



**Anhörung am 25. März 2009 vor dem Finanzausschuss des  
Deutschen Bundestages: Stellungnahme zum Steuervollzug**

Sehr geehrter Herr Vorsitzender Oswald,

da ich aufgrund einer auswärtigen Verpflichtung leider verhindert bin, an der Anhörung teilzunehmen, komme ich Ihrer Einladung gern nach, einige meiner Vorschläge zur Verbesserung des Steuervollzugs in Deutschland schriftlich zu formulieren:

**I. Vom hoheitlichen Veranlagungsverfahren zur kontrollierten Selbstregulierung**

Das derzeit normierte Steuerverfahrensrecht behindert die deutschen Finanzverwaltungen, ein effizientes Risikomanagement zu installieren. Das gesetzliche Konzept, die Steuererklärungen an Amtsstelle zunächst manuell durch Sachbearbeiter zu überprüfen, um *erst danach* die richtige (gesetzmäßige) Einkommensteuer endgültig festzusetzen, ist überholt. Sie bindet das Gros des Personals in den Finanzämtern. Derzeit werden qualifizierte Finanzbeamte immer noch in großer Zahl damit beschäftigt, den Inhalt von Steuererklärungen in sog. Veranlagungsbezirken abzuhaken und datentechnisch zu erfassen. Angesichts der zu bewältigenden Masse können sie sich mit der ihr an sich zgedachten Aufgabe, die Steuererklärungen inhaltlich zu verifizieren, nur höchst eingeschränkt und allenfalls kursorisch widmen. Entgegen einer landläufig verbreiteten Auffassung liegt dies nicht an einem chronischen Personalmangel der deutschen Finanzverwaltung. Im europäischen Vergleich erweist sich die deutsche Finanzverwaltung personell immer noch als angemessen ausgestattet. So entspricht die Personalstärke des Landes Nordrhein-Westfalen in etwa der des Nachbarstaats Niederlande. Das Personal ist *nicht unterbesetzt*, sondern *falsch eingesetzt*.



# RUHR-UNIVERSITÄT-BOCHUM

JURISTISCHE FAKULTÄT  
Lehrstuhl für Steuerrecht  
Prof. Dr. Roman Seer

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

Eine Selbstveranlagung ist durch ein *Risikomanagement* abzusichern. Ganz allgemein muss das Veranlagungssystem generell darauf ausgerichtet sein, dass die Steuerfallmassen innerhalb einer Periode (d.h. innerhalb eines Jahres) abgewickelt werden. Dem entspricht das *Prinzip zeitnaher Besteuerung*. Die zeitliche Verknüpfung von Einnahmeerzielung und Steuerzahlung besitzt nicht nur fiskalische Gründe im Sinne der Sicherung der Staatseinnahmen. Vielmehr basiert sie auch auf dem Grundgedanken, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abzuschöpfen, solange sie in Form von *Liquidität* noch aktuell vorhanden ist. Wer kooperiert, hat einen legitimen Anspruch darauf, dass nach einer angemessenen Frist die Steuer endgültig abgerechnet worden ist. So kann etwa der Vorbehalt der Nachprüfung nach zwei Jahren automatisch entfallen, wenn das Finanzamt nicht zuvor mit Prü-



# RUHR-UNIVERSITÄT-BOCHUM

JURISTISCHE FAKULTÄT  
Lehrstuhl für Steuerrecht  
Prof. Dr. Roman Seer

fungshandlungen begonnen hat. Ebenso sind die Verjährungsfristen zu verkürzen. Demgegenüber verlängert de lege lata das Zusammenspiel von An- und Ablaufhemmung (§§ 170, 171 AO) sie derart ex tenso, dass sie nur noch ausnahmsweise und erst nach vielen Jahren eintritt. Davon ausgenommen sollten allerdings solche Steuerpflichtige bleiben, die nicht kooperieren (d.h. keine Steuererklärung abgeben) oder vorsätzlich Steuern hinterziehen. Ihr unkooperatives Verhalten darf durch den Verjährungseintritt nicht noch belohnt werden. Vielmehr müssen sie es sich gefallen lassen, dass die Finanzbehörde den Sachverhalt hoheitlich ausermittelt.

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

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

Bereits mit dem Ende des Veranlagungszeitraums kann eine *marktgerechte Verzinsung* des Steueranspruchs einsetzen. Die derzeit geltende, übrigens im Fiskalinteresse eingeführte Karenzzeit von



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

## **II. Vitalfunktion der steuerberatenden Berufe**

Das massenhafte Veranlagungsverfahren benötigen *strukturelle Anreize*, damit die Steuerpflichtigen *von selbst* mitwirken. Ohne die „selbstregulierende“ Einbindung der steuerberatenden Berufe in die Steuererklärungsarbeit wäre der Steuerstaat längst zusammengebrochen, da jedenfalls außerhalb sog. Arbeitnehmer-Veranlagungen ganz überwiegend Steuerberater die (komplexeren) Steuererklärungen erstellen und damit die Steuerveranlagungen vorbereiten. Steuerberater sind zwar keine Vertreter oder Treuhänder des Staates. Sie sind aber auch keine bloßen Interessenvertreter ihrer Mandanten, sondern unabhängige, eigenverantwortliche *Organe der Steuerrechtspflege* (s. § 57 Abs. 1 StBerG). Ebenso wie die Finanzverwaltung ist der Steuerberater an die Steuergesetze gebunden; ihn trifft eine Wahrheitspflicht. Deshalb ist es gerechtfertigt, jedenfalls den von Steuerberatern erstellten Steuererklärungen den freiheitsschonenden *Vertrauensvorschuss* zu geben. Die Konsultation eines Steuerberaters verringert regelmäßig das *Kontrollbedürfnis*. Zudem verfügen Steuerberater ganz überwiegend über ein leistungsfähiges Datenverarbeitungssystem, das ohne weiteres elektronische



# RUHR-UNIVERSITÄT-BOCHUM

JURISTISCHE FAKULTÄT  
Lehrstuhl für Steuerrecht  
Prof. Dr. Roman Seer

Steuererklärungen und –berechnungen durchzuführen vermag. Die Angehörigen der steuerberatenden Berufe sind mit einer Selbstveranlagung technisch nicht überfordert.

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

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

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



Vertrauensvorschuss im Rahmen des Risikomanagements *verifiziert* wird. Unzuverlässige Angehörige der steuerberatenden Berufe verlören dadurch ihren Vertrauensvorschuss.

### **III. Elektronischer Steuererklärungsentwurf, Vernetzung von Steuerabzug und Steuerveranlagung**

Auf der Grundlage der mit dem Steueränderungsgesetz 2003 eingeführten §§ 139a-d AO vergeben die deutschen Finanzbehörden nunmehr an jeden Steuerpflichtigen eine lebenslang gültige, bundeseinheitlich ausgestaltete Steueridentifikationsnummer. Sie ermöglicht ein automatisiertes *elektronisches Steuererklärungsverfahren*. Es könnte einen *Verbund mit den ebenfalls elektronischen Quellensteuerverfahren*, die durch Verwendung der Steueridentifikationsnummer individualisiert sind, bilden. Am Beispiel eines Arbeitnehmers bedeutet dies, dass das vom Arbeitgeber für ihn in dem Lohn- bzw. Gehaltskonto geführte steuerlich relevante, individualisierte Datenmaterial durch die Finanzbehörde unter seiner Steuernummer automatisch verarbeitet werden kann. Dies könnte in Gestalt eines *Steuererklärungsentwurfs* geschehen, auf dem alle bei der Finanzverwaltung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum aufgrund der Quellensteuerabzüge und Mitteilungen anderer Stellen elektronisch verfügbaren Besteuerungsgrundlagen bereits verarbeitet und durchgerechnet sind. Die Steuerpflichtigen müssen diesen Steuererklärungsentwurf durch Eingabe ihrer elektronischen Signatur lediglich noch bestätigen und ihn ggf. um die noch fehlenden Besteuerungsgrundlagen ergänzen bzw. unrichtige Besteuerungsgrundlagen korrigieren („*Steuererklärung per Mausclick*“). Nach Rücksendung dieser elektronischen Steuererklärung an die Finanzbehörde kann dann unmittelbar ein *automatisierter Einkommensteuerbescheid* auf der Basis der gemachten Angaben, ergehen.

Diese Vernetzung von Quellenabzugs- und Veranlagungsverfahren bietet gleich mehrere Vorteile. Das Steuerveranlagungsverfahren wird *deutlich beschleunigt*. Ziel ist es, das Veranlagungsgeschäft in den jährlich wiederkehrenden (periodischen) Massenverfahren binnen eines Jahres dem Jahresprinzip entsprechend weitgehend abzuschließen und ein aufwändiges Veranlagungsverfahren möglichst von vornherein überflüssig werden zu lassen. Dabei wird das im Bereich der Finanzverwaltung verfügbare Datenmaterial nicht lediglich zu Kontrollzwecken im Rahmen eines sog. Risiko-



# RUHR-UNIVERSITÄT-BOCHUM

JURISTISCHE FAKULTÄT  
Lehrstuhl für Steuerrecht  
Prof. Dr. Roman Seer

Managements verwendet, sondern dem Steuerpflichtigen als *Service-Leistung* in Gestalt des elektronischen Steuererklärungsentwurfs zur Verfügung gestellt. Der Vorschlag verfolgt eine im internationalen Vergleich vor allem von skandinavischen Ländern erprobte *Tax Compliance Strategie*. Durch besondere Service-Leistungen wird der Steuerpflichtige motiviert, seine Mitwirkungspflichten möglichst von selbst ohne staatliche Zwangsmaßnahmen zu erfüllen. Zudem entspricht es einem rechtsstaatlich-kooperativen Besteuerungsverfahren, wenn die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen mit offenem Visier gegenübertritt. Die Service-Funktion der Finanzbehörden verlangt nach der Einrichtung von elektronischen Erklärungshilfen und Telefon-Hotlines, um den Bürgern die Steuererklärungslast zu erleichtern. Dazu gehört es auch, dass die Finanzverwaltung ihnen kostenlos datensichere Software-Pakete mit Signaturkarte einschließlich Lesegerät überlässt und sie – bei Bedarf – in den Gebrauch dieses Mediums einweist.

Besondere Steuererklärungen und sich daran anschließende Veranlagungsverfahren werden sogar *überflüssig*, wenn der Quellensteuerabzug der endgültigen Steuerbelastung entspricht. Um dies zu erreichen, muss der Quellensteuerabzug möglichst nahe an die endgültige Steuerbelastung herangebracht werden. Eine *elektronische Abzugsbescheinigung* könnte für den Steuerpflichtigen auf der Grundlage des bei der Finanzbehörde aktuell verfügbaren Datenmaterials einen *Durchschnittssteuersersatz* ausweisen, den der Steuerabzugsverpflichtete (z.B. Arbeitgeber) auf die Bezüge (z.B. Arbeitslohn) anzuwenden hat. Dieses Verfahren träte an die Stelle des verwaltungsaufwändigen Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahrens und würde *den Lohnsteuerabzug* für den Arbeitgeber deutlich vereinfachen. Diese bräuchte nämlich nur noch einen bestimmten Prozentsatz auf den Arbeitslohn anzuwenden. Die personalintensive Prüfung von Einkommensteuererklärungen würde sich im Wesentlichen auf den Bereich der Einkünfte aus selbständiger (insbesondere unternehmerischer) Tätigkeit beschränken.



#### **IV. Elektronisches Risikomanagement und kontrollbedürfnisorientierte Prüfungsauswahl**

Das unter dem bundeseinheitlichen Ordnungsmerkmal gespeicherte Datenmaterial ermöglicht ein wirksames *Risikomanagement-System*, das sich nicht mehr bloß an Umsatz- oder Einkunftszahlen, sondern am Kontrollbedürfnis zu orientieren hat. Unter „Risiko“ wird ein normabweichendes Verhalten der Steuerpflichtigen – die sog. Non-Compliance – und damit letztlich das Risiko von Steuerverkürzungen verstanden. Es lässt sich nach

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

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



# RUHR-UNIVERSITÄT-BOCHUM

JURISTISCHE FAKULTÄT  
Lehrstuhl für Steuerrecht  
Prof. Dr. Roman Seer

Mit dem Risiko-Management zu verzahnen ist das Instrument der *Außenprüfung*, das weiterhin eine wesentliche vollzugssichernde Funktion besitzt. Allerdings greift die Ex post-Kontrolle mehrerer bereits abgelaufener Veranlagungszeiträume erst mit erheblicher zeitlicher Verzögerung ein. Dies bewirkt eine lange Phase der Rechtsunsicherheit. Das Bedürfnis nach einer *zeitnahen, veranlagungsbegleitenden Betriebsprüfung* ist drängend. Diese beschränkt die Außenprüfung zeitnah auf kurze Zeiträume, schafft deutlich früher Rechtssicherheit, begrenzt den bei Nachforderungen anfallenden Zinsaufwand und verwirklicht so den Steueranspruch im Interesse beider Seiten rechtzeitig. Um hier den Anschluss an ein international wettbewerbfähiges Niveau zu erreichen und grenzüberschreitende *Simultanprüfungen* überhaupt erst möglich werden zu lassen, könnte bei Groß- und Konzernbetriebsprüfungen durchaus auch eine *Prüfungspause* eingelegt werden.

Darüber hinaus bedarf es aber einer zusätzlichen frühzeitig greifenden *Ad hoc-Kontrolle* oder *Ex ante-Prävention*. Zu diesem Zweck können die Steuerbehörden bewegliche Stäbe bilden, die sich nach räumlichen Bezirken um die *Steueraufsicht* kümmern. Wenn es zutrifft, dass die Schattenwirtschaft in Deutschland ca. 15% des Bruttosozialprodukts ausmacht, besteht ein besonderes Kontrollbedürfnis gerade bei sog. *Schwarzgeschäften* (und der *Schwarzarbeit*). Als Aufsichtsinstrument dient dazu vor allem die *Nachschau* (internationale Terminologie: *present observation*). Sie sollte nicht nur auf umsatzsteuerliche Fälle beschränkt werden, sondern auch im Ertragsteuerrecht Anwendung finden können. Allerdings ist sie klarer mit der Außenprüfung abzustimmen.

Mit dem Ziel zeitnaher Betriebsprüfungen könnten Finanzbehörden und Unternehmen im Sinne eines *kooperativen Steuerstaats* eine *Verfahrensverständigung* (zum Vergleich in den USA: *Compliance Assurance Process – CAP*) treffen. Der Inhalt der Verständigung betreffe den Prüfungszeitraum, die Prüfungsdauer, den Umfang des unmittelbaren Datenzugriffs, die beiderseitige Nutzung von Auswertungsprogrammen, die Schulung der Betriebsprüfer in der Unternehmenssoftware sowie die offene Einsichtnahme in gemeinsamen Prüfungsdateien. Aus Sicht der Finanzbehörde besitzt eine derartige Prüfungspraxis den Vorteil der zeitnahen Realisierung des Steueranspruchs, des ungehinderten detaillierten Zugangs auf die steuerlich relevanten Daten des Rechnungswesens und des



offenen inhaltlichen Austausches mit der Steuerabteilung sowie den steuerlichen Beratern. Die Unternehmen sehen ihren Vorteil in einer Beschleunigung des Prüfungsprozesses und damit verbundener Kostenersparnis, der Gewinnung von Steuerplanungssicherheit, der Vermeidung von Nachzahlungszinsen und der Entlastung der Steuerabteilungen von zeitaufwendigen und kostenintensiven Anpassungen der Handels- und Steuerbilanzen im Konzern. Bei börsennotierten Unternehmen besteht zudem ein *gesteigertes Interesse an aktuellen Steuerbilanzwerten für die Berechnung latenter Steuern*. Überhaupt ist das Freund-Feind-Schema unter Berücksichtigung der IFRS-Standards bei kapitalmarktorientierten Unternehmen weithin überholt. So verliert der Kampf um die steuerliche Anerkennung einer bestimmten Rückstellung an Schärfe, wenn bei ihrer Nichtanerkennung die IFRS-Bilanz wegen der damit verbundenen Aktivierung latenter Steuern verbessert wird. Jedes börsennotierte Unternehmen möchte jedenfalls möglichst rasch Gewissheit über die Höhe der latenten Steuern haben, so dass sie ein großes Interesse am raschen Abschluss von Betriebsprüfungen besitzen. Vor diesem Hintergrund kann die steuerliche Außenprüfung zu einem Hilfsmittel der Unternehmen zur Verwirklichung eigener *Corporate Governance* werden. Das finanzbehördliche Risikomanagement ergänzt hier das unternehmensinterne Risikomanagement.

## **V. Föderalismusbedingte Steuervollzugsdefizite**

Um für die Gemeinschaftsteuern, (Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer), deren Ertrag sowohl dem Bund als auch den Ländern nach Art. 106 Abs. 3 GG zusteht, einen vereinheitlichten Steuervollzug im Bundesgebiet zu sichern, statuiert Art. 108 Abs. 3 GG insoweit eine sog. *Bundesauftragsverwaltung*. Die Organisation und Personalausstattung der für den Vollzug der Gemeinschaftsteuern berufenen Finanzbehörden einschließlich der Prüfungsdienste bleibt dabei allerdings weiterhin Ländersache. Dies begünstigt einen *negativen steueradministrativen Konkurrenzföderalismus*. *Interregionale Vollzugsdivergenzen* (Nord-Süd-Gefälle, West-Ost-Gefälle) sind mit der Gewährleistungsfunktion der gleichmäßigen Besteuerung unvereinbar und auch nicht mehr durch das Bundesstaatsprinzip zu rechtfertigen. Insoweit ist die im Vergleich der einzelnen Bundesländer *aus-*



# RUHR-UNIVERSITÄT-BOCHUM

JURISTISCHE FAKULTÄT  
Lehrstuhl für Steuerrecht  
Prof. Dr. Roman Seer

*einanderklaffende Betriebsprüfungspraxis*, wie sie sich anhand der Prüfungsintervalle, Prüferzahlen und Mehrergebnisse zeigt, wohl kaum verfassungsgemäß. Dabei können die Vollzugsdefizite von den Ländern sogar *gewollt* sein, weil eine verbesserte Finanzkraft die Ausgleichspflicht an andere nur erhöht bzw. den eigenen Ausgleichsanspruch nur mindert. Eine solche Motivation spielt sicher keine Rolle bei den einzelnen Betriebsprüfern. Sie kann jedoch bestimmend sein für die Frage, in welchem Umfang eine Landesregierung den Betriebsprüfungsdienst personell verstärkt und welche internen Verwaltungsanweisungen die Landesfinanzministerien den nachgeordneten Finanzbehörden im Hinblick auf Prüfungsdichte und -umfang geben. Insoweit enthält das Finanzausgleichsrecht für die Länderfinanzverwaltungen *negative Leistungsanreize (Manipulationsanreize)*, die sich noch dadurch verstärken, dass fiskalische Mehrergebnisse im Wege des Länderfinanzausgleichs zu einem wesentlichen Teil abfließen, während die Personal- und Prüfungskosten die jeweilige Länderfinanzverwaltung in vollem Umfang belasten.

Zudem agieren Unternehmen nicht mehr lokal ortsbezogen in einem Bundesland. Längst bilden nicht mehr nur Deutschland, sondern Europa und die ganze Welt den relevanten Markt. Es macht daher kaum Sinn, die Verantwortung für die Besteuerung der landes- und grenzüberschreitend aktiven Unternehmen unverändert in die Hand von lokalen Landesfinanzbehörden zu legen. Vorzugswürdig erscheinen in diesem Bereich zentrale Prüfungsdienste des Bundes, die auch die Umsatz- und Lohnsteueraußenprüfung umfassen. Ernsthaft erwägenswert ist die Übertragung der Außenprüfung *zumindest länderübergreifend tätiger Großbetriebe und Konzerne* auf die Bundesbetriebsprüfung. Die Mobilität dieser Unternehmen und ihre länderübergreifende Tätigkeit sprechen für eine zentrale Prüfung. Anders sieht die Lage bei Kleinst-, Klein- und Mittelbetrieben aus. Das Subsidiaritätsprinzip spricht dafür, lokal verwurzelte Unternehmen mit einem räumlich-begrenzten Marktbereich weiterhin durch die lokale Amtsbetriebsprüfung zu prüfen, zumal sich hier bei typisierender Betrachtungsweise die Gefahr des negativen administrativen Konkurrenzföderalismus verschiedener Länder deutlich weniger aktualisiert.



# RUHR-UNIVERSITÄT-BOCHUM

JURISTISCHE FAKULTÄT  
Lehrstuhl für Steuerrecht  
Prof. Dr. Roman Seer

## **VI. Fazit**

Die vorstehenden Überlegungen sind nur ein Ausschnitt eines von mir entwickelten umfassenden Konzepts der Reform des Steuerverfahrensrechts und des Steuervollzugs. Der Gesetzgeber hat bisher lediglich punktuell Fragen aufgegriffen und zumeist isolierte, nicht aufeinander abgestimmte Maßnahmen ergriffen. Bei der Ausgestaltung des Risikomanagements hat er die Finanzbehörden bisher ebenfalls weitgehend allein gelassen. Dieser *gesetzgeberische Steuerungsverzicht* ist ein Mangel und konfligiert mit dem Prinzip des Vorbehalts des Gesetzes. Es ist dem Gesetzgeber verfassungsrechtlich verwehrt, steuerbegründende Normen zu erlassen, ohne sich über deren Umsetzbarkeit in der Besteuerungswirklichkeit zu kümmern. Die Frage nach der *Verifikationsintensität* ist für die Verwirklichung sowohl der Freiheits- als auch der Gleichheitsgrundrechte der Mitwirkungspflichtigen *wesentlich*. Das *Gesetz* sollte die faktischen Bedingungen für die Veranlagungsarbeit zur Kenntnis nehmen und das Verfahren unmissverständlich daran ausrichten. Nur so kann die Abgabenordnung als *Sollenskategorie* die Rückkoppelung zur Verwaltungswirklichkeit, der *Seinskategorie*, gewinnen. Dazu müssen die materielle Belastungsnormen so ausgestaltet sein, dass sie verfahrensrechtlich überhaupt durchsetzbar sind. Ansonsten bleiben sie bloßes „Paper Law“. Ordnet eine Rechtsnorm etwas faktisch Unmögliches an, so ist ihr im Hinblick auf dieses Ziel wegen des Fehlens sozialer Wirksamkeit die *Rechtsgeltung* und damit letztlich auch die Eigenschaft von *Recht* abzuspochen. Es besteht mithin eine *Wechselbezüglichkeit* zwischen materieller Norm und deren Vollzug. Daran muss sich eine grundlegende Reform des Steuerrechts ausrichten.

Bochum, den 23. März 2009

Prof. Dr. Roman Seer