

**RUHR-UNIVERSITÄT-BOCHUM**

Juristische Fakultät  
Lehrstuhl für Steuerrecht  
Prof. Dr. Roman Seer

An den Vorsitzenden des  
Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages  
Herrn MdB Andreas Schmidt  
Platz der Republik 1

D-11011 Berlin

06. Mai 2006

Per Fax an: 030-227-36081

**Anhörung 31.5.2006**

Sehr geehrter Herr Vorsitzender,

anliegend übersende ich Ihnen meine Stellungnahme zur „Effektuiierung der Steuerverwaltung“.

Für Rückfragen stehe ich selbstverständlich zur Verfügung  
mit freundlichen Grüßen

verbleibt Ihr

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'R. Seer', written over the printed name.

Prof. Dr. Roman Seer

Anlagen

**RUHR-UNIVERSITÄT-BOCHUM**

Juristische Fakultät  
Lehrstuhl für Steuerrecht  
Prof. Dr. Roman Seer

**Anhörung am 31. Mai 2006 vor dem Rechtsausschuss des  
Deutschen Bundestages: Stellungnahme zum Entwurf eines  
Föderalismusreform-Begleitgesetzes BT-DS 16/814:  
Effektuiierung der Steuerverwaltung**

**I. Art. 12 – Änderungen des FVG****1. Elektronischer Steuervollzug**

Das Besteuerungsverfahren ist naturgemäß ein Massenverfahren. Derzeit haben die deutschen Finanzämter jährlich ca. 30 Millionen Einkommen- und Körperschaftsteuerfälle zu verarbeiten. Die elektronische Datenverarbeitung muss deshalb zum konsequenten Einstieg in das sog. **Electronic(E)-Government** genutzt werden. Im internationalen Vergleich zu anderen Ländern besteht hier für Deutschland ein ganz erheblicher Aufholbedarf. Es sind die technischen Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass die Finanzbehörden bundesländerübergreifend miteinander kommunizieren können (**interne Vernetzung**). Dazu müssen zunächst die Schnittstellen der ländereigenen Datenverarbeitungssysteme aufeinander abgestimmt werden. Schließlich sollte ein bundeseinheitliches Datenverarbeitungssystem isolierte länderspezifische Systeme ersetzen. Insoweit ist die Regelung des Art. 12 Nr. 3, die den Bund gegenüber den Ländern insoweit ein spezifisches Weisungsrecht einräumt, zu begrüßen.

Das sog. **Electronic(E)-Government** muss seine konsequente Fortsetzung aber auch in der **externen Vernetzung** der Verwaltung mit den Bürgern und Unternehmen finden, indem es diese interaktiv in den Verwaltungsprozess einbezieht (vgl. Vorschläge im sog. Kölner Entwurf zur Reform eines Einkommensteuergesetzes, 2005; Stiftung Marktwirtschaft, Steuerpolitisches Programm, Berlin 2006). Das kooperative elektronische Besteuerungsverfahren bietet beiden Seiten erhebliche **Effizienzgewinne**:

a) Für die Finanzbehörden entfällt die Verwaltungsressourcen bindende massenweise Erfassungsarbeit. Das qualifizierte Personal wird so von technischem Aufgabenballast befreit und kann sich (in den Prüfungsdiensten) im Wege eines computerunterstützten Risiko-Managements echten Kontrollaufgaben zuwenden und verstärkt nach bisher unbekanntem Steuerfällen, OR-Geschäften u.a. suchen. Des Weiteren steht das entlastete Personal für Serviceleistungen (z.B. der Erteilung von [verbindlichen] Auskünften) zur Verfügung.

b) Die Vernetzung der Steuerabzugsverfahren (Lohn-; Kapitalertrag- und andere Quellensteuern) mit dem Veranlagungsverfahren ermöglicht einen **maschinellen Steuererklärungsentwurf**, der neben den Grunddaten auch die der Finanzverwaltung elektronisch mitgeteilten Besteuerungsgrundlagen enthält. Eine gleichzeitig ausgeworfene vorläufige Steuerberechnung kann dem Steuerpflichtigen die Auswirkungen transparent machen. Im besten Fall bestätigt dieser den Steuererklärungsentwurf per Mausclick und erfüllt so seine Steuererklärungspflicht. Im Übrigen hat er den Entwurf um die fehlenden Merkmale zu ergänzen oder unrichtige Angaben zu korrigieren. Selbst dann aber verringert sich der Erklärungsaufwand durch die elektronische Erklärungshilfe beträchtlich.

Voraussetzung für die Funktionsfähigkeit eines modernen E-Governments ist die Vergabe und Verwendung eines **bundeseinheitlichen, lebenszeitlichen Identifikationsmerkmals** für jeden Steuerpflichtigen, unter dem der interne und externe Datenaustausch abläuft. Ohne dieses Merkmal ist weder die interne noch die externe Vernetzung als Gegenstände des E-Governments durchführbar. Auch hier hängt Deutschland der internationalen Entwicklung immer noch hinterher. In den ganz überwiegenden westlichen Industriestaaten ist die lebenslange Steuernummer längst eine Selbstverständlichkeit. Gerade in einem föderalen Staatsaufbau müssen Vorkehrungen dagegen getroffen werden, dass die linke Hand der Finanzverwaltung nicht weiß, was die rechte Hand tut. Deshalb sollte möglichst umgehend das in §§ 139a-d AO geschaffene Instrumentarium zum Ausbau des E-Governments auch eingeführt werden.

Zur Bewältigung der jährlich wiederkehrenden Verfahrensmassen muss das Veranlagungssystem so ausgerichtet sein, dass das Gros der Fälle **innerhalb einer Jahresperiode** abgewickelt

werden. Die elektronischen Steuererklärungen sollten deshalb nach einer computergesteuerten Plausibilitätsprüfung (ohne weitere Verzögerung und manuelle Prüfung) automatisch in einen (vorläufigen) Steuerbescheid münden. Die gegenseitigen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sollten **bereits ab dem Zeitpunkt der Entstehung** (1.1. des Folgejahres) marktgerecht verzinst werden, so dass niemand durch das Hinauszögern der Abgabe von Steuererklärungen finanzielle Vorteile zu Lasten der Gemeinschaft erlangt. Eine über den 31.12. des Folgejahres hinausgehende Steuererklärungssäumnis könnte darüber hinaus durch einen **obligatorischen Verspätungszuschlag** sanktioniert werden.

Einem kooperativen Steuerrechtsverhältnis entspricht das **Prinzip zeitnaher Besteuerung**. Die zeitliche Verknüpfung von Einnahmeerzielung und Steuerzahlung liegt nicht nur im Interesse der Sicherung von Staatseinnahmen. Vielmehr basiert sie auf dem Grundgedanken, an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit anzuknüpfen, solange sie in Form von Liquidität aktuell noch vorhanden ist. Wer im E-Government kooperiert, hat einen Anspruch darauf, dass die Steuer nach angemessener Frist endgültig abgerechnet ist. Daher müssen die durch **An- und Ablaufhemmungstatbestände** derzeit ausladenden **Festsetzungsfristen verkürzt** werden. Davon ausgenommen sollten allerdings Steuerpflichtige bleiben, die sich der Kooperation verweigern oder vorsätzlich Steuern hinterziehen.

Eine **veranlagungsbegleitende, zeitnahe Außenprüfung** kann zur deutlich schnelleren Bestandskraft von Steuerbescheiden führen, die Planungssicherheit für die Unternehmen erhöhen und zugleich teure Verwaltungsressourcen sowohl der Unternehmen als auch der Finanzbehörden schonen. Für grenzüberschreitende Sachverhalte ist der föderale Verwaltungsaufbau im Sinne eines **one-stop-agency-Prinzips** fortzuentwickeln, um Mehrfachzuständigkeiten zu vermeiden und investitionshemmende Bürokratielasten abzubauen (Art. 12 Nr. 1 enthält dazu immerhin einen kleinen Schritt). Dem entsprechend sind mehrstaatliche Vereinbarungen über die Konzernverrechnungsfragen in Gestalt von sog. **advance-pricing-agreements („APA“)** zuzulassen und ebenfalls durch eine dem one-stop-agency-Prinzip folgende gesetzliche Regelung abzusichern (siehe unten II.).

Die Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung kann ein **computergestütztes Risikomanagement** absichern, das die Steuererklärungsdaten mit dem digitalen Kontrollmitteilungs-

material abgleicht. Die personalintensive manuelle Kontrolle (z.B. durch Außenprüfungen) lässt sich nach Risikoindikatoren ausrichten, die nicht allein aus quantitative Größen (Umsatz, Gewinn), sondern auch aus dem bisherigen Vorverhalten (der sog. Steuervita) des Steuerpflichtigen bestehen. Zufallgesteuerte Stichprobenprüfungen könne dazu im Sinne eines Selbstlernprozesses ergänzende Erkenntnisse liefern; zugleich erfüllen sie eine prophylaktische Funktion. Zur Erleichterung und Beschleunigung des Vollzugs der Unternehmensbesteuerung ist das Instrument der Außenprüfung zu flexibilisieren.

## 2. Allgemeine Verfahrensgrundsätze

Die stärkere Koordinierung und Abstimmung des Steuervollzugs durch den Bund (Art. 12 Nr. 4) ist als Mittel zur Sicherung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Grundsatz zu begrüßen. Allerdings steht die einfachgesetzliche Einführung eines **allgemeinen Weisungsrechts** des Bundesministeriums der Finanzen gegenüber den Ländern im **Widerspruch zu Art. 108 Abs. 7 GG**. In der Sache mag die Gewährung eines allgemeinen Weisungsrechts zugunsten des Bundesfinanzministeriums der Finanzen sinnvoll sein. Jedoch hätte dann m.E. auch Art. 108 Abs. 7 GG angepasst werden müssen. Zwar unterscheidet das Grundgesetz begrifflich zwischen allgemeinen Verwaltungsvorschriften (Art. 85 Abs. 2 Satz 1, 108 Abs. 7), Weisungen (Art. 85 Abs. 3 Satz 1) und Einzelweisungen (Art. 84 Abs. 5 Satz 1). Von allgemeinen Weisungen „allgemeine“ Verwaltungsvorschriften als „besonders“ abstrakt-generelle Regelungen zu unterscheiden, stößt jedoch auf unüberwindliche Schwierigkeiten. Trifft ein verwaltungsinterner Rechtsakt für eine unbestimmte Vielzahl von Fällen eine (abstrakte) Regelung, so handelt es sich um eine allgemeine Verwaltungsvorschrift. Davon lässt sich keine „allgemeine Weisung“ abgrenzen. Hätte der Bundesminister der Finanzen ein allgemeines Weisungsrecht, so gäbe es auf der Bundesseite beim Erlass allgemeiner Verwaltungsvorschriften **zwei konkurrierende Kompetenzträger** (Bundesregierung und Bundesminister der Finanzen). Unverständlich ist bei dieser Konstellation, dass die Bundesregierung als das höherrangige Bundesorgan nach Art. 108 Abs. 7 GG der Zustimmung des Bundesrats bedarf, während der ihr nachgeordnete Bundesminister der Finanzen dieselbe Befugnis ohne jede Mitwirkung der Länder hätte. Ein allgemeines Weisungsrecht des Bundesministers der Finanzen widerspricht daher sowohl dem systematischen Verhältnis von Art. 108 Abs. 7 u. Abs. 3 Satz 2 GG als auch dem Schutzzweck des Zustimmungsvorbehalts

in Art. 108 Abs. 7 GG. Schließlich existiert auch eine Kollisionsgefahr mit den Lenkungsbe-  
fugnissen der obersten Finanzbehörden der Länder. Zwischen den in landeseigener Verwal-  
tung (Art. 84 GG) und den in Auftragsverwaltung (Art. 85 GG) erhobenen Steuern bestehen  
eine Fülle von Überschneidungen und Verzahnungen; das Verfahrensrecht gilt für beide  
Gruppen von Steuern gleichermaßen.

## II. Art. 18 – Änderungen der AO – verbindliche Auskunft

Im internationalen Vergleich unterentwickelt sind weiterhin sog. **tax compliance-Strategien**.  
Fordert der Staat von Bürgern und Unternehmen eine weitreichende Mitwirkung, so hat er  
ihre Erfüllung durch geeignete Serviceleistungen zu erleichtern. Als ein wichtiges Service-  
Element sollten die in der Praxis bewährten Institute der **verbindlichen Auskunft** und der  
sog. **tatsächlichen Verständigung** kodifiziert werden. Um hier sowohl für die Finanzbehör-  
den als auch für die Steuerpflichtigen Normenklarheit und Steuerplanungssicherheit zu  
schaffen, sollten diese kooperativen Handlungsformen in die Abgabenordnung umfassend  
aufgenommen und in ihrem Zusammenwirken mit dem Steuerverwaltungsakt auf eine  
gesetzliche Grundlage gestellt.

Insoweit bietet § 89 Abs. 2 AO-E **nur eine rudimentäre, bruchstückhafte Regelung**. Die  
Vorschrift ist nicht mit §§ 204-207 AO abgestimmt. Als bloße Kann-Vorschrift bleibt sie  
sogar hinter dem sog. Auskunftserlass vom 29.12.2003, BStBl. I 2003, 742, der immerhin  
bereits als Soll-Vorschrift konzipiert ist, zurück. Die wesentlichen Regelungen zu Vorausset-  
zungen, Inhalt, Verfahren und Form der verbindlichen Auskunft überlässt § 89 Abs. 2 Satz 4  
AO-E einer Rechtsverordnung. Dies ist unzureichend. M.E. sollten verbindliche Auskunft und  
verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung zu einem Rechtsinstitut der **Zusage** zusam-  
mengeführt und mit der sog. **tatsächlichen Verständigung** in einem gesonderten Abschnitt  
„**kooperative Handlungsformen**“ gefasst werden. Eine in sich geschlossenes Regelungs-  
werk, das Voraussetzungen, Wirksamkeit, Rechts- und Fehlerfolgen enthält, könnte wie folgt  
lauten:

**Ergänzung der Abgabenordnung um einen Abschnitt**  
**„kooperative Handlungsformen“**

**„§ 89a AO neu – Verbindliche Auskunft**

- (1) Die Finanzbehörde soll dem Steuerpflichtigen auf dessen Antrag über die steuerliche Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts eine verbindliche Auskunft erteilen, wenn dies für eine zukünftige Disposition des Steuerpflichtigen von Bedeutung ist.**
- (2) Der Antrag muss schriftlich oder in elektronischer Form gestellt werden und folgende Angaben enthalten:**
  - 1. die genaue Bezeichnung des Antragstellers (Name, Wohnort, ggf. Steuernummer),**
  - 2. die abgeschlossene Darstellung eines ernsthaft geplanten, im wesentlichen noch nicht verwirklichten oder regelmäßig wiederkehrenden Sachverhalts,**
  - 3. die Darlegung des Dispositionsinteresses des Antragstellers einschließlich des wirtschaftlichen Werts der beantragten verbindlichen Auskunft,**
  - 4. die Darlegung des Rechtsproblems mit eigener Begründung des Rechtsstandpunkts und der Formulierung einer konkreten Rechtsfrage,**
  - 5. die Erklärung, dass über den zur Beurteilung gestellten Sachverhalts bei keiner anderen Finanzbehörde eine verbindliche Auskunft beantragt wurde, sowie**
  - 6. die Versicherung, dass alle für die Erteilung der Auskunft und für die Beurteilung erforderlichen Angaben gemacht wurden und der Wahrheit entsprechen.**
- (3) Die Finanzbehörde kann die Erteilung einer verbindlichen Auskunft in solchen Angelegenheiten verweigern, in denen die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht (z.B. verbindliche Auskunft zur Absicherung eines Steuerspar-**

modells oder zur Festlegung der Grenze eines Gestaltungsmissbrauchs) oder eine bundeseinheitliche Verwaltungsregelung unmittelbar bevorsteht.

- (4) Über einen ordnungsgemäßen Auskunftsantrag hat die Finanzbehörde nach spätestens sechs Monaten unter Angabe von Gründen zu entscheiden.
- (5) Eine verbindliche Auskunft ist kostenpflichtig. Die Verwaltungsgebühr entspricht einer Wertgebühr nach § 34 Gerichtskostengesetz.

#### § 89b AO neu – Form, Zuständigkeit

- (1) Die verbindliche Auskunft wird schriftlich oder in elektronischer Form erteilt und als verbindlich gekennzeichnet.
- (2) Die verbindliche Auskunft muss enthalten:
  1. den ihr zugrunde gelegten Sachverhalt,
  2. die Entscheidung über den Antrag und die dafür maßgebenden Gründe,
  3. eine Angabe darüber, für welche Steuern und für welchen Zeitraum die verbindliche Auskunft gilt.
- (3) Für die Erteilung der verbindlichen Auskunft ist die Finanzbehörde zuständig, die im Zeitpunkt der Antragstellung bei angenommener Verwirklichung des dargelegten Sachverhalts zur Sachentscheidung berufen wäre.
- (4) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung die Zuständigkeit abweichend von Absatz 3 für Fälle zu regeln, in denen die verbindliche Auskunft länderübergreifende Sachverhalte betrifft oder die Zuständigkeit nach Abs. 3 nicht bestimmt werden kann.

#### § 89c AO neu – Bindung als Zusage

- (1) Die Finanzbehörde ist bei ihren späteren Entscheidungen an die verbindliche Auskunft als Zusage gebunden, wenn sich der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt mit dem der Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt im Wesentlichen deckt.

- (2) Die Bindungswirkung gilt auch dann, wenn sich die finanzbehördliche Zuständigkeit für die Entscheidung nach Erteilung der Zusage geändert hat.
- (3) Absatz 1 gilt nicht, wenn die Zusage bei ihrer Erteilung offensichtlich dem geltenden Recht widerspricht.
- (4) Ändern sich die Rechtsnormen, auf denen die Entscheidung beruht, ist die Zusage den Änderungen anzupassen. Ist nach Maßgabe der geänderten Rechtsnormen eine Anpassung der Zusage nicht möglich, tritt sie außer Kraft.
- (5) Im übrigen kann die Finanzbehörde die Zusage mit Wirkung für die Zukunft aufheben oder ändern. Dabei ist zugunsten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, in welchem Umfang er sein in die Geltung der Zusage gesetztes Vertrauen bereits betätigt hat.
- (6) Eine rückwirkende Aufhebung oder Änderung der Zusage ist nur zulässig, wenn
  1. der Steuerpflichtige zustimmt oder
  2. er die Zusage durch unlautere Mittel wie arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung erlangt hat oder
  3. ihm die Rechtswidrigkeit der Zusage bekannt war.

#### § 89d AO neu – Verständigung

- (1) Die Finanzbehörde ist befugt, mit dem Steuerpflichtigen einen öffentlich-rechtlichen Vertrag zu schließen, durch den eine bei verständiger Würdigung des Sachverhalts oder der Rechtslage bestehende Ungewissheit beseitigt wird. Der Abschluss des öffentlich-rechtlichen Vertrags kommt insbesondere in Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlung in Betracht, in denen ein Schätzungs-, Bewertungs-, Beurteilungs- oder Beweiswürdigungsspielraum besteht.
- (2) Für die Form des öffentlich-rechtlichen Vertrages gilt § 89b Abs. 1 sinngemäß.
- (3) Die Zuständigkeit der Finanzbehörde richtet sich nach § 89b Abs. 3 und 4.

#### § 89e AO neu - Nichtigkeit

**(1) Der öffentlich-rechtliche Vertrag ist nichtig, wenn**

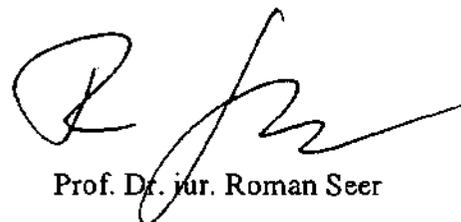
1. es im Zeitpunkt seines Abschlusses an dem nach § 89d Abs. 1 erforderlichen Konkretisierungsspielraum fehlt,
2. sein Inhalt die Finanzbehörde zu einer offensichtlich unzutreffenden Gesetzesanwendung zwingen würde,
3. sich die Finanzbehörde eine Gegenleistung versprechen lässt, die in keinem zulässigen sachlichen Zusammenhang mit der von der Finanzbehörde abgegebenen Willenserklärung steht,
4. die in § 89d Abs. 2 und 3 vorgesehene Form und Zuständigkeit nicht gewahrt wird.

**(2) Betrifft die Nichtigkeit nur einen Teil des Vertrages, so ist er im Ganzen nichtig, wenn nicht anzunehmen ist, dass er auch ohne den nichtigen Teil geschlossen worden wäre.**

**§ 89f AO neu - Bindungswirkung**

- (1) Ein wirksamer öffentlich-rechtlicher Vertrag bindet die Vertragsparteien für alle weiteren Verfahren einschließlich aller Rechtsbehelfsverfahren.**
- (2) Haben sich die Verhältnisse, die für die Festsetzung des Vertragsinhalts maßgebend gewesen sind, seit Abschluss des Vertrages so wesentlich geändert, dass einer Vertragspartei das Festhalten an der ursprünglichen vertraglichen Regelung nicht zuzumuten ist, so kann diese Vertragspartei eine Anpassung des Vertragsinhalts an die geänderten Verhältnisse verlangen. Sofern eine Anpassung nicht möglich oder einer Vertragspartei nicht zuzumuten ist, kann diese Vertragspartei den Vertrag kündigen. Für die Kündigung gilt die Form des § 89d Abs. 2.**

Bochum, den 6. Mai 2006



Prof. Dr. jur. Roman Seer