem rechtsstaatlich verfassten Gemeinwesen ist es Aufgabe der Legislative, die Grenzen der grundrechtlich geschützten Freiheitsbetätigung der Bürger hinreichend klar vorzugeben. Insbesondere sind die wesentlichen Voraussetzungen staatlicher Eingriffe wie des Steuerzugriffs gesetzlich zu regeln. Verbleiben jenseits des gesetzlich fundierten Steuerzugriffs Spielräume, in denen der Steuerpflichtige seine Gestaltungsmöglichkeiten in einer Weise nutzen kann, die dem Ideal gleichmäßiger Besteuerung widerspricht, so ist das rechtspolitisch natürlich nicht wünschenswert; doch indem er von diesen Spielräumen Gebrauch macht, nimmt er in legitimer Weise seine verfassungsrechtlich anerkannte Gestaltungsfreiheit in Anspruch. Denn etwaige Lücken des Gesetzes liegen im Verantwortungsbereich des Gesetzgebers. Daraus hat die jüngste Erbschaftsteuerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts die logische Konsequenz gezogen, dass solche Spielräume in Extremfällen sogar zur Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes führen können.³² Erachtet der Gesetzgeber einen Sachverhalt als besteuernswürdig, mag er ihn besteuern; zeigen sich im Nachhinein *sub specie* Art. 3 problematische Gestaltungsmöglichkeiten, die durch Instrumente wie § 42 AO nicht erfasst werden, so mag er das Gesetz ändern.

Im Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung wurzelt also eine Verantwortlichkeit des Gesetzgebers für „sein“ Gesetz. Vor diesem Hintergrund erweist sich das Ziel, auf den von der Gestaltungsfreiheit abgedeckten, vom Gesetzgeber selbst definierten Bereich indirekt zuzugreifen und die Steuerpflichtigen von legalen, aber unerwünschten Gestaltungen abzuschrecken, als illegitim.

V. An den Grenzen des Rechts

Es ist eine Selbstverständlichkeit, dass steueroptimierende Gestaltung der moralischen Bewertung durch den Einzelnen zugänglich ist und moralisch verurteilt werden kann. Das bedeutet aber nicht, dass sich staatliche Institutionen dieser moralischen Verurteilung bedienen dürften. Denn der Rechtsstaat zwingt durch Recht, und dieses Recht wird durch den Gesetzgebungsprozess legitimiert. Setzt er zur Erreichung politischer Ziele stattdessen auf

³² BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, 84.

den moralischen Druck der Öffentlichkeit, so verkennt er grundlegend seine Zuständigkeit dafür, den einzelnen Bürgern die Wahrnehmung ihrer Freiheit im Rahmen des geltenden Rechts offenzuhalten. Gleichzeitig unterläuft er diejenigen fundamentalen Legitimationsmechanismen, die in einer freiheitlich-demokratischen Ordnung erforderlich sind, um subjektive Überzeugungen von der Verwerflichkeit bestimmter Aktivitäten in die objektiv-rechtliche Sanktionierung zu überführen.

Die Trennung von Recht und Moral gehört zu den großen Errungenschaften moderner freiheitlicher Rechtsordnungen. Jeder darf sich so verhalten, wie er möchte, es sei denn, er verstößt damit gegen Rechtsnormen. Jeder andere hat natürlich das Recht, legales Verhalten seiner Mitmenschen als Verstoß gegen moralische Normen zu kritisieren oder auch öffentlich anzuprangern. Auf diese Weise kann er eine Diskussion darüber anstoßen, ob ein solches Verhalten *de lege ferenda* weiterhin toleriert werden sollte. Der Staat selbst darf sich dieser Mechanismen aber nicht bedienen. Gegenüber der Kategorie „moralisch unerwünscht, aber legal“ hat er sich neutral zu verhalten.

Der Rechtshistoriker *Peter Oestmann* hat diesen Punkt im April 2022 in einem Zeitungsartikel zum Thema „Maskenempfehlung durch staatliche Stellen“ pointiert herausgearbeitet.³³ Er sieht die Grenze zwischen Recht und Moral in der Gegenwart zunehmend unter Druck. Dem kann ich mich nur anschließen – freilich mit großem Bedauern. *Oestmann* ist auch dahingehend beizupflichten, dass es vielen offensichtlich schwerfällt, „die Meinungsneutralität des Staates nicht nur als rechtliche, sondern auch als moralische Errungenschaft zu verteidigen“. Gerade als solche verdient sie es aber, verteidigt zu werden.

Freiheitsrechte dienen in erster Linie Minderheiten, die sich auch gegenüber einer moralisierenden Mehrheit auf die Unterstützung durch die staatliche Rechtsordnung verlassen können müssen. Ihre volle Wirkung entfalten sie dann, wenn eine konkrete Ausübung der Freiheit von der Mehrheit missbilligt wird. Aus diesem Grund führt auch Gerede vom „Missbrauch“ der Freiheit, wie es derzeit teilweise *en vogue* ist, nicht nur nicht weiter, sondern ist sogar brandgefährlich.

Ist das Recht also machtlos gegenüber der Steuer-Unmoral? Keineswegs. Maßnahmen zur Stärkung materiellrechtlicher oder prozeduraler Fairness sind nicht nur legitim, sondern auch wünschenswert; sie können die Hal-

³³ „Maskenmoral statt Maskenpflicht?“, FAZ v. 7.4.2022, S. 7.

tung der Steuerbürger zum Steuerstaat verbessern. Zudem können Gesetze je nach Qualität mehr, aber eben auch weniger Raum für Umgehungsgestaltungen bieten. Die moralische Missbilligung aber steht der öffentlichen Gewalt in ihrem Werkzeugkasten nicht zur Verfügung. Denn, in den Worten *Friedrich Carl von Savignys*:

„Das Recht dient der Sittlichkeit, aber nicht indem es ihr Gebot vollzieht, sondern indem es die freye Entfaltung ihrer, jedem einzelnen Willen inwohnenden, Kraft sichert.“³⁴

Das Recht ist nicht dazu da, tugendhaftes Verhalten zu erzwingen – jedenfalls so lange, wie nicht jede Tugend- gleichzeitig auch zur Rechtspflicht erklärt wird. Und in einer Welt, in der beides zusammenfällt, möchten wir alle nicht leben.

³⁴ *Savigny*, System des heutigen römischen Rechts Bd. I, 1840, S. 332.

B. Maßstäbe für einen fairen und effektiven Steuervollzug

*Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen*¹

I. Einleitung: Über Steuermoral und Steuergerechtigkeit beim Steuervollzug

Eine Tagung zum Generalthema „Steuermoral und Steuervollzug“² muss sich im juristischen Grundsatzvortrag von rechtsphilosophischen Erkenntnisinteressen abgrenzen. Natürlich dient das Recht der Lösung von Gerechtigkeitsfragen³. Moral und Steuerrecht haben Berührungspunkte, unterscheiden sich aber in der Quelle und der Sanktionierung von verbindlichen Verhaltenserwartungen. Es handelt sich um getrennte Normsysteme⁴. Nachfolgend geht es allein um die Frage einer rechtlichen Relevanz ethischer Maßstäbe.

Steuergerechtigkeit ist in der Rechtsprechung des BVerfG seit dem Jahr 1957⁵ eine feste Größe, auch wenn Herleitungen und Begründungsergebnisse variieren⁶. Der Gleichheitssatz bindet den Gesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit⁷. Insofern ist Steuergerechtigkeit mehr als eine ethische Forderung⁸. In einer pluralen Gesellschaft konkurrieren indes plurale Gerechtigkeitsverständnisse⁹. Zwingende Ableitungen sind nicht immer konsensfähig¹⁰. Maßstab für Rechtsanwendung und Rechtskontrolle kön-

¹ *Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen* ist Inhaber des Lehrstuhls für Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Ludwig-Maximilians-Universität München sowie Richter am Finanzgericht Düsseldorf im zweiten Hauptamt.

² Zum verwandten Themenfeld bereits *Mellinghoff*, Steuergerechtigkeit und Vollzug von Steuergesetzen, JbFStR 2013/2014, XIII.

³ Allgemein *Zippelius*, Juristische Methodenlehre¹², 2021, S. 7 ff.

⁴ Dazu eingehend *Osterloh-Konrad* in diesem Tagungsband.

⁵ BVerfGE 6, 55 (70).

⁶ Zur Kritik *Drüen*, in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 3 AO Rn. 42 ff. (Febr. 2022) m.w.N.

⁷ BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, DStR 2022, 19 – Rn. 55.

⁸ *P. Kirchhof*, Ethos der Steuergerechtigkeit, JZ 2015, 105.

⁹ *Rüthers*, Das Ungerechte an der Gerechtigkeit, JZ 2009, 969; das jeweilige Gerechtigkeitsverständnis zusammenfassend *Tipke*, Mehr oder weniger Gestaltungsfreiheit für den Steuergesetzgeber?, *StuW* 2014, 273 (279 ff.) und *P. Kirchhof*, JZ 2015, 105.

¹⁰ *Droege*, Steuergerechtigkeit – eine Demokratiefrage?, *Rechtswissenschaft* 2013, 374 (395).

nen darum nicht subjektive Gerechtigkeitsvorstellungen¹¹, sondern allenfalls „mehrheitlich konsensfähige Gerechtigkeitsvorstellungen“ sein¹². Begreift man Gerechtigkeit als Rechtsprinzip¹³, so obliegt indes die Konkretisierung und die Abwägung zwischen kollidierenden Subprinzipien auch im „Gerechtigkeitsstaat“¹⁴ allein dem Gesetzgeber¹⁵. Gerechtigkeitswertungen fallen in einer pluralen Gesellschaft notwendig uneinheitlich aus. Um Gerechtigkeitsentscheidungen muss das Parlament ringen. Mit entsprechender Mehrheit getroffene Entscheidungen sind für den Rechtsanwender verbindlich. Er darf sie nicht aufgrund eigener anderer Gerechtigkeitswertungen beiseiteschieben. Auch moralische Erwartungen oder die Rücksicht auf Steuerwiderstände (wie z.B. hinsichtlich vermeintlich bereits besteuert er Kapitaleinkünfte) fallen in die Wertungskompetenz des Parlaments. Sein „Produkt“ ist umzusetzen, ohne dass der Gerechtigkeitswert im Einzelnen zu hinterfragen ist. Versuche, den Rechtsstaat gegen die Gerechtigkeit auszuspielen, werden immer wieder unternommen¹⁶. Mit P. M. Huber ist dem zu entgegnen: Der (Steuer-)Rechtsstaat „existiert durch das Gesetz oder er existiert nicht“¹⁷. Die Gerechtigkeitsdiskussion gehört folglich in der Demokratie ins Parlament. Ausgemachte Gerechtigkeitsdefizite erlauben keinen Widerstand gegen das demokratisch legitimierte Gesetz. Eine freie und individuelle Gerechtigkeitskontrolle scheidet aus. Nur wenn das Gesetz gegen die Verfassung oder Unionsrecht verstößt, setzt sich die Gerechtigkeitsforderung gegenüber dem einfachen Recht durch. Steuergerechtigkeit ist darum keine eigenständige Maßstabsvorgabe für den Steuervollzug. „Argumente

¹¹ Zutreffend zur verfassungsgerichtlichen Kontrolle *Stettner*, in Nawiasky/Leusser/Schweiger, Die Verfassung des Freistaates Bayern, Art. 118 Rn. 37 (Mai 1995) m.w.N.

¹² Zu diesem „Richtmaß“ *Zippelius*, Juristische Methodenlehre¹², 2021, S. 12 ff.

¹³ Dazu monographisch *Robbers*, Gerechtigkeit als Rechtsprinzip, 1980.

¹⁴ So gestützt auf das materielle Rechtsstaatsverständnis *Katz/Sander*, Staatsrecht¹⁹, 2019, Rz. 177; ebenso *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I², 2000, S. 239.

¹⁵ Zur „These der Gerechtigkeitsexklusion“, wonach Gerechtigkeit nur insoweit als rechtlicher Maßstab anerkannt wird, als sie in dem geschriebenen (Verfassungs-)Recht enthalten ist und jenseits dessen als rechtliches Argument ausscheidet, zuletzt *Bäcker*, Gerechtigkeit im Rechtsstaat, 2015, S. 314 f. m.w.N.

¹⁶ Dagegen *Huber*, in Herdegen/Masing/Poscher/Gärditz, Handbuch des Verfassungsrechts (VerfassungsR-HdB), 2021, § 6 Rn. 66 ff.

¹⁷ Allgemein *Huber*, in Herdegen/Masing/Poscher/Gärditz, VerfassungsR-HdB, 2021, § 6 Rn. 67.

der Gerechtigkeit“ lassen sich zwar in die Auslegungskanones integrieren¹⁸, aber ihre Aussage- und Steuerungskraft darf nicht überschätzt werden. Wie wenig das Ziel der Steuergerechtigkeit die Gesetzesauslegung zu steuern vermag, belegt die Rechtsprechung zu nichtabzugsfähigen Lebenshaltungskosten im Sinne des § 12 Nr. 1 EStG, die jahrzehntelang ein generelles Aufteilungs- und Abzugsverbot mit dem Gebot der Steuergerechtigkeit begründete, bis der Große Senat im Jahre 2009 davon unter Hinweis auf die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bei klarer Trennbarkeit der Veranlassung der Aufwendungen abrückte¹⁹. Mit abstrakten und konkretisierungsbedürftigen Besteuerungszielen und -prinzipien lassen sich verschiedene Auslegungen des Gesetzes herleiten und begründen. Gerade Steuergerechtigkeit ist ein volatiles Auslegungselement.

II. Grundlagen: Primärmaßstäbe der Gesetzmäßigkeit und Gleichheit der Besteuerung

Nach dieser Relativierung des Gerechtigkeitsmaßstabes sind im Folgenden die administrativen Handlungsmaßstäbe für den Gesetzesvollzug zu bestimmen. Dabei geht es um Rechtsmaßstäbe, die von den eingangs angesprochenen ethischen Maßstäben deutlich zu trennen sind. Die Maßstäbe des Verwaltungshandelns sind verfassungs- und gesetzesdirigiert. Maßstäbe sind Garanten für die Rationalität des Verwaltungshandelns²⁰. Sie steuern die Verwaltung und sind wegen „kontextabhängiger Sachrichtigkeiten“²¹ für den jeweiligen Verwaltungszweig nach den Eigenarten des Rechtsgebiets zu bestimmen.

1. Verfassungsgebote Besteuierungsgrundsätze (Art. 20 Abs. 3 GG, § 85 AO)

Vollzugssteuernde Maßstabsvorgaben ergeben sich aus der Verfassung (Art. 20 Abs. 3, Art. 3 Abs. 1 GG), wobei § 85 S. 1 AO für die Steuerverwaltung die Maßstäbe der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der

¹⁸ Zippelius, Juristische Methodenlehre¹², 2021, S. 47 ff.

¹⁹ BFH, GrS, BStBl. II 2010, 672 – Rn. 52, 108 ff., 111.

²⁰ Barczak, Maßstäbe des Verwaltungshandelns im Polizei- und Sicherheitsrecht, in Kahl/Ludwigs, Handbuch des Verwaltungsrechts (HVwR), Bd. V, 2022, § 133 Rn. 2 m.w.N.

²¹ So Jestaedt, in Ehlers/Pünder, Allgemeines Verwaltungsrecht¹⁶, 2022, § 11 Rn. 1.

Besteuerung einfachgesetzlich bekräftigt. Beides sind primäre und unverrückbare Besteuerungsgrundsätze. Die mit dem Vollzug des Gesetzes beauftragte Finanzverwaltung ist – mit den Worten des BVerfG – verpflichtet, die Besteuerungsvorgaben „in strikter Legalität“ umzusetzen und so Belastungsgleichheit zu gewährleisten²². Das gesetzte Recht muss durchgesetzt werden (können), sonst bleibt es bloßes ‚Paper Law‘ und verliert seinen inneren Geltungsanspruch²³. Die „Gleichheit auf dem Papier“²⁴ des (Bundes-) Gesetzblattes reicht nicht aus. Der Handlungsauftrag der Finanzverwaltung liegt darin, Gleichheit im Belastungserfolg zu gewährleisten. Gleichheit beim Gesetzesvollzug hat zugleich eine europäische Dimension, weil jede wettbewerbsverzerrende Ungleichheit potentiell dem Beihilfevorwurf ausgesetzt ist²⁵.

2. Weitere Rechtsmaßstäbe für den Steuervollzug

Die Frage, ob neben diesen Besteuerungsmaßstäben für den Steuervollzug weitere Maßstabsvorgaben gelten, stellt sich namentlich für den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung, der im Zuge der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens 2016 in den Gesetzestext (§ 88 Abs. 2 S. 2, Abs. 5 S. 2 AO) aufgenommen wurde. Trotz auch verfassungsrechtlicher Fundierung bleibt die Wirtschaftlichkeit m.E. eine sekundäre Maxime für die Steuerverwaltung²⁶. Die Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung bleiben vorrangig und dürfen nicht durch administrative Wirtschaftlichkeitsüberlegungen tangiert werden. Die Forderung nach Wirtschaftlichkeit ist zunächst an den die Steuerrechtsordnung erst schaffenden Gesetzgeber adressiert. Darauf ist bei der Verfahrenseffektivität zurückzukommen (s. II.2.c.). Sind unter Wahrung der primären Besteuerungsgrundsätze weitere ergänzende Maßstäbe beim Steuervollzug denkbar, so ist im Anschluss an das Verhältnismäßigkeitsprinzip (s. II.2.a.) zu fragen, ob der auftragsgemäß zu beleuch-

²² BVerfGE 84, 239 Rn. 109.

²³ *Seer*, Besteuerungsverfahren – Rechtsvergleich zwischen USA-Deutschland, 2002, S. 5.

²⁴ Dagegen bereits *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II², 2003, S. VII.

²⁵ Dazu *Ferrenberg*, Der Einfluss des europäischen Beihilferechts auf nationale Steuervergünstigungen – Eine darstellende Analyse unter besonderer Berücksichtigung von Tax Rulings und Gewinnverlagerungen, 2021.

²⁶ *Drüen*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 88 AO Rn. 263, 277, 415 (Juni 2021).

tende „faire und effektive Steuervollzug“ derlei Rechtsmaßstäbe enthält (dazu s. II.2.b. und c.).

a. Verhältnismäßigkeitsprinzip

Das Verhältnismäßigkeitsprinzip zählt zu den rechtsstaatlichen Prinzipien²⁷. Jede staatliche Maßnahme muss den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz wahren²⁸. Das dem Polizeirecht entstammende Verhältnismäßigkeitsprinzip²⁹ verliert aber im materiellen Steuerrecht mangels hinreichender Wegweisung in der Lebenswirklichkeit an Aussagekraft³⁰. Die Zweck-Mittel-Relation scheitert bei der Höhe der Steuerlast wegen der Zäsur von Geldleistung und Gegenleistung (§ 3 Abs. 1 AO) am fehlenden „Bindeglied“³¹ zwischen dem Steuereingriff und dem staatlichen Finanzierungsanliegen³².

Das Verhältnismäßigkeitsgebot hat dagegen beim Steuervollzug im Rahmen der Ermessensausübung als innere Ermessensgrenze bestimmende und begrenzende Wirkung³³. Soweit Verfahrensermessen besteht, fungiert das Verhältnismäßigkeitsprinzip als Ermessensgrenze³⁴. Die Verhältnismäßigkeitsprüfung gilt insbesondere für Steuerverwaltungslasten³⁵, aber auch für Sanktionen beim Steuervollzug. Beim Steuerverwaltungsermessen gelten für das Verfahrensrecht keine Besonderheiten. Die Finanzbehörde hat ihre „Verfahrensherrschaft“³⁶ ermessensgerecht auszuüben. Zweckwidrige und

²⁷ *Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. I², 1984, S. 864 m.w.N.; *Korioth*, Staatsrecht I³, 2020, Rn. 202 ff.

²⁸ *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴, 2021, Rn. 3.180.

²⁹ *Huber*, in *Herdegen/Masing/Poscher/Gärditz*, VerfassungsR-HdB, 2021, § 6 Rn. 33, 35 m.w.N.

³⁰ *P. Kirchhof*, Die Kunst der Steuergesetzgebung, NJW 1987, 3217 (3218).

³¹ *Vogel/Waldhoff*, in *Kahl/Waldhoff/Walter*, Bonner Kommentar zum GG, Vorbem. z. Art. 104a-115 Rz. 481 (Dez. 1997).

³² *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴, 2021, Rz. 3.182; näher bereits *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1973, S. 76 ff.

³³ Allgemein *Drüen*, in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 5 AO Rn. 49, 59 ff. m.w.N.

³⁴ *Ramsauer*, in *Kopp/Ramsauer*, VwVfG²³, 2022, § 40 Rn. 45.

³⁵ *Hey*, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Steuerverfassungsrechts, in *Festschrift für den Bundesfinanzhof*, Bd. I, 2018, S. 451 (475) m.w.N.

³⁶ *Volquardsen*, in *Schwarz/Pahlke*, AO/FGO, § 88 AO Rn. 1 (Juli 2017); *Roser*, in *Gosch*, AO/FGO, § 88 AO Rn. 7 (Juli 2021).

unverhältnismäßige Steuerverwaltungsmaßnahmen sind rechtswidrig und vom Betroffenen angreifbar. Der Schlüsselbegriff der Verfahrensleistungsfähigkeit hat für die finanzbehördliche Aktivierung gesetzlicher Mitwirkungspflichten eine ermessenssteuernde Funktion³⁷.

b. Maßstab der Verfahrensfairness?

Fairness hat es als Einstellung aus der Welt des Sports in die Welt des Rechts geschafft. Ein faires Verwaltungsverfahren ist eine Ausprägung des Rechtsstaatsprinzips³⁸, lässt sich aber auch grundrechtlich fundieren³⁹. Aus dem Rechtsstaatsprinzip sind im Grundgesetz nicht explizit geregelte Verfahrensanforderungen für ein rechtsstaatliches Verfahren abzuleiten, die der Fairness des Verfahrens dienen⁴⁰. Die rechtsstaatlichen Mindestanforderungen an das Verfahren sind in den einschlägigen Verfahrensordnungen geregelt, so dass im Regelfall ein Rückgriff auf das allgemeine Rechtsstaatsprinzip entbehrlich ist⁴¹ und sich der normative Maßstab aus dem jeweiligen Verfahrensrecht ergibt⁴². Fehlt es dagegen an Kodifikationen, kann für die Anforderungen an die Fairness des Verfahrens⁴³ der Rückgriff unmittelbar auf die Direktiven des Rechtsstaatsprinzips geboten sein⁴⁴. Angesichts der Weite und Unbestimmtheit des Rechtsstaatsprinzips ist indes bei der

³⁷ Näher *Drüen*, in Kube/Reimer, Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Bd. 7, 2018, S. 123 (132 ff.); jüngst aufgreifend *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 2021, S. 34, 213 ff.

³⁸ *Sobota*, Das Prinzip Rechtsstaat – Verfassungs- und verwaltungsrechtliche Aspekte, 1997, S. 256 f., Liste 1, Nr. 78, 83, 121; *Ruthig*, in Kopp/Schenke, VwGO²⁷, 2021, § 1 Rn. 12 m.w.N.; *Sachs*, GG⁹, 2021, Art. 20 Rn. 163; *Stober*, in Wolff/Bachof/Stober/Kluth, Verwaltungsrecht I¹³, 2017, § 18 Rn. 22 f.

³⁹ *Jarass*, in Jarass/Pieroth, GG¹⁷, 2022, Art. 20 Rn. 42.

⁴⁰ *Sachs*, GG⁸, 2018, Art. 20 Rn. 78, 163.

⁴¹ *Schulze-Fielitz*, in Dreier, GG, Bd. II³, 2015, Art. 20 Rechtsstaat Rn. 207.

⁴² *Hufen/Siegel*, Fehler im Verwaltungsverfahren⁶, 2018, Rz. 92.

⁴³ *Ruthig*, in Kopp/Schenke, VwGO²⁷, 2021, § 1 Rn. 12 m.w.N.

⁴⁴ Explizit *Schulze-Fielitz*, in Dreier, GG, Bd. II³, 2015, Art. 20 Rechtsstaat Rz. 207; allgemein gegen einen Rekurs auf das (abgelehnte) „Rechtsstaatsprinzip“ aber *Kunig*, Das Rechtsstaatsprinzip – Überlegungen zu seiner Bedeutung für das Verfassungsrecht der Bundesrepublik Deutschland, 1986, S. 293 ff., 302, 486 f.

Ableitung konkreter Bindungen mit Behutsamkeit vorzugehen⁴⁵. Abstrakt ist der Rechtsstaat das Gegenbild zum Macht- und Willkürstaat⁴⁶. Machtungleichgewichte und Willkürmaßnahmen beim Steuervollzug lassen sich als staatliche „Fouls“ betrachten⁴⁷. Die Waffengleichheit der Beteiligten⁴⁸ soll dem entgegenwirken und ist eine allgemeine Forderung einer „Verfahrensgerechtigkeit“⁴⁹. Im Steuerverfahren ist das Recht auf Vertretung durch Bevollmächtigte (§ 80 AO) Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips und dient der Gewährung eines fairen Verfahrens⁵⁰. Fairness als Rechtsmaßstab wirkt – wie die Forderung nach Verhältnismäßigkeit – gerade bei steuerlichen Verfahrenspflichten staatsbegrenzend.

c. Maßstab der Verfahrenseffektivität?

Der Grundsatz der Verfahrenseffektivität wird auch auf § 10 S. 2 VwVfG gestützt, der einen allgemeinen Rechtsgrundsatz ausdrückt und über den Anwendungsbereich des VwVfG hinaus Beachtung verlangt⁵¹. Effektivität fungiert als Maßstab dafür, wieweit gesetzgeberische oder administrative Zwecksetzungen verwirklicht werden, während Effizienz als Zielvorgabe dafür steht, möglichst ressourcenschonend vorzugehen⁵². Beide Begriffe enthalten Wirtschaftlichkeitsüberlegungen und sind Relationsbegriffe. Effektivität ist eine Maßgröße für die Zielerreichung, Effizienz beschäftigt sich demgegenüber mit dem Verhältnis der eingesetzten Kosten (Mittel, Ressour-

⁴⁵ BVerfG, Beschluss v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 – Rz. 79 m.w.N.; *Jarass*, in *Jarass/Piero*th, GG¹⁷, 2022, Art. 20 Rz. 38.

⁴⁶ *Katz/Sander*, Staatsrecht¹⁹, 2019, Rz. 175.

⁴⁷ Zum Willkür- und Schikaneverdacht bei Erlass einer Prüfungsanordnung instruktiv der Urteilsfall BFH, BStBl. II 2012, 395.

⁴⁸ *Ruthig*, in *Kopp/Schenke*, VwGO²⁷, 2021, § 1 Rn. 12 m.w.N.

⁴⁹ Allgemein *Zippelius*, Rechtsphilosophie⁶, 2011, S. 195 ff.

⁵⁰ *Hahlweg*, in *Koenig*, AO⁴, 2021, § 80 Rz. 3.

⁵¹ *Schmidt-Aßmann/Kaufhold*, Der Verfahrensgedanke im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht, in *Voßkuhle/Eifert/Möllers*, Grundlagen des Verwaltungsrechts (GVwR), Bd. II³, 2022, § 27 Rn. 85.

⁵² *Augsberg*, Maßstäbe des Verwaltungshandels, in *Voßkuhle/Eifert/Möllers*, GVwR, Bd. II³, 2022, § 8 Rn. 47 ff.

cen) zu dem anzustrebenden Ziel (Nutzen, Erfolg)⁵³. Stellt Effektivität das Ziel in den Mittelpunkt, so bringt Effizienz die Kosten in Erinnerung⁵⁴. Die Maßstäbe der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung als Primärmaßstäbe lassen für Wirtschaftlichkeitsüberlegungen nur wenig Raum. Sind die Besteuerungsvorgaben „in strikter Legalität“ umzusetzen (s. II.1.), so stehen weder das Maß der Zielerreichung noch die dafür aufzubringenden Kosten zur Disposition der Finanzverwaltung. Der Gesetzgeber muss die Vollzugsressourcen und den erwartbaren Vollzugaufwand bereits bei den materiellen Steuergesetzen berücksichtigen. Wenn das materielle Gesetz „unwirtschaftliches“ Handeln der Verwaltung bei der Sachverhaltsermittlung oder -verarbeitung fordert, lässt sich bei der Durchsetzung von Steueransprüchen nicht das Wirtschaftlichkeitsgebot contra legem verwirklichen. Auch wenn die AO nunmehr das Gebot der Wirtschaftlichkeit in den Gesetzestext aufgenommen hat⁵⁵, gehen Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO) vor. Eine gesetzesabweichende Vereinfachung auf Kosten des gleichmäßigen Gesetzesvollzugs ist darum unzulässig⁵⁶. Verfahrenseffektivität lässt sich als Ziel nur innerhalb verbleibender Spielräume der Verwaltung anstreben, soweit Verfahrensermessen besteht (s. bereits II.2.a.). Neben der Durchsetzung von Steueransprüchen betrifft Verfahrenseffektivität auch die Abwehr von Steuerumgehungen (dazu noch sub III.).

d. Zwischenergebnis zur Maßstabsbildung für den Steuervollzug

Die mir im Titel vorgegebene Frage nach Maßstäben für den Steuervollzug ist demnach wie folgt zu beantworten: Primäre Handlungsvorgaben für die Finanzverwaltung sind die Besteuerungsgrundsätze der Gesetzmäßigkeit und der Gleichheit. Soweit der Finanzbehörde beim Steuervollzug Verfahrensermessen zusteht, wird ihr Handeln nicht allein und vollständig durch die Gebote der Gesetzmäßigkeit und Gleichheit gesteuert. Insoweit kann der gesetzliche Rahmen durch weitere Maßstäbe ausgefüllt werden. Dabei kön-

⁵³ Es geht um das Verhältnis von wertmäßigem Output zu wertmäßigem Input. So lässt sich die Zielerreichung bei gegebenem Mitteleinsatz steigern (Output-Maximierung) oder ein fixes Ziel lässt sich durch geringeren Mitteleinsatz anstreben (Input-Minimierung).

⁵⁴ Insgesamt *Franzius*, Maßstäbe des Verwaltungshandelns im Umweltrecht, in Kahl/Ludwigs, HVwR V, § 135 Rn. 44.

⁵⁵ § 88 Abs. 5 S. 2 AO spricht explizit vom „Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung“.

⁵⁶ *Roser*, in Gosch, AO/FGO, § 88 AO Rn. 15.3 (Juli 2021).

nen Fairness und Effektivität zur Entfaltung der Maßstäbe im Einzelfall hilfreich sein. Fairness und Effektivität sind aber auch für den Steuervollzug keine eigenständigen Rechts- oder gar Verfassungsmaßstäbe, sondern einzelne Topoi zur Begrenzung des exekutivischen Handelns beim Steuervollzug. Diese Eingrenzungen lassen sich nicht allein auf die Topoi stützen, sich aber rechtsstaatlich oder gleichheits- bzw. freiheitsrechtlich fundieren. So kann eine unfaire Verfahrensgestaltung ein Indiz für einen Gleichheitsverstoß oder für die Verletzung des Rechtsstaatsprinzips sein.

Exemplarisch sollen die Topoi der Fairness und Effektivität für drei wichtige Aspekte des Steuervollzugs näher beleuchtet werden, die dem Veranstalter als vertiefungswürdig vor Augen standen, nämlich die Bekämpfung von Steuerumgehungen (III.), Zeitnähe und Rechtssicherheit beim Steuervollzug (IV.) und die Sanktionsebene (V.).

III. Erfordernis und Grenzen administrativer Bekämpfung von Steuerumgehungen

1. Steuerstaatliche Schutzpflicht gegenüber qualifizierter Steuer- ermeidung

Zu den Eigenheiten des Steuerrechts zählt die bereits in der Steuerdefinition (§ 3 Abs. 1 AO) angelegte Herausforderung verbreiteter Steuervermeidung. Die Gegenleistungslosigkeit der Steuer ist ihr Abgrenzungskriterium gegenüber nichtsteuerlichen Abgaben und erklärt zugleich Ausweich- bis Abwehrverhalten der Normbetroffenen⁵⁷. Der Staat nimmt mit der Steuer als gegenleistungsfreier Abgabe, ohne etwas dafür zurückzugeben. Die Gegenleistungslosigkeit der Steuer weckt oder intensiviert Reaktionen beim Steuerpflichtigen⁵⁸. Der in einer Gegenleistungsordnung sozialisierte Bürger sucht sein Eigeninteresse gegenüber der Steuer als gegenleistungsfreie Gemeinlast⁵⁹. Aus ökonomischer Perspektive antizipiert ein rational handelnder Steuerpflichtiger Steuerbelastungen, soweit Ausweichmöglichkeiten gegenüber der Steuerlast bestehen, und sucht seinen persönlichen Vorteil zu maximieren, weshalb das Steuersystem bereits mit Blick auf eigennüt-

⁵⁷ *Drüen*, Verschränkungen öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Regime im Verwaltungsrecht, VVDStRL 79 (2020), S. 127 (137).

⁵⁸ Zum „Spiel der Steuerumgehung“ *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, 2019, 626 ff.

⁵⁹ *Drüen*, Eigenständigkeit und Methodik des Steuerrechts, in Droege/Seiler, Eigenständigkeit des Steuerrechts, 2019, S. 95 (101).

zige Steuervermeidungsbestrebungen konstruiert werden muss⁶⁰. Der belastungsvermeidende oder minimierende „Grenzfall“ ist im Steuerrecht der „Regelfall“⁶¹. Dabei ist nach der Rechtsprechung eine einfache Steuervermeidung legitim, weil niemand verpflichtet ist, sich so einzurichten, dass er möglichst viele Steuern zahlt⁶². Auch wenn es kein echtes „Grundrecht auf Steueroptimierung“ gibt⁶³, stößt der Steuervollzug auf einfache und qualifizierte Formen der Steuervermeidung, die von der Finanzverwaltung zu hinterfragen sind. Steuergesetzgeber und Steuerverwaltung müssen zum Schutz der Gleichheit im Belastungserfolg dem Drang zur Steuerminimierung Grenzen setzen⁶⁴. Insoweit besteht eine Schutzpflicht des Staates, übermäßige Steuergestaltungen zur Gewähr der Gleichheit der Besteuerung einzuschränken⁶⁵. Das Verwaltungshandeln muss der Gefährdung des Steuervollzugs durch das Eigeninteresse des regelmäßig deklarationspflichtigen Normbetroffenen, der als Erstinterpret der Steuergesetze agiert, Rechnung tragen. Dabei besteht ein Großteil der Aufgabe der Finanzbehörde in der Überwachung des „Selbstvollzugs“ durch Steuerpflichtige⁶⁶, die durch Steueranmeldungen eine finanzbehördliche Steuerfestsetzung ersetzen. Durch besondere Handlungsform werden fast 2/3 des gesamten Steueraufkommens festgesetzt und erhoben⁶⁷. Im Eingriffsstaat ersetzt freilich allein Misstrauen nicht Verwirklichung des gesetzlichen Besteuerungstatbestands. Lebt das Steuerrecht

⁶⁰ Dazu *Wagner*, Der Homo Oeconomicus als Menschenbild des Steuerrechts, DStR 2014, 1133 (1136).

⁶¹ *P. Kirchhof*, NJW 1987, 3217 (3220).

⁶² BFHE 238, 344 = DStR 2012, 2058 – Rn. 30 m.w.N.

⁶³ *Heintzen*, Die Neufassung des § 42 AO und ihre Bedeutung für grenzüberschreitende Gestaltungen, FR 2009, 599 (605); *Schön*, Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts, in DStJG 33 (2010), S. 29 (39, 59); *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO Rn. 19 (Sept. 2022); a.A. *Lenz/Gerhard*, Das „Grundrecht auf steueroptimierende Gestaltung“, BB 2007, 2429 (2431, 2434).

⁶⁴ BVerfGE 145, 106 Rn. 126 m.w.N.

⁶⁵ Zuletzt *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO Rn. 19 (Sept. 2022) m.w.N.

⁶⁶ Zu dieser Eigenheit bereits *Drüen*, in Droege/Seiler, Eigenständigkeit des Steuerrechts, 2019, S. 95 (102).

⁶⁷ Dazu *Heintzen*, Beteiligung Privater an der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben und staatliche Verantwortung, VVDStRL 62 (2003), S. 220 (225, 253, 261); *Ehlers/Pünder*, Allgemeines Verwaltungsrecht¹⁶, 2022, § 1 Rn. 106; eingehend *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, S. 250 ff. m.w.N.

aus dem „Diktum des Gesetzgebers“⁶⁸, ist es seine Aufgabe, das Steuergesetz durch klare und einsichtige Belastungsgründe umgebungsfest auszugestalten. Das ist die Kehrseite der vom BVerfG immer wieder bekräftigten Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers. Versagt er dabei, kann allein finanzbehördliches Misstrauen gegenüber der Kreativität – häufig exzellent beratener – Steuerpflichtiger keine Steueransprüche sichern.

2. Instrumente und Grenzen finanzbehördlicher Missbrauchsabwehr

Der Steuergesetzgeber hat verschiedene Schutzinstrumente für seinen steuerschuldrechtlichen Anspruch. Neben der allgemeinen Missbrauchsklausel des § 42 AO sucht der Steuergesetzgeber greifbare Vermeidungsgestaltungen durch spezielle Missbrauchs- und Umgehungsvermeidungsvorschriften⁶⁹ „einzufangen“. Auch wenn das Ziel der Verhinderung von Steuerumgehung legitim ist, erlaubt es nicht jedes, sondern nur verhältnismäßige Mittel⁷⁰. Bei spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschriften sind die verfassungsrechtlichen Anforderungen noch nicht abschließend geklärt⁷¹, aber jedenfalls den Missbrauchskern deutlich überschießende und unwiderlegliche Typisierungen verletzen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit⁷².

Missbrauchsabwehr ist Aufgabe und Pflicht aller drei Staatsgewalten⁷³. Umgebungsfestes Steuerrecht ist in erster Linie Aufgabe des Gesetzgebers. Die Widerstandsfähigkeit des staatlichen Steueranspruchs gegenüber Gestaltungen hängt von der Güte der Steuergesetze ab. Nur systematisches, prinzipienorientiertes Recht und nicht situativ erlassene (Korrektur-)Gesetze sind durch Auslegung vor Umgehungen absicherbar. Bei der Missbrauchsabwehr wird nicht immer hinreichend zwischen unerwünschten und unangemessenen Gestaltungen unterschieden. Unerwünschte Gestaltungen sind – so bereits Christine Osterloh-Konrad – nicht mit illegitimen Gestaltungen gleichzusetzen. Dazu ein aktuelles Beispiel: Dividendenarbitragegeschäfte

⁶⁸ Zuletzt BVerfGE 137, 350 (364).

⁶⁹ Zuletzt, auch zum Verhältnis zur allgemeinen Missbrauchsvorschrift BFH, BStBl. II 2021, 580.

⁷⁰ *Drüen*, Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung, *StuW* 2008, 154 (158 f.).

⁷¹ Monographisch *Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe spezieller Missbrauchsnormen im Steuerrecht, 2011.

⁷² *Drüen*, in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 42 AO Rn. 20 (Sept. 2022) m.w.N.

⁷³ *Ratschow*, in *Klein*, AO¹⁵, 2020, § 42 Rn. 8.

um den Stichtag sind seit 1977 der Finanzverwaltung und dem Gesetzgeber bekannt⁷⁴. Zwischenzeitlich waren sie spezialgesetzlich in § 50c Abs. 11 EStG geregelt. Der Gesetzgeber hat durch qualifizierte Anrechnungsvoraussetzungen der Kapitalertragsteuer in § 36a EStG ab dem Jahre 2016 das Problem für cum cum-Gestaltungen⁷⁵ normiert. Diese gesetzliche Wertung ist auch für die Anwendung der allgemeinen Missbrauchsklausel des § 42 AO maßgebend: Entgegen verschiedenen Versuchen der Finanzverwaltung lassen sich für cum cum-Altfälle nicht rückwirkend für frühere Veranlagungszeiträume vor 2016 über § 42 AO schärfere Anforderungen und Rechtsfolgen begründen, die der Gesetzgeber für die Zukunft angeordnet hat⁷⁶. Das parlamentarische Gesetz steckt den (Wertungs-)Rahmen der administrativen Missbrauchsabwehr ab. Rechtspolitische Fehler können nicht ex-post durch § 42 AO „repariert“ werden⁷⁷. Mit seiner Hilfe dürfen Gesetzeslücken nicht geschlossen werden⁷⁸.

IV. Gebote der Zeitnähe des Steuervollzugs und der Rechtssicherheit

1. Verfassungsrechtlicher Kern zeitnaher Steuerverwaltung

Der Steuervollzug ist vielfach Vergangenheitsbewältigung. Prüfungs- und Rechtsbehelfsverfahren beziehen sich häufig auf lange zurückliegende Besteuerungszeiträume. Rechtspolitisch wird eine Beschleunigung der Ver-

⁷⁴ Dazu und zum Folgenden näher *Drüen*, Grundlagen und Grenzen administrativer Missbrauchsabwehr im gewaltengegliederten Verfassungsstaat, StuW 2020, 3 ff. m.w.N.

⁷⁵ Nur um diese soll es hier gehen und nicht um davon trennbare und nach Rechtsprechung von BGH und BFH als Steuerhinterziehung zu qualifizierende *cum ex*-Gestaltung.

⁷⁶ Ebenso *Breuninger*, JbFStR 2021, 214 (227); *Jachmann-Michel*, in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 43 EStG Rz. 9 (Aug. 2021); *Zimmermann*, in Lademann, EStG, § 36 Rz. 80d (Mai 2021).

⁷⁷ Näher *Drüen*, Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) und Korrektur rechtspolitischer Fehler (Teil 1), Ubg 2022, 61 (66 ff.).

⁷⁸ *Stöber*, in Gosch, AO/FGO, § 42 AO Rn. 24 (März 2021).

fahren in Aussicht gestellt⁷⁹. Zeitnahes Verwalten ist indes mehr als eine rechtspolitische Forderung. Die Forderung nach Zeitnähe der Besteuerung hat einen verfassungsrechtlichen Kern⁸⁰. Verwaltungshandeln hat „seine Zeit“⁸¹. Ein zeitgerechtes Verwaltungsverfahren ist eine Forderung materieller Rechtsstaatlichkeit⁸².

Im allgemeinen Verwaltungsrecht wird unter der Überschrift „Der Grundsatz der Rechtzeitigkeit“ dem Zeitfaktor des Verwaltungshandelns zu Recht besondere Bedeutung zugemessen, weil Recht nur dann wirksam werde, wenn es rechtzeitig umgesetzt wird⁸³. Denn Zeit ist ein „Instrument des Verwaltens“, dem aus dem Aspekt der Gleichheit in der Zeit entscheidende gleichheitsrechtliche Bedeutung zukommen kann⁸⁴. „Gleichheitsgerechtes Verwalten ist rechtzeitiges Verwalten. Die Gegenwartsgebundenheit der Verwaltung beschränkt die Verfügung über die Zeit und setzt der Verwaltung – auch wenn das Gesetz keine Fristen nennt – deutliche Zeitgrenzen“⁸⁵. Der Rechtsstaat verlangt nicht nur für gerichtliche Verfahren, sondern auch für administrative Verfahren, dass sie in angemessener Zeit abgeschlossen werden⁸⁶. Ein zeitgerechtes Verwaltungsverfahren ist eine Forderung materieller Rechtsstaatlichkeit⁸⁷. Auch das unionsrechtliche Recht auf eine gute

⁷⁹ Zuletzt für die Außenprüfung Referentenentwurf des BMF v. 6.7.2022, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts, S. 1 f.

⁸⁰ Näher, auch zum Folgenden bereits *Driien*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, ifst-Schrift 469, 2011, S. 14 ff.

⁸¹ *Augsberg*, Maßstäbe des Verwaltungshandels, in Voßkuhle/Eifert/Möllers, GVwR, Bd. II³, 2022, § 8 Rn. 53.

⁸² *Stober*, in Wolff/Bachof/Stober/Kluth, Verwaltungsrecht I¹³, 2017, § 18 Rn. 22 f.

⁸³ *Schmidt-Aßmann*, Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee², 2006, Kap. 1 Rn. 30.

⁸⁴ Früher *P. Kirchhof*, Gleichheit in der Funktionenordnung, in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland (HStR), Bd. V², 2000, § 125 Rn. 56 (in der kompletten Neubearbeitung *P. Kirchhof*, Allgemeiner Gleichheitssatz, HStR, Bd. VIII³, 2010, § 181 ist der Abschnitt „Gleichheit in der Zeit“ nicht mehr enthalten).

⁸⁵ *P. Kirchhof*, in HStR, Bd. V², 2000, § 125 Rn. 55.

⁸⁶ Zutreffend *Schmidt-Aßmann*, Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee², 2006, Kap. 1 Rn. 30.

⁸⁷ *Stober*, in Wolff/Bachof/Stober/Kluth, Verwaltungsrecht I¹³, 2017, § 18 Rn. 22 f.

Verwaltung⁸⁸ schließt die Behandlung in angemessener Frist ein⁸⁹. Dabei ist das Beschleunigungsgebot Ausdruck eines ungeschriebenen, allgemeinen Verfahrensgrundsatzes, weshalb der gesetzlichen Aussage von § 10 Satz 2 VwVfG und § 9 SGB X, dass Verwaltungsverfahren „zügig“ durchzuführen sind, nur deklaratorische Bedeutung zukommt⁹⁰. Rechtzeitiges Handeln ist demnach eine Maxime, die im gesamten Verwaltungsrecht Beachtung verlangt⁹¹ und deren Kern auch verfassungsgeschützt ist⁹².

Zusätzlich zu diesem allgemeinen Prinzip der Rechtzeitigkeit des Verwaltungshandelns sprechen im Steuerrecht weitere Argumente für eine Zeitnähe und ein „Prinzip zeitnaher Besteuerung“⁹³. Diese Forderung lässt sich bereits auf eine der vier klassischen Besteuerungsmaximen der Nationalökonomie zurückführen, die A. Smith formuliert hat⁹⁴, nämlich die Bequemlichkeit der Besteuerung, wonach die Steuer zu der Zeit und in der Weise erhoben werden soll, die für den Bürger am bequemsten ist. Allerdings basiert das Prinzip zeitnaher Besteuerung nicht allein auf philosophischen Einsichten oder steuerpolitischen Appellen, denn auch insoweit lässt sich der Kernbestand verfassungsrechtlich fundieren⁹⁵. Darum kommt dem konstatierten Verstoß der gegenwärtigen Prüfungspraxis gegen das Prinzip zeitnaher Besteuerung⁹⁶ auch eine verfassungsrechtliche Bedeutung zu. Die zeitferne Ausgestaltung

⁸⁸ Zu Inhalt, Anwendungsbereich und Verpflichtungsadressaten vgl. nur *Grzeszick*, Das Grundrecht auf eine gute Verwaltung, EuR 2006, 161 (166 ff.) sowie *Schliesky*, Das Recht auf gute Verwaltung, 2006; *Classen*, Gute Verwaltung im Recht der EU, 2008.

⁸⁹ *Stober*, in Wolff/Bachof/Stober/Kluth, Verwaltungsrecht I², 2007, § 17 Rn. 17 f.

⁹⁰ *Pitschas*, Maßstäbe des Verwaltungshandelns, in Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, GVwR, Bd. II², 2012, § 42 Rn. 140 (nicht mehr enthalten in Voßkuhle/Eifert/Möllers, GVwR³, 2022).

⁹¹ Explizit *Schmidt-Aßmann*, Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee², 2006, Kap. 1 Rn. 30; ebenso *Pitschas*, GVwR, Bd. II², 2012, § 42 Rn. 139 ff.

⁹² Vgl. bereits *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 195 f.

⁹³ *Seer*, Reform des Veranlagungsverfahrens, StuW 2003, 40 (55).

⁹⁴ *Smith*, An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, 1776; zitiert nach der deutschen Ausgabe von *Recktenwald*, Der Wohlstand der Nationen⁵, 1990, S. 703–705.

⁹⁵ Grundlegend *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 305 ff.; *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 146 ff., 195 f.

⁹⁶ Näher *Drißen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, ifst-Schrift 469, 2011, S. 7 ff.

der Prüfungspraxis gehört verfassungsrechtlich auf den Prüfstand. Möglichkeiten einer zeitnäheren Betriebsprüfung wurden schon vor gut 10 Jahren unter dem Dach des ifst eingehend diskutiert⁹⁷. Weitere Untersuchungen wurden seither angestellt und von Finanzverwaltungen verschiedene Modelle erprobt⁹⁸. Es geht insoweit weniger um ein Erkenntnisproblem, aber die praktische Umsetzung kostet Kraft und verlangt, eingefahrene Praktiken auf den Prüfstand zu stellen. Immerhin soll eine Reform der Außenprüfung zur Gewähr eines zeitnäheren Steuervollzuges in dieser Legislaturperiode gesetzlich angegangen werden⁹⁹.

2. Rechtssicherheit versus Rechtsrichtigkeit als gesetzliche Optimierungsaufgabe

Die Vorschriften der Abgabenordnung über die Bestandskraft von Steuerbescheiden dienen dem Ausgleich von Rechtsrichtigkeit und Rechtssicherheit¹⁰⁰. Dabei hat das Gesetz im Zielkonflikt zwischen Rechtssicherheit und Gesetzmäßigkeit sowie Einzelfallgerechtigkeit erheblichen Spielraum¹⁰¹. Gesetzmäßigkeit und Rechtssicherheit sollten auf einfachgesetzlicher Ebene im Sinne praktischer Konkordanz austariert werden¹⁰². Dabei sind die Länge der Festsetzungsfrist und die Hemmungstatbestände deutlich zu lang bemessen und sollten überprüft werden. Insbesondere die kasuistische Durchbrechung der regulären Festsetzungsverjährung durch den immer wieder verlängerten Katalog der Ablaufhemmungen des § 171 AO macht eine zeitgerechte Verjährung zum Ausnahmefall¹⁰³. M.E. hat der deutsche Steuergesetzgeber bei der Optimierungsaufgabe noch „Luft nach oben“.

⁹⁷ *Dahlmanns*, Tagungsbericht zum Kolloquium zur Beschleunigung der Betriebsprüfung am 23.11.2010, ifst-Schrift 467, 2011.

⁹⁸ Dazu *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, ifst-Schrift 469, 2011, S. 23 ff.; *Seer*, in Tipke/Kruse, Vor § 193 AO Rz. 16 (April 2019) m.w.N.

⁹⁹ Dazu Referentenentwurf des BMF v. 6.7.2022 (s. Note 62).

¹⁰⁰ *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 284; *Loose*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 172 AO Rn. 2 (Sept. 2020) m.w.N.

¹⁰¹ *Grzeszick*, in Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 20 VII Rn. 95 (Jan. 2022); *Sachs*, GG⁹, 2021, Art. 20 Rn. 140 m.w.N.

¹⁰² Dafür *Jakob*, AO⁵, 2010, Rn. 555.

¹⁰³ Kritisch bereits *Kemmler*, Geldschulden im öffentlichen Recht, 2015, S. 737 f.; zuletzt *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 169 AO Rn. 5 (Okt. 2017), § 171 AO Rz. 1b ff. (Aug. 2021) m.w.N.

Das lange Kapitel der Fälle der Umkehr der Steuerschuld bei Bauleistungen illustriert beispielhaft Optimierungsbedarf sowohl hinsichtlich der Effizienz als auch hinsichtlich der Rechtssicherheit. Die Notwendigkeit eines gesteigerten Vertrauensschutzes des Unternehmers als Abgabekollektor hat der BFH in Bauträgerfällen bereits anerkannt¹⁰⁴. Rechtspolitisch ist zu erwägen, eine Umsatzsteueranrufungsauskunft¹⁰⁵ als weiteres Instrument einzuführen¹⁰⁶, um zeitnah und rechtssicher eine Vollzugsgrundlage zu schaffen.

V. Rechtfertigung und Grenzen von Sanktionen beim Steuervollzug

Abschließend ist der Blick auf – in letzter Zeit in Breite und Tiefe ausgeweitete – Sanktionen beim Steuervollzug zu richten.

1. Vollzugssicherung durch einen wachsenden Katalog von Steuersanktionen

Sanktionen sind Instrumente zur Rechtsdurchsetzung zur Absicherung verwaltungsrechtlicher Pflichten¹⁰⁷. Sie dienen der Steuerung des Verhaltens des Pflichtigen durch Druck der Verwaltung. Finanzielle Sanktionen sind Geldleistungspflichten, die die Verwaltung einsetzt, um repressiv Rechtsverstöße zu sanktionieren, präventiv zu steuern oder aber – unabhängig von einem Rechtsverstoß – Verhaltensweisen mit einer Zahlungspflicht zu verbinden¹⁰⁸.

Im Steuerrecht definiert § 3 Abs. 4 AO einen abschließenden Katalog der steuerlichen Nebenleistungen, der schrittweise um neue Sanktionen ergänzt wurde. Inzwischen zählen dazu Verzögerungsgelder nach § 146 Abs. 2c AO¹⁰⁹, Verspätungszuschläge nach § 152 AO, Zuschläge nach § 162 Abs. 4

¹⁰⁴ BFH, BStBl. II 2017, 760 – Rn. 31 ff.

¹⁰⁵ Weitergehend *Reiners*, Zum verfassungsrechtlichen Erfordernis einer „Umsatzsteueranrufungsauskunft“, UR 2021, 655.

¹⁰⁶ Dazu monographisch *Weber*, Die Zusage im Umsatzsteuerrecht, Diss. Bochum 2019.

¹⁰⁷ *Waldhoff*, Vollstreckung und Sanktionen, in Voßkuhle/Eifert/Möllers, GVwR, Bd. II³, 2022, § 44 Rn. 160.

¹⁰⁸ Allgemein *Koriath*, Finanzen, in Voßkuhle/Eifert/Möllers, GVwR, Bd. II³, 2022, § 42 Rn. 14.

¹⁰⁹ Zuletzt näher *Pflaum*, Verzögerungsgeld bei Mitwirkungspflichtverletzungen, StBp 2022, 220.

und 4a AO, steuerliche Zinsen und solche auf Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, Säumniszuschläge nach § 240 AO, Zwangsgelder nach § 329 AO, Kosten nach den §§ 89, 89a Abs. 7 sowie den §§ 178 und 337 bis 345 AO sowie Verspätungsgelder nach § 22a Abs. 5 EStG. Die steuerlichen Nebenleistungen treten neben den Steueranspruch und sind zugeschnitten auf die verschiedenen Mitwirkungspflichten in den einzelnen Verfahrensabschnitten. In Parallele zum Sicherheits- und Polizeirecht sind die als steuerliche Nebenleistungen nach der AO vorgesehenen Sanktionen die finanzbehördlichen „Standardmaßnahmen“ beim Steuervollzug.

Zu den Sanktionen beim Steuervollzug gehören auch die Sanktionierung durch das Steuerstraf- und -ordnungswidrigkeitenrecht (§§ 369 ff. AO). Diese Verfahren fallen z.T. auch in die Zuständigkeit der Finanzbehörden (§§ 386 ff., 409 AO sowie § 208 AO zur Steuer- und Zollfahndung), stehen aber eigenständig und unabhängig neben dem Besteuerungsverfahren (§ 393 Abs. 1 S. 1 AO)¹¹⁰ mit eigenen Prinzipien sowie Verfahrensrechten und bleiben im Folgenden außen vor.

Die Steuerhaftung als das Entstehenmüssen eines Dritten lässt sich einem weiten Sanktionsbegriff zuordnen. Begrifflich heißt haften im Steuerrecht das Entstehenmüssen für eine fremde Schuld¹¹¹. Bei der „Fremdhaftung“¹¹² im Steuerrecht muss neben dem Steuerschuldner ein Dritter, der Haftungsschuldner, mit seinem Vermögen für die Steuerschuld einstehen¹¹³. Dahinter steht der fiskalische Zweck der Absicherung der Ansprüche des Steuerfiskus¹¹⁴. Der Anspruch des Staates wird auf ein zweites Bein gestellt¹¹⁵. Der Gesetzgeber darf das Entstehenmüssen eines Dritten für eine nicht eigentlich ihn treffende Steuerschuld nur anordnen, wenn ein hinreichender Sachgrund

¹¹⁰ Zum Grundsatz der Unabhängigkeit der Verfahren zuletzt näher *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 393 AO Rz. 8 ff. (Juli 2022) m.w.N.

¹¹¹ *Nacke*, Haftung für Steuerschulden⁴, 2017, Rn. 1.1 m.w.N.

¹¹² *Mösbauer*, Die Haftung für die Steuerschuld, 1990, S. 80.

¹¹³ *Arndt/Jenzen/Fetzer*, Allgemeines Steuerrecht³, 2016, S. 365.

¹¹⁴ Deutlich *Hensel*, Steuerrecht³, 1933 (Reprint 1986), S. 69: Der Steuergläubiger „sichert sich gegen das Leistungsunvermögen oder den bösen Willen desjenigen, der in erster Linie zur Leistung berufen erscheint“.

¹¹⁵ Ähnlich bereits *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 151 „Steuer-verhältnis auf mehrere Füße gestellt“.

vorliegt¹¹⁶. Der Haftungsgrund¹¹⁷ hat gegenüber dem Dritten dieselbe Funktion wie der Belastungsgrund gegenüber dem „Ersten“¹¹⁸. Durch den Belastungsgrund übt der Gesetzgeber seinen Gestaltungsspielraum aus, begründet zugleich, warum gerade diese Steuer erhoben werden soll¹¹⁹, und statuiert damit eine Auslegungsleitlinie¹²⁰ für die Rechtsanwendung. Bei einzelnen Haftungstatbeständen etwa § 73 AO bei Organschaft oder der Haftung des Vertretenen nach § 70 AO stellen sich die Fragen einer übermäßigen Haftung und einer Einschränkung des Haftungstatbestandes oder des Haftungsermessens.

Aus dem Kreis der Sanktionen auszugrenzen ist die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen. Auch wenn Schätzungen in der Besteuerungsrealität bisweilen eingesetzt werden, um Druck auf den Steuerpflichtigen aufzubauen, ist die Schätzung keine Sanktion im Rechtssinne. § 162 Abs. 1 und 2 AO dienen der Überbrückung von Aufklärungsdefiziten und nicht der Sanktion des nicht ordentlich mitwirkenden Steuerpflichtigen¹²¹. Unzulässig ist darum jede Form einer Strafschätzung¹²².

2. Rechtsstaatliche und grundrechtliche Sanktionsgrenzen

Bei der Auswahl und der Bemessung von Sanktionen ist die Verwaltung nicht rechtlich ungebunden. Die jeweiligen tatbestandlichen Sanktionsvoraussetzungen müssen erfüllt sein und, soweit auf der Rechtsfolgenseite Sankti-

¹¹⁶ BVerfG, Nichtannahmebeschluss v. 18.12.2012 – 1 BvR 1509/10, BVerfGK 20, 171 – Rn. 17.

¹¹⁷ Diesen Begriff verwendet bereits der Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Abgabenordnung (AO 1974) v. 19.3.1971, BT-Drucks. VI/1982, S. 111; zum „Rechtsgrund“ der Haftung *Nacke*, Haftung für Steuerschulden⁴, 2017, Rn. 1.3.

¹¹⁸ Zum Zusammenhang der Rechtfertigung von Steuerschuld und Haftung bereits *Brodersen*, Haftung und Schuld im Steuerrecht. Einige Aspekte zu Grundfragen steuerrechtlicher Inpflichtnahme für die Sicherung fremder Steuerschulden, in Festschrift Thieme, 1993, S. 895 (903 f.).

¹¹⁹ *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 3 Rn. 1.

¹²⁰ *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, § 10 Rn. 1.

¹²¹ Dagegen ist der in § 162 Abs. 4 AO normierte Steuerzuschlag bei Verletzung der Dokumentationspflichten des § 90 Abs. 3 AO ein spezifisches Druckmittel der Steuerverwaltung (*Seer*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO Rn. 72 [Mai 2022]).

¹²² Vgl. bereits BFH, BStBl. II 2001, 381 – Rn. 21 „Strafschätzungen‘ eher enteignungsgleichen Charakters gilt es zu vermeiden“.

onsermessen besteht, gelten neben der Zweckbindung verfassungsrechtliche Ermessenvorgaben. Insbesondere müssen Vorhersehbarkeit und Verhältnismäßigkeit (s. bereits II.2.a.) der steuerrechtlichen Sanktion gewahrt sein.

Aktuell wird auch gerichtlich nach der Zinsentscheidung des BVerfG aus dem Jahr 2021¹²³ diskutiert, ob sich die gesetzlich festgelegte Höhe der Säumniszuschläge (§ 240 AO) ab dem Kalenderjahr 2019 noch als Druckmittel eigener Art rechtfertigen lässt. Einzelne Entscheidungen haben ernsthafte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit¹²⁴. Die vom BVerfG aufgezeigten Maßstäbe gelten mutatis mutandis auch für andere zinsähnliche Nebenleistungen. Der Verfassungsmaßstab ist der Gleichheitssatz und das Verhältnismäßigkeitsprinzip. Fairness und Effektivität liefern insoweit allenfalls ergänzende Argumente.

Jede Sanktion beim Steuervollzug setzt eine Sanktionswürdigkeit voraus. Gerade im Dauerrechtsverhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung sollten bei erstmaligen Verletzungen von Mitwirkungspflichten alternative und weniger einschneidende Mittel zur Steigerung der Lern- und Mitwirkungsbereitschaft des Steuerpflichtigen erwogen und erprobt werden. Die Sanktionierung steht schließlich im engen Zusammenhang zum Verhalten der Finanzbehörde.

3. Staatliche Besteuerungsmoral als Vorbedingung einer sanktionierenden Aktualisierung von Steuermoral

Die Verwaltungsethik als Teil der Verwaltungslehre i.w.S. untersucht die moralisch-sittliche Seite der Verwaltung¹²⁵. Ist die Steuer eine gegenleistungsfreie Abgabe, so kommt der gleichmäßigen Durchsetzung der Steuerlast eine rechtliche Bedeutung zu. Beim Steuervollzug müssen Besteuerungsmoral und Steuermoral zusammenkommen¹²⁶. Denn ohne Besteuerungsmoral¹²⁷

¹²³ BVerfG v. 8.7.2021 – 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, DStR 2021, 1934.

¹²⁴ FG Münster v. 16.12.2021 – 12 V 2684/21 AO, EFG 2022, 225 (Beschwerde eingelegt, II B 3/22 [AdV]).

¹²⁵ Dazu *Stober*, in Wolff/Bachof/Stober/Kluth, Verwaltungsrecht I¹³, 2017, § 2 Rn. 16 m.w.N.

¹²⁶ Grundlegend zum Konnex *Tipke*, Besteuerungsmoral und Steuermoral, in Nordrhein-Westfälische Akademie der Wissenschaften (Hrsg.), 2000, S. 89 ff.

¹²⁷ Zu Mängeln der Besteuerungsmoral beim Gesetzgeber und bei der Gesetzesanwendung näher *Tipke*, in Nordrhein-Westfälische Akademie der Wissenschaften (Hrsg.), 2000, S. 58 ff., 66 ff.

des Staates lässt sich eine Steuermoral der Steuerpflichtigen nicht überzeugend einfordern. Die sog. Registerfälle sind ein aktuelles Beispiel dafür, dass der Staat über Jahrzehnte sein Besteuerungsrecht nicht wahrnimmt. Der Steuerabzugstatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und Nr. 6 EStG war lange Zeit eine unerkannte Pflicht und nur „law in books“¹²⁸, das auch seitens der Finanzverwaltung erst kürzlich aufgegriffen wurde. Seither beschäftigt die späte Aktivierung des „Schlummer-Abzugstatbestandes“ die Prüfungspraxis¹²⁹ und sicherlich bald auch die Gerichte. Die Finanzverwaltung hat versucht, durch BMF-Schreiben die Vergangenheitsaufarbeitung praxisgerechter zu gestalten¹³⁰, wobei die Fristen mehrfach verlängert wurden¹³¹. M.E. ist in dieser Situation der Gesetzgeber selbst gefordert. Denn er trägt als erste Gewalt die Hauptverantwortung für das Steuerrecht und seinen Vollzug. Der Gesetzgeber hat dies inzwischen im zweiten Anlauf¹³² nach einer Evaluation der geltenden Rechtslage durch das Bundesministerium der Finanzen ebenso gesehen und eine gesetzliche Begrenzung der beschränkten Steuerpflicht geschaffen¹³³. Das ist ein Schritt zur Steigerung lebbarer Besteuerungsmoral, ohne die sich kaum Steuermoral der Steuerpflichtigen einfordern lässt.

¹²⁸ Allgemein zum „bloßen ‚Paper Law‘“, ohne „inneren Geltungsanspruch“ *Seer*, Besteuerungsverfahren – Rechtsvergleich zwischen USA-Deutschland, 2002, S. 5.

¹²⁹ Dazu stellvertretend *Schönfeld/Korff/Ellenrieder*, Update zu den Registerfällen anlässlich des BMF-Schreibens v. 11.2.2021, IStR 2021, 299; *Frey/Schmid/Schwarz*, Schranken der Besteuerung extraterritorialer Lizenzeinkünfte, IStR 2021, 427 (Teil I) und IStR 2021, 464 (Teil II).

¹³⁰ BMF v. 11.2.2021 – IV B 8 – S 2300/19/10016:007, BStBl. I 2021, 301 sieht für Fälle zeitlich befristeter Rechteüberlassung, bei denen die Vergütung dem Vergütungsgläubiger bereits zugeflossen sind oder noch bis einschließlich 30.9.2021 zufließen, eine Vereinfachung des Verfahrens unter weiteren Voraussetzungen vor. Unter diesen kann davon abgesehen werden, den Steuerabzug nach § 50a Abs. 5 S. 2 EStG vorzunehmen, die Steuer nach § 50a Abs. 5 S. 3 EStG abzuführen und eine Steueranmeldung nach § 73e S. 2 EStG abzugeben.

¹³¹ Zeitliche Prolongation bis zum 30.6.2022 durch BMF v. 14.7.2021 – IV B 8-S 2300/19/10016:007, BStBl. I 2021, 1005 und bis zum 30.6.2023 durch BMF v. 29.6.2022 – IV B 8-S 2300/19/10016:009, BStBl. I 2022, 957.

¹³² Der erste Vorschlag im Referentenentwurf zum Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz (AbzStEntModG) wurde nicht umgesetzt.

¹³³ § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und Nr. 6 EStG-E im Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2022.

C. Zukunft des Steuervollzugs aus Sicht der Steuerverwaltung

Dr. Benjamin Peuthert¹

I. Einleitung

Steuer-moral und Steuervollzug sind miteinander verwoben und beeinflussen sich wechselseitig; sie sind interdependent. Soll nun, in Kenntnis dessen, die gegenwärtig bestehende Wertorientierung einer kritischen Prüfung unterzogen werden, sind relevante Widersprüche aufzudecken.² Dazu sind insoweit Überlegungen anzustellen, ob vorgegebene und selbst gesteckte Ziele realisierbar bleiben. Als Frage lässt sich sodann formulieren: Kann die Verwaltung künftig den Steuervollzug in dem Umfang sicherstellen, wie er vom Gesetzgeber vorgegeben wird, wie er geboten erscheint und wie ihn Bürgerinnen und Bürger sowie Unternehmen erwarten dürfen? Stellen sich daran Zweifel ein, ist zu untersuchen, ob es struktureller Anpassungen bedarf, insbesondere innerhalb der Verwaltung, oder solche sogar zwingend sind.

Um die Frage nach einem nachhaltigen und zieladäquaten Steuervollzug beantworten zu können, braucht es einen ganzheitlichen und zugleich kreativen Ansatz. Daher werden ausgehend von der Darstellung der gegenwärtigen Situation vier wesentliche Elemente der aktuellen Herausforderungen näher betrachtet und dazugehörige Zukunftsaufgaben benannt.³ Zentrales Element sind die Personalgewinnung und -entwicklung, weil die Ausgestaltung des Steuervollzugs wesentlich durch eine hinreichende Verfügbarkeit und Qualifizierung von Beschäftigten determiniert wird. Damit unmittelbar verbunden sind aber auch die anschließend zu betrachtenden Aspekte zu digital(en) Arbeitsabläufen und Ideen zur Strukturveränderung der Verwaltung. Die Untersuchung endet mit Ausführungen zum Beitrag, den Wissenschaft und Forschung in diesem Kontext leisten können.

Nach alledem wird erkennbar sein, dass es für Beschäftigte der Steuerverwaltungen künftig unerlässlich sein wird, ein ausgeprägtes Prozessverständnis zu entwickeln. Von Vorteil wäre zudem, wenn zugleich innerhalb der Verwaltung eine Veränderungskultur entstünde, durch die die bevorstehenden

¹ *Dr. Benjamin Peuthert* ist Leiter der Rechtsbehelfsstelle und Sachgebietsleiter in der Betriebsprüfung sowie Leiter des Pilotprojekts „Monetary Unit Sampling“ in einem Berliner Finanzamt für Körperschaften.

² Vgl. *Albert*, Traktat über kritische Vernunft, 5. Aufl. 1991, 91.

³ Der Vortrag gibt ausschließlich die persönliche Meinung des Autors wieder.

Transformationen von organisatorischen Strukturen und konkreten Arbeitsabläufen zielgerichtet und erfolgreich verlaufen können. Wesentlich dürfte hierzu die kontinuierliche Unterstützung durch Wissenschaft und Forschung beitragen.

II. Zur gegenwärtigen Situation

Nach einer kurzen Darstellung aktueller Herausforderungen werden einige Projekte vorgestellt, die einzelne Landessteuerverwaltungen gegenwärtig bereits pilotieren bzw. implementiert haben.

1. Aktuelle Herausforderungen

Aktuelle Entscheidungen werden wesentlich durch den deutlich spürbaren demographischen Wandel und die parallel zu beachtenden Anpassungen hin zu digitalisiert(er)en respektive automatisierten Arbeitsabläufen beeinflusst. Damit diese Transformation gelingen kann, wird es entscheidend auch darauf ankommen, eine Veränderungskultur innerhalb der Verwaltung zu etablieren.

a. Demographischer Wandel

Die gegenwärtige Situation ist davon gekennzeichnet, dass eine deutlich größere Anzahl an Beschäftigten aus dem Dienst ausscheiden wird, als eingestellt werden kann; sei es in Ermangelung einer ausreichenden Anzahl geeigneter Bewerberinnen und Bewerber oder der erforderlichen Ausbildungskapazitäten. Dies allein führt zu einer Ballung von Aufgaben, indem sich Arbeitsprozesse auf weniger Bestandpersonal verdichten.

Gleichzeitig lässt sich feststellen, dass diejenigen, die einen Ausbildungs- oder Studienplatz suchen, von der Verwaltung verstärkt wissen wollen, welche Vorteile sie gegenüber anderen Ausbildungsbetrieben bietet. Sie erwarten oft ein Mindestmaß an Leistungen, so dass es notwendig scheint, gerade im Wettbewerb mit anderen Arbeitgebern besondere Anreize hervorheben zu können. Neben der Sicherheit des Arbeitsplatzes und einer regelmäßigen Bezahlung⁴ kann ein höherer Grad an Flexibilität ein überzeugendes Argu-

⁴ Mit einer zunehmenden Verknappung von (Steuer-)Fachkräften auf dem Arbeitsmarkt könnten diese Argumente spürbar an Bedeutung verlieren.

ment sein, weil Lebensentwürfe heute oft gänzlich andere sind, als es vielleicht vor 10, 15 oder 20 Jahren noch der Fall war.

b. Digitalisierung

Die Verwaltung muss sich fragen, ob sie die Vorteile, die digitale Arbeitsabläufe und automatisierte Prozesse bieten, nicht offensiver nutzbar machen sollte, ohne hierbei unbeachtet zu lassen, wie die digitale Abbildung der bislang immer noch überwiegend in analoger Form ausgestalteten Arbeitsabläufe die Beschäftigten vor eine größer werdende Anzahl von Herausforderungen stellt. Das erstaunt zunächst, weil erwartet wird, dass eine Verwaltungsstruktur, die darauf ausgerichtet ist, Prozesse weitestgehend zu vereinheitlichen und unabhängig von einer konkreten Person zu regeln, damit diese kontinuierlich reproduzierbar bleiben und hierarchisch strukturierte Verantwortlichkeiten abbilden, sich verhältnismäßig einfach transformieren lässt. Dem ist nicht so.

Dies lässt sich an einem einfachen Beispiel veranschaulichen: Im analogen Verfahren lösten in der Regel Brief- oder Telefaxeingänge, mitunter auch Erklärungen zur Niederschrift oder Anrufe, einen Arbeitsvorgang aus. Inzwischen treten vermehrt elektronische Eingänge per E-Mail oder über das Portal ELSTER⁵ hinzu. Sämtliche Eingänge sollen nunmehr digital nach einem einheitlichen Schema abgelegt werden. Dieses muss gewährleisten, dass nachfolgende Arbeitsschritte erkennbar aufeinander aufbauen und Entscheidungsprozesse selbsterklärend darstellbar sind. Vor allem Letzteres stellt wohl die größte Herausforderung dar. Schließlich sind elektronisch abgebildete Prozesse und die in sie eingebundenen Dokumente nicht per se in gleichem Maße selbsterklärend wie chronologisch aufgebaute Papierakten, weil einerseits technische Restriktionen und andererseits divergierende Auffassungen über eine sinnstiftende Bezeichnung und geeignete Ablage respektive die Verknüpfung eines Dokuments bestehen. Dies kann bereits für eine einzelne Stelle eines Finanzamtes gelten, in erheblich größerem Maße gilt es aber für ämter- und insbesondere auch länderübergreifende Prozesse. Noch heute ist beim Wechsel der Zuständigkeit von einem Bundesland zu einem anderen das Überspielen einer elektronischen Akte komplizierter als der Transport einer Papierakte zum nun zuständigen Finanzamt. Informationsverluste in der elektronischen Akte können somit gegenwärtig nicht ausgeschlossen werden.

⁵ Akronym für „Elektronische Steuererklärung“.

In diesem Zusammenhang muss ebenfalls berücksichtigt werden, dass innerhalb eines Transformationsprozesses die Beschäftigten eine höhere Arbeitsbelastung zu tragen haben, wenn neben eine – aktuell noch bestehende – analoge Arbeitsdokumentation digitale Abläufe treten. In solchen hybriden Strukturen besteht für sie die Verantwortung, den Wechselprozess zu einer automatisierten Bearbeitung so zu begleiten, dass die neue Arbeitsstruktur zielführend nutzbar wird. Das erfordert von ihnen ein ausgeprägtes reflektorisches Verständnis.

Eine besondere Bedeutung erlangt der Wissenstransfer, und zwar nicht nur bezogen auf einen interpersonellen Transfer, der für einzelne relevante Bereiche bereits erfolgreich implementiert wurde, sondern vor allem im Verhältnis Mensch-Maschine. Sollen die Beschäftigten künftig von Routinetätigkeiten entlastet werden, müssten die hierfür einzusetzenden Algorithmen idealerweise auf den langjährigen Erfahrungen der Belegschaft aufbauen, insbesondere dann, wenn zum Beispiel automatisierte Selektionsroutinen installiert werden. Ohne aktive Mitwirkung des Personals kann demnach die Transformation vom analogen zum digitalen Arbeiten nicht gelingen. Das heißt, es bedarf einer strukturierten Dokumentation durch das Personal und anschließend einer digitalen Reproduktion sowie deren Evaluation. Allerdings gehen damit Ängste der Beschäftigten einher, nämlich entbehrlich zu werden, wenn das eigene Know-how abgespeichert wird. Auch muss der Eindruck vermieden werden, dass die Arbeit derer, deren Tätigkeit künftig automatisiert erfolgen soll, entwertet wirkt. Dies würde die Akzeptanz eines jeden Veränderungsprozesses konterkarieren.

c. Veränderungen proaktiv fordern und fördern

Wesentlich wird es damit darauf ankommen, dass Veränderungen innerhalb einer Arbeitsorganisation allgemein Akzeptanz erfahren; sich also eine Veränderungskultur etabliert. Hierzu sind Veränderungen proaktiv zu fordern und zu fördern. Dies gilt aber nicht nur für die Entlastung von Routinetätigkeiten, sondern umfasst auch eine automatisierte und zugleich strukturierte Auswahl von Arbeitsaufträgen, also die künftig täglich zu erledigenden Aufgaben, die sich mit einer Steigerung des Automationsgrades von den gegenwärtigen zu erledigenden Tätigkeiten vor allem in Bezug auf die Auswahl und die Tiefe der zu bearbeitenden Aufträge unterscheiden dürften.

Unabhängig von der tatsächlichen Ausgestaltung künftiger Prozesse wird es daher darauf ankommen, ein umfassendes Change-Management zu installie-

ren, auch oder vor allem, weil Veränderungen in der täglichen Arbeitsumgebung in immer kürzeren Abständen erwartet werden können.

2. Auswahl aktueller Projekte

Folgende Projekte haben einzelne Landessteuerverwaltungen aufgenommen und vereinzelt bereits umgesetzt. Sie geben einen Eindruck über bereits bestehende Anpassungsüberlegungen.

Als erstes sei auf das Projekt „Finanzämter der Zukunft“ des Landes Baden-Württemberg hingewiesen, in dem mit Stand Februar 2022 insgesamt 47 Einzelmaßnahmen pilotiert werden. Hierzu zählen Themen der Kommunikation (Rückruftools, Videotermine), der Arbeitsplatzorganisation, Erklärvideos für Steuerpflichtige, des Datenaustausches mit der Außenprüfung und des digitalen Workflows durch zum Beispiel einen zentralisierten Druck, der papiergebundene Verfahrensabläufe in den Ämtern obsolet werden lässt.⁶

Ebenfalls interessant ist die Einführung von „Zentralen Informations- und Annahmestellen (ZIA)“, um Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu bieten, ihre Steuererklärungen abgeben und einfache steuerrechtliche Fragen mit dem Finanzamt erörtern zu können.⁷ Hierbei steht der Dienstleistungsgedanke der Verwaltung im Vordergrund.

Das Finanzministerium für Finanzen und Europa des Landes Saarland verantwortet das Projekt „Digitales Finanzministerium“, in dem bis Juni 2022 eine fast vollständige Digitalisierung der Aktenbestände umgesetzt werden sollte.⁸

Im Bundesland Bayern wird mit dem Projekt „Nachweisplattform ELSTER Self-Sovereign Identities (NESSI)“ der Frage nachgegangen, ob und wie

⁶ <https://fm.baden-wuerttemberg.de/de/steuern/finanzamt-der-zukunft/>; aufgerufen am 11.06.2022.

⁷ Stellvertretend: <https://www.finanzen.bremen.de/steuern/finanzbehoerde/zentrale-info-annahmestellen-1279>; aufgerufen am 11.06.2022.

⁸ https://www.saarland.de/mfw/DE/aktuelles/aktuelle-meldungen/medieninfo/2021/pm_2021-07-13-Digitales-Finanzministerium.html; aufgerufen am 11.06.2022.

Steuerdaten auch in einem externen Kontext, beispielsweise für Bankdienstleistungen, sicher mithilfe von Blockchain genutzt werden können.⁹

Das Land Berlin stellte fest, dass bei lediglich 20 % Präsenz der Beschäftigten während der Corona-Pandemie nahezu gleiche Produktivität erreicht werden konnte. Daher untersucht es nun zusammen mit dem Fraunhofer Institut im Projekt „Arbeit x anders“, wie Arbeitsstrukturen so gestaltet werden können, dass der Erfolg von Projekten wahrscheinlicher wird, flexible Bürostrukturen umsetzbar werden und ämterbezogene Flächen gegebenenfalls nicht immer festgebunden an einem bestimmten Ort sein müssen.¹⁰

Mit dem KONSENS¹¹-Produkt „Data-Warehouse-Anwendungen und Business-Intelligence-Methoden (DAME)“ soll ein umfassendes Auswertungs- und Informationssystem geschaffen werden, das sämtliche entscheidungsrelevante Daten der wichtigsten steuerlichen Automationsverfahren mit weiteren peripheren Datenbeständen zusammenfasst.¹²

Die Einführung der „Zentrale[n] Schulungsumgebung (ZSU)“ ermöglicht, in der Aus- und Fortbildung realitätsgetreue Musterfälle unterstützend einzusetzen, um eine Verbindung zwischen theoretischer Vermittlung und technischer Umsetzung in der (späteren) Praxis zu schaffen.¹³

III. Personalgewinnung und -entwicklung

Unabhängig hiervon muss allerdings konstatiert werden, dass die Gewinnung und Qualifizierung von Personal entscheidend sein wird für die künftige

⁹ <https://www.bayern.de/fueracker-und-gerlach-mit-nessi-digitale-steuerdatensicher-nutzen-und-verwalten-bayerns-steuerverwaltung-startet-pilotprojekt-zur-self-sovereign-identity-in-kooperation-mit-der-sparkassen-finanzgr/>; aufgerufen am 11.06.2022.

¹⁰ <https://www.berlin.de/sen/finanzen/presse/podcast/artikel.1120914.php>, Folge 14; aufgerufen am 11.06.2022.

¹¹ Akronym für „Koordinierte neue Software-Entwicklung der Steuerverwaltung“.

¹² https://www.finanzamt.bayern.de/Fabadir/Lexika/EDV_ABC.pdf und <https://www.steuer-it-konsens.de/menschen-bei-konsens/gemeinsam-geht-mehr/>; aufgerufen am 11.06.2022.

¹³ *Stephan/Eder*, Die Zentrale Schulungsumgebung für die Steuerverwaltung – Eine Erfolgsgeschichte in der Länderzusammenarbeit unter Federführung von Baden-Württemberg, in *BMF, 70 Jahre Bundesfinanzakademie – Festschrift*, 2021, 71.

Wahrnehmung der Steuerverwaltung und die Funktionsfähigkeit des Steuervollzugs. Dabei dürfte ein Einfordern von mehr Personal allein den künftigen Herausforderungen nicht gerecht werden. Denn für die Verwaltungen wird es zunehmend schwieriger, ihre Einstellungsplanungen im gewünschten Umfang auf dem Bewerbermarkt zu realisieren. Würden nun höhere Einstellungen angestrebt, liefen diese in den bestehenden Ausbildungsrahmenkonzepten leer, weil keine ausreichende Anzahl geeigneter Bewerberinnen und Bewerber rekrutiert werden könnte. Überdies sind die gegenwärtig vorgehaltenen Ausbildungskapazitäten begrenzt und wären als limitierendes Element zu berücksichtigen. Das führt zu der Frage, ob es einer grundlegenden Reform der Steuerbeamtenausbildung bedarf.¹⁴

1. Beschreibung des Ist-Zustands

Das Personal der Landessteuerverwaltungen lässt sich in folgende vier Gruppen einteilen:¹⁵ Beschäftigte des einfachen und mittleren Dienstes, die im Jahr 2016 gemessen am Bestand an vollzeitäquivalenten Dienstkräften in den Finanzämtern zusammen 49,16 % stellen, des gehobenen Dienstes mit 47,91 % und des höheren Dienstes mit 2,93 %.¹⁶ Für eine Beschäftigung im mittleren Dienst ist eine zweijährige Ausbildung an einer Landesfinanzschule zu absolvieren, für den gehobenen Dienst hingegen ein dreijähriges Hochschulstudium an einer der elf Fachhochschulen für Finanzen.

a. Ausbildung und Studium

Die Ausbildung in der Finanzverwaltung gilt als solide, ist klar und einheitlich organisiert. Sie bietet allerdings nur bedingt die Möglichkeit für flexible Strukturen. Mit dieser Ausbildungsform verfolgt die Verwaltung das Ziel, dass die Absolventinnen und Absolventen die Befähigung für eine gesamte

¹⁴ Vgl. *Peuthert/Schaeps*, Paradigmenwechsel in der Aus- und Fortbildung von Steuerbeamten (Teil I), in *beck.digital* 2021, 415.

¹⁵ Einzelne Bundesländer haben Laufbahngruppen eingeführt. Dabei bilden einfacher und mittlerer Dienst zusammen die Laufbahngruppe 1, gehobener und höherer Dienst die Laufbahngruppe 2. Unterschieden wird dann jeweils anhand des Einstiegsamtes (1. bzw. 2.).

¹⁶ BMF, Die Steuerverwaltung in Deutschland, Ausgabe 2018, 15, 22, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2018-03-16-die-steuerverwaltung-in-deutschland.pdf?__%20blob=publicationFile&v=5; aufgerufen am 11.06.2022.

Laufbahn erlangen. Dazu haben sie den fachspezifischen Vorbereitungsdienst erfolgreich abzuschließen. Damit gehen aber zugleich Zugangsbeschränkungen für Personen einher, die durch andere Bildungseinrichtungen ausgebildet sind. Solche Zugangsbeschränkungen können darin bestehen, dass berufspraktische Zeiten nicht auf den Vorbereitungsdienst angerechnet werden oder bereits erworbene Qualifikationen anderweitig keine Anerkennung erfahren.

Es kann zunehmend beobachtet werden, dass Absolventinnen und Absolventen nach Bestehen ihrer Laufbahnprüfung in einzelnen Bereichen eines Finanzamtes einen sogenannten Praxisschock erleben, weil aufwendig Erlerntes scheinbar seltener benötigt wird, als dies die theoretische Ausbildung suggeriert hatte. Das führt dann zu der Forderung, komplexere Lehrinhalte aus den bestehenden Lehrplänen herauszulösen und auf spätere Fortbildungen auszulagern, die anlassbezogen berufsbegleitend durchzuführen wären.¹⁷

Wer solche Forderungen aufstellt, scheint zu verkennen, dass einerseits durch eine Bearbeitung mit automatisierten Verfahren, beispielsweise mit Risikomanagementsystemen (RMS), das Erlernen von Lehrinhalten nicht überflüssig wird, denn die Automation bei der Fallbearbeitung stellt neue Anforderungen an das Personal, weil „ausgesteuerte“ Fälle von hoher Komplexität sein können und ad hoc ein umfangreiches Steuerrechtswissen erfordern.¹⁸ Andererseits könnte das Aussparen von Lehrinhalten den Aufbau eines Verständnisses für komplexe Materien erschweren und überdies die Verwendungsbreite der Beschäftigten einengen, was wiederum mit der intendierten Befähigung für eine gesamte Laufbahn kollidieren würde.

Dieser Widerspruch lässt sich nur durch eine Neustrukturierung der Arbeitsprozesse auflösen, wobei zugleich die sodann ableitbaren konkreten Praxisanforderungen mit unterschiedlichen Wissensvermittlungsniveaus, die durch aufeinander abgestimmte Aus- und Fortbildungen erlangt werden können, wechselseitig abzustimmen sind. Hierdurch kann Überforderungen zu Beginn einer Karriere in der Steuerverwaltung entgegengewirkt und zugleich erreicht werden, dass Beschäftigte gezielt auf ansteigende Anforder-

¹⁷ In den bestehenden Fortbildungsprogrammen gibt es bisher keine flächendeckenden Konzepte, mit denen eine strukturierte Nachholung ausgesparter Lehrinhalte umsetzbar erscheint.

¹⁸ *Jennemann*, Die Perspektiven der Hochschulen für Finanzen und Steuern, in Stember, Hochschulen für den öffentlichen Dienst, 2020, 151 (158 f.).

rungen in der Praxis vorbereitet sind. Beides dürfte sich für die Qualität des Steuervollzugs als vorteilhaft erweisen.

b. Digital- und Zukunftskompetenzen

Eine besondere Bedeutung ist aktuell den sogenannten Digital- und Zukunftskompetenzen beizumessen. Sie sollten daher zum festen Bestandteil in der Steuerbeamtenausbildung werden. Es ist unerlässlich, dass die Bediensteten ein ausgeprägtes Prozessverständnis entwickeln, über Datennutzung und -sicherheit hinreichend Bescheid wissen und gegenüber modernen Verfahren, wie Big Data, KI usw., aufgeschlossen sind. Hierfür bedarf es in erster Linie einer integrativen Verbindung von Theorie und EDV-basierter Praxis. Denn theoretische Kenntnisse des Steuerrechts allein genügen für die zu erreichende Laufbahnbefähigung künftig nicht mehr. Die Finanzschulen und Finanzfachhochschulen müssen verstärkt auch die Funktionsweise der technischen Umsetzung des Steuerrechts in den Blick nehmen. Die Einführung der „Zentralen Schulungsumgebung (ZSU)“ und deren gleichgewichtige Stellung im Kanon der Fachbereiche an den Lehreinrichtungen ist daher ein wichtiger Baustein zeitgemäßer Qualifizierung. In der ZSU können unter anderem kennzahlengesteuerte Veranlagungen erlernt, Veränderungen in den Programmen vorgestellt und trainiert sowie automatisierte Bearbeitungen im Detail nachvollzogen werden.

Darüber hinaus zeigt sich, dass auch neue Aufgabenfelder in den Qualifizierungsmaßnahmen antizipiert werden sollten. In Betracht kommen dabei vor allem Tätigkeiten, die mit der Entwicklung, Überprüfung und Evaluation von automatisierten Arbeitsschritten und Routinen (zum Beispiel Fallselektion- oder Prüffeldaufgriffsparameter) zusammenhängen. Hierfür sind herausragende Steuerrechtskenntnisse und ein hoher Grad an technischem Verständnis miteinander geschickt zu kombinieren.

c. Kontinuierliche Qualifizierung

Neben die Weiterentwicklung der Ausbildungskonzepte tritt zudem die Modifikation und Konzeption von Personalqualifizierungsprogrammen, in denen Beschäftigte auf andere oder anspruchsvollere Tätigkeiten vorbereitet werden. Dabei sind die bereits bestehenden Lehrgänge permanent fortzuentwickeln und an die sich stetig verändernden Bedürfnisse, vor allem in Bezug auf die Automation, anzupassen. Außerdem sollten regelmäßige Qualifizierungsmaßnahmen durchgeführt und dabei so in den Berufsalltag integ-

riert werden, dass die Beschäftigten im Rahmen notwendiger Transformationsprozesse persönliche Sicherheit im Umgang mit digitalen Anwendungen erwerben. Zugleich gelänge es, quasi nebenbei, eine Veränderungskultur innerhalb der Belegschaft zu etablieren, die es der Verwaltung erleichtern würde, sich immerfort an die sich weiterentwickelnden gesellschaftlichen Rahmenbedingungen und technischen Veränderungen anpassen zu können. Denn tragen die Beschäftigten derartige Prozesse nicht mit oder besteht das Risiko, dass deren Umsetzung fehlerbehaftet sein könnte, zum Beispiel aufgrund unterlassener oder nicht korrekter Nutzung von automatisierten Verfahren, kann das Vertrauen innerhalb und in die Verwaltung Schaden nehmen. Dies könnte zu gesamtgesellschaftlichen Nutzeneinbußen führen.

Weil aus Anpassungsbedürfnissen regelmäßig auch Veränderungsprozesse resultieren, sollten solche auf fundierten Entscheidungsgrundlagen basieren. Ein wichtiger Ansatzpunkt kann in diesem Zusammenhang die Öffnung der Verwaltung für wissenschaftliche Forschungen sein. Insbesondere mit verhaltenswissenschaftlichen Ansätzen ließen sich Veränderungsprozesse begleiten. Daher erscheint es opportun, das Verständnis für Wissenschaft und Forschung bei den Beschäftigten auszubauen. Gegenwärtig sind indes wissenschaftliche Elemente in der Regel noch nicht qualifizierungsimmanent, sondern nur vereinzelt gefordert (u.a. § 4 Abs. 2 Satz 2 StBAG, § 18 Abs. 1 und 9 StBAPO).

2. Konsekutives modulares Modell

Ein Schlüssel zum Erfolg kann ein konsekutives und zugleich modulares Aus- und Qualifizierungsmodell sein, denn in einem solchen ließen sich Wissens Elemente genau dann zur Vermittlung anbieten, wenn sie benötigt werden. Zugleich böte es einen hohen Grad an Flexibilität und könnte Quereinstiege strukturiert eröffnen.

a. Veränderungen von Arbeitsprozessen

Die Veränderung von Arbeitsprozessen bedingt eine Weiterentwicklung aller Qualifizierungskonzepte! Ausgangspunkt sind dabei die Weiterentwicklung bereits implementierter und die proaktive Konzeption neuer digitaler Arbeitsprozesse. Deren regelmäßige Evaluation ermöglicht eine zielgerichtete Ausgestaltung der Prozesse. Aus den Arbeitsabläufen lassen sich sodann die notwendigen Qualifikationsniveaus ableiten, die die Beschäftigten für deren tatsächliche Umsetzung benötigen. Auch hier können gezielte Eva-

lationen unterstützend genutzt werden. Die Niveaus sind wiederum notwendige Voraussetzung, um die Art und den Umfang der Aus- und Fortbildungskonzepte bedarfsgerecht anpassen zu können. Das heißt, notwendige Veränderungen in der Praxis erzwingen kontinuierliche Anpassungen in der Aus- und Fortbildung.

b. Veränderungen bei der Personalgewinnung

Dabei ist es überdies zielführend, einerseits auf die Veränderungen im Bewerbermarkt angemessen zu reagieren¹⁹ und andererseits in Betracht zu ziehen, die Attraktivität der Verwaltung als Arbeitgeber für vorqualifizierte Personen durch strukturierte Möglichkeiten eines Quereinstiegs zu steigern. Bislang erlangen diese im Wesentlichen nur über die klassischen Ausbildungswege Zugang zur Verwaltung, indem sie zusätzlich zu ihrem bereits bestehenden Abschluss auch die Laufbahnbefähigung erwerben müssen, wie sie von den anderen Finanzbeamtinnen und -beamten auch gefordert ist. Die nachhaltige Implementierung von Einstiegen aus artverwandten Berufen hingegen würde nicht nur zu einer Vergrößerung des potenziellen Bewerberkreises führen, sondern auch die Beschäftigtenstruktur bereichern, vor allem, wenn die gewonnenen Personen bereits außerhalb der Verwaltung Erfahrungen gesammelt haben.

Zugleich sollte die Einführung von flexiblen Teilzeitmodellen in Betracht gezogen werden, damit Auszubildende und Studierende nicht nur in Praxisphasen, sondern auch in theoretischen Abschnitten der Ausbildung Beruf und Familie besser als bisher vereinbaren können. Dies führt zwar zu einer Verlängerung der regulären Ausbildungszeit, verhindert aber Nachteile, die im bestehenden Konzept der Teilzeit ausschließlich in Praxisphasen und bei unveränderter Gesamtausbildungszeit dadurch entstehen, dass effektiv weniger Zeit zum Erlernen der geforderten Fähigkeiten zur Verfügung steht. Außerdem lassen sich mit umfassenden Teilzeitmodellen unter Umständen Bewerberinnen und Bewerber gewinnen, die bisher aufgrund der fehlenden

¹⁹ So kann u.a. vermutet werden, dass bereits die Bandbreite innerhalb der zugelassenen Schulabschlüsse für ein Studium im gehobenen Dienst aktuell zu verzerrten Ausgangsgrundlagen führt, wenn zum Beispiel zwischen einem anerkannten Fachabitur, das nach zwei abgeschlossenen Semestern ausgestellt werden kann – bei einem sogenannten G8-Abitur also nach Besuch der 11. Klasse –, und einem regulären G9-Abitur nach Besuch der 13. Klasse nicht differenziert wird.

Flexibilität von Ausbildung oder Studium nicht in Erwägung ziehen, eine berufliche Zukunft in der Verwaltung zu sehen.

Ein zusätzlicher Aspekt besteht in dem Vorteil, den der Aufbau einer (berufs-) lebenslangen Lernstruktur schaffen dürfte. So ist es in einem konsekutiven Aufbau von Ausbildung und Folgequalifizierungen möglich, die berufliche Entwicklung an die verschiedenen Lebensphasen der Beschäftigten anzupassen und zugleich mit den Bedürfnissen respektive Bedarfen der Verwaltung in Einklang zu bringen.

c. Weiterentwicklung bei der Lehre

Ein weiterer und zugleich bedeutender Baustein ist die Digitalisierung der Lehre. Hierdurch lassen sich neue Formen der Wissensvermittlung schaffen. Dies könnte den Erfolg des Wissenserwerbs für die Auszubildenden und Studierenden erhöhen, weil hierdurch deren individuellen Fähigkeiten und Möglichkeiten eine stärkere Berücksichtigung erlangen und sich somit auch die Quote erfolgreicher Abschlüsse verbessern lässt. In Betracht kommen beispielsweise theoretische Wissensvermittlung in hybriden Lehrformen, also im Hörsaal, per Livestream oder als Videoaufzeichnung zum eigenständigen Repetieren, theoretische und EDV-basierte Übungen zur Wissensfestigung – gegebenenfalls ortsungebunden – in kleinen Gruppen und unter Betreuung von praxiserfahrenen Dozentinnen und Dozenten sowie Module zu allen Themen rund um Digitalisierung und Automation; selbstredend im Reflex mit den sozialwissenschaftlichen Kursen zur Stärkung von Sozial- und Führungskompetenz.

Zusätzlich sollte das Verständnis für die Notwendigkeit von Evaluationen erhöht werden. Das dürfte am ehesten gelingen, wenn Evaluationen zum festen Bestandteil der regulären Arbeit werden. Bereits regelmäßige Evaluationen von Lehrveranstaltungen können dafür den Grundstein legen, so dass es dann auch selbstverständlich wird, solchen einzelnen Arbeitsprozessen und Tätigkeiten in der späteren Praxis oder speziellen anderen Fragestellungen (zum Beispiel Evaluationen von Gesetzesnormen) gegenüber aufgeschlossen zu sein. Die Integration von Elementen zur Erlangung von Evaluationskompetenzen in der Ausbildung und im Studium könnte so deren Akzeptanz nachhaltig erhöhen.

Hierdurch lässt sich zudem ein Band zur Wissenschaft aufbauen, indem Wissenschaft und Forschung bei der Durchführung verschiedenster Evaluationen eingebunden werden. Ein steter Kontakt stärkt die Verbindung zwischen

Verwaltung und Wissenschaft. Bestenfalls führt dies sogar zu Projekten, in denen mit Verwaltungsangehörigen gemeinsam und für die Verwaltung geforscht werden kann.

d. Ein umfassender Modellvorschlag

Die zuvor dargestellten Handlungsempfehlungen führen zu dem in Abb. 1 gezeigten Vorschlag für eine neue Struktur der Laufbahnqualifizierungen. In dieser sind mit den Abschlüssen *Finanzwirt:in* und *Bachelor* die gegenwärtig verliehenen Abschlüsse²⁰ ebenso enthalten wie die bereits bestehenden Zugangswege zum höheren Dienst, nämlich über einen direkten Einstieg mit einem zugelassenen akademischen Abschluss oder als interne Qualifizierung²¹. Erweiterungen ergeben sich indes durch die Implementierung weiterer konsekutiver Qualifizierungsstufen.

Der Abschluss *Finanzfachwirt:in* schafft eine Brücke zwischen den beiden klassischen internen Laufbahnabschlüssen, um unter anderem divergierenden Ausgangsniveaus Rechnung tragen zu können und Möglichkeiten zum Quereinstieg zu schaffen.²² Des Weiteren lässt sich so sicherstellen, dass theoretische Wissens Elemente, die zugunsten neuer Lehrinhalte – zum Beispiel zum Aufbau von Digital- und Zukunftskompetenzen – aus der bestehenden Ausbildung zur Vermeidung einer Überfrachtung herauszulösen sind, mit strukturierten Konzepten erlernt werden können, wenn diese in der Praxis benötigt werden. Das gilt auch für die *Verwendungsspezialisierung*, in die die im Studium ausgesparten Elemente eingegliedert werden können. Notwendige Voraussetzung ist allerdings eine entsprechende Weiterentwicklung und Abgrenzbarkeit der einzelnen Arbeitsbereiche, in denen die unterschiedlich ausgebildeten Beschäftigten eingesetzt werden. Die generelle Laufbahnbefähigung wird damit durch unterschiedliche, zum Teil aufeinander auf-

²⁰ Gegenwärtig wird an den Fachhochschulen für Finanzen der akademische Titel „Diplom Finanzwirt:in (FH)“ bzw. „Diplom-Finanzwirt:in (Steuerakademie)“ verliehen.

²¹ Zum Beispiel § 16 Steuerverwaltungslaufbahnverordnung des Landes Berlin.

²² Ebenfalls denkbar ist, dass die Finanzverwaltung Möglichkeiten zur Erlangung eines Fachabiturs, beispielsweise an Oberstufenzentren oder Kollegs, schafft. Zum Lehrplan können dabei Praktika im Finanzamt und erste theoretische Bezugspunkte zum Steuerrecht gehören. Mit Erlangen des Fachabiturs könnte eine Einstellungsoption verbunden sein. Vgl. hierzu die Fachoberschule Polizei in NRW, <https://polizei.nrw/presse/schulversuch-fachoberschule-polizei-ist-ein-voller-erfolg>, aufgerufen am 20.06.2022.

bauende Befähigungen für spezielle, anhand vergleichbarer Anforderungen gruppierter Tätigkeitsbereiche ersetzt.

Ebenfalls integrierbar und entsprechend ausbaufähig sind bereits bestehende Qualifizierungskonzepte. Sie können sowohl in der *Verwendungsspezialisierung* als auch in der *besonderen Qualifizierung* angesiedelt werden. Beide Stufen zielen darauf ab, geeignete Beschäftigte auf herausgehobene Tätigkeiten vorzubereiten bzw. sie in diesen Bereichen zu ausgewiesenen Spezialisten zu entwickeln.

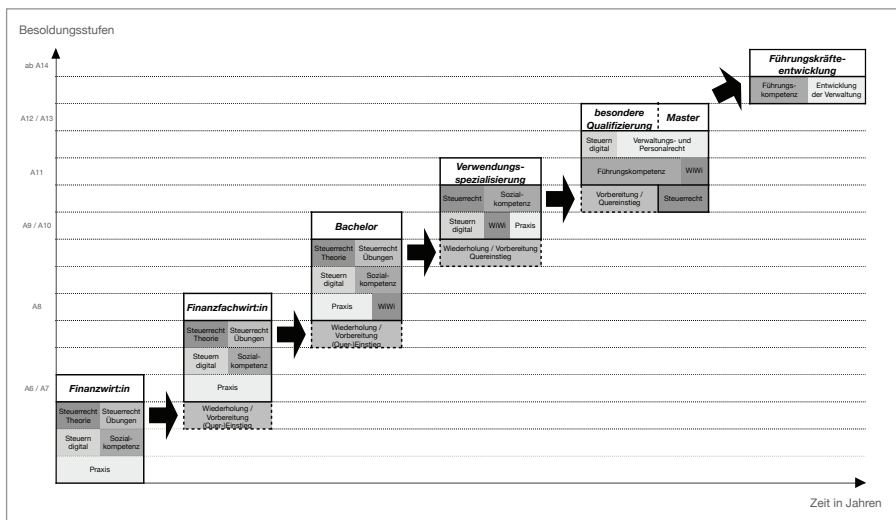


Abb. 1: Qualifizierungsstufen und Abschlüsse²³

Der modulare Aufbau der einzelnen Stufen ermöglicht eine gezielte Vermittlung in modernen Lehrformen und eröffnet zugleich die Möglichkeit, ab der zweiten Stufe die Ausgangslage aller Teilnehmenden zu Beginn einer jeden Qualifizierungsstufe anzugleichen, indem für die, die sich im konsekutiven Ausbildungszug befinden, Wiederholungskurse und für Neu- bzw. Quereinsteigende vorbereitende Kurse zur Vermittlung fehlender Kompetenzen bedarfsgerecht angeboten werden.²⁴

²³ Peuthert/Schaebis, Paradigmenwechsel in der Aus- und Fortbildung von Steuerbeamten (Teil II), in beck.digitax 2022, 48 (51).

²⁴ Dabei können im modularen Aufbau je nach Bedarf auch einzelne Module der vorherigen Stufe genutzt werden, insbesondere ist dies denkbar, wenn die jeweiligen Themen unterteilt werden in Grundlagen-, Aufbau- und Vertiefungskurse.

Den Kern aller Aus- und Fortbildungsstufen stellt die theoretische Wissensvermittlung dar. Sie wird durch vertiefende Übungen ergänzt, zu denen auch solche zu automatisierten Verfahren gehören. Dadurch lässt sich theoretisches Wissen festigen und dessen Umsetzung praxisgerecht und nachvollziehbar erlernen. Dabei sollte der Fokus darauf gelenkt werden, dass das prozessuale Denken und Fähigkeiten zum kreativen Übertragen erlernbar sind. Es gilt, den Weg vom Gesetz über die Erfassung, Verarbeitung und Bearbeitung automatisierter Hinweise sowie wieder zurück zur Subsumtion am Gesetz nachvollziehbar zu üben. Wie bereits erwähnt, sollten Evaluationen sukzessive in die Qualifizierung integriert werden. Zusätzlich sind schrittweise wirtschaftswissenschaftliche Kurse (Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Volkswirtschaft und Verhaltensökonomie) vorgesehen, wobei diese auch Teil späterer Spezialisierungen sein können. Verhaltensökonomische Lehreinheiten lassen sich idealerweise mit Modulen zur Ausbildung von Sozial- und Führungskompetenzen abstimmen. Praxisphasen runden die Wissensvermittlung ab und ermöglichen, die Funktionsweise der Verwaltung kennenzulernen.²⁵ Letztere bietet die Gelegenheit, intensiv für sich als Arbeitgeber werben zu können und den Grundstein für eine Identifikation mit der Tätigkeit zu legen.

IV. Digital(er)e Arbeitsabläufe

Es ist längst nicht mehr ausreichend, technische Möglichkeiten zu schaffen und Erwartungen an deren Nutzung zu wecken. Vielmehr bedarf es aufeinander abgestimmter Initiativen und Konzepte, die eine nachhaltige Akzeptanz fördern und die zutreffende Anwendung automatisierter Verfahren sicherstellen. Denn gelingt es nicht, den Transformationsprozess der Verwaltung in diesem Sinne umzusetzen, droht Vertrauensverlust sowohl innerhalb der Verwaltung als auch in das Verwaltungshandeln. Damit beeinflusst das Vertrauen in Technik und digitale Arbeitsabläufe zunehmend die Wechselwirkung von Steuermoral und Steuervollzug.

1. Beschreibung des Ist-Zustands

In der gegenwärtigen Phase der Transformation liegt der Fokus überwiegend auf der Einführung von Softwarelösungen, die den Schritt von einer analogen Bearbeitung hin zu einer digitaleren erst ermöglichen sollen. Allerdings

²⁵ Vgl. fortführend *Peuthert/Schaeps*, Paradigmenwechsel in der Aus- und Fortbildung von Steuerbeamten, in *beck.digitax* 2021, 415 (Teil I); 2022, 48 (Teil II).

entsteht der Eindruck, dass die hierbei auftretenden Schwierigkeiten und Mehrbelastungen nicht ausreichend antizipiert werden, es mithin an abgestimmten Implementierungsstrategien mangeln könnte.²⁶

a. Daten, Daten und noch mehr Daten

Besonders herausfordernd ist der exponentielle Anstieg der Menge der Daten, die die Verwaltung zu verarbeiten hat und überdies selbst generiert. Weil allerdings die Daten auf unterschiedlichen, nicht vereinheitlichten Wegen zur Verwaltung gelangen und auch die verwaltungseigenen Datenbestände oft heterogen sind, gibt es zuweilen Medienbrüche. Informationsverluste bleiben dadurch verfahrensimmanent.²⁷

Bereits am Beispiel von Einsprüchen zeigt sich, welche Herausforderungen eine vereinheitlichte Bearbeitung im Massenverfahren bringt: Neben einer Übermittlung via ELSTER oder E-Mail steht das Einlesen analoger Post und das digitale Verarbeiten von Telefax-Eingängen. Alle vier Eingangsarten bewirken denselben Arbeitsanstoß. Allerdings ist deren Datenablage (noch) nicht überall einheitlich möglich. Dadurch entstehen Risiken für die Folgebearbeitung, die es adäquat zu adressieren gilt.

In Außenprüfungen werden Daten überwiegend auf Datenträgern zur Verfügung gestellt. Nur vereinzelt stehen Cloud-Lösungen zur Verfügung,²⁸ um Datenanforderungen der Verwaltung erfüllen zu können. Bei anderen Verfahren (zum Beispiel Rechtsbehelfsverfahren) besteht zudem das Problem, solche Datenträger einzulesen und fallbezogen vorzuhalten. Daneben folgt aus den weitgehend offenen Regelungen zu den Datenschnittstellen, dass die überlassenen Daten mehrheitlich nicht automatisiert eingelesen werden können, um sie weiterzuverarbeiten.

²⁶ *Peuthert* und *Schaeb*s stellen fest, dass in den Digitalisierungsstrategien der Länder allenfalls vereinzelt auf KONSENS verwiesen wird, grundsätzlich aber keine eigenen Konzepte für die Digitalisierung der Landessteuerverwaltung enthalten sind; *dies.*, Die Steuerverwaltung benötigt eine auf sie speziell ausgerichtete wissenschaftlich fundierte Forschung – Plädoyer für eine ausgeprägte Steuerverwaltungswissenschaft –, in DB 2022, 969.

²⁷ Vergleichbar zu einem analogen Buchhaltungsbeleg, dessen Weg innerhalb der Buchhaltung nachvollziehbar sein muss, gilt dies auch für steuerrelevante Einzeldaten: Der Datenfluss muss transparent sein und bleiben.

²⁸ So zum Beispiel in der Pilotierung in Baden-Württemberg, vgl. Fn. 6.

Aus der Ballung von Informationen in digital(isiert)er Form folgt aber auch eine stärkere Technikabhängigkeit und Bildschirmbezogenheit. Das führt zu einer erhöhten Belastung des Personals. Die eingangs erwähnte Verdichtung von Tätigkeiten wirkt hier noch verstärkend. Auf der anderen Seite bietet eine gezielte Aufarbeitung von Informationen, wenn diese digital vorliegen, miteinander verbunden und sinnvoll vorausgewertet sind, großes Potenzial für eine spürbare Entlastung durch Unterstützung.

b. Arbeitsfluss

Aus den bereits beschriebenen verschiedenen, zum Teil hybriden Formen, die einen Arbeitsanstoß auslösen, ergeben sich unmittelbar Auswirkungen auf den Arbeitsprozess. Gilt es doch, unabhängig vom Anstoß, die Datenverarbeitung und Parameter der Entscheidungsfindung digital nachvollziehbar und vergleichbar abzubilden. Vor allem auch, um unter Nutzung automatisierter Verfahren Steuererklärungen vollständig automatisiert oder zumindest schneller bearbeiten und Prüfungsfelder respektive relevante Prüfungsfälle besser erkennen zu können. Das heißt, neben eine elektronische Abbildung von Zuständigkeiten, die im Prozess der Willensbildung zu beachten sind, tritt insbesondere auch eine Dokumentation der Bearbeitung, unabhängig davon, ob automatisiert oder personell. Ohne strukturelle Vorgaben bliebe die Chance, die sich aus der Weiterverarbeitung der Dokumentation ergibt, ungenutzt. Dann entspräche der digitale Arbeitsfluss lediglich dem eines analogen Vorgangs und könnte nicht zu einer Entlastung beitragen.

c. Datenzugriff

Unmittelbar im Zusammenhang mit einem nahezu vollständig digitalen und dem in Teilen automatisierten Verwaltungshandeln steht die Frage, wie neben den strengen und unbedingt zu beachtenden Aspekten des Datenschutzes den Steuerpflichtigen, der Beraterschaft sowie der Finanzgerichtsbarkeit Einsicht in die elektronische Akte gewährt werden kann. Vor allem in gerichtlichen Verfahren ließe sich das Potenzial von einem angepassten Zugriff auf das Steuerkonto ausschöpfen, wenn beispielsweise in der mündlichen Verhandlung alle Beteiligten gemeinsam Einsicht in die strittigen Besteuerungsgrundlagen nehmen könnten sowie präsumtive Entscheidungen simulierbar wären.

2. Digitale(re)s Besteuerungsverfahren

Die Elemente einer digitaleren und veränderten Arbeitsweise lassen sich, wie in Abb. 2 gezeigt, grafisch abbilden. Die Unterscheidung nach dem Umfang der Datenbereitstellung kann zum dargestellten zweistufigen Besteuerungsverfahren führen. Während in der ersten Stufe alle Steuerpflichtigen ihre Steuererklärungen und etwaigen Gewinnermittlungen nebst Erläuterungen übermitteln, besteht in der zweiten Stufe für einen auszuwählenden Teil der Steuerpflichtigen die Verpflichtung, ergänzend zu den bereits vorliegenden aggregierten Daten der ersten Stufe ihre Grundaufzeichnungen zu übermitteln. Dazu zählen sämtliche Daten ihrer Buchhaltung, also auch Daten aus vorgelagerten Systemen.

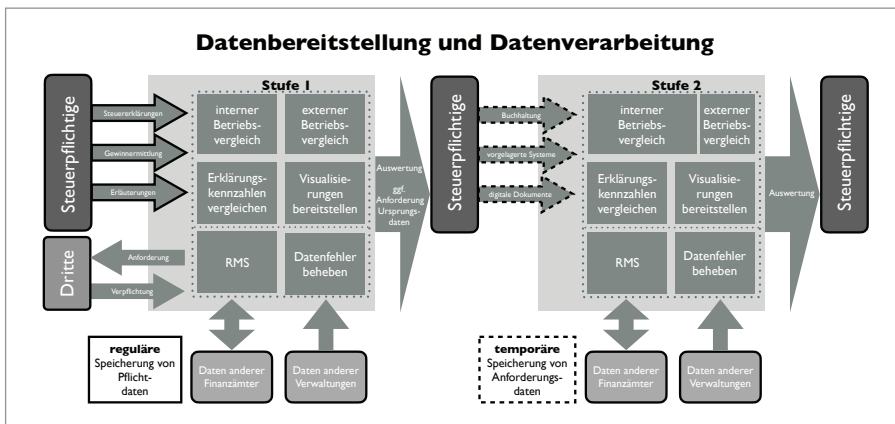


Abb. 2: Modell eines digitalen Besteuerungsverfahrens²⁹

Mit den Daten können in jeder Stufe unterschiedliche Analysen und Auswertungen vollzogen werden. Dazu zählen neben Prüfroutinen des Risikomanagementsystems (RMS) auch Vergleiche mittels betriebswirtschaftlicher Kennzahlen einschließlich interner und externer Betriebsvergleiche,³⁰ aber auch die Ermittlung von Auffälligkeiten aus den Daten der Steuererklärungen. Darüber hinaus sollten die Ergebnisse visualisiert werden. Derartige Aufbereitungen könnten im Hintergrund vorgehalten oder alternativ über Dashboards bearbeitungsbezogen erstellt und ausgegeben werden. Solche

²⁹ Peuthert/Schmidt/Müller/Schaeps, Perspektiven für den künftigen Umfang und die Nutzung von digitalen Daten im Besteuerungsverfahren (Teil II), in bekk. digitax 2021, 309 (314).

³⁰ Externe Betriebsvergleiche lassen sich bei homogenen Datensystemen der Landessteuerverwaltungen auch nach regionalen Parametern eingrenzen.

Werkzeuge sind geeignet, die bereits bestehenden Datenanzeigen sinnvoll zu ergänzen: einerseits um fallbezogen einen besseren Überblick zu erhalten, andererseits um die verfügbare Arbeitszeit gezielter einsetzen zu können.

In Bezug auf die Steuerung der knappen Ressource Arbeit ergibt sich ein weiterer Vorteil einer zweiseitigen Struktur des Besteuerungsverfahrens dadurch, dass strukturierte sowie automatisierte Fallbearbeitungen integriert und personelle Bearbeitungen an unterschiedlichen Qualifizierungsniveaus bzw. -stufen ausgerichtet werden können.

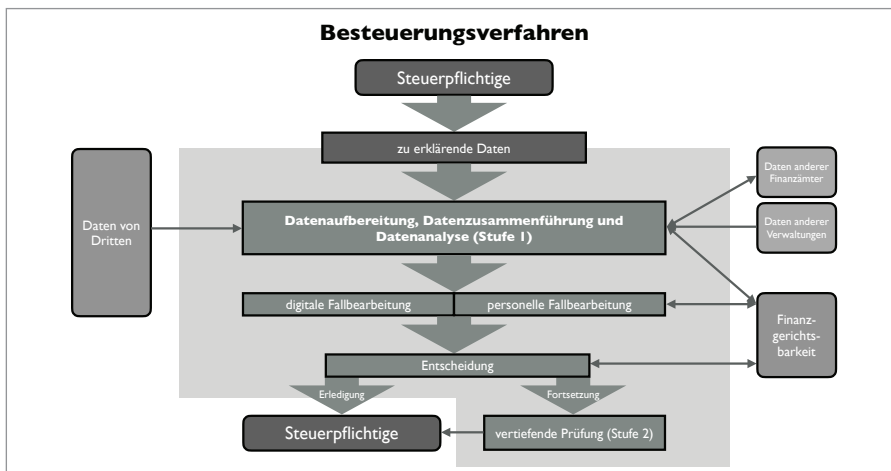


Abb. 3: Stufe 1 im digitalen Besteuerungsverfahren³¹

Führt in dem dargestellten Modell eine Bearbeitung in der ersten Stufe (Abb. 3) zu dem Ergebnis, den Steuerfall vertiefend zu prüfen, wird der Steuerpflichtige hierüber informiert und zur vollständigen Datenübermittlung aufgefordert, das heißt, seine Grundaufzeichnungen in nicht aggregierter Form digital anzuliefern. Anschließend stehen – unabhängig von der Art der Fallbearbeitung in der ersten Stufe – verschiedene Bearbeitungsformen zur Auswahl (Abb. 4). Zusätzlich wird für die Datenweiterverarbeitung ein reiner technischer Support notwendig sein.

Neben einer automatisierten Fallbearbeitung kommen insbesondere Außenprüfungen in Betracht. Zuvor ist jedoch Raum für eine intensive Prüfung durch den Innendienst, und zwar in einer weiterentwickelten Art, weil die-

³¹ Peuthert/Schmidt/Müller/Schaebs, Perspektiven für den künftigen Umfang und die Nutzung von digitalen Daten im Besteuerungsverfahren (Teil II), in beck. digitax 2021, 309 (316).

sem nunmehr ebenfalls vollständige Grunddaten zur Verfügung stehen. Durch die automatisierte Fallbearbeitung, die Intensivprüfung durch den Innendienst und die Außenprüfung kann allen Komplexitätsgraden im Steuervollzug Rechnung getragen werden. Dabei kann jedes dieser Verfahren für sich abschließend sein. Gleichfalls ist aber auch denkbar, dass sie nacheinander ausgeführt werden, wenn zum Beispiel ein zunächst automatisiert zu bearbeitender Fall (Auto-Prüfung) zur personellen Weiterbearbeitung aussteuert und der dann befassete Innendienst eine abschließende Entscheidung nicht treffen kann und den Fall daher an die Außenprüfung abgibt, weil diese weitere Ermittlungsmöglichkeiten hat.

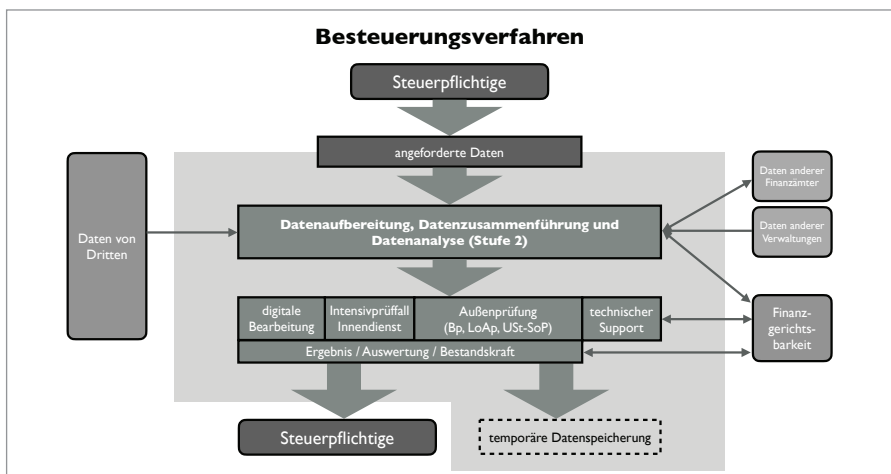


Abb. 4: Stufe 2 im digitalen Besteuerungsverfahren³²

Die Einbindung von Datenanlieferungen durch Dritte sowie von Informationen anderer Finanzämter, anderer Verwaltungen und weiterer Auskunftspflichtigen runden den digitalen Arbeitsfluss ab. Ein weiterer Aspekt besteht in der Chance zur transparenten Darstellung behördlicher Entscheidungen bei gleichzeitiger Rückspiegelung angepasster Einzelparameter, indem neben den Inhalten der Steuerbescheide auch angepasste Bilanzwerte und Einzelpositionen³³ markiert werden und den Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen. Dies gilt selbstverständlich entsprechend für die Finanzgerichtsbarkeit. Beidseitige Datenflüsse bleiben danach nicht nur denkbar oder wün-

³² Peuthert/Schmidt/Müller/Schaeps, Perspektiven für den künftigen Umfang und die Nutzung von digitalen Daten im Besteuerungsverfahren (Teil II), in bekk. digitax 2021, 309 (317).

³³ In Betracht kommen zum Beispiel laufend zu führende Verzeichnisse im Sinne des § 4 Abs. 3 Satz 5 oder § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG.

schenswert, sondern werden zu einem festen Bestandteil eines kooperativen Steuervollzugs.

V. Ideen zur Strukturveränderung

Besteht der gesellschaftliche Anspruch, dass die Steuerverwaltung nachhaltig funktionsfähig bleibt, auch unter sich verändernden Bedingungen, kann nicht unreflektiert gefordert werden, bisherige Strukturen unverändert beizubehalten.³⁴ Es sollte vielmehr eine Verpflichtung bestehen, im geeigneten Moment erforderliche Anpassungen vorzunehmen. Nur so wird es der Verwaltung möglich sein, sich im notwendigen und erwartbaren Maße mit den sich verändernden Realbedingungen weiterzuentwickeln.

1. Beschreibung des Ist-Zustands

Ausgangspunkt der Betrachtung ist die über Jahrzehnte gewachsene gegenwärtige Struktur der Steuerverwaltung der Länder. Im Zentrum stehen dabei die Finanzämter, da sie den Steuervollzug sicherzustellen haben. Zu diesem Zweck konzentriert sich dort der überwiegende Anteil der Dienstkräfte.

a. Finanzämter als zentraler Anlaufpunkt

Die Anzahl der Finanzämter ist das Resultat von Vorgaben für die flächenmäßige Größe von Zuständigkeitsbereichen und der Anzahl zu betreuender Steuerfälle. Ziel dieser Vorgaben ist, eine ausreichende Versorgung sicherzustellen. Damit geht die Notwendigkeit einher, weitestgehend identische Aufbaustrukturen vorzuhalten. Mit den „Zentralen Informations- und Annahmestellen (ZIA)“ und deren bedarfsgerechten Öffnungs- und Servicezeiten bieten die Finanzämter steuerbürgernahe Dienstleistungen an. Befragungen haben allerdings ergeben, dass Steuerpflichtige immer seltener den direkten Kontakt mit ihrem Finanzamt suchen.³⁵ Mit äquivalenten Erhebungen von

³⁴ Zur Optimierung der Prozessstrukturen siehe auch *Schaebis*, Die digitale Transformation der deutschen Steuerverwaltung – Eine Analyse der bisherigen Fortschritte, Reformbedürfnisse und -ansätze, 2022, 85 ff.

³⁵ So gaben 68 % der Teilnehmerinnen und Teilnehmer bei einer Bürgerbefragung 2019/2020 an, in den vergangenen drei Jahren keinen persönlichen Kontakt vor Ort im Finanzamt gehabt zu haben, https://buerbegerbeteiligung.sachsen.de/portal/download/datei/1355692_0/200409+Bürgerbefragung+Ergebnisse+TL.pdf, Frage 4.7, aufgerufen am 20.06.2022.

Kontakten durch die Verwaltung selbst könnte diesem Befund vertieft nachgegangen werden.

b. Controlling

Der Vorteil vergleichbarer Aufbaustrukturen liegt darin, dass sie einen hohen Grad an Vergleichbarkeit bieten. Dies ist insbesondere dann vorteilhaft, wenn es gilt, Zielvereinbarungssysteme für die Steuerung zu nutzen. Bekannt dürften hier die Zielvereinbarungen zwischen Bund und Ländern gemäß § 21a Abs. 2 FVG sein. Vergleichbare Instrumente nutzen die Länder, um ihrerseits individuelle Ziele mit den Finanzämtern zu vereinbaren. In den Finanzämtern übernehmen dann die verantwortlichen Hauptsachgebietsleitungen und Sachgebietsleitungen die stellenbezogene Steuerung und unterstützen so die jeweilige Amtsleitung bei der ihr obliegenden Verpflichtung zur rechtzeitigen, sachgerechten und wirtschaftlichen Erfüllung der Aufgaben des Finanzamtes (Fach- und Dienstaufsicht).³⁶

c. Informationsaustausch und Zuständigkeitswechsel

Bereits jetzt tauschen die Finanzbehörden eine Vielzahl unterschiedlicher Informationen aus. Dabei treten Finanzämter eines Bundeslandes auch in Austausch mit Ämtern anderer Bundesländer oder mit dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt). Das Potential der Austauschmöglichkeiten ist bisher offensichtlich nicht ausgeschöpft. So ergab zum Beispiel eine Befragung von geprüften Unternehmen, dass während einer durchgeführten Betriebsprüfung 68,8 % der Unternehmen annahmen, dass weitestgehend kein Informationsaustausch zwischen den beteiligten Finanzbehörden stattfände.³⁷

Aber auch im Innendienst lässt sich feststellen, dass Informationen verloren gehen, wenn beispielsweise Besteuerungsdaten bei einem Zuständigkeitswechsel nicht elektronisch zwischen den beteiligten Finanzämtern übergeben werden können. Hier liegt es oft an Medienbrüchen, weil elektronisch vorgehaltene Daten zunächst ausgedruckt und anschließend anderenorts wieder elektronisch erfasst werden müssen. Weichen die Datenstrukturen überdies voneinander ab oder wurden im abgebenden Amt im konkreten Fall bereits Verfahrenshandlungen angeregt, die das aufnehmende Amt nicht

³⁶ Vgl. 2.2 Abs. 2 i.V.m. 2.3 Abs. 1 und Abs. 2 sowie 2.4 FAGO 2020.

³⁷ <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-studie-betriebspruefung-20191.pdf>, 8 f., aufgerufen am 20.06.2022.

nahtlos fortführen kann, zum Beispiel im Fall einer eingeplanten Außenprüfung, ist der Steuervollzug beeinträchtigt. Ein erster Schritt könnte sein, für alle deutschen Finanzverwaltungen einheitliche Datenhaltungskonventionen festzulegen und Datenschnittstellen zwischen diesen einzurichten, um Medienbrüche zu vermeiden.

2. Äußere Strukturveränderungen

Wenn Befragungen von Steuerbürgern ergeben, dass der persönliche Kontakt vor Ort, also das Aufsuchen eines Finanzamtes, deutlich rückläufig ist und damit an Bedeutung verliert, sich die Kommunikation demnach auf andere Kanäle (Telefon, E-Mail, ELSTER und Brief) verlagert, ist es dann noch gerechtfertigt, die bestehenden Ämterstrukturen und deren Verteilung über die Fläche der Bundesländer unverändert aufrechtzuerhalten? Welche Konsequenzen und Chancen ergeben sich zudem aus der sich verändernden Arbeitswelt? Inwieweit sind Anpassungen im Kontext einer gesellschaftlichen Verpflichtung der Finanzverwaltung sogar geboten?

a. Verlagerung des Arbeitsortes

Die Bedeutung eines festen Arbeitsplatzes nimmt in vielen Arbeitsbereichen ab. Insbesondere Arbeitsergebnisse während der ersten beiden Jahre der Corona-Pandemie haben gezeigt, dass flexible Arbeitsbedingungen kein Hindernis darstellen, sondern vielmehr die Chance eröffnen, bedarfsgerechtere und zugleich den Beschäftigten entgegenkommende Konzepte zu nutzen. Unter dem Motto: „Die Arbeit kommt zu den Beschäftigten!“ hat zum Beispiel die Hessische Steuerverwaltung im Rahmen ihrer 4. Runde der Strukturreform viele Arbeitsplätze auf dem Land angesiedelt, um diese näher am Wohnort der Bediensteten verfügbar zu machen. In eine ähnliche Richtung zielt eine Konzentration von Arbeitsplätzen in Zentren. Eine Aufteilung der Arbeitsplätze in Front- und Backoffice könnte hier den verschiedenen Interessen der Beschäftigten und auch denen der Verwaltung gerecht werden. So ließen sich im Frontoffice Bürgerdienste anbieten und Personal verorten, das primär in Präsenz arbeiten möchte oder soll. Währenddessen können im Backoffice diverse parallele Arbeitsabläufe und Stellen zusammengefasst werden, für die eine regionale Anbindung nicht primär erforderlich ist. Mit einer solchen Aufspaltung entsteht allerdings die Notwendigkeit, Begegnungs- und Austauschräume zu schaffen, in denen sozialer Kontakt und dienstlicher Austausch möglich sind.

b. Zusammenlegung von Verwaltungseinheiten

Eine Gesamtbetrachtung von demographischem Wandel, Digitalisierung und Verlagerung des Ortes der Arbeit führt zu der Erkenntnis, dass Verwaltungseinheiten zusammengefasst werden können. Einerseits ließe sich so die Anzahl vorzuhaltender Hierarchieketten reduzieren, andererseits könnten gleichartige Aufgaben gebündelt werden, um die Bildung von Kompetenzen zu fördern und Effizienzsteigerungen zu ermöglichen. Zugleich entfielen Risiken, die Zuständigkeitswechsel zuweilen hervorbringen. Schließlich ist es nicht nachvollziehbar, wenn Steuerpflichtige den Eindruck gewinnen können, sich einem geregelten Steuervollzug allein durch den wiederholten Umzug von dem Zuständigkeitsbereich eines Finanzamtes in den eines anderen entziehen zu können.

Wird der Ansatz einer tiefgreifenden Neuorganisation fortgedacht, ist es durchaus folgerichtig, das System von unterschiedlichen Steuernummern, die an konkrete Finanzämter gebunden sind, zugunsten einer zentralen Führung innerhalb eines Bundeslandes aufzugeben. Denn im Rahmen einer vollständig elektronischen Fallbearbeitung ist es unerheblich, ob die Steuererklärung eines Unternehmens, das seinen Sitz beispielsweise in Köln hat, in Ämtern in Düsseldorf, Bonn oder Hagen oder gar in Telearbeit an einem unbekanntem Ort bearbeitet wird. Die Notwendigkeit einer Bindung an analoge Akten und daran anknüpfende regionale Strukturen besteht nach zwingender Einführung der vollumfassenden eAkte ohnehin bald nicht mehr.

c. Zusammenarbeit mit anderen Verwaltungen

Für die Anpassung der Verwaltungsstrukturen an die sich verändernden Bedingungen und Vorstellungen der Akteure können auch noch weitere Aspekte in die Überlegung einbezogen werden. Zum Beispiel in Bezug auf die weiterhin aufrechtzuerhaltende Möglichkeit einer persönlichen Vorsprache im Verwaltungsverfahren. Allerdings muss diese nicht zwingend in einem repräsentativen Finanzamt möglich sein. Denkbar wäre, persönliche Kontakte in „Zentralen Informations- und Annahmestelle (ZIA)“ zu ermöglichen, die dazu Räume von Einrichtungen der Daseinsvorsorge nutzen könnten. So ließen sich beispielsweise Finanzamt, Meldestelle und Bürgeramt unter einem gemeinsamen Dach verbinden. Aber auch andere Kombinationen sind denkbar. Im Ergebnis stünden den Bürgerinnen und Bürgern so mehrere Dienstleistungen an einem Ort zur Verfügung.

Auf vergleichbare Weise könnten die Finanzbehörden Räume für interne Dienstbesprechungen und Schulungen sowie für Besprechungen von Steuerpflichtigen und deren Beraterinnen und Beratern mit den Außenprüfungsdiensten vorhalten. Zur besseren Auslastung ließen sich solche Begegnungsorte zudem verwaltungsübergreifend nutzen. Ebenfalls könnten dort technische Voraussetzungen dafür vorgehalten werden, Einsicht in digitale Akten bzw. Steuerkonten zu geben. Die Einsicht in die digitale Akte muss möglich bleiben, auch wenn Konzepte zum Datenaustausch zwischen Steuerbürgerinnen, Steuerbürgern, Unternehmen und der Verwaltung sowie mit der Finanzgerichtsbarkeit ausgebaut werden. Hierfür bedarf es geeigneter Lösungen, und das bereits während der Transformationsprozesse.

3. Innere Strukturänderungen

Mit den Veränderungen der äußeren Verwaltungsstruktur ergeben sich untrennbar Anpassungen in der inneren Struktur. Neben veränderte Anforderungen an Beschäftigte und Führungskräfte treten korrespondierende (Neu-)Definitionen von Arbeitsgebieten und der Ausgestaltung der einzelnen Stellen.

a. Agile Arbeitsformen

In den Fokus rücken hierbei agile Arbeitsformen. In solchen ist der Blick auf das Ganze prägend. Er erfordert, dass Beschäftigte in die Lage versetzt werden, ihren eigenen Anteil zur Funktionssteigerung übergreifend zu verstehen und in diesem Sinne eigeninitiativ, antizipativ, flexibel und dynamisch handeln. Veränderungen in der Arbeitsorganisation sollten in überschaubare Teilprojekte aufgeteilt und erprobt werden. Aus Rückkopplungen sollten Justierungen abgeleitet und wieder zurückgespiegelt werden. Mit dieser Form transparenter Entwicklung ließe sich die Etablierung von Bottom-up-Prozessen fördern und eine Analogie zu Veränderungen außerhalb der Verwaltung herstellen.

b. Qualitätsarbeitszeit stärken

Zugleich muss es Ziel sein, die Beschäftigten von Routinetätigkeiten zu entlasten, die automatisiert ausgeführt werden können. Insbesondere im Hinblick auf eine bereits zu beobachtende Verdichtung von Arbeit bedarf es tiefgreifender und umfassender Veränderungen, damit eine personelle Mehrfacherfassung oder Zuordnungen von bereits vorhandenen Daten weitestgehend beseitigt werden. Zudem sollten digitalere Verfahren vor allem bei der

Selektion von Prüfungsfällen respektive Prüffeldern unterstützend wirken und dabei in Wechselbeziehung mit dem Qualifizierungsniveau der Bearbeiterinnen und Bearbeiter stehen.

Besonders erstrebenswert ist, für die Bearbeitung einzelner Arbeitsaufträge eine individualisierbare Abstimmung zwischen persönlichem Kompetenz- und aufgabenbezogenem Komplexitätsniveau herzustellen. Dies steht im Einklang mit den anzupassenden Aus- und Fortbildungskonzepten und könnte die Arbeitszufriedenheit positiv beeinflussen, auch indem Personalentwicklungsmaßnahmen gezielter ausgerichtet werden können.

Das nachfolgende Kurzbeispiel verdeutlicht das Potenzial weiterentwickelter Abläufe: Die in einem Bundesland vorhandenen bearbeitungsreifen Arbeitsaufträge eines bestimmten Typs – zum Beispiel Steuererklärungen derselben Steuerart – werden anhand der ihnen automatisiert zugewiesenen Komplexitätsniveaus gruppiert und stehen dann allen hierfür jeweils qualifizierten Beschäftigten überregional zur Auswahl zur Verfügung.³⁸ Dabei berücksichtigt eine personenbezogene Zuordnung nicht nur Aufträge eines einzigen Niveaus, sondern auch solche mit anderen Komplexitätsniveaus, soweit diese in dasselbe Kompetenzniveau der Dienstkraft fallen, um einen abwechslungsreichen Mix an Aufgaben desselben Typs zusammenzusetzen. Daneben ist es möglich, diese Arbeitsaufträge mit solchen eines anderen Typs, sogar aus anderen Aufgabenbereichen zu kombinieren. Außerdem besteht das Portfolio aus bereits begonnenen und neu zugewiesenen Aufträgen. Dieser Mix könnte zusätzlich an der geplanten Tagesarbeitszeit ausgerichtet werden, wenn hiernach zu Beginn des Arbeitstages eine Abfrage erfolgt. Hierfür erforderliche Vergleichsgrößen ergeben sich aus der Aggregation der landesweiten oder finanzamtsbezogenen durchschnittlichen Bearbeitungsdauer pro Auftrag in Abhängigkeit des jeweiligen Komplexitätsniveaus.³⁹ Sofern zudem noch Aspekte der individuellen Tagesform einbezogen werden, beispielsweise durch eine kombinierte Abfrage mit der beim Dienstbeginn geplanten Tagesarbeitszeit,⁴⁰ kann nicht nur die Zusammensetzung der Arbeitsaufträge an die persönlichen Bedingungen angepasst,

³⁸ Zu diesen und anderen Potenzialen KI-gestützter Anwendungen in der Steuerverwaltung vgl. *Peuthert/Schaebs*, Potenziale und Herausforderungen für den Einsatz künstlicher Intelligenz in der Steuerverwaltung, in DB 2022, 2628.

³⁹ Die tatsächlich aufgewandte Bearbeitungsdauer wird zurückgespiegelt und dient damit zugleich der Evaluation der vorausgehenden Annahme.

⁴⁰ Zum Beispiel mit der Auswahl: stark (1), normal (2) oder weniger (3) motiviert.

sondern auch deren etwaige verzerrende Einflüsse auf die Bearbeitungsgüte relativiert werden.

Dieser Ansatz würde nicht nur eine weitgehende Verteilung der Arbeit auf das vorhandene Personal ermöglichen, sondern auch dazu führen, dass die Notwendigkeit, Personal verlagern zu müssen, wenn Engpässe auftreten, nahezu entfiel. Würde es dennoch dazu kommen, dass sich der Bestand an verarbeitungsfähigen Aufträgen nicht adäquat einer Bearbeitung zuführen lässt, hätten die Oberbehörden überdies deutlich bessere Möglichkeiten, zeitnah lenkend eingreifen zu können.⁴¹ So ließe sich der Steuervollzug nachhaltig sicherstellen.

c. Evaluationen mitplanen

Evaluationen gelten als ein geeignetes Mittel, die Wirksamkeit und Zielgenauigkeit einer einzelnen Maßnahme zu überprüfen. In Betracht kommen hierfür grundsätzlich alle Stufen der verwaltungsbezogenen Leistungsprozesse. Das heißt, ausgehend von Evaluationen während und nach Aus- und Fortbildungen oder anderer Personalentwicklungsmaßnahmen⁴² sollten künftig vermehrt arbeitsprozessbegleitende Befragungen neben die bereits etablierten Evaluierungen von Gesetzesnormen treten. Eine Häufung von Evaluationen und deren Verteilung über das gesamte Berufsleben der Beschäftigten erfordert eine arbeitsalltagstaugliche Integration. Dies gilt umso mehr, wenn es sich um regelmäßig einzuplanende Maßnahmen handelt. Für die kontinuierlich weiterzuentwickelnden Verfahrensautionen sollten sie sogar zur täglichen Übung gehören, bewusst oder im Hintergrund der Anwendungen angestoßen.

VI. Beitrag der Wissenschaft

Die aufgezeigte Vielfalt an Möglichkeiten und Notwendigkeiten für Evaluationen im Verwaltungsverfahren führt unmittelbar zu der Frage, ob und inwieweit die Verwaltung auf Erkenntnisse aus Wissenschaft und Forschung

⁴¹ Für die denkbaren Steuerungseingriffe muss sichergestellt sein, dass sie nicht zu einem Aushöhlen personeller Kontrolle führen. Hier können u.a. die Landesrechnungshöfe regulierend wirken.

⁴² Durch die Evaluation der Aus- und Fortbildungskonzepte kann einerseits deren Anpassungsbedarf eruiert und zugleich bei den Beschäftigten ein Verständnis für begleitende Untersuchungen gefördert werden (siehe auch III.2.c.).

zugreifen oder auf deren Unterstützung zählen kann. Grundlage für eine stärkere Verbindung von Wissenschaft und Forschung und Verwaltung ist – wie bereits ausgeführt – zunächst das Forcieren wissenschaftsbasierter Elemente in der verwaltungsinternen Lehre, denn dahingehend kontinuierlich ausgebauten Fähigkeiten der Beschäftigten sind geeignet, die Basis für ein gegenseitiges Verständnis zu fördern.

1. Beschreibung des Ist-Zustands

Oft wird hinterfragt, warum die Verwaltung Vorschläge von Wissenschaft und Forschung zu einzelnen Steuernormen oder umfassende Studien zu steuerverwaltungsrelevanten Themen nicht in dem Maße beachtet, wie es vor allem die Forschung, aber auch Steuerbürgerinnen und Steuerbürger sowie Unternehmen erwarten. Das mag daran liegen, dass gegenwärtig innerhalb der Verwaltung ein Wahrnehmungsdefizit für entsprechende Forschungsbeiträge in den relevanten Disziplinen besteht. Die Verwaltungen beschränken sich vornehmlich auf Veröffentlichungen in sogenannten Praktikerzeitschriften. Diese ziehen sie überwiegend in einem fallbezogenen Kontext und nicht zu übergeordneten Fragestellungen heran. Fachzeitschriften mit einem hohen Maß an Wissenschaftlichkeit werden hingegen selten in anstehende Entscheidungsprozesse einbezogen. Dies gilt umso mehr, wenn die hierfür grundsätzlich geeigneten Beiträge international und damit zumeist in englischer Sprache publiziert wurden.

Eine fehlende Wahrnehmung derartiger Forschungsbeiträge kann auch darin begründet sein, dass deren Quellen schlicht nicht zur Verfügung stehen und daher die veröffentlichten Erkenntnisse nicht in Entscheidungsprozesse einfließen können. Zum anderen lässt sich feststellen, dass ein Bezug zur Wissenschaft und ein damit verbundenes Reflektieren eigener Handlungsalternativen kein immanenter Bestandteil in den bestehenden Aus- und Fortbildungskonzepten der Steuerverwaltungen ist. Der erste Schritt sollte daher sein, ein Verständnis für Wissenschaft und Forschung zu fördern, indem Beschäftigte in Abhängigkeit von ihren individuellen Qualifizierungsniveaus an Forschungsthemen herangeführt werden. Dieser Prozess kann als ein langfristiger eingestuft werden. Jedoch scheint es auf diesem Wege möglich, den Boden für ein wachsendes und zugleich nachhaltiges Miteinander von Verwaltung sowie Wissenschaft und Forschung zu bereiten.

Das führt unmittelbar zu der Frage, auf welche Daten Wissenschaft und Forschung überhaupt zugreifen könnten. In diesem Zusammenhang beachtlich ist das Gutachten 05/2020 des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF. Darin

heißt es, dass Daten in der Steuerstatistik nur stark zeitverzögert bereitstehen, nicht oder nur eingeschränkt mit anderen Daten verknüpft werden können, es keine ausreichende Kooperation zwischen Wissenschaft und Steueradministration gibt und erhebliche technische Hürden bestehen, die zugleich verbunden sind mit Aspekten des Datenschutzes und der Datensicherheit.⁴³

Gerade in Bezug auf die hervorgehobenen fehlenden Kooperationen ist der Steuerverwaltung zu empfehlen, eigene Anreize für Forschungsarbeiten zu setzen, und zwar nicht nur zum Zweck der Evaluation von Steuergesetzen, sondern vor allem für eine Begleitung bei den anstehenden Transformationsprozessen. Denn die Verwaltung kann die hierbei anstehenden Herausforderungen nicht allein und ausschließlich aus sich heraus meistern: Sie braucht die Unterstützung durch neue Ansätze der Wissenschaft, muss hierfür aber die notwendigen Anreize setzen, damit gemeinsame Projekte entstehen. Dies erfordert indes bereits ein wissenschaftliches Verständnis bei den Entscheidungsträgern der Verwaltung. Dass Verbindungen in diesem Sinne möglich sind, zeigen bereits bestehende Forschungsprojekte/-kooperationen.⁴⁴ Darauf aufbauend sollte eine Intensivierung vorangetrieben werden.

2. Maßnahmen zur Förderung

Nach alledem lassen sich drei zentrale Forderungen benennen:

Es sollten wissenschaftliche Elemente in die Aus- und Fortbildung implementiert werden. Hierzu eignet sich besonders ein konsekutives Modell, weil in einem solchen die zu erwerbenden Fähigkeiten aufeinander aufbauen können und sich dabei kontinuierlich steigern lassen, bis hin zur Anfertigung einer Masterarbeit. Vereinzelt kämen überdies im Rahmen von Projekten im Kontext „Forschen in der Verwaltung, forschen für die Verwaltung“ sogar geeignete Promotionsvorhaben in Betracht, die die Verwaltung gezielt för-

⁴³ Gutachten 05/2020 – Notwendigkeit, Potenzial und Ansatzpunkte einer Verbesserung der Dateninfrastruktur für die Steuerpolitik, 24 f., <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Ministerium/Wissenschaftlicher-Beirat/Gutachten/2020-10-30-gutachten-dateninfrastruktur-steuerpolitik.html>, aufgerufen am 20.06.2022.

⁴⁴ Zum Beispiel: „TaDeA – Tax Defense Analytics“, ein Projekt des Landesamtes für Steuern Niedersachsen und der Universität Oldenburg, <https://tadea-ol.de/>; „Effizienz der steuerlichen Betriebsprüfung“, ein Projekt des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Leibniz Universität Hannover, <https://www.steuern.uni-hannover.de/de/forschung/forschungsprojekte/>; beide aufgerufen am 20.06.2022.

dern könnte, indem sie Stipendien, eine Freistellung vom Dienst oder andere Anreize auslobt.

Dadurch wird der Boden bereitet für eine Intensivierung des Austauschs zwischen Verwaltung mit Wissenschaft und Forschung sowie die Möglichkeit geschaffen, Akzeptanz für wissenschaftliche Begleitungen bei Veränderungsprozessen aufzubauen. Daneben sind datenschutzkonforme Datenzugangsmöglichkeiten zu entwickeln, die einerseits den Zugang zu den relevanten Daten ermöglichen und andererseits die Personen, die die Daten bereitstellen sollen, absichern.⁴⁵

Werden diese Maßnahmen zudem durch den Ausbau einer intensiven Austauschplattform für Verwaltung und Wissenschaft ergänzt, lässt sich die interdisziplinäre Kommunikation im Besonderen fördern. Der Initiative zur Gründung eines *Instituts für empirische Steuerforschung* könnte zugeschrieben werden, in diesem Sinne erste Pfeiler gesetzt zu haben.⁴⁶ Wünschenswert wäre, wenn das *Netzwerk für empirische Steuerforschung (NeSt)*⁴⁷ hier anknüpft und einen strukturierten allseitigen Austausch etabliert. Dazu dürfte sich u.a. die Schaffung einer Kohärenz-Stelle als sehr förderlich erweisen.⁴⁸

3. Erweiterung der Steuerwissenschaft

Die Steuerwissenschaften, vereinfacht in Abb. 5 abgebildet, umfassen vielfältige Ansätze unterschiedlicher Disziplinen. Auf der einen Seite steht die *Steuerrechtswissenschaft* mit ihren fundierten Beiträgen zum Steuerrecht, auf der anderen Seite die *Steuerwirtschaftswissenschaft* mit ihren ebenfalls

⁴⁵ *Peuthert/Schaebis*, Forschung an den Steuerdaten von Bund und Ländern – Gründung eines Instituts für empirische Steuerforschung (IfeS), in DB 2021, 2650 (2654); *Peuthert*, Empirische Forschung mit Steuerdaten: Gründung eines Instituts für empirische Steuerforschung (IfeS) und kooperative Projekte der Landessteuerverwaltungen, in beck.digitax 2022, 31 (42 ff.).

⁴⁶ *Peuthert*, Empirische Forschung mit Steuerdaten: Gründung eines Instituts für empirische Steuerforschung (IfeS) und kooperative Projekte der Landessteuerverwaltungen, in beck.digitax 2022, 31 (38 ff.).

⁴⁷ https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerliche_Themengebiete/NeSt/netzwerk-fuer-empirische-steuerforschung.html, aufgerufen am 16.12.2022.

⁴⁸ Vgl. *Peuthert/Schaebis*, Institut für empirische Steuerforschung (IfeS) oder kooperative Forschung mit „Kohärenz-Stelle“ – Steuerverwaltung quo vadis?, in DB 2022, 2762.

fundierten und weitgefächerten Beiträgen zur Steuerplanung und betrieblichen Steuerpolitik, normativen und empirischen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sowie aus der Finanzwissenschaft; wobei verhaltensökonomische Forschungen zunehmend an Bedeutung zu gewinnen scheinen.

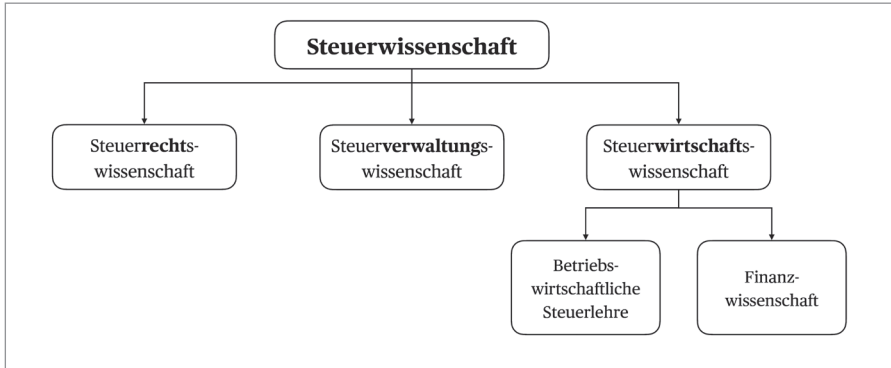


Abb. 5: Disziplinen der Steuerwissenschaft⁴⁹

Zwischen den beiden klassischen Steuerwissenschaften besteht gegenwärtig allerdings eine Lücke, die dadurch entsteht, dass der Akteur, die Steuerverwaltung, aus dem Blick gerät. Aus dem Ansatz: „Sollen impliziert Können“ folgt nicht nur eine intensive Forschung zum Sollen, also dem, was von der Verwaltung erwartet werden kann. Es sind auch Forschungsbeiträge abzufordern zum Können, also dem, was die Verwaltung in den ihr zur Verfügung stehenden Rahmenbedingungen zu leisten im Stande sein kann. Daher ist für die Begründung einer *Steuerverwaltungswissenschaft* zu plädieren, nicht nur, weil hierdurch eine Brücke zwischen den (Teil-)Disziplinen gebaut werden könnte, sondern vielmehr, weil der Akteur Steuerverwaltung insoweit in den Fokus rückt.

Durch eine intensivierete wissenschaftliche Befassung mit der Verwaltung bleibt gewährleistet, dass diese nachhaltig handlungsfähig bleibt und effizient agiert. Diese Fähigkeiten liegen im gesamtgesellschaftlichen Interesse. Ohne dahingehende Bemühungen bliebe offen, welche Auswirkungen sich aus der Umkehrung „Nichtkönnen impliziert Nichtsollen“ auf den Steuervollzug und damit auch die Steuermoral ergeben könnten.

⁴⁹ In Anlehnung an *Peuthert*, Empirische Forschung mit Steuerdaten: Gründung eines Instituts für empirische Steuerforschung (IfeS) und kooperative Projekte der Landessteuerverwaltungen, in *beck.digitax* 2022, 31 (34).

D. Zukunft des Steuervollzugs aus Unternehmenssicht

Prof. Dr. Christian Dorenkamp¹

I. Einleitung

„Es gibt nichts Gutes, außer man tut es.“ Dieser Programmsatz beschreibt am ehesten die wichtigste Voraussetzung für einen gelungenen Steuervollzug aus Unternehmenssicht. Selbstredend erfolgt der Steuervollzug auf Grundlage von Gesetzen. Die Normen des staatlichen Abgabenrechts lassen aber einen expliziten Handlungsbefehl an Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung vermissen, in dem jeweiligen Bereich Verantwortung zu übernehmen und vertrauensvoll miteinander umzugehen. Werden jedoch beidseitig und nachhaltig herkömmliche Regeln des menschlichen Miteinanders beachtet, schafft der gesetzliche Rahmen in Deutschland eine fruchtbare Grundlage für einen angemessenen Steuervollzug auch aus Unternehmenssicht.

II. Steuervollzug „people’s business“

Zwar geht es beim Steuervollzug letztlich um Zahlen, nämlich die rechtmäßige Festsetzung des gesetzmäßig geschuldeten Steuerbetrags eines Steuerpflichtigen in einem Veranlagungszeitraum. Bei der Ermittlung der zugrunde liegenden Sachverhaltsumstände „menschelt“ es aber bereits. Gleiches gilt für die steuerrechtliche Würdigung, ist die Besteuerungspraxis doch selten schwarz-weiß, sondern regelmäßig grau schattiert: Stets lässt sich z.B. mehr Dokumentation einfordern, um auch das letzte Quäntchen Unsicherheit auszuschließen, Bewertungen sind selten auf den Cent genau bezifferbar oder aus „alternativlosen“ Annahmen ableitbar, es bedarf also ständig gewisser Kompromisse bzw. einer maßvollen Herangehensweise auf allen Ebenen.

Eine sachgerechte Besteuerungspraxis kann daher ungemein von einer nachhaltigen Vertrauensbasis profitieren, die sich wohl allein durch eine langfristige und offene sowie transparente Zusammenarbeit bildet. Dann aber führt diese in letztlich für beide Seiten effizienter Weise zu sehr sachgerechten Ergebnissen, und zwar trotz vordergründiger Interessenkonflikte bzw. besser gelegentlich schlicht unterschiedlicher Sicht auf die Dinge – denn im Ergebnis streben sowohl Steuerpflichtige als auch Finanzverwaltung eine gesetzmäßige Besteuerung an, nur über die zutreffende Sachverhaltswürdi-

¹ *RA StB Dipl.-Volksw. Prof. Dr. Christian Dorenkamp (LL.M. NYU Int’l Tax)* leitet die Konzernsteuerabteilung der Deutschen Telekom und ist Lehrbeauftragter an der Universität zu Köln.

gung bzw. Auslegung von Steuergesetzen lässt sich eben nicht selten trefflich streiten.

Vertrauen kann aber nur durch regelmäßige Zusammenarbeit geschaffen werden, die zu einem Kennenlernen der „Gegenseite“ und unmittelbaren Erfahrungen führt, ob z.B. Worten auch Taten folgen, wodurch sich wiederum Missverständnisse vermeiden lassen. Möglichst zahlreiche Gelegenheiten für einen solchen Austausch zu schaffen, sollte eine der vornehmsten Aufgaben sowohl der steuerlich Verantwortlichen des Unternehmens als auch der Finanzverwaltung sein, dort ebenso in Gestalt der Festsetzungsfinanzämter wie der Kollegenschaft der Betriebsprüfung.

Ein einfaches, aber wirkungsmächtiges Gestaltungsmittel ist hier die gemeinsame räumliche Unterbringung der Kolleginnen und Kollegen der Finanzverwaltung. Sitzt man auf einem Gang, tritt auch „die Arbeitsebene“ faktisch automatisch in einen Dialog „auf dem Flur“ bzw. im Büro nur wenige Türen weiter, wodurch arbeitsaufwändigem „Aneinander-vorbei-Schreiben“ und unnötigen „Frontenverhärtungen“ vorgebeugt wird. Vor diesem Hintergrund sei exemplarisch auf die Bürobelegung in der Konzernzentrale der Deutschen Telekom hingewiesen. Die Büros, die von den rund 30–35 Kolleginnen und Kollegen der Konzernsteuerabteilung belegt sind, grenzen unmittelbar an die Zimmer der 8–10 Betriebsprüferinnen und Betriebsprüfern der Landes- und Bundesfinanzbehörden, die regelmäßig vor Ort anwesend sind. Selbstverständlich werden von ihnen dieselbe Kantine, Kaffeeküche und Kopierstelle genutzt wie auch von der Unternehmensbelegschaft. Herkömmlicherweise hätte man vielleicht aus Unternehmenssicht gedacht: Je weiter weg die Prüfer sitzen, desto besser. Die Zukunft des Steuervollzugs dürfte aber in einem Mehr an Miteinander liegen, das erfahrungsgemäß ein gemeinsames Sachverhaltsverständnis und Entscheidungsfreude auf beiden Seiten fördert.

III. Organisationsstruktur: Klare Zuständigkeiten, wenig Schnittstellen

Die Organisationsstrukturen von Konzernsteuerabteilungen befinden sich – ebenso wie der Aufbau von Unternehmensgruppen an sich – in einem beständigen Wandel. Wird heute mehr Wert auf eine regionale oder geschäftsfeldorientierte Aufstellung der Konzerneinheiten gelegt, mag morgen oder übermorgen ein funktional orientierter Organisationsaufbau präferiert werden. Gewiss hat hier jede Organisationsausrichtung ihre Berechtigung. Bei der einen ist die Steuerabteilung „näher am Geschäft“, bei der anderen stellen

sich Spezialisierungsvorteile ein, z.B. weil Unternehmenskauftransaktionen nicht nur gelegentlich, sondern regelmäßig steuerlich betreut bzw. Steuererklärungen mit weniger Aufwand von jemandem erstellt werden, der dies ständig und immer wieder macht, gerade wenn insoweit auch auf ein IT-Tool zurückgegriffen wird, dessen effizienter Einsatz gesonderte Expertise oder eine gewisse Routine voraussetzt.

Wesentlich aber dürfte sein – und dies lässt sich letztlich in jeder Organisationsform umsetzen, zumal Organisationen wohl nicht selten auch um Personen „herumgebaut“ werden –, dass der Kontakt zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung auf der Arbeitsebene möglichst direkt und umfassend ist. Ist nämlich der eine Bearbeiter auf Informationen des anderen angewiesen und muss diese wiederum für einen weiteren Kollegen sammeln, der dann erst in Kontakt zu dem Betriebsprüfer tritt, welcher wiederum die Angelegenheit vielleicht für jemand anderen aufbereitet, ist das Risiko einer ineffizienten Sachverhaltsmittlung und der Hervorrufung von Missverständnissen groß („Stille-Post-Phänomen“). Flache Hierarchien und eher weniger als mehr Unterabteilungen beim Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung mögen hier helfen, die Beurteiler und Entscheider auf beiden Seiten weitgehend direkt zueinander zu bringen. Zuständigkeitswirrwarr wird vermieden, Bereichsgrenzen müssen nicht überwunden werden, wenn vorn „A“ gesagt wird, kommt hinten aller Wahrscheinlichkeit nicht „B“ oder „C“ an. Hierbei ist eine gewisse fachliche Spezialisierung auf Unternehmensseite zur Vermeidung von Missverständnissen und Doppelarbeit vermutlich ebenfalls hilfreich, auch vor dem Hintergrund des eher funktionalen Aufbaus der Finanzverwaltung (Prüfung direkter Steuern einerseits und indirekter Steuern andererseits, Aufbau z.B. von Verrechnungspreis- oder M&A-Expertise).

Ausprägung eines möglichst direkten Kontakts untereinander, zudem fachlich „auf Augenhöhe“, sollte ein Mehr an Entscheidungskompetenz und Entscheidungsfreude auf beiden Seiten sein. In einer Thematik, in der sich die Bearbeiter gut auskennen, lässt sich leichter Mut zu einer abschließenden Meinungsbildung und dann auch fundierten Entscheidungsfindung fassen, die schon aus Effizienz- und Rechtssicherheitsgründen aus Unternehmenssicht anzustreben ist.

IV. Digitalisierung des Steuervollzugs

Digitalisierung (auch des Besteuerungswesens) ist offensichtlich das „*buzz word*“ der Gegenwart. Hinsichtlich des Steuervollzugs aus Unterneh-

menssicht ist Digitalisierung gewiss sehr wichtig, hier aber eher nicht als „Zukunftsmusik“ im Sinne von z.B. künstlicher Intelligenz verstanden, sondern als vergleichsweise simple Automatisierung von Routinevorgängen, die weniger einem revolutionären als evolutionären Entwicklungspfad folgt und personelle sowie zeitliche Ressourcen zur Adressierung steuerkritischerer Vorgänge freisetzt, z.B. der fundierten Würdigung komplexer Umstrukturierungsvorgänge: Je technisierter die buchhalterischen Prozesse sind, desto effizienter, d.h. weniger arbeitsintensiv lassen sich hieraus die steuerlich relevanten Datenpunkte ableiten.

Grundvoraussetzung jeder Automatisierung ist hierbei die Standardisierung, wohlgermerkt zunächst der buchhalterischen Rechenwerke. Verfügen alle Konzerngesellschaften über einen einheitlichen Kontenplan, lassen sich kennzifferngesteuert nicht nur Abschlüsse wesentlich einfacher und weniger fehleranfällig „zusammenfahren“, sondern auch rein steuervollzugsmotivierte Auswertungen effizienter erstellen. Letztlich hängt der steuerbilanzielle Bewertungsbereich an der HGB-Handelsbilanz und lassen sich gewerbesteuerliche Hinzurechnungstatbestände umfassend nur über die Analyse gut gepflegter Konten ermitteln. Sind aber mit Standardisierungen die Grundlagen für Automatisierungen gelegt, ist der Schritt zu einer weiteren „Digitalisierung“ nicht mehr weit, z.B. in Gestalt der Programmierung eines ertragsteuerlichen IT-Tools, das *idealiter* die „Steuererklärung auf Knopfdruck“ auswirft.

Optimalerweise nutzen Steuerpflichtige und Finanzverwaltung dieselben IT-Tools oder zumindest solche, die kompatibel miteinander sind, z.B. infolge der Programmierung einer automatisierten Schnittstelle des unternehmensseitigen Ertragsteuer-IT-Tools mit Elster als dem Empfangsportale der Finanzverwaltung, möglichst aber auch mit einer Kommunikation in die andere Richtung, z.B. in Gestalt „verkennzifferter“ Steuerbescheide, die vom Computer ohne händische Mehrarbeit eingelesen und möglichst auch direkt rechnerisch in das Ertragsteuer-Tool des Unternehmens eingepflegt werden können (einschl. sämtlicher Folgeeffekte wie z.B. höherer Abschreibungsvolumina in künftigen Veranlagungszeiträumen).

V. Kulminationspunkt des Steuervollzugs aus Unternehmenssicht: Betriebsprüfung

Jedes Unternehmen hat ebenso zwangsläufig wie natürlich zahlreiche Kontaktpunkte mit der Finanzverwaltung, z.B. mit dem Veranlagungsfinanzamt

in Gestalt der Einreichung der Steuererklärung, mit der Rechtsbehelfsstelle bei Entscheidungen über Einsprüche bzw. in finanzgerichtlichen Verfahren, mit der Oberfinanzdirektion bei der Diskussion von Anträgen auf verbindliche Auskunft, mit der Lohnsteuerstelle bei der Anmeldung und Abführung von Lohnsteuern sowie mit dem Bundeszentralamt für Steuern bei Steuerabzugs-sachverhalten. An keiner Stelle aber ist der Kontakt erfahrungsgemäß so eng wie bei der steuerlichen (Anschluss-)Betriebsprüfung, sind diese Kolleginnen und Kollegen doch „Dauer“- und ständige Gäste der *Inhouse*-Steuerabteilungen. Deshalb ist wohl auch niemand sonst in der Finanzverwaltung in Sachen Sachverhaltskenntnis ähnlich nah am Steuerpflichtigen dran, kennt das Unternehmen und sein Umfeld besser und ist infolgedessen für den konkreten Steuervollzug relevanter. Denn während die Veranlagungsstelle üblicherweise erklärungs-gemäß ihre Steuerbescheide erlässt, obliegt es der Betriebsprüfung, final über die materiell-rechtliche Rechtsrichtigkeit zu befinden, selbstverständlich im Einvernehmen mit der zuständigen Veranlagungs- und Rechtsbehelfsstelle.

Wenn dem aber so ist und z.B. 70–80 % der Kontakte der Steuerabteilung mit den Kolleginnen und Kollegen der Betriebsprüfung erfolgt, z.B. auch gefördert durch gemeinsame räumliche Unterbringung, ist die Effizienz des Betriebsprüfungsprozesses aus Unternehmenssicht von besonders hoher Relevanz. Hier dürfte unmittelbar einleuchten, dass eine möglichst große Zeitnähe den Vollzugsaufwand für den Steuerpflichtigen deutlich vermindert. Sachverhalte in weit zurückliegenden Veranlagungszeiträumen zu ermitteln, ist naturgemäß deutlich zeit- sowie personalaufwändiger und häufig auch technisch anspruchsvoller, als entsprechende Sachverhaltsermittlungsbemühungen für das letzte oder vorletzte Steuerjahr durchzuführen, z.B. wegen zwischenzeitlicher Personalfluktuationen oder IT-Systemwechseln.

Voraussetzung einer möglichst großen Zeitnähe der Betriebsprüfung ist allerdings, dass die Prüfungszeiträume so kurz gewählt werden wie nur irgendwie prozesstechnisch darstellbar. Denn wenn man mit der Prüfung der Veranlagungszeiträume Periode 01 bis 03 in Übereinstimmung mit § 4a Betriebsprüfungsordnung frühestens in Jahr 4 beginnen kann, weil erst dann sämtliche Steuererklärungen für den Prüfungszeitraum vorliegen, derer es nach dem Deklarations- und Verifikationsprinzip bedarf, um eine Betriebsprüfung beginnen zu können (kein Prüfungsbeginn vor Abgabe der Steuererklärung), und es zudem zu berücksichtigen gilt, dass selbst „im eingeschwungenen Zustand“ wohl drei Jahre Prüfungsdauer für drei Jahre Prüfungszeitraum anzusetzen sind, könnte der Veranlagungszeitraum 01 erst im Jahre 07 bestandskräftig veranlagt werden („Bescheide nach BP“), mit der

Folge von immerhin bis zu sieben offenen Steuerjahren bei einem dreijährigen Prüfungszeitraum. Reduziert man den Prüfungszeitraum aber auf einen Veranlagungszeitraum, kann in 02 mit der Prüfung von 01 begonnen werden und bei ebenfalls einjähriger Prüfungsdauer auch bereits abgeschlossen werden, d.h. die Anzahl der offenen Steuerjahre wird auf lediglich bis zu zwei reduziert.

Ein zeitlich optimierter und deshalb auch effizienzorientierter Betriebsprüfungsprozess – nichts ist schwerer, als sich durch alte, u.U. unvollständige Akten zu wühlen, nichts ist hilfreicher, als die Details einzelner Sachverhaltskomponenten unmittelbar nach ihrer Durchführung zu ermitteln – könnte z.B. so aussehen, dass der Januar der Jahresabschlusserstellung nach IFRS und HGB vorbehalten ist, im Februar der Jahresabschluss mit dem Abschlussprüfer erörtert und im März gegenüber dem Finanzamt im Erklärungswege kommuniziert wird, optimalerweise gefolgt durch den Beginn einer Betriebsprüfung im April und einer Beendigung des Prüfungsjahres mit Schlussbesprechung kurz vor Weihnachten, damit der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen nach dem Jahreswechsel zwei bis drei Monate für die technische Abwicklung der Betriebsprüfungsmehrergebnisse verbleiben (Erstellung von Prüferbilanzen und Anpassungserklärungen, Erlass geänderter Steuerbescheide nach Betriebsprüfung unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung).

Für den Steuerpflichtigen geht hiermit ein erhebliches Mehr an Rechtssicherheit einher – zu jedem Jahresende bestehen Steuerrisiken nur noch für ein, nämlich das gerade abgelaufene Jahr –, und zwar selbst dann, wenn z.B. infolge von Annahmeproblemen bei Elster hinsichtlich von Steuererklärungen bereits wenige Monate nach Abschluss des Veranlagungszeitraums (unzureichende Programmierung neuer Steuererklärungsvordrucke) oder noch fehlender Einsatzbereitschaft von IT-Prüfsystemen der Finanzverwaltung der „christliche Kalender“ um ein Ereignis nach hinten geschoben wird, d.h. die Schlussbesprechung erst am Ende des ersten Quartals und damit unmittelbar vor Ostern stattfindet und somit die Steuererklärungen nicht bereits im März des Folgejahres abgegeben werden, sondern erst im Juni vor der Sommerpause. Für die Finanzverwaltung resultieren hieraus ein deutlich effizienterer Einsatz der Prüferschaft (nicht länger „Leichenfledderei“ in Veranlagungszeiträumen aus der fernen Vergangenheit, die aus der schnelllebigen Unternehmenssicht mit laufender Quartalsberichterstattung Gefahr laufen, faktisch bereits „vergessen“ zu sein) sowie eine frühere Vereinnahmung von Steuerzahlungen aus Bp-Mehrergebnissen (Liquiditätsvorteil). Das Übergangsproblem von „Hinterherhinken“ um einige Jahr zu einem „all

in one year“-Konzept, wonach die Betriebsprüfung faktisch bereits in dem Jahr beendet ist, in dem die Steuererklärung abgegeben wurde, lässt sich ratsamerweise durch einen zeitlich befristeten personellen Mehreinsatz in der Betriebsprüfung bewältigen sowie u.U. durch Hebung von Effizienzreserven der Betriebsprüfung herkömmlicher Art.

VI. Fazit

Steuervollzug aus Unternehmenssicht in der Zukunft heißt mit der Zeit gehen: Effizienz ist ebenso „angesagt“ wie Zeitnähe und Rechtssicherheit sowie das Aufbrechen „alter Fronten“, um zu einem produktiven Miteinander von Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen zu gelangen. Ziel ist hierbei ein maßvoller Gesetzesvollzug, der die gerechte Austeilung der Steuerlasten ebenso gewährleistet wie er einer erfolgreichen unternehmerischen Tätigkeit nicht im Weg steht. Die Digitalisierung bzw. Automatisierung der Interaktion zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen ist hier einer der wesentlichen Effizienzhebel, was ebenso für klare, schnittstellenminimierende organisatorische Zuständigkeiten sowie die Bereitschaft gilt, Verantwortung zu übernehmen. Letztlich muss es auch im Steuervollzug der Zukunft heißen: „Von Menschen für Menschen“, und sei es nur, um die Freude an der Arbeit im Steuerwesen zu fördern. Denn nachhaltig gute Arbeit kann nur leisten, wer Freude hieran hat, was wiederum sowohl für die Unternehmensseite als auch die Finanzverwaltung gilt, gerade auch im Steuervollzug.

E. Ergänzende Maßnahmen zur Verbesserung des Steuervollzugs

Was beeinflusst die Steuerehrlichkeit?

Eine verhaltensökonomische Perspektive

Prof. Dr. Martin Fochmann¹

I. Einleitung

Bei der Diskussion über Reformen des Steuervollzugs stehen vor allem Instrumente des „traditionellen Instrumentenkastens“ im Fokus. Geht es beispielsweise um die Reduktion von Steuerhinterziehung, werden insbesondere Verfahren zur Aufdeckung (z.B. Betriebsprüfungen) und Bestrafung von illegalem Verhalten diskutiert. Eine Vielzahl von weiteren Aspekten, die einen bedeutsamen Einfluss zum Beispiel auf die Steuerehrlichkeit haben, wird dabei oft nicht ausreichend berücksichtigt.

Im Rahmen dieses Beitrags möchte ich eine Reihe von aktuellen Erkenntnissen der verhaltensökonomischen Steuerforschung darstellen, die im Kontext der Verbesserung des Steuervollzugs und der Steuerehrlichkeit relevant sind. Hierbei handelt es sich lediglich um einen Auszug der äußerst umfangreichen Forschungsliteratur. Ziel ist es, eine Sensibilisierung für die unterschiedlichen Determinanten von Steuerehrlichkeit zu erreichen. Dabei ist mein Fokus insbesondere auf natürliche Personen als Steuerpflichtige gerichtet. Auch wenn sich die Erkenntnisse zum Teil auf größere Kapitalgesellschaften anwenden lassen, ist der Stand der verhaltensökonomischen Forschung hier noch nicht so umfassend, dass sich allgemeingültige Aussagen ableiten lassen.

Die Pflicht zur Steuerehrlichkeit eines Steuerpflichtigen ergibt sich zum einen aus einer rechtlichen Pflicht (so sind beispielsweise nach § 150 Abs. 2 AO Angaben in einer Steuererklärung wahrheitsgemäß zu machen) und zum anderen aus einer moralischen bzw. gesellschaftlich/sozialen Pflicht. Folgt man der verhaltensökonomischen Steuerforschung, dann wird die Steuerehrlichkeit insbesondere von den folgenden Determinanten beeinflusst:

1. *Power of Authority* (Macht der Finanzbehörde),
2. *Trust in Authority* (Vertrauen in die Finanzbehörde) und

¹ *Prof. Dr. Martin Fochmann* ist Professor für Accounting and Taxation am Fachbereich Wirtschaftswissenschaft der Freien Universität Berlin (Thielallee 73, 14195 Berlin, martin.fochmann@fu-berlin.de).

3. unbewusste *Verhaltensbeeinflussung* und Nudging.

In den folgenden Kapiteln II. bis IV. gehe ich auf jede dieser Dimensionen separat ein, wobei der Schwerpunkt des Beitrags auf die Dimensionen *Trust in Authority* und *Verhaltensbeeinflussung* gesetzt ist. Dabei werden gezielt Aspekte herausgegriffen und beleuchtet, die zu einer Verbesserung des Steuervollzugs beitragen könnten. Der Beitrag endet mit einem Fazit in Kapitel V.

II. Power of Authority: Macht der Finanzbehörde

Im traditionellen Standardmodell zum Steuerhinterziehungsverhalten nach Becker sowie Allingham und Sandmo wird der Fokus auf rein monetäre Größen gerichtet.² So sind insbesondere die Entdeckungswahrscheinlichkeit und die Bestrafung von Steuerhinterziehung sowie der verkürzte Steuerbetrag (abhängig von Steuersatz und Einkommen) bedeutsam für die individuelle Entscheidung, Steuern zu hinterziehen. Da diese Treiber in vielen Fällen von der Finanzbehörde bzw. von staatlichen Institutionen beeinflusst werden können, wird hierfür in der verhaltensökonomischen Steuerliteratur oft der Begriff *Power of Authority* verwendet (also die Macht der Finanzbehörde).³

In verschiedenen Studien zeigt sich dabei grundsätzlich folgender negativer Zusammenhang: Steigt die Wahrscheinlichkeit, dass eine Steuerhinterziehung überprüft bzw. aufgedeckt wird, oder steigt die Bestrafung bei aufgedeckter Steuerhinterziehung, sinkt die Wahrscheinlichkeit, dass Steuern

² Becker, G. S. (1968). Crime and punishment: An economic approach. In *The economic dimensions of crime* (13–68). Palgrave Macmillan, London; Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1 (3–4), 323–338.

³ Vergleiche beispielsweise Kirchner, E., Hoelzl, E., & Wahl, E. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology*, 29 (2), 210–225.

hinterzogen werden.⁴ Dies ist auch im Einklang mit dem traditionellen Standardmodell. In der umfassenden Forschungsliteratur werden darüber hinaus weitere bedeutsame Erkenntnisse zum Thema Power of Authority aufgezeigt. An dieser Stelle sei auf verschiedene Übersichtsartikel verwiesen, die diese Befunde zusammenfassend darstellen und diskutieren.⁵

Auch wenn der Fokus dieses Beitrags nicht auf Power of Authority gerichtet ist, ergeben sich auch bezüglich dieser Dimension interessante und aktuelle Erkenntnisse für eine mögliche Verbesserung des Steuervollzugs. So erhöht sich beispielsweise durch die Datenübermittlung durch Dritte (*Third Party Reporting*) der Kenntnisstand der Finanzbehörde, wodurch letztlich potentiell Steuerhinterziehungsverhalten im Keim erstickt werden kann. Wird beispielsweise Arbeitslohn eines Arbeitnehmers vom Arbeitgeber an die

⁴ Forschungsstudien mit einem Fokus auf den Einfluss der Überprüfungswahrscheinlichkeit bzw. Bestrafung auf Steuerhinterziehung sind beispielsweise: *Spicer, M. W., & Thomas, J.* (1982). Audit probabilities and the tax evasion decision: An experimental approach. *Journal of Economic Psychology*, 2, 241–245; *Beck, P. J., Davis, J. S., & Jung, W. O.* (1991). Experimental evidence on taxpayer reporting under uncertainty. *Accounting Review*, 66, 535–558; *Alm, J., Sanchez, I., & de Juan, A.* (1995). Economic and noneconomic factors in tax compliance. *Kyklos*, 48, 3–18; *Maciejovsky, B., Kirchler, E., & Schwarzenberger, H.* (2001). Mental accounting and the impact of tax penalty and audit frequency on the declaration of income – An experimental analysis. Working paper; *Feld, L. P., & Tyran, J.-R.* (2002). Tax evasion and voting: An experimental analysis. *Kyklos*, 55, 197–222; *Torgler, B.* (2003). Tax morale and institutions. Center for Research in Economics, Management and the Arts, No. 2003-09; *Cummings, R. G., Martinez-Vazquez, J., McKee, M., & Torgler, B.* (2005). Effects of tax morale on tax compliance: Experimental and survey evidence. CREMA working paper no. 2005-29; *Fortin, B., Lacroix, G., & Villeval, M.-C.* (2007). Tax evasion and social interactions. *Journal of Public Economics*, 91, 2089–2112; *Gërçhani, K., & Schram, A.* (2006). Tax evasion and income source: A comparative experimental study. *Journal of Economic Psychology*, 27, 402–422.

⁵ Vergleiche hierzu beispielsweise *Torgler, B.* (2002). Speaking to Theorists and Searching for Facts: Tax Morale and Tax Compliance in Experiments. *Journal of Economic Surveys*, 16 (5), 657–683; *Kirchler, E.* (2007). The economic psychology of tax behaviour. Cambridge University Press; *Fochmann, M., Kiesewetter, D., Blaufus, K., Hundsdoerfer, J. & Weimann, J.* (2010). Tax Perception – An Empirical Survey, SSRN Working Paper, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1707443>; *Pickhardt, M., & Prinz, A.* (2014). Behavioral dynamics of tax evasion – A survey. *Journal of Economic Psychology*, 40, 1–19; *Alm, J.* (2019). What Motivates Tax Compliance? *Journal of Economic Surveys*, 33 (2), 353–388.

Finanzbehörde gemeldet, dann kann der Arbeitnehmer nicht dadurch seine Steuern verkürzen, indem er den Arbeitslohn bei der Steuererklärung nicht angibt. Auch die in verschiedenen Ländern (z.B. China, Tschechische Republik, Litauen, Portugal, Rumänien, Slowakei) verwendete *Quittungslotterie*⁶ (im Englischen *receipt lottery* oder *tax lottery*) reduziert die Gefahr eines Steuerbetrugs. Dabei erhalten beispielsweise Käufer auf dem Kassenbon einen Code zur Teilnahme an einer staatlichen Lotterie. Durch den höheren Anreiz für Käufer, auf die Herausgabe eines Kassenbons zu bestehen, reduziert sich letztlich der steuerlich nicht erfasste Umsatz, wodurch Steuerehrlichkeit erhöht werden kann.

III. Trust in Authority: Vertrauen in die Finanzbehörde

Das traditionelle Standardmodell wurde im Laufe der letzten Jahrzehnte durch eine Vielzahl von neuen Erkenntnissen erweitert. Bedeutendste Erweiterungen sind dabei das Service- und Trust-Paradigma⁷ und das Slippery-Slope-Framework⁸ (SSP).

Folgt man dem SSP Framework, kann die Steuerehrlichkeit in erzwungene (*enforced*) und freiwillige Steuerehrlichkeit (*voluntary tax compliance*) unterteilt werden (siehe auch Abbildung 1). Erzwungene Steuerehrlichkeit meint in diesem Zusammenhang insbesondere, dass äußere Einflussfaktoren Steuerehrlichkeit motivieren (extrinsische Motive). Wohingegen bei der freiwilligen Steuerehrlichkeit vor allem intrinsische Motive (d.h. aus einem inneren Wunsch heraus) von Bedeutung sind. Ein Anstieg der *Power of Authority* (siehe Kapitel II.) führt dabei zu einem Anstieg der erzwungenen Steuerehrlichkeit. Die freiwillige Steuerehrlichkeit wird dabei durch ein

⁶ Vergleiche hierzu beispielsweise *OECD* (2019). *Implementing Online Cash Registers: Benefits, Considerations and Guidance*. OECD, Paris, URL: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/implementing-online-cash-registers-benefits-considerations-and-guidance.htm>.

⁷ Vergleiche beispielsweise *Alm, J., & Torgler, B.* (2011). Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics*, 101 (4), 635–651; *Alm, J.* (2012). Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *International tax and public finance*, 19 (1), 54–77; *Alm, J.* (2019). What Motivates Tax Compliance? *Journal of Economic Surveys*, 33 (2), 353–388.

⁸ Vergleiche beispielsweise *Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, E.* (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology*, 29 (2), 210–225.

höheres Vertrauen in die Finanzbehörde (*Trust in Authority*) positiv beeinflusst.

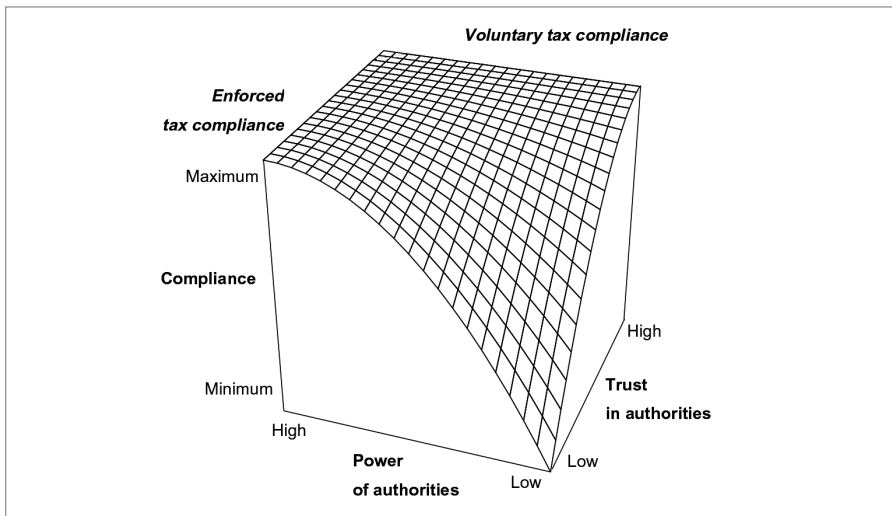


Abbildung 1: Darstellung des Slippery-Slope-Framework⁹

Für das Vertrauen eines Steuerpflichtigen in die Finanzbehörde spielen dabei vor allem Fairness und Gerechtigkeit eine große Rolle. Nach Wenzel können hierbei drei Arten von Gerechtigkeit unterschieden werden:¹⁰

1. Verteilungsgerechtigkeit (*distributive justice*),
2. Prozedurale Gerechtigkeit (*procedural justice*) und
3. Vergeltungsgerechtigkeit (*retributive justice*).

Während bei der Verteilungsgerechtigkeit insbesondere die gerechte Verteilung von Steuerlasten (z.B. horizontale und vertikale Gerechtigkeit) im Fokus steht, spielt bei der Vergeltungsgerechtigkeit vor allem die wahrgenommene Angemessenheit von Sanktionen im Falle von Normverstößen eine bedeutende Rolle (z.B. faire Überprüfungen von Steuerzahlern und angemessene Strafmechanismen). Beide Arten sind von großer Bedeutung und von gro-

⁹ Quelle: Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, E. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology*, 29 (2), S. 212.

¹⁰ Wenzel, M. (2002). Tax compliance and the psychology of justice: Mapping the field. *Taxing democracy*, 41–70.

hem Einfluss.¹¹ Für die Verbesserung des Steuervollzugs ist jedoch aus meiner Sicht die prozedurale Gerechtigkeit zentral. Dabei geht es vorwiegend um einen fairen und angemessenen Prozess des Steuervollzugs.

Ein wesentlicher Aspekt ist hierbei der *faire Umgang* der Finanzbehörde mit dem Steuerpflichtigen. So führt eine freundliche, respektvolle und unterstützende Behandlung des Steuerpflichtigen letztlich zu einem größeren Vertrauen in die Finanzbehörde. Auch die Gleichbehandlung von Steuerzahlern (keine Bevorzugung bestimmter Gruppen) und die politische Teilhabe fördern das Vertrauen. Im Zusammenhang mit dem SSP-Framework bedeutet dies, dass ein fairer Umgang letztlich dazu beiträgt, dass die freiwillige Steuerehrlichkeit zunimmt.

Ein weiterer bedeutsamer Aspekt ist die *Servicequalität* seitens der Finanzbehörde. Hierbei spielt neben einer leichten Erreichbarkeit der Finanzbehörde (z.B. bei Rückfragen des Steuerpflichtigen) und dem digitalen Austausch von Daten und Informationen (z.B. E-Mail statt Brief) auch eine *verbesserte Informationsaufbereitung und -bereitstellung* eine große Rolle. Aus meiner Sicht gibt es diesbezüglich ein großes Verbesserungspotential – nicht zuletzt auf Grund der Digitalisierung.

Als Beispiel möchte ich hierbei den überarbeiteten Einkommensteuerbescheid der Fachgruppe *Bürgerfreundlicher Steuerbescheid Einkommensteuer* (Fg BürStE) heranziehen. Im Rahmen dieser Fachgruppe wurde der Einkommensteuerbescheid in Struktur und Layout fundamental verbessert. Ziel war es, den Steuerbescheid an die Bedürfnisse der Steuerpflichtigen anzupassen und bürgerfreundlich zu gestalten. In dem anschließenden Forschungsprojekt „Durchführung einer Bürgerbefragung zum bürgerfreundlichen Einkommensteuerbescheid“, das unter meiner Mitwirkung mit Prof. Dr. Kay Blaufus unter Leitung von Prof. Dr. Frank Hechtner durchgeführt wurde, wurde dieser überarbeitete dem bisherigen Steuerbescheid gegenübergestellt. Die wissenschaftliche Auswertung einer Vielzahl von Befragungen mit Steuerpflichtigen zeigte ganz klar, dass der überarbeitete Steuerbescheid i) übersichtlicher, verständlicher, nachvollziehbarer ist, ii) weniger Frustration, Hilflosigkeit, Verunsicherung hervorruft, iii) respektvoll, persönlich, „auf Augenhöhe“ ist und iv) die Informationsverarbeitung deutlich

¹¹ Vergleiche hierzu beispielsweise Hofmann, E., Hoelzl, E., & Kirchler, E. (2008). Preconditions of voluntary tax compliance: Knowledge and evaluation of taxation, norms, fairness, and motivation to cooperate. *Journal of Psychology*, 216, 209–217.

verbessert. Insgesamt lassen die Befunde den Schluss zu, dass die Einführung eines bürgerfreundlichen Steuerbescheids den Prozess des Steuervollzugs seitens der Steuerpflichtigen verbessern könnte. Eine höhere wahrgenommene prozedurale Gerechtigkeit führt dann – dem SSP-Framework folgend – zu einem größeren Vertrauen in die Finanzbehörde und mithin zu mehr Steuerehrlichkeit.

Eine Herausforderung bei der verbesserten Aufbereitung und Bereitstellung von Informationen seitens der Finanzbehörde sind juristische Hürden. So muss der Steuervollzug rechtlich „sauber“ sein. Beispielsweise gibt es Anforderungen an Verwaltungsakte (z.B. Vorhandensein von Rechtsbehelfsbelehrungen und Begründungen), die Reformen des Steuerbescheids beschränken. Aus meiner Sicht ermöglicht aber die *Digitalisierung* eine verständlichere Informationsaufbereitung zusätzlich zum eigentlichen (und juristisch „sauberen“) Steuerbescheid. Zum Beispiel wäre es denkbar, dass im Portal „Mein ELSTER“ (oder auch in anderen Steuerprogrammen) wichtige Informationen transparent und strukturiert präsentiert werden („Tax Dashboard“). Eine Reform des Steuerbescheids – wie im Fall des bürgerfreundlichen Steuerbescheids – wäre in diesem Fall nicht notwendig.

IV. Nudging und unbewusste Verhaltensbeeinflussung

Die Verhaltensbeeinflussung ist eine weitere Determinante der Steuerehrlichkeit. Hierbei geht es darum, dass das Verhalten des Steuerpflichtigen exogen (also von außen) beeinflusst wird. Im Folgenden möchte ich zum einen den Fokus auf die bewusste Verhaltensbeeinflussung durch ein sogenanntes *Nudging* richten (Abschnitt 1. in diesem Kapitel). Dies könnte beispielsweise vorliegen, wenn die Finanzbehörde ein Schreiben an ausgewählte Steuerpflichtige versendet, um ein bestimmtes Verhalten bei diesen auszulösen. Zum anderen betrachte ich die unbewusste Verhaltensbeeinflussung (Abschnitt 2.). Diese Art der Beeinflussung ist denkbar, wenn ein Aspekt des Steuervollzugs ohne Kenntnis der Finanzbehörde ein bestimmtes Verhalten beim Steuerpflichtigen auslöst.

1. Bewusste Verhaltensbeeinflussung durch Nudging

Die Finanzbehörde kann das Steuerhinterziehungsverhalten von Steuerpflichtigen vielfältig beeinflussen. Sie kann beispielsweise die Überprüfungswahrscheinlichkeit erhöhen, indem eine Überprüfung der Steuererklärung intensiviert wird oder Betriebsprüfungen durchgeführt werden. Folgt

man – wie in Kapitel II. beschrieben – dem traditionellen Standardmodell, führt ein Anstieg der Überprüfungswahrscheinlichkeit zu mehr Steuerehrlichkeit. Diese Art der Beeinflussung kann der Dimension Power of Authority zugeschrieben werden, da ökonomische Konsequenzen gezielt verändert werden. So führt ein Anstieg der Überprüfungswahrscheinlichkeit zu höheren erwarteten negativen Konsequenzen aus einer Steuerhinterziehung (z.B. wegen Steuernach- und Strafzahlungen).

Auch bei der Verwendung von *Nudging*-Methoden wird das Verhalten von Steuerpflichtigen bewusst beeinflusst. Nudges sind Interventionen, die grundsätzlich weder die wirtschaftlichen Konsequenzen beeinflussen noch die Entscheidungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen einschränken. In diesem Fall „schubst/lenkt“ die Finanzbehörde das Verhalten des Steuerpflichtigen in eine bestimmte Richtung, ohne wesentliche Auswirkungen auf monetärer Ebene seitens des Steuerpflichtigen zu verursachen. Dies grenzt diese Art der Beeinflussung von der zuvor beschriebenen Beeinflussung im Rahmen der Dimension Power of Authority ab.

In der Forschungsliteratur werden dabei insbesondere zwei Arten von Nudges unterschieden: Steuer-moral- und Abschreckungs-Nudges. Bei dem Abschreckungs-Nudge werden insbesondere die negativen wirtschaftlichen Konsequenzen aus einer Steuerhinterziehung betont (z.B.: „Wussten Sie, dass Steuerhinterziehung zu einer Geld- und Freiheitsstrafe führen kann?“). Bei dem Steuer-moral-Nudge werden nicht-monetäre Motive angesprochen, die die Steuer-moral erhöhen sollen. So werden beispielsweise Moral-Appelle eingesetzt (z.B. „Die Erfüllung der Bürgerpflicht setzt Steuerehrlichkeit voraus“) oder Vergleiche zu anderen Steuerpflichtigen vorgenommen (Peer-Effekte, z.B. „Die überwiegende Mehrheit der Steuerpflichtigen ist steuerehrlich“). Auch eine Darstellung der Finanzierung öffentlicher Güter durch Steuergelder kann als Steuer-moral-Nudge verstanden werden (z.B. „Steuern sind beispielsweise notwendig, um Bildungseinrichtungen und die Infrastruktur in Deutschland zu finanzieren“).

In verschiedenen Ländern haben die Finanzbehörden in Kooperation mit der Wissenschaft die Effektivität von *Nudging*-Methoden untersucht. Hierbei wurden meist Briefe gezielt an Steuerpflichtige versandt und der Einsatz verschiedener Nudges variiert. Die Ergebnisse dieser Studien sind sehr unterschiedlich und zum Teil widersprüchlich. Aus diesem Grund haben

Antinyan und Asatryan eine Meta-Studie durchgeführt.¹² Unter Berücksichtigung von 45 wissenschaftlichen Studien zum Thema Nudging und Steuerehrlichkeit bestimmen die Autoren quantitativ die Effektivität von Nudges. Es zeigt sich, dass Nudging insgesamt nicht sehr effektiv ist. Zwar gibt es bei Abschreckungs-Nudges einen leicht positiven Effekt auf die Steuerehrlichkeit, aber im Fall von Steuermoral-Nudges konnte kein signifikanter Effekt festgestellt werden. Dies zeigt deutlich die Grenzen dieser Art von Verhaltensbeeinflussung.

Neben der scheinbar geringen Effektivität halte ich den Einsatz von Nudging-Methoden – wie hier beschrieben – für problematisch. So ist fraglich, ob der Versand unterschiedlicher Informationen an Steuerpflichtige zu einer verfassungsrechtlichen Ungleichbehandlung führt. Auch könnte eine Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen zu einem Vertrauensverlust in die Finanzbehörde führen, die letztlich – wie in Kapitel III. beschrieben – die Steuerehrlichkeit negativ beeinflussen könnte.

2. Unbewusste Verhaltensbeeinflussung

Bei der unbewussten Verhaltensbeeinflussung geht es darum, dass das Verhalten von Steuerpflichtigen exogen beeinflusst wird, ohne dass die Finanzbehörde davon Kenntnis hat. In diesem Fall kommt es also per Definition nicht zu einem bewussten Handeln der Finanzbehörde. Folgt man der verhaltensökonomischen Steuerforschungsliteratur, gibt es aber eine Reihe von Elementen im Steuervollzug, die das Verhalten des Steuerpflichtigen unbewusst lenken. Eine Sensibilisierung für potentielle Einflussfaktoren scheint aus meiner Sicht notwendig.

Im Folgenden möchte ich einige aus der Forschungsliteratur bekannte Befunde auszugsweise darstellen. Wie eingangs erwähnt, handelt es sich auch bei dieser Darstellung lediglich um einen Auszug der äußerst umfangreichen Literatur. Dabei ist zu beachten, dass eine Integration dieser Befunde in die Dimensionen Power of Authority oder Trust in Authority grundsätzlich zwar möglich ist, diese soll aber hier auf Grund der Besonderheit und Relevanz nicht vorgenommen werden.

¹² *Antinyan, A., & Asatryan, Z. (2019). Nudging for tax compliance: A meta-analysis. ZEW-Centre for European Economic Research Discussion Paper (19-055).*

a. Das Quellensteuer-Phänomen

Ist die Summe aus Einkommensteuer-Vorauszahlungen (z.B. Lohnsteuer) größer als die insgesamt letztlich festgesetzte Einkommensteuer, erhält ein Steuerpflichtiger auf Grund der Anrechnung eine Steuererstattung, ist die Summe kleiner, muss er Steuern nachzahlen. Das *Quellensteuer-Phänomen* (Income Tax Withholding Phenomenon) bezeichnet nun die Beobachtung, dass Steuerpflichtige steuerehrlicher sind, wenn sie beim Ausfüllen der Steuererklärung eine Steuererstattung erwarten anstelle einer Steuernachzahlung. Interessanterweise führen demnach höhere Vorauszahlungen – was tendenziell der Fall bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit ist – zu mehr Steuerehrlichkeit. Dieses Phänomen konnte in einer Reihe von unterschiedlichen Studien eindrucksvoll nachgewiesen werden.¹³

Zur Erklärung dieses Effekts muss auf die von Kahneman und Tversky im Jahr 1979 postulierte Prospekt-Theorie zurückgegriffen werden.¹⁴ Die Wissenschaftler zeigen unter anderem, dass die Risikoeinstellung davon abhängt, ob sich ein Entscheider in einer Gewinn- oder Verlustsituation befindet. Eine Gewinnsituation liegt dabei bei positiven Auszahlungsbeträgen vor (z.B. Wahl zwischen einer sicheren positiven Auszahlung von 45 Euro und einer Lotterie, die mit jeweils 50 % Wahrscheinlichkeit 0 oder 100 Euro auszahlt). Eine Verlustsituation liegt bei negativen Auszahlungsbeträgen vor (z.B. Wahl zwischen einer sicheren negativen Auszahlung von -45 Euro und einer Lotterie, die 0 oder -100 Euro auszahlt). Die Prospekt-Theorie besagt nun, dass Individuen in einer Gewinnsituation risikoavers sind (d.h. Wahl der sicheren Auszahlung) und in einer Verlustsituation risikofreudig (d.h. Wahl der ris-

¹³ Robben, H., Webley, P., Elffers, H., & Hessing, D. (1990). Decision frames, opportunity, and tax evasion: An experimental approach. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 14, 353–361; Chang, O. H., & Schultz, J. J. (1990). The income tax withholding phenomenon: Evidence from TCMP data. *Journal of the American Taxation Association*, 12, 88–93; Schepanski, A., & Shearer, T. (1995). A prospect theory account of the income tax withholding phenomenon. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 63, 174–186; Elffers, H., & Hessing, D. J. (1997). Influencing the prospects of tax evasion. *Journal of Economic Psychology*, 18, 289–304; Jackson, S. B., & Hatfield, R. C. (2005). A note on the relation between frames, perceptions, and taxpayer behavior. *Contemporary Accounting Research*, 22, 145–164; Engström, P., Nordblom, K., Ohlsson, H., & Persson, A. (2015). Tax compliance and loss aversion. *American Economic Journal: Economic Policy*, 7, 132–164.

¹⁴ Kahneman, D., & Tversky, A. (1979). Prospect theory: An analysis of decision under risk. *Econometrica*, 47, 263–291.

kanten Lotterie). Die Begründung ist naheliegend. Ein Individuum möchte gern einen Gewinn (45 Euro) behalten und scheut deswegen das Risiko der Lotterie, bei dem es den Gewinn verlieren könnte. Im Verlustfall sieht die Situation anders aus, denn hier geht das Individuum tendenziell gern das Risiko der Lotterie ein, die ihm die Chance bietet, den Verlust (-45 Euro) zu vermeiden.

Dies lässt sich nun auf den Steuerkontext anwenden. Dem traditionellen Standardmodell folgend, kann die Steuerhinterziehungsentscheidung *vereinfachend* auch als Entscheidung unter Risiko dargestellt werden. Ist das Individuum steuerehrlich, ergibt sich für ihn ein sicherer Geldbetrag: Einkommen abzüglich Steuerbetrag. Steuerehrlichkeit ist in diesem Fall die sichere Entscheidungsalternative. Hinterzieht das Individuum Steuern, geht es eine riskante Lotterie ein (riskante Entscheidungsalternative). Läuft es aus Sicht des Steuerhinterziehers gut und wird die Steuerhinterziehung nicht aufgedeckt (was mit einer bestimmten Wahrscheinlichkeit der Fall ist), ist der Geldbetrag höher als bei Steuerehrlichkeit, da der vom Einkommen abgezogene Steuerbetrag nun kleiner ist. Wird die Steuerhinterziehung jedoch aufgedeckt (was mit einer entsprechenden Gegenwahrscheinlichkeit erfolgt), ist der Geldbetrag geringer als bei Steuerehrlichkeit, da neben der Steuernachzahlung auch noch Zinsen und gegebenenfalls eine Geldstrafe zu entrichten sind. Je nach Risikoeinstellung wird sich ein Individuum für die sichere (Steuerehrlichkeit) oder riskante (Steuerhinterziehung) Entscheidungsalternative entscheiden.

Welche Rolle spielt nun das Quellensteuer-Phänomen bei dieser Entscheidung? Erwartet der Steuerpflichtige auf Grund von zu hohen Steuervorauszahlungen beim Ausfüllen der Steuererklärung eine Steuererstattung, dann befindet er sich in einer Gewinnsituation (d.h. er erhält Geld). Der Prospekt-Theorie folgend sind Individuen in einer Gewinnsituation eher risikoavers. Der Steuerpflichtige wird sich also tendenziell für die sichere Alternative entscheiden und damit steuerehrlich sein. Erwartet der Steuerpflichtige hingegen eine Steuernachzahlung, ist er in einer Verlustsituation (d.h. er muss Geld zahlen). In diesem Fall sind Individuen eher risikofreudig. Damit wird sich der Steuerpflichtige tendenziell für die riskante Alternative entscheiden und Steuern hinterziehen. Daraus folgt schlussendlich die Beobachtung, dass Steuerpflichtige steuerehrlicher sind, wenn Sie beim Ausfüllen der Steuererklärung eine Steuererstattung erwarten anstelle einer Steuernachzahlung.

Aus verhaltensökonomischer Perspektive ist in diesem Zusammenhang die von verschiedenen Anbietern von Steuerprogrammen bereitgestellte Mög-

lichkeit der Steuerberechnung in Echtzeit von großem Interesse. Hierbei werden in einem zusätzlichen Ausgabefeld die sich aus einer Eingabe in der Steuererklärung ergebenden Änderungen sofort visuell dargestellt. Ein Steuerpflichtiger erkennt also in Echtzeit, um welchen Betrag sich seine Steuererstattung/Steuernachzahlung ändert, sollte er beispielsweise zusätzliche Werbungskosten erklären. Es bleibt zu vermuten, dass dadurch insgesamt der Effekt des Quellensteuer-Phänomens verstärkt wird.

b. Vorausgefüllte Steuererklärungen

Im Rahmen der Digitalisierung spielen *vorausgefüllte Steuererklärungen* eine immer wichtigere Rolle. Wichtigste Funktion ist die Senkung von Steuerbefolgungskosten für den Steuerpflichtigen. Das Vorausfüllen einer Steuererklärung kann dabei grundsätzlich auf drei unterschiedlichen Arten erfolgen. Die wohl bedeutendste Möglichkeit ist die Datenübermittlung durch Dritte (Third Party Reporting). Hier werden Daten (z.B. vom Arbeitgeber) direkt an die Finanzbehörde gemeldet und die Finanzbehörde verwendet diese Daten wiederum, um die Steuererklärung für den Steuerpflichtigen vorauszufüllen. In diesem Fall ist davon auszugehen, dass die Daten in den meisten Fällen zutreffend sind.

Eine zweite Möglichkeit besteht in der Übernahme von Vorjahreswerten in der Steuererklärung. Die meisten Steuerprogramme (so auch Mein ELSTER) bieten die Möglichkeit, dass der bei einer bestimmten Position im letzten Jahr eingetragene Wert in die aktuelle Steuererklärung übertragen wird. Auch hier handelt es sich dann um eine (teilweise) vorausgefüllte Steuererklärung, allerdings mit dem Unterschied, dass die vorausgefüllten Werte mit einer hohen Wahrscheinlichkeit nicht zutreffend sind auf Grund sich verändernder ökonomischer Umstände des Steuerpflichtigen. Eine weitere Möglichkeit ist das Scannen von Belegen und das automatische Ausfüllen einer Steuererklärung durch ein Steuerprogramm. Je nach Qualität dieses Verfahrens können Steuererklärungen dann mehr oder weniger zutreffend vorausgefüllt sein.

Aus verhaltensökonomischer Perspektive ist ein vorausgefüllter Wert in einer Steuererklärung deswegen interessant, da er eine Art vorgegebene Standard-einstellung bzw. Standardoption darstellt. Eine Vielzahl von wissenschaftlichen Studien weist nach, dass Individuen eine Tendenz aufweisen, eine vorgegebene Standardoption beizubehalten, obwohl sich diese ohne größeren Aufwand ändern ließe. Diese Beobachtung wird in der Literatur als *Default-Effekt* bezeichnet. Eine bedeutsame Studie wurde diesbezüglich von John-

son und Goldstein im Jahr 2003 publiziert.¹⁵ Sie zeigen eindrucksvoll, wie sehr der Anteil potentieller Organspender in einem Land davon abhängt, ob das Opt-in- oder das Opt-out-Verfahren Anwendung findet. Beim Opt-in-Verfahren müssen Individuen sich aktiv für eine potentielle Organspende entscheiden (Standardoption ist daher: kein Organspender), und beim Opt-out-Verfahren müssen sich Individuen aktiv gegen eine potentielle Organspende entscheiden (Standardoption: Organspender). Auch wenn die jeweilige Entscheidung gegen die Standardoption in den meisten Fällen nicht mit allzu großem Aufwand verbunden ist, ist der Anteil der potentiellen Organspender gravierend davon abhängig, welches Verfahren genutzt wird, wie Abbildung 2 zeigt.

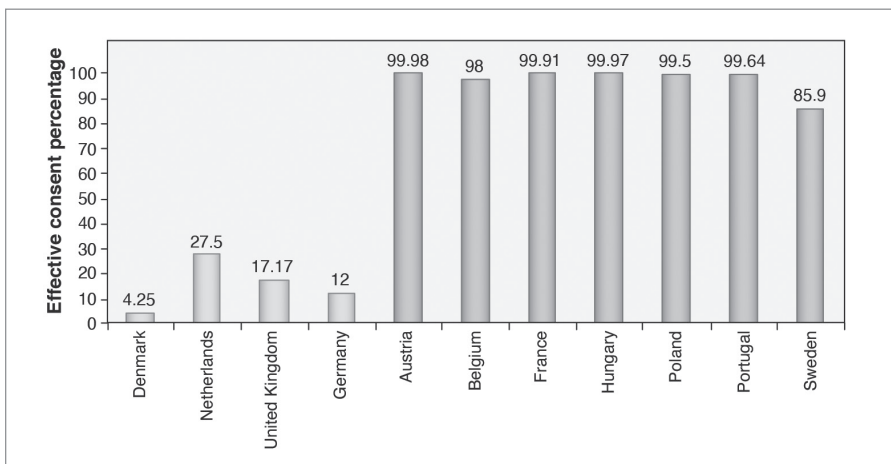


Abbildung 2: Default Effect bei der Studie von Johnson und Goldstein: Opt-in-Verfahren in hellgrau, Opt-out-Verfahren in dunkelgrau¹⁶

Unter Berücksichtigung dieser Erkenntnisse bleibt zu vermuten, dass ein vorausgefüllter Wert in der Steuererklärung – zum Beispiel wegen des Default-Effekts – einen Einfluss auf das Deklarations- und letztlich auf das Steuerhinterziehungsverhalten haben kann. Um dies genauer zu analysieren, habe ich in Kooperation mit Prof. Dr. Michael Overesch sowie Dr. Nadja Müller

¹⁵ Johnson, E. J., & Goldstein, D. (2003). Do defaults save lives? *Science*, 302 (5649), 1338–1339.

¹⁶ Quelle: Johnson, E. J., & Goldstein, D. (2003). Do defaults save lives? *Science*, 302 (5649), 1138.

eine experimentelle Studie an der Universität zu Köln durchgeführt.¹⁷ Im Ergebnis zeigt sich, dass die Einführung von korrekt vorausgefüllten Steuererklärungen zu mehr Steuerehrlichkeit führt.¹⁸ Ein vorausgefüllter Wert in der Steuererklärung beeinflusst damit das Steuerhinterziehungsverhalten.

Die Studie offenbart darüber hinaus noch weitere interessante Erkenntnisse, denn vorausgefüllte Werte können mitunter auch falsch sein (siehe oben). Ist die Steuererklärung zum Vorteil des Steuerpflichtigen falsch vorausgefüllt (z.B. eine Einnahme ist geringer vorausgefüllt, als sie tatsächlich ist), reduziert dies die Steuerehrlichkeit im Vergleich zu einer korrekt vorausgefüllten Steuererklärung. Ist die Steuererklärung jedoch zum Nachteil eines Steuerpflichtigen falsch vorausgefüllt, dann hat dies keinen signifikanten Einfluss auf die Steuerehrlichkeit im Vergleich zu einem korrekten Vorausfüllen.

Insgesamt lässt sich daraus ableiten, dass vorausgefüllte Steuererklärungen dazu beitragen können, Steuerehrlichkeit zu erhöhen. Wie gut das gelingt, ist jedoch abhängig von der Qualität der vorausgefüllten Werte. Sind die Werte falsch vorausgefüllt, dann kann der positive Effekt auf die Steuerehrlichkeit stark beeinträchtigt werden. Dies ist insbesondere deswegen von Bedeutung, da Steuererklärungen auf unterschiedlicher Art und Weise vorausgefüllt sein können (siehe oben). Beim Third Party Reporting kann wohl davon ausgegangen werden, dass die vorausgefüllten Werte mit großer Wahrscheinlichkeit richtig sind. Bei dem oben beschriebenen Scannen von Belegen ist dies stark abhängig von der Qualität der verwendeten Software. Im Fall der Übernahme von Vorjahreswerten ist – auf Grund sich im Zeitverlauf ergebender ökonomischer Veränderungen – eher davon auszugehen, dass der vorausgefüllte Werte in vielen Fällen nicht dem tatsächlichen Wert entspricht.

¹⁷ Siehe *Fochmann, M., Müller, N., & Overesch, M.* (2021). Less cheating? The effects of prefilled forms on compliance behavior. *Journal of Economic Psychology*, 83, 102365. In der Studie wurde ein Forschungsdesign gewählt, bei dem die monetären Konsequenzen einer Einführung bzw. Variation der Qualität von vorausgefüllten Steuererklärungen konstant gehalten wurden. Dadurch wird sichergestellt, dass eine Veränderung im Steuerhinterziehungsverhalten nicht auf Änderungen beispielsweise der Überprüfungswahrscheinlichkeit zurückzuführen ist.

¹⁸ Ein ähnliches Ergebnis konnten auch beobachten: *Fochmann, M., Hechtner, F., Kölle, T., & Overesch, M.* (2021). Combating overreporting of deductions in tax returns: prefiling and restricting the deductibility of expenditures. *Journal of Business Economics*, 91 (7), 935–964.

Eine weitere interessante Studie untersucht die Einführung von vorausgefüllten Steuererklärungen im Kontext von Spendenabzügen.¹⁹ Im Jahr 2008 wurde in Dänemark ein Third Party Reporting für Spenden eingeführt. Eine Idee hinter dieser Einführung war, den vermeintlichen Missbrauch von Abzügen für wohltätige Zwecke einzuschränken. Die Organisationen melden daher nun die getätigten Spendenbeiträge an die Finanzbehörde und diese nutzt die Daten, um die Spendenbeträge in der Steuererklärung des jeweiligen Steuerpflichtigen vorzufüllen. Anders als man vielleicht vermuten würde, beobachten die Autoren der Studie, dass sich durch die Einführung der vorausgefüllten Spendenbeträge die Anzahl an Steuerpflichtigen mit Spenden verdoppelt, obwohl sich das Spendenverhalten an sich nicht geändert hat. Insgesamt stieg der Wert deklarerter Spenden um 15 %. Als Begründung für dieses Ergebnis weisen die Befunde der Studie darauf hin, dass vor der Reform insbesondere geringere Spendenbeträge nicht deklariert wurden. Dies zeigt sehr deutlich, dass auch solche Effekte bei der Einführung von vorausgefüllten Steuererklärungen bedacht werden sollten.

c. Öffentliche Kommunikation

Im letzten Abschnitt möchte ich kurz auf den Einfluss von öffentlicher Kommunikation auf die Steuerehrlichkeit eingehen. So spielt die Art der kommunizierten Information und auch die Weise, wie diese kommuniziert wird, für die Wahrnehmung der staatlichen Institutionen und damit auch der Finanzbehörden eine große Rolle. Ist die Wahrnehmung positiv, kann es das Vertrauen in staatliche Institutionen erhöhen und damit – im Einklang mit dem Einfluss von Trust in Authority (Kapitel III.) – die Steuerehrlichkeit fördern. Beispiele für vertrauensbeeinflussende öffentliche Kommunikation sind unter anderem die Bereitstellung von Informationen über die Verwendung von Steueraufkommen (z.B. Förderung nachhaltiger Energie), Einsatz von Steuermaßnahmen zur Förderung wirtschaftspolitischer Maßnahmen (z.B. Tankrabbatt, Corona-Hilfen), Aktivitäten zur Bekämpfung von Steuerhinter-

¹⁹ Gillitzer, C., & Skov, P. E. (2018). The use of third-party information reporting for tax deductions: evidence and implications from charitable deductions in Denmark. *Oxford Economic Papers*, 70 (3), 892–916.

ziehung (z.B. Ankauf von Steuer-CDs), Verschwendung von Steuergeldern (z.B. Schwarzbuch der Steuerzahler).²⁰

Ein weiterer interessanter Aspekt bezüglich öffentlicher Kommunikation ist das sogenannte *Naming & Shaming*. In der Vergangenheit wurden in einigen Ländern (z.B. Griechenland und Neuseeland) die Namen von Steuerhinterziehern öffentlich gemacht. Die grundlegende Idee dabei ist, dass dies potentiell zukünftige Steuerhinterzieher abschreckt und so insgesamt mehr Steuerehrlichkeit erreicht wird. In einer Forschungsstudie von Blaufus und Kollegen konnte dieser *Abschreckungseffekt* tatsächlich nachgewiesen werden – auch wenn dieser letztlich nur temporär wirkt.²¹ Interessanterweise konnte darüber hinaus ein weiterer Effekt festgestellt werden. So führte die Veröffentlichung von Steuerhinterziehern in dieser Studie auch zu einem *Ansteckungseffekt*. Andere Personen ahmen das Verhalten der Steuerhinterzieher nach und erhöhen ihrerseits ihr Steuerhinterziehungsverhalten. Je nach Ausprägung beider Effekte kann ein Naming & Shaming damit letztlich sogar kontraproduktiv sein und die Steuerehrlichkeit reduzieren. Der Einsatz dieses Instruments zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung sollte daher aus dieser Sicht wohlüberlegt sein.

V. Fazit

Die Steuermoral und die Steuerehrlichkeit werden von einer Vielzahl von Faktoren beeinflusst. Neben der Dimension Power of Authority, bei der vor allem rein monetäre Aspekte relevant sind („traditioneller Instrumentenkasten“), hält die verhaltensökonomische Steuerforschung eine Reihe von weiteren wichtigen Einflussfaktoren bereit. So ist insbesondere das Vertrauen in die Finanzbehörde (Trust in Authority) von Bedeutung. Hierbei zeigt sich unter anderem, dass ein fairer und angemessener Steuervollzug notwendig ist, um Steuerehrlichkeit zu fördern.

²⁰ Für eine Diskussion des Einflusses von Steuermaßnahmen auf Steuerehrlichkeit siehe beispielsweise Alm, J., Blaufus, B., Fochmann, M., Kirchler, E., Mohr, P., Olson N. E., & Torgler, B. (2020). Tax policy measures to combat the SARS-CoV-2 pandemic and considerations to improve tax compliance: A behavioral perspective. *FinanzArchiv/Public Finance Analysis*, 76 (4), 396–428.

²¹ Blaufus, K., Bob, J., Otto, P. E., & Wolf, N. (2017). The effect of tax privacy on tax compliance – An experimental investigation. *European Accounting Review*, 26 (3), 561–580.

Das Verhalten von Steuerpflichtigen kann durch die Finanzbehörde bewusst und unbewusst beeinflusst werden. Hierbei ist jedoch fraglich, ob die bewusste Verwendung von Nudging-Methoden auf Grund der eher geringen Effektivität sinnvoll ist (ungeachtet verfassungsrechtlicher Bedenken). Interessanterweise zeigt die verhaltensökonomische Forschungsliteratur, dass es eine Vielzahl von Elementen im Steuervollzug gibt, die die Steuerehrlichkeit unbewusst beeinflusst. Eine Sensibilisierung potentieller Einflussfaktoren scheint nötig. Ich hoffe, dass dieser Artikel dazu beigetragen hat – auch wenn er lediglich einen kleinen Auszug der Befunde dieser umfassenden Literatur wiedergeben konnte.

Aus den diskutierten Aspekten ergeben sich auch ergänzende Maßnahmen zur Verbesserung des Steuervollzugs und der Steuerehrlichkeit. In diesem Beitrag wurde beispielsweise eine Anpassung des Steuerbescheids an die Bedürfnisse der Steuerpflichtigen (bürgerfreundlicher Steuerbescheid) diskutiert. Auch die Digitalisierung eröffnet neue Möglichkeiten bezüglich der Aufbereitung und Bereitstellung von Informationen. Eine große Rolle spielt außerdem das Third Party Reporting, da es sowohl wirtschaftliche als auch psychologische, nicht-monetäre Konsequenzen hat, die die Steuerehrlichkeit beeinflussen.

Bei der Umsetzung von Maßnahmen gilt es allerdings, eine Reihe von Hürden nicht zu vernachlässigen. So wird die Berücksichtigung von verhaltensökonomischen Effekten und Phänomenen juristische Hürden haben, da das Einhalten bestimmter rechtlicher Vorgaben gewährleistet sein muss. Ebenso sind wirtschaftliche Hürden von Bedeutung, da es beispielsweise einen Trade-off gibt zwischen höherer Servicequalität und zusätzlichen Kosten seitens der Finanzbehörde (z.B. erfordert eine bessere Erreichbarkeit regelmäßig höhere Personalkosten). Darüber hinaus gibt es teilweise auch moralische Hürden. So bleibt beispielsweise zu diskutieren, ob die Verwendung von in diesem Artikel beschriebenen Nudging-Methoden moralisch vertretbar ist.

ifst-Schriften 2023 / 2022 / 2021

2023

Nr. 548 *Steuermoral und Steuervollzug*, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung 2022

2022

Nr. 543 *Bohne/Gebhardt*, Einlagenrückgewähr

Nr. 544 *Schildgen/Hey*, Das Sondersteuerrecht verbundener Unternehmen

Nr. 545 *Gstrein/Herold/Neumeier*, Ansätze zur Messung der Unternehmenssteuerlücke (Corporate Income Tax Gap) in Deutschland

Nr. 546 *Kockrow/Kraft/Schnitger*, Steuerliche Transparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung

Nr. 547 *Greil/Hechtner (Hrsg.)*, Steuern und Nachhaltigkeit – Diskussion einer thematischen Verbindung

2021

Nr. 538 *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt

Nr. 539 *Valta/Geberth/Fehling*, Besteuerung von international tätigen Unternehmen in Entwicklungsländern – Herausforderungen, Anreize und Rahmenbedingungen für Investitionen

Nr. 540 *Schnitger/Holst*, Deutsche Abkommenspolitik – Umsetzung des MLI in den deutschen DBA –

Nr. 541 *Dürschmidt*, Umsatz-/Mehrwertsteuerrechtliches Bestimmungslandprinzip und defizitärer Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (E-Commerce)

Nr. 542 *Scheffler/Feldner*, Umsetzung der Grundsteuerreform in den Bundesländern – Auswirkungen und verfassungsrechtliche Beurteilung –

