

Steuerliche Sachaufklärung

Der Untersuchungsgrundsatz im heutigen Besteuerungsverfahren

PROF. DR. IUR. ROMAN SEER*

Der nachfolgende Beitrag klärt anhand der verfassungsrechtlichen Vorgaben den Inhalt des Untersuchungsgrundsatzes im steuerlichen Massenverfahren und arbeitet den Paradigmenwechsel von der hoheitlichen Besteuerung zur kontrollierten Selbstregulierung durch die Steuerpflichtigen heraus. Dabei übernehmen die Finanzbehörden die Funktion einer Verifikations- und Serviceverwaltung mit Hoheitsrechten zur Verwirklichung ihrer Letztverantwortung für die steuerliche Sachaufklärung. Ausdruck dieses finanzbehördlichen Strukturwandels sind der Ausbau elektronischer Risikomanagement-Systeme sowie eine sog. Tax Compliance Strategie.

Inhaltsübersicht

- I. Rechtsstaatlicher Auftrag der Finanzbehörden
 1. Sicherstellungsauftrag im Gesamtvollzug
 2. Struktureller Verifikationsauftrag
- II. Verzicht auf eine unrealistische 100 %-Doktrin
 1. Flexibles Beweismaß im Besteuerungsverfahren
 2. Untersuchungsmaxime als bloß negatives Prinzip
- III. Untersuchungsgrundsatz und Kooperationsmaxime
- IV. Tax Compliance Strategie
- V. Steuervollzug im Massenverfahren
 1. Vertrauensvorschussprinzip
 2. Verifikationsprinzip
 3. Ökonomieprinzip
 4. Elektronisches Risikomanagement
 5. Schlussbemerkung

I. Rechtsstaatlicher Auftrag der Finanzbehörden

1. Sicherstellungsauftrag im Gesamtvollzug

§ 85 Satz 1 AO stellt den Finanzbehörden die Aufgabe, für eine gesetzmäßige und gleichmäßige (gemeint: das Gesetz gleichmäßig anwendende) Besteuerung zu sorgen. Die Vorschrift betont auf einfachgesetzlicher Ebene damit zwei verfassungsrechtliche Fundamentalprinzipien: die Gesetzmäßigkeit (Art. 20 Abs. 3 Grundgesetz [GG]) und die Gleichmäßigkeit (Art. 3 Abs. 1 GG) der Besteuerung. § 85 Satz 2 AO verlangt von den Finanzbehörden sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt werden. Diese Formulierung ist missverständlich. So wenig wie Polizei- und Justizbehörden „sicherstellen“ können,

dass niemand eine Straftat begeht, können Finanzbehörden „sicherstellen“, dass niemand Steuern verkürzt. § 85 Satz 2 AO darf daher nicht einzelfallbezogen ausgelegt werden.¹ Andernfalls würde die Vorschrift etwas Unmögliches fordern. Steuerverwaltung ist naturgemäß Massenverwaltung. Unter den realen Bedingungen einer Massenverwaltung verwirklicht sich Egalität nicht automatisch durch Herstellung von Legalität im Einzelfall. Wenn die Finanzbehörde gezwungen wäre, jeden Steuerfall detailliert auf die nach dem Gesetz verwirklichten Steuerfolgen zu untersuchen, könnte sie nur einige Fälle exakt, das Gros der Fälle aber überhaupt nicht dem materiellen Steuergesetz entsprechend behandeln.² Selbst wenn die Steuergesetze sich in einem idealen, gut zu praktizierenden Zustand befänden: Die Steuerbehörden könnten die „Gesetzmäßigkeit“ nicht mit der Gründlichkeit von Gerichten praktizieren. Sie könnten sich einem Fall nicht über Wochen oder wie häufig in Wirtschaftsstrafsachen über Monate widmen. Das würde selbst bei erheblicher Personalvermehrung den Zusammenbruch der Besteuerung bedeuten. Die naturgemäß begrenzten Verwaltungsressourcen bewirken bei periodisch wiederkehrenden Verwaltungsverfahren, dass sich die größtmögliche Realisierung der Gesetzmäßigkeit im Einzelfall nicht mehr mit der größtmöglichen Realisierung der Gesetzmäßigkeit im Gesamtvollzug deckt.

Geschieht der Vollzug der Steuergesetze in der Realität aller entwickelten Staaten immer unter den Bedingungen mehr oder minder begrenzter Verwaltungskapazitäten, so zwingt das Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) dazu, den Einzelvollzug an der praktischen Realisierbarkeit des

* Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Bochumer Lehrstuhls für Steuerrecht, Vorsitzender der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. (DSJG) und Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug an der Ruhr-Universität Bochum.

¹ Seer, Reform des Veranlagungsverfahrens, Steuer und Wirtschaft 2003 S. 40, 44.

² Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen der Massenverwaltung, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (DSJG), Band 31 (2008), S. 7, 11.

Gesamtvollzugs auszurichten.³ Bei verfassungs- und realitätskonformer Lesart kann § 85 Satz 2 AO daher nur einen strukturellen Sicherstellungsauftrag enthalten.

2. Struktureller Verifikationsauftrag

Das deutsche Bundesverfassungsgericht fordert, dass der normativen Gleichheit die *strukturelle Gleichheit im Vollzug* entsprechen müsse.⁴ Damit erstreckt es die aus Art. 3 Abs. 1 GG entwickelten Gebote der Systemkonsequenz und Folgerichtigkeit auf die Ebene des Steuervollzugs. Danach muss der Gesetzgeber nicht nur dafür sorgen, dass (1) das in den besonderen Steuergesetzen niedergelegte materielle Steuerrecht dem Gleichheitssatz entspricht, sondern darüber hinaus auch, dass (2) es in ein normatives Umfeld eingebettet ist, das eine Gleichheit im „Belastungserfolg“ garantiert. Hängt die Steuerfestsetzung von einer Steuererklärung ab, so muss die Steuerehrlichkeit danach durch hinreichende, die Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten abgestützt werden. Im steuerlichen Veranlagungsverfahren findet das *Deklarationsprinzip* somit seine Ergänzung im *Verifikationsprinzip*.

Dem Gleichheitssatz genügt es also nicht schon, dass das papierene materielle Recht dem Gleichheitssatz entspricht; hinzu kommen muss, dass gleich hohe Steuerschulden auch in gleicher Höhe festgesetzt werden. Gleichheit im Belastungserfolg (tatsächliche Belastungsgleichheit) wird nur erreicht, wenn zur Rechtsetzungsgleichheit die Rechtsanwendungsgleichheit hinzukommt, das heißt, wenn gleich kontroll- oder aufklärungsbedürftige Sachverhalte gleich intensiv aufgeklärt werden. Es besteht eine Wechselbezüglichkeit zwischen materieller Norm und der Vollzugsregel. Ein Gesetz ist immer nur so gut wie sein Vollzug. Umgekehrt gilt aber ebenso im *Verhältnis Vollzug-Norm*: Die materielle Steuernorm muss ihrerseits auch so ausgestaltet sein, dass ihr gleichheitsgerechter Vollzug mit verhältnismäßigem Aufwand der Beteiligten im Massenverfahren der Veranlagung überhaupt möglich ist.⁵

Die Finanzbehörden haben danach ein Verifikationssystem⁶ einzuführen bzw. vorzuhalten, das Steuerverkürzungen strukturell vermeidet.⁷ Es handelt sich um einen Optimierungsauftrag, wonach die Finanzbehörde zwischen den betroffenen verfassungsrechtlichen Maximen der Besteuerung einen möglichst schonenden Ausgleich zu finden hat. Da sie gleichzeitig auch die Freiheitsgrundrechte der betroffenen Steuerpflichtigen beachten muss, bewegt sie sich letztlich in einem verfassungsrechtlichen Abwägungsdreieck. Soweit diese verfassungsrechtlichen Rechtsgüter divergieren, darf kein Rechtsgut auf Kosten eines anderen überproportional derart gewichtet werden, dass letzteres praktisch geopfert wird.

II. Verzicht auf eine unrealistische 100 %-Doktrin

1. Flexibles Beweismaß im Besteuerungsverfahren

Der Gewissheitsgrad der Sachverhaltsaufklärung (auch als Beweismaß, Beweisgewissheit bezeichnet) betrifft die Frage, *mit welchem Grad von Gewissheit* oder *Wahrscheinlichkeit der*

Sachverhalt (nach Sachaufklärung einschließlich Beweiswürdigung) *feststehen muss*, damit er dem Gesetzestatbestand zugeordnet werden darf, aus dem sich als Rechtsfolge die Steuerschuld ergibt. Die Abgabenordnung enthält zwar einige Sonderbeweisregeln (§§ 158, 160, 162), jedoch keine Vorschrift über das Beweismaß. Eine Reihe von Autoren leitet aus dem Gesetzmäßigkeitsprinzip die Regel ab, dass wie im Prozessrecht steuerrelevante Sachverhalte *mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit*, m. a. W. zur vollen Überzeugung der zuständigen Beamten, festgestellt werden müssten.⁸ Die in der Literatur damit geforderte *100 %-Doktrin* ist jedoch wirklichkeitsfremd und abzulehnen. Weder das Grundgesetz (Art. 3 Abs. 1, 20 Abs. 3 GG) noch die Abgabenordnung fordern einen realitätsblinden Gesetzesvollzug. § 88 AO sagt über das Beweismaß überhaupt nichts aus, ist lediglich ein negatives Prinzip. Nicht nur eine Bilanz mit Gewinn- und Verlustrechnung, sondern bereits eine durchschnittliche Einkommensteuererklärung enthält so viele steuererhebliche Tatsachen, dass der Finanzbeamte sie unmöglich zu seiner vollen Überzeugung feststellen kann. Wollte man dies von ihm ernsthaft verlangen, so wäre er gezwungen, entweder die Beweislastentscheidung zur Regel werden zu lassen oder nur noch einige Fälle ganz genau, die überwiegende Anzahl der Fälle aber überhaupt nicht mehr zu bearbeiten. Beide Verhaltensalternativen sind mit den Fundamentalprinzipien der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung schlechterdings unvereinbar.⁹

In den jährlich (periodisch) wiederkehrenden steuerlichen Massenverfahren tritt vielmehr an die Stelle der größtmöglichen Realisierung der Gesetzmäßigkeit im Einzelfall die größtmögliche Realisierung der *Gesetzmäßigkeit im Gesamtvollzug*, d. h. in der Summe aller Einzelfälle. Dies kann in keinem entwickelten Industriestaat unserer Erde dadurch geschehen, dass die Finanzbeamten jeden Einzelfall im Detail untersuchen. Eine solche Vorgehensweise würde ein Heer von Finanzbeamten mit Eingriffsbefugnissen bedeuten, die bis in den Kern der ehelichen und familiären Lebensgemeinschaften hineinreichen. Ein solches „Ideal“ wäre angesichts des unverhältnismäßigen Freiheitseingriffs und seiner Unwirtschaftlichkeit sogar verfassungswidrig. In den steuerlichen Massenverfahren kann die Finanzbehörde ihren Verifikationsauftrag a priori nur durch ein am *strukturellen* Kontrollbedürfnis der Fälle ansetzendes Risikomanagement erfüllen. In diesem Stadium der Sachaufklärung geht es noch nicht um das Beweismaß im konkreten Einzelfall, sondern zunächst um die Erfüllung eines strukturellen Verifikationsauftrages nach dem Kontrollbedürfnis.

Erst wenn nach dieser Vorfilterung der massenhaften Steuerfälle das finanzbehördliche Risikomanagement konkrete Zweifel an der Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben

³ Seer, s. Fn. 2, S. 7, 11.

⁴ Bundesverfassungsgericht v. 27. 6. 1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE (amtliche Sammlung) Band 84, S. 239, 271; v. 9. 3. 2004 - 2 BvL 17/02, BVerfGE Band 110 S. 94.

⁵ Seer, s. Fn. 2, S. 7, 8 f.

⁶ BVerfGE, s. Fn. 4.

⁷ Seer, s. Fn. 2, S. 8, 12 f.

⁸ Birkenfeld, Beweis und Beweismaß im Steuerrecht, Diss. Köln 1973, S. 146 f.; Schmidt, Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht, Diss. Berlin 1998, S. 42 ff.; Sohn in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Kommentar, Köln, § 88 AO Tz. 222 ff.; Müller-Franken, Maßvolles Verwalten, Habilitationsschrift (Passau), Tübingen 2004, S. 277 ff.

⁹ Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht 20, Köln 2010, § 21 Tz. 206.

des Steuerpflichtigen begründet, hat die Finanzbehörde in eine Einzelfallprüfung einzutreten und – wenn nötig – Beweise zur Überzeugungsgewinnung zu erheben. Dasselbe gilt, wenn der Steuerpflichtige eine Feststellung der Finanzbehörde anzweifelt und über diesen Streit entschieden werden muss. *Erst ab diesem Stadium* macht die prozessuale Beweismaßdoktrin Sinn.¹⁰ Selbst dann aber ist nicht statisch das Beweismaß von der vollen Überzeugung anzuwenden. Vielmehr orientiert sich das Beweismaß an der jeweiligen *Sphärenverantwortlichkeit* von Finanzbehörden und Steuerpflichtigen.¹¹ Dadurch wird verhindert, dass Verletzer der Mitwirkungspflicht, Beweisverderber, von der Absenkung des Beweismaßes begünstigt werden. Es lassen sich folgende Grundregeln formulieren:¹²

- ▶ *Für steuerbegründende oder -erhöhende Tatsachen gilt:* Beruht das Sachaufklärungsdefizit auf Verletzung der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen, so reduziert sich das Beweismaß entsprechend der Pflichtverletzung auf eine *größtmögliche* Wahrscheinlichkeit. Beruht es dagegen nicht auf einer Mitwirkungspflichtverletzung, so bleibt es beim Regelbeweismaß der an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit.
- ▶ *Für steuerentlastende oder -mindernde Tatsachen gilt:* Beruht das Sachaufklärungsdefizit auf Verletzung der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen, so bleibt es, damit der Beweisverderber nicht begünstigt wird, beim Regelbeweismaß der *an Sicherheit grenzenden* Wahrscheinlichkeit. Beruht es dagegen nicht auf einer Mitwirkungspflichtverletzung, so ist das Beweismaß auf die *größtmögliche* Wahrscheinlichkeit zu reduzieren.

2. Untersuchungsmaxime als bloß negatives Prinzip

Die finanzbehördliche Sachaufklärung wird vor allem durch das freiheitsschützende *Übermaßverbot* (Verhältnismäßigkeitsprinzip) beschränkt.¹³ Entgegen verbreiteter Auffassung¹⁴ verlangt auch der Untersuchungsgrundsatz von der Finanzbehörde nicht, jeden einzelnen Steuerfall nach Art eines Untersuchungsrichters auszuermitteln. Der Untersuchungsgrundsatz ist nämlich nur ein negatives Prinzip: Er verneint die Abhängigkeit der Sachaufklärung vom Parteienvortrag und lässt offen, in welchem Umfang die Beteiligten bei der Ermittlung des Sachverhalts *mitzuwirken* haben. Die in § 85 Satz 1 AO verankerten verfassungsrechtlichen Prinzipien der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung können – wie gezeigt – keine 100 %-Doktrin¹⁵ fordern.¹⁶ Daran ändert auch der Untersuchungsgrundsatz nichts.

Umgekehrt ist es den Finanzbehörden aber ebenso verwehrt, auf die Verifikation der Steuererklärungen gänzlich zu verzichten. Mit dem grundrechtsschützenden *Übermaßverbot* korreliert ein die Grundrechte aller übrigen Steuerpflichtigen als Solidargemeinschaft schützendes *Untermaßverbot*. Das *Untermaßverbot* kennzeichnet eine unverhältnismäßige (unangemessene) staatliche Zurückhaltung.¹⁷ Es wird verletzt, wenn die Finanzbehörde für die Besteuerung erheblichen Sachverhalten nicht nachgeht, die sich ihr nach den Umständen des Einzelfalls ohne Weiteres hätte aufdrängen müssen. Im Übrigen verlangt das *Untermaßverbot* gem. § 85 Satz 2 AO von den Finanzbehörden, zur Sicherstellung der

Gesetzmäßigkeit im Gesamtvollzug ein Verifikationssystem einzuführen und vorzuhalten, das strukturell der Gefahr von Steuerverkürzungen wirksam begegnet.

III. Untersuchungsgrundsatz und Kooperationsmaxime

Die Finanzbehörde trägt die Verantwortung für die Sachaufklärung. Sie hat auch die Verfahrensherrschaft bei der Sachaufklärung; sie bestimmt nämlich nach Maßgabe des konkreten Ermittlungs- oder Kontrollbedürfnisses Art und Umfang der Ermittlungen (§ 88 Abs. 1 Satz 2 1. Halbs. AO). Der Amtsermittlungsgrundsatz trägt dem öffentlichen Interesse an der Feststellung des wahren Sachverhalts Rechnung. Eine (letztlich allein) von den Parteien abhängige Sachaufklärung würde Gesetzmäßigkeit und vor allem Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht gewährleisten können. An das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten ist die Finanzbehörde daher nicht gebunden (§ 88 Abs. 1 Satz 2 2. Halbs. AO).

Da die Finanzbehörden aus eigener Wahrnehmung den Sachverhalt kaum ermitteln können, hängt die Erfüllung ihres Vollzugauftrages aber weitestgehend von der Mitwirkung des Steuerpflichtigen und dritter Personen ab. § 88 AO steht daher in einer engen Verbindung zu § 90 AO, der die Beteiligten zur Mitwirkung bei der Sachaufklärung verpflichtet. In ihrer Zusammenschau legen §§ 88, 90 AO das Bestenverfahren auf eine kooperative Arbeitsteilung zwischen Finanzbehörden und Steuerpflichtigen an (sog. *Kooperationsmaxime*), bei der die Finanzbehörde als „Treuhandlerin der Gemeinwohlinteressen“ allerdings die *Letztverantwortung* zu tragen hat. Sachaufklärungspflicht von Amts wegen und Mitwirkungspflicht sind keine Gegensätze. Die Mitwirkung des Beteiligten (§ 90 AO) dient wie die Beweismittel des § 92 AO der Aufklärung des Sachverhalts von Amts wegen, sie ist ein Mittel dazu. Darüber hinaus begründen die Mitwirkungspflichten aber auch eine *sphärenorientierte Mitverantwortung* für die Sachaufklärung, an deren fehlender Erfüllung § 162 Abs. 2 AO in Gestalt der Schätzungsbefugnis konkrete beweisrechtliche Folgen knüpft.

Im steuerlichen Massenverfahren lässt sich der *strukturelle Vollzugssicherungsauftrag* von den Finanzbehörden nicht allein hoheitlich erfüllen.¹⁸ Je mehr das Steuergesetz die Erfassung individueller wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit erstrebt, umso mehr bedarf sein Vollzug der Kooperation von Finanzbehörden und Steuerpflichtiger, weil die Finanzbehörden regelmäßig außerstande sind, den gesetzlich zutreffenden Steueranspruch allein zu ermitteln und durchzusetzen.¹⁹

10 Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO-Kommentar, Köln, § 96 FGO Tz. 73; § 162 AO Tz. 4 ff.

11 Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO-Kommentar, Köln, § 96 FGO Tz. 73; § 162 AO Tz. 4 ff.

12 Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, Habilitationsschrift, Köln 1996, S. 184 ff.

13 Lang/Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht 20, Köln 2010, § 4 Tz. 209-212, § 21 Tz. 8.

14 Müller-Franken, Maßvolles Verwalten, Habilitationsschrift (Passau), Tübingen 2004, S. 279 ff., 305 ff.

15 Begriff nach Ahrens, Der Vollzug von Steuergesetzen durch den niederländ. Belastungsdienst, Diss. Bochum/Berlin 2005, S. 91 ff.

16 Seer, s. Fn. 2, S. 7, 11.

17 Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, Habilitationsschrift, Köln 1996, S. 298 f., Funke, Archiv des öffentlichen Rechts, Band 132 (2007), S. 168, 203 ff.

18 Eingehend Drüen, Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (DStJG), Band 31 (2008), S. 167, 169 ff.

19 Drüen, s. Fn. 18, S. 171.

Die Umsetzung des Steuervollzugs durch die Inanspruchnahme Privater zeigt sich in dem beachtlichen Umfang spezieller Mitwirkungspflichten (siehe §§ 93 ff., 134 ff., 140 ff., 149 ff. AO) und in den Einzelsteuergesetzen, z. B. § 22 UStG und die Ausweitung von Mitteilungspflichten Dritter (siehe zuletzt z. B. § 93 Abs. 7, 8 AO – sog. Kontenabruf; § 22a EStG – Renten- und andere Alterseinkünfte).

Die erhebliche Ausdehnung der Quellenbesteuerung in §§ 36 ff. EStG bei Löhnen, Gehältern, Finanzanlagen, Bauhandwerkerleistungen oder Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger verlagert den Vollzugaufwand zunehmend vom Staat auf Private.²⁰ Im Falle der ab dem 1. 1. 2009 in Kraft getretenen Abgeltungsteuer werden inländische Zahlstellen den Steuervollzug für die Massenfälle nunmehr sogar in vollem Umfang übernehmen.

Ein Steuerabzugsverfahren an der Quelle macht überall dort Sinn, wo eine Vielzahl gleich gelagerter Fälle erfasst werden können, sodass insgesamt geringere Vollzugskosten entstehen.²¹ Der durch die elektronische Vernetzung beschleunigte Wandel von einer streng hoheitlichen Besteuerung zur kontrollierten Selbstregulierung ist evident, aus Sicht des Staates effizient und zur Erfüllung des strukturellen Steuervollzugauftrages alternativlos. Anstatt die Erfüllung der Pflichten eines jeden einzelnen Steuerpflichtigen zu prüfen, können die Finanzbehörden den Kontrollaufwand auf die Steuerabzugspflichtigen fokussieren; in diesem Verhältnis gilt der Untersuchungsgrundsatz dann aber ebenso wie das Gebot zur strukturellen Verifikation der Mitwirkung der Steuerentrichtungspflichtigen (§ 43 AO) durch Einrichtung und Anwendung eines effektiven Risiko-Managementsystems.

IV. Tax Compliance Strategie

Gleichzeitig ist es Ziel moderner Steuerverwaltungen, möglichst viele Steuerpflichtige zur eigenmotivierten Erfüllung ihrer Mitwirkungspflichten zu bewegen (sog. Tax Compliance Konzept)²². Letzteres setzt auf Kooperation mit dem Steuerpflichtigen. An die Stelle des konfrontativen tritt der kooperative Steuerstaat.²³ Der kooperative Steuerstaat ist keineswegs Ausdruck einer „Gefälligkeitsdemokratie“.²⁴ Er ist gerade kein schwacher Staat. Vielmehr erkennt er lediglich seine faktischen Grenzen und setzt zur höchstmöglichen Verwirklichung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung konsequent auf die Mitwirkung der Steuerpflichtigen. Den Gesetzesvollzugsrealitäten entsprechend flankiert er die Untersuchungsmaxime um die Kooperationsmaxime. Sie verlangt nach strukturellen Anreizen, damit der Steuerpflichtige von selbst mitwirkt.²⁵ Zugleich ist der kooperative Steuerstaat aber kein naiver Staat. Ihm ist das hoheitliche Eingriffsmittel keineswegs fremd. Vielmehr bedarf gerade auch der auf Kooperation setzende Steuerstaat (scharfer) Eingriffsmittel, um bei Nichtkooperation wirksame Sanktionen verhängen zu können. Er geht davon aus, dass niemand gern Steuern zahlt und nur wenige aus eigenem Antrieb mitwirken. Deshalb schafft er sowohl Anreize zur Kooperation als auch Sanktionen für den Fall der Nichtkooperation. Ein Tax Compliance Konzept bedient sich zweier Wirkmechanismen im Sinne einer Doppelstrategie: Mehr Service für den rechtstreuen Steuerpflichti-

gen, zum anderen aber eine zuverlässigere Sanktionierung unehrlichen Verhaltens.²⁶

Die Service-Maßnahmen sind mittlerweile vielfältig. Sie reichen von sog. Klimagesprächen mit Steuerberatern über Bürgerbüros, Telefon-Hotlines bis hin zu verbesserten Internet-Leistungen. Trotz aller Anstrengungen besteht hier aber weiterhin noch ein ganz erheblicher Verbesserungsbedarf, der insbesondere die Gestaltung der Steuererklärungen und die kostenlose Überlassung von Steuererklärungs-Software, Berechnungsprogrammen und Unterstützungsleistungen beim Einstieg in die elektronische Steuerverwaltung betrifft.²⁷ Ein wichtiges Service-Element bietet auch die verbindliche Auskunft i. S. des § 89 AO, das zur Herstellung von Steuerplanungssicherheit in größerem Umfang als bisher gewährt werden sollte. Die dialogische Vernetzung von Steuerabzugs- und Steuererklärungsverfahren könnte außerdem in einem Steuererklärungsentwurf münden, den die Steuerpflichtigen nur noch zu ergänzen bzw. zu korrigieren hätten.²⁸ Eine Maßnahme, die Kontroll- mit Serviceelementen verbindet, besteht darin, steuerlich unerfahrene Existenzgründer nicht allein (und später der Verwaltungsvollstreckung) zu (über-)lassen, sondern von Beginn an zu betreuen. Dazu gehört es auch, dass Finanzbeamte sie in zeitlichen Abständen besuchen und mit ihnen unter Hinzuziehung eines Steuerberaters Anfangsprobleme bei der Erfüllung der Steuerpflichten besprechen (dies geschieht z. B. in Österreich durch einen „Begrüßungs-Besuch“ oder in den Niederlanden, wo „Starter“ eine besondere „Andacht“ genießen).

V. Steuervollzug im Massenverfahren

1. Vertrauensvorschussprinzip

In dem Abwägungsdreieck verlangt Rechtsanwendungsgleichheit, bei begrenzten Verwaltungskapazitäten die Sachaufklärungsintensität zur Sicherstellung des Gesamtvollzugs in relativ gleichem Umfang zurückzunehmen. Diesen Anforderungen entspricht das freiheitsschonende Vertrauensvorschussprinzip. Wirkt der Steuerpflichtige aktiv mit und liegen aus der Sicht der Finanzbehörden keinerlei Anhaltspunkte dafür vor, dass die von ihm erklärten Tatsachen unrichtig oder unvollständig sind, besteht grundsätzlich kein Anlass für weitere Ermittlungen.²⁹

Dieser Vertrauensvorschuss kann allerdings nur Angehörigen der steuerberatenden Berufe gewährt werden.³⁰ Als Organe der Steuerrechtspflege sind diese – ebenso wie Finanzbehörden – an die Gesetze gebunden; sie trifft eine Wahrheits-

20 Zur Frage der Kompensationspflicht des Staates s. *Drüen*, s. Fn. 18, S. 184 ff.

21 *Seer*, Reform des Lohnsteuerverfahrens, Finanz-Rundschau 2004, S. 1037, 1042.

22 OECD, Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance, Guide, Paris 2004.

23 *Eckhoff*, Vom konfrontativen zum kooperativen Steuerstaat, Steuer und Wirtschaft, 1996, S. 106, 110 ff.

24 So der Vorwurf von *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, Habilitationsschrift (Passau), Tübingen 2004, S. 21 f., 234.

25 *Seer*, Reform des Veranlagungsverfahrens, Steuerberater-Jahrbuch 2004/05, S. 53, 57.

26 *Schmidt*, Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (DSUG), Band 31 (2008), S. 37, 42.

27 *Seer*, s. Fn. 2, S. 7, 27 f.

28 Vorschlag im sog. Kölner Entwurf eines reformierten Einkommensteuergesetzes, Köln 2006, Rz. 161.

29 Ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, zuletzt BFH v. 7. 7. 2004 - XI R 10/03, BStBl II 2004 S. 911; ebenso Bundesfinanzministerium im Anwendungslass zur AO Nr. 2 zu § 88.

30 Weitergehend jüngst aber Bundesfinanzhof v. 27. 3. 2007 - I B 16/06 (nicht amtlich veröffentlicht): auch nicht fachkundig beratene Steuerpflichtige genießen einen Vertrauensvorschuss.

pflicht. Sie verfügen über das durch ihre Berufsqualifikation nachgewiesene steuerliche Fachwissen, sodass ein Vertrauensvorschuss für die Richtigkeit der von ihnen gefertigten Steuererklärungen und ansonsten gemachten steuerlichen Angaben sachlich fundiert ist.³¹ Bei von steuerlichen Laien gefertigten Steuererklärungen besteht diese Vermutung der Richtigkeit hingegen nicht. Im Gegenteil, vielmehr spricht bei Laien, deren Steuererklärung sich nicht in der Geltendmachung bloßer Abzugspauschalen erschöpft, sogar eine Vermutung *gegen die Richtigkeit* ihrer eingereichten Steuererklärungen.³²

2. Verifikationsprinzip

Der Verwaltungsvollzug darf sich aber auch bei von Angehörigen der steuerberatenden Berufe gefertigten Steuererklärungen nicht auf einen Vertrauensvorschuss beschränken. Ansonsten würde das fundamentale Gesetzmäßigkeitsprinzip einseitig geopfert. Da bei einer flächendeckend zurückhaltenden Ermittlungspraxis die Gefahr besteht, dass sich die Steuerpflichtigen darauf einstellen und ihre auf Wahrheit und Vollständigkeit hin ausgelegten Mitwirkungspflichten (auch gegenüber ihren steuerlichen Beratern) vernachlässigen, bedarf es zur Sicherung des Gesetzmäßigkeitsprinzips zusätzlicher Kontrollmechanismen. Das Vertrauensvorschussprinzip wird deshalb durch das Verifikationsprinzip beschränkt.³³

Am Anfang steht zunächst eine (heute: elektronische bzw. elektronisch unterstützte) *Plausibilitätskontrolle*. Der freihheitsschonende Vertrauensvorschuss ist verbraucht, wenn sich auf der Ebene dieser Kontrollstation die Angaben als un schlüssig oder gar perplex erweisen oder der behördlichen Erfahrung widersprechen. In diesem Fall muss die Finanzbehörde in eine intensivere freiheitsbeschränkende *Einzelfallprüfung* eintreten. Allerdings reicht die Plausibilitätskontrolle allein noch nicht aus, um in dem Abwägungsprozess dem Gesetzmäßigkeitsprinzip hinreichend Rechnung zu tragen.

Um Steuerpflichtige prophylaktisch davon abzuhalten, in sich schlüssige, aber falsche Tatsachen den Finanzbehörden gegenüber zu erklären, sind die Plausibilitätskontrollen durch das *Stichprobenprinzip* zu ergänzen. Die Stichprobenkontrolle wird methodisch auf zweifache Weise eingesetzt: Zum einen lässt sich durch die genaue Prüfung einzelner Punkte induktiv auf die Zuverlässigkeit der übrigen Angaben des Steuerpflichtigen schließen. Zum anderen kann als Stichprobe ein *ganzer Steuerfall* unabhängig vom Ergebnis der Plausibilitätskontrolle in seinen Einzelheiten geprüft werden. Diese zweite Form der Stichprobe behandelt zwar den Betroffenen gegenüber anderen Steuerpflichtigen ungleich. Die Ungleichbehandlung ist aber im Interesse der *Generalprävention* zur Sicherung der Gesetzmäßigkeit sachlich gerechtfertigt. Die Steuerpflichtigen werden nur dann von sich aus den Sachverhalt gegenüber den Finanzbehörden inhaltlich richtig erklären, wenn sie sich nicht darauf einrichten können, dass ihr Fall nur oberflächlich geprüft wird. Diese Stichprobenkontrolle kann nach dem *Zufallsprinzip* oder nach *Sachkriterien der Verwaltungserfahrung* gesteuert werden.

3. Ökonomieprinzip

Die Finanzbehörden sind berechtigt, ja sogar verpflichtet, bei der Ausgestaltung des Steuervollzugs auch Aspekte der Verwaltungsökonomie einzubeziehen.³⁴ Das Wirtschaftlichkeitsprinzip ist ein Verfassungsgrundsatz, der alle Staatsgewalt bindet.³⁵ Die Exekutive verfügt über ihre sachlichen und persönlichen Mittel nur als Treuhänderin der Allgemeinheit und hat sie deshalb so einzusetzen, dass sie etwas *bewirken*.³⁶ Der öffentlichen Haushaltswirtschaft ist das Prinzip des schonenden Umgangs mit den öffentlichen Ressourcen immanent.³⁷ Allerdings ist Effizienz kein von außen in das Recht inkorporierbares Gut, sondern kann nur *innerhalb des Rechts* stehen.³⁸ Effizienz bezeichnet danach einen optimierten Verwirklichungsgrad der in Verfassung und Gesetz vorgegebenen Handlungsziele der Verwaltung.³⁹

Damit beinhaltet Verwaltungseffizienz/-ökonomie *kein wirtschaftliches Maximalprinzip*, das darauf gerichtet ist, mit einem begrenzten Verwaltungsaufwand einen *höchstmöglichen* fiskalischen Ertrag zu erzielen. Die Intention des Staates, Einnahmen zu erzielen, ist zwar Motiv der Steuergesetzgebung und kennzeichnet die finanzpolitische Aufgabe der Steuergesetze. Dieser sog. *Fiskalzweck* gibt aber weder ein Maß für die Auslegung noch für den Vollzug des Gesetzes.⁴⁰ Versucht die Finanzverwaltung, mit dem vorhandenen Personal in der zur Verfügung stehenden Zeit möglichst viel „hereinzuholen“, so wendet sie das Recht ohne innere Rechtfertigung *ungleich* an und verstößt gegen den Gleichheitssatz.⁴¹

Gleichmäßiger Gesetzesvollzug verlangt nicht Kontrolle entsprechend dem quantitativen Ergebnis, sondern entsprechend dem *Kontrollbedürfnis*. Das quantitative steuerliche Ergebnis ist lediglich ein Reflex behördlicher Kontrolle.⁴² Die fiskalische Bedeutung der Fälle wird am Maßstab des Kontrollbedürfnisses nur insoweit relevant, als aufgrund einer gesteigerten Fallkomplexität eine gewisse Korrelation zwischen Umsatz- bzw. Einkunftsgrößen einerseits und dem Fehlerisiko andererseits besteht.⁴³ Die fiskalische Größe bleibt aber auch dann allenfalls nur eines von mehreren Kriterien, die eine verstärkte Kontrolle indizieren.

4. Elektronisches Risikomanagement

In einem zum 1. 1. 2007 in Kraft getretenen Verwaltungsabkommen haben sich alle deutschen Bundesländer verpflichtet,

31 Seer, Die Rolle des Steuerberaters in einer elektronischen Finanzverwaltung, Deutsches Steuerrecht 2008, S. 1553, 1555.
32 Tipke, Steuermoral und Besteuerungsmoral, Wiesbaden 2000, S. 82, 87, 101; Seer, s. Fn. 1, Steuer und Wirtschaft 2003 S. 40, 55.

33 Seer, s. Fn. 2, S. 7, 16 f.

34 Seer, DStUG 31/2008 S. 7, 17 ff.

35 Siehe Verfassungsgerichtshof des Landes Nordrhein-Westfalen v. 2. 9. 2003 - 6/02, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2004 S. 217, 218; Verfassungsgerichtshof des Landes Rheinland-Pfalz v. 20. 11. 1996 - N 3/96, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht - Rechtsprechungsreport 1998 S. 145, 149; v. Arnim, Wirtschaftlichkeit als Rechtsprinzip, München 1988, S. 71, 82, 121.

36 Bundesverfassungsgericht v. 31. 5. 1988 - 1 BvR 520/83, BVerfGE Band 78, S. 214, 226; Berg, Zur Untersuchungsmaxime im Verwaltungsrecht, Die Verwaltung, Band 9 (1976), S. 161, 182.

37 Schmidt-Aßmann, Das allg. Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Berlin u. a. 1993, S. 285 ff.

38 Häberle, Archiv des öffentlichen Rechts, Band 98 (1973), 625, 631; Siekmann in: Sachs, Grundgesetz, Kommentar, 2007, Art. 114 Tz. 14.

39 Seer, s. Fn. 2, m. w. N.

40 Vogel, Vergleich und Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im Steuerrecht, Festschrift für Döllere, 1988, S. 677, 687.

41 Tipke, Steuerrechtsordnung, Band III, 1993, S. 1219 f.

42 Seer, Möglichkeiten und Grenzen eines „maßvollen“ Gesetzesvollzugs durch die Finanzverwaltung, FR 1997 S. 553, 561.

43 Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit, Habilitationsschrift (Münster), 1999, S. 511 f.

die in dem länderübergreifenden Projekt „Koordinierte Neue Softwareentwicklung der Steuerverwaltung – KONSENS“ entwickelte Software einheitlich zu übernehmen. Damit einher geht die Einführung eines *einheitlichen Steuernummernsystems*, das einen bundesweiten Datenaustausch und die bundesweite Datenauswertung ermöglichen soll. Bestandteil der bundeseinheitlichen Software ist ein elektronisches Risikomanagementsystem, das sich nicht mehr bloß an Umsatz- oder Einkunftskenntzahlen, sondern am *Kontrollbedürfnis* orientiert und derzeit in einer Pilotphase in Bayern und Nordrhein-Westfalen zur Anwendung kommt.⁴⁴

Eine wichtige technische Funktion übernimmt dabei ein *elektronisches Datenblatt*. Darin werden die relevanten Informationen des Steuerfalls zusammengefasst, die erkannten Risikobereiche genannt und eine Risikoklasseneinstufung vorgenommen. Das Datenblatt weist inzident einen sog. *Compliance-Faktor* aus, der die bisherige Einhaltung steuerlicher Pflichten ausdrückt (Idee der sog. *Steuervita*).⁴⁵ In das Datenblatt gehen etwa das Erklärungs- und Zahlungsverhalten, die Ergebnisse früherer Außenprüfungen, das Erfordernis von Schätzungen, die Betreuung durch einen steuerlichen Berater bis hin zu früheren straf- und bußgeldrechtlichen Erkenntnissen ein. Gleichzeitig enthält es die wesentlichen betrieblichen Kennzahlen auf der Zeitschiene. Eine *Verkennzifferung der Gewinnermittlung* soll es langfristig ermöglichen, eine fundierte Vorab-Verprobung mittels in- und externen Betriebsvergleichs durchzuführen, um eine Prüfungsauswahl zielorientierter nach Maßgabe des Kontrollbedürfnisses zu gewährleisten.

Auf der Basis dieser eingespeisten Daten werden Risikoklassen gebildet, die von einem geringen bis hin zu einem hohen Risiko reichen und sowohl für die Prüfungsauswahl als auch für die Prüfungsidentität relevant sind. Im Wege einer *zufallsgesteuerten Stichprobenprüfung*, die ca. 3 % aller Fälle betrifft, sollen die für die Prüfung relevanten Parameter evaluiert werden. Zudem gebieten die Prinzipien der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine flankierende Zufallsauswahl, damit ein nicht berechenbares Entdeckungsrisiko für jedermann verbleibt.⁴⁶

Der *Entwicklungsprozess* hin zu einem effektiv am Kontrollbedürfnis ausgerichteten, strukturellen Verifikationssystem ist aber längst *noch nicht abgeschlossen*, sondern hat gerade erst begonnen. Mit dem Risikomanagement zu verzahnen ist das Instrument der Außen-/Betriebsprüfung, das weiterhin eine wesentliche vollzugssichernde Funktion besitzt. Für die Finanzbehörden besitzt die seit dem 1. 1. 2002 zulässige digitale Außenprüfung einen besonderen vollzugssichernden Stellenwert. Allerdings greift die Ex-post-Kontrolle mehrerer bereits abgelaufener Veranlagungszeiträume erst mit erheblicher zeitlicher Verzögerung ein. Dies führt zu einer langen Phase der Rechtsunsicherheit. Dem wirkt eine *zeitnahe, veranlagungsbegleitende Betriebsprüfung*, die derzeit in Pilotmodellen erprobt wird, entgegen. Sie beschränkt die Außenprüfung auf kurze Zeiträume, schafft deutlich früher Rechts-sicherheit, begrenzt den bei Nachforderungen anfallenden Zinsaufwand und verwirklicht so den Steueranspruch im Interesse beider Seiten zeitnah. 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). Dies haben die Finanzbehörden durchaus erkannt und versuchen, durch eine verstärkte Zusammenarbeit mit den der Bundesfinanzverwaltung zugeordneten Dienststellen der sog. *Finanzkontrolle Schwarzarbeit – FKS* Fahndungserfolge zu erzielen.

5. Schlussbemerkung

Unbeschadet all dieser Anstrengungen der Exekutive bleibt jedoch der *Gesetzgeber* in der *Primärverantwortung*, ein transparent-einsichtiges materielles Steuerrecht zu schaffen, das in einer Massenverwaltung vollziehbar ist. Keine Risiko-management-, keine Tax Compliance-Strategie ist in der Lage, die *Gerechtigkeitsdefizite des materiellen Steuerrechts* zu kompensieren. Die Akzeptanz eines Steuersystems hängt letztlich maßgeblich vom Zustand der materiellen Be-/Entlastungsentscheidungen des Gesetzgebers ab. Leider hat die Komplexität und Widersprüchlichkeit der materiellen Steuer-gesetzgebung rasant zugenommen. Hier muss der deutsche Gesetzgeber endlich zur Vernunft kommen und bietet derzeit kein nachahmenswertes Vorbild in Europa!

AUTOR



Prof. Dr. iur. Roman Seer

ist seit 1996 Inhaber des Bochumer Lehrstuhls für Steuerrecht, seit 2006 Vorsitzender der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. (DStJG) und seit 2009 Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug an der Ruhr-Universität Bochum. Als deutscher Vertreter betätigt er sich im Academic Committee (AC) der European Association of Tax Law Professors (EATLP). Roman Seer ist Verfasser zahlreicher Monographien und von weit mehr als hundert Aufsätzen zu Themen des nationalen, europäischen und internationalen Steuerrechts. Als Dauerprojekte besonders hervorzuheben sind seine Mitautorschaft im Standardkommentar „Tipke/Kruse, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung“ (seit 1996 mit stetig wachsenden Anteilen) und im Lehrbuch „Tipke/Lang, Steuerrecht“ (seit 1994, seit der 19. Aufl. zugleich als Mitherausgeber). Zusammen mit Heinz-Klaus Kroppen gibt er außerdem die „Internationalen Wirtschaftsbriefe – IWB“ heraus. Weitere Einzelheiten finden sich auf der Bochumer Homepage unter <http://www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de>.

⁴⁴ Schmidt, s. Fn. 26, S. 37, 43 ff.

⁴⁵ Seer, s. Fn. 1, Steuer und Wirtschaft 2003 S. 40, 49 f.

⁴⁶ Schmidt, s. Fn. 26, S. 37, 48.