

Stiftung Marktwirtschaft
Tagung im Deutschen Bundestag
in Berlin am 7. Oktober 2014

„Der Staat als Rechtssetzer und Rechtsverletzer? Ist „Compliance“ eine Einbahnstraße?“

Prof. Dr. *Klaus-Dieter Drüen*

„Ausgewogenheit und Fairness beim Steuervollzug“

- I. Rechtsmacht der Rechtssetzer im Steuerrecht
- II. Akzeptanz als Gelingensbedingung des Steuervollzuges
- III. Unausgewogenheit und Unfairness als Herausforderung für Steuerrecht und Steuervollzug
- IV. Folgen des Akzeptanzverlusts für den Steuervollzug
- V. Fazit

I. Rechtsmacht der Rechtssetzer im Steuerrecht

Das Steuerrecht lebt nach wie vor aus dem Dictum des Gesetzgebers. Da es keinen Sachverhalt gibt, der seiner Natur nach besteuert werden muss, entscheidet der parlamentarisch legitimierte Gesetzgeber über die Besteuerungswürdigkeit und die Belastungshöhe. Der Rechtssetzer gestaltet die Steuerrechtsordnung aus. Dabei ist er im Rahmen des höherrangigen Rechts frei. Neben den förmlichen Grenzen gibt es auch weitere faktische Grenzen der Rechtsmacht, die eher im Verborgenen wirken. Mit diesen möchte ich mich im Folgenden beschäftigen. Zu derartigen „weichen Faktoren“ rechnen Ausgewogenheit und Fairness beim Steuervollzug, deren Fehlen die Akzeptanz gefährdet.

II. Akzeptanz als wesentliche Gelingensbedingung des Steuervollzuges

Das Steuerrecht ist auf Akzeptanz der Steuerbürger angewiesen. Das folgt bereits aus der Eigenart der Steuer, die ohne Gegenleistung zu erbringen ist (vgl. § 3 Abs. 1 AO). Der Steuerstaat nimmt, ohne dafür etwas zu geben. Dieses Opfer ist für den Einzelnen nur erträglich, wenn es alle Mitglieder der Rechtsgemeinschaft gleichermaßen trifft. Wenn dem in der Markt- und Austauschwirtschaft sozialisierten Bürger Geld ohne Ausgleich abgefordert wird, akzeptiert er dies nur, wenn die Lasten ausgewogen und fair ausgestaltet sind.

Auch der Vollzug der Steuer lebt von der Akzeptanz der Bürger. Der Steuervollzug ist bei den Anmelde- und Abgabensteuern rechtlich als ein staatlich überwachter Selbstvollzug ausgestaltet. Die Steuer ist zu berechnen, anzumelden und fristgerecht zu leisten. Bei Einkommen- und Körperschaftsteuer sieht es faktisch nicht anders aus. Bürger und Unternehmen treffen nach Zahl und Intensität erhebliche Mitwirkungspflichten beim Steuervollzug. Deren Erfüllung setzt allgemein Akzeptanz voraus. Darum ist Akzeptanz eine Gelingensbedingung des Steuervollzuges. Diese kann der Staat angesichts der Besonderheit der voraussetzungslos geschuldeten Steuer nur mühsam herstellen, aber sehr viel einfacher verspielen.

III. Unausgewogenheit und Unfairness als Herausforderung für Steuerrecht und Steuervollzug

Die Akzeptanz gefährdet bereits die Empfindung der Bürger von fehlender Ausgewogenheit und Fairness beim Steuervollzug. Das sollen drei neuere Beispiele aus Steuerrecht und Steuervollzug illustrieren.

Ein Dauerbeispiel fehlender Ausgewogenheit ist die Vollverzinsung nach § 233a AO und ihre asymmetrischen materiellen Folgen. Das Phänomen ist alt, hat aber aufgrund des aktuellen Auseinanderdriftens der 6%-igen Steuerzinsen und der niedrigen Marktzinsen an Bedeutung gewonnen. Vielfach gerügt wird die fehlende Symmetrie bei den einkommensteuerrechtlichen Folgen der Vollverzinsung nach § 233a AO, wonach die Zinsen seit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 steuerlich nicht mehr abzugsfähig, während Erstattungszinsen als Kapitaleinkünfte zu versteuern sind. Ob die asymmetrischen Zinsfolgen noch verfassungsmäßig sind, spielt für die Akzeptanz des Steuergesetzes nicht die ausschlaggebende Rolle. Zur Unausgewogenheit kommt die marktwidrige und als unfair empfundene Zinshöhe. Die Höhe der Steuerzinsen mag noch verfassungsgemäß sein, wie der BFH jüngst wieder angenommen hat (BFH v. 1.7.2014 – IX R 31/13). Die Zinsarbitrage führt indes zu einer Schieflage und Abwehrmaßnahmen. Wenn Bürger und Unternehmen

freiwillige Steuerzahlungen leisten, mag das den Fiskalstaat freuen. Sie führen aber auf beiden Seiten zu erheblichem Zusatzaufwand bei der Abwicklung. Mit der Abgabenordnung sind freiwillige Zahlungen eigentlich nicht vereinbar. Denn Grundlage für die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis sind Steuer- und Vorauszahlungsbescheide (§ 218 Abs. 1 AO), nicht der Notbehelf freiwilliger Zahlungen, um einer als unfair empfundenen Zinslast zu entgehen. Mangels gesetzlicher Regelung kommt es in der Praxis der Finanzämter und der Steuerämter der Gemeinden auch zu uneinheitlichen „Lösungen“, die ihrerseits kaum die Akzeptanz fördern. Ungeachtet der Verfassungsfragen bleibt festzuhalten, dass die Höhe der Steuerzinsen gepaart mit der asymmetrischen Steuerwirkung nicht auf Akzeptanz stößt. Sie muss dringend angepasst werden.

Mein zweites Exempel ist die sog. E-Bilanz. Wie viele der politisch proklamierten Pauschalziele zum Bürokratieabbau („minus 25 % netto“) führt auch dieses Projekt zumindest im Zuge der Einführung zu einer Bürokratielastenverschiebung. Die Rechtsgrundlage der E-Bilanz in § 5b EStG ist unzureichend, bürdet den Unternehmen aber gleichwohl substanzielle und kostenintensive Organisationsmaßnahmen zur Gewähr der Steuertaxonomie auf. Groß ist die Sorge vor digitalen Datenfriedhöfen, die zumindest am Anfang und bei dauergeprüften Unternehmen wohl sogar dauerhaft von den Finanzbehörden nicht ausgeschöpft und ausgewertet werden. Die Bürokratielastenaufbürdung ohne erkennbaren Nutzengewinn wird als unfair empfunden. Allerdings ist eine differenzierte Sicht angebracht: Die E-Bilanz ist als zentraler Baustein des digitalen, risikoorientierten Steuervollzuges langfristig ein unverzichtbares Instrument. Der Steuerstaat ist auf die Teilhabe der besteuerelevanten Informationen angewiesen. Steuerverwaltung ist Verifikationsverwaltung. Allerdings sind die kommunizierten Ziele und die Einführungsgeschwindigkeit kein Musterbeispiel für Förderung der Akzeptanz für die erforderliche Modernisierung des Steuervollzuges. Trotz einer mehrfach ausgedehnten Vorlaufzeit zur Einführung des neuen Systems bestehen auf Seiten der Verwaltung noch erhebliche programmtechnische Schwierigkeiten bei Abruf, Verknüpfung und Auswertung der E-Bilanz. Die wahren Ziele des steuerrechtlichen Informationsverwaltungsrechts wurden nicht hinreichend kommuniziert. Anstatt für alle Unternehmen weitreichende Pflichten der Informationsaufbereitung auf einen Schlag zu schaffen, hätte sich ein stufenweises Vorgehen angeboten. Mit der digitalen Aufbereitung hätte entsprechend der Gliederungstiefe der Handelsbilanz (nach § 266 HGB) begonnen werden können. Aufgrund der praktischen Prüfungserfahrungen könnte die Aufgliederung schrittweise für zukünftige Prüfungsperioden ausgebaut werden. Bei dauergeprüften Unternehmen hätte eine Integration der digitalen Pflichten in die fortzuentwickelnden

Modelle zeitnaher Außenprüfung nahegelegen. Die anstelle einer abgeschichteten und gestuften Modernisierung des Steuervollzuges praktizierte Kombination aus sachlicher Maximierung der digitalen Pflichten unter zeitlicher Minimierung ihrer Umsetzung gefährdet dagegen die Akzeptanz bei den Normadressaten. Das sollte bei den weiteren politisch ins Auge gefassten und auch fachlich zu befürwortenden Modernisierungsschritten für den Steuervollzug bedacht werden.

Das dritte Beispiel ist der Ausschluss des Abzugs von privaten Steuerberatungskosten. In der Aufhebung von § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F. liegt kein Verfassungsverstoß (BFH, Urteil vom 4.2.2010 – X R 10/08, BStBl. II 2010, 617), aber ein kaum zu erklärender Wertungswiderspruch. Die Steuerbürger empfinden es vielfach als unfair, dass der Staat kompliziertes Steuerrecht setzt und die Rechtsbefolgung vom Bürger erwartet, ohne dass dieser seine zur Bewältigung anfallenden Aufwendungen zum Abzug bringen kann. Das Abzugsverbot von nicht einkünftebezogenen Steuerberatungskosten ist jedenfalls rechtspolitisch verfehlt. Es konterkariert das Kooperationsprinzip als ein Strukturprinzip des Steuervollzuges und führt zu einer Entfremdung des Bürgers vom Recht.

Nach diesen drei Beispielen mögen sich manche der anwesenden Rechtssetzer fragen, warum die Akzeptanzschwelle im Steuerrecht so niedrig liegt und Unausgewogenheiten und Widersprüche viel kritischer als in anderen Rechtsgebieten betrachtet werden. Das liegt gerade an den Besonderheiten des Steuerrechts als einer nicht in der Lebenswirklichkeit vorgezeichneten, sondern erst vom Gesetzgeber zu schaffenden Teilrechtsordnung (s. I.). Hier schließt sich der Kreis: Wenn es erst der Rechtssetzer ist, der Unausgewogenheit und Unfairness schafft, so werden ihm diese Folgen auch unmittelbar angelastet. Im Steuerrecht gehen derartige Brüche und Unwuchten nicht als unausräumbare, natürliche Vorgaben durch. Der unausgewogene und unfaire Rechtssetzer wird aufgrund seiner weitreichenden Gestaltungsmacht im Steuerrecht als „Rechtsverletzer“ empfunden. Ob diese Einschätzung der Bürger immer berechtigt ist, spielt nur eine sekundäre Rolle. Denn abseits (verfassungs-)rechtlicher Kategorien sind es gerade Empfindungen, die die Akzeptanz der Normadressaten begründen oder gefährden.

IV. Folgen des Akzeptanzverlusts für den Steuervollzug

Fehlende Akzeptanz gegenüber Steuergesetzen führt zu Ausweichstrategien, schafft vermeidbares Streitpotential und befördert Steuerwiderstand. Der Rechtssetzer setzt damit

einen Ansporn zur Rechtsverletzung durch den Bürger. Bislang spielte das Steuerrecht in Debatten über das Recht auf zivilen Ungehorsam keine Rolle. Der öffentliche und kollektive Akt des vorsätzlichen Bruchs von Steuernormen aus politischem Protest gegen Steuerlasten und Mitwirkungspflichten ist bisher ausgeblieben. Erst recht haben Steuerrevolutionen in Deutschland Ausnahmecharakter. Historisch einmalig war der Sturm der Moselwinzer im Februar 1926 auf das Finanzamt, die Finanzkasse und das Zollamt in Bernkastel-Kues aus Protest gegen die deutsche Weinsteuer und die wirtschaftlich erdrückende Wettbewerbslage. Einem gewaltsamen Steuerwiderstand will keiner das Wort reden. Auch rechtfertigt unzureichende Akzeptanz der Steuergesetzgebung keinen Steuerwiderstand als zivilen Ungehorsam. Allerdings verdeutlicht das Gedankenexperiment eines hypothetischen kollektiven Steuerwiderstandes etwa durch flächendeckende Nichtabgabe der Steueranmeldungen die Bedeutung der von mir ins Zentrum gerückten Akzeptanz für den Steuervollzug. Der alternative Staatsvollzug stößt schnell an die Grenzen des Machbaren und verschlingt immense Ressourcen. Er könnte die ausbleibende kollektive Mitwirkung durch Schätzungen in der Masse kaum zeitnah und zutreffend bewältigen. Das illustriert nochmals, dass der Staat auch beim Steuervollzug von einer bürgerlichen und unternehmerischen Mitwirkungsbereitschaft lebt, die er im Verweigerungsfall nur punktuell sanktionieren, aber nicht flächendeckend kurzfristig garantieren kann. Insgesamt ist fehlende Akzeptanz weder ein Verfassungsmaßstab noch ein Rechtfertigungsgrund für Steuerwiderstand. Sie ist indes eine nicht zu unterschätzende Gelingensbedingung des Steuervollzuges.

V. Fazit

Der Fiskalstaat sollte die Voraussetzungen, von denen er lebt nicht leichtfertig gefährden. Allein die Empfindung von Unausgewogenheit und Unfairness lässt die Akzeptanz der Besteuerung schwinden und erschwert den Steuervollzug. Die Missachtung von Ausgewogenheit und Fairness im Steuerrecht ist nicht zur Verfassungsfrage hochzustilisieren. Allerdings kann der Rechtssetzer auch unterhalb des Verfassungsbruches steuerpolitische Klugheit vermissen lassen. Die scheinbar umfassende Rechtsmacht der Rechtssetzer stößt gerade im Steuerrecht auch auf weiche Grenzen. Deren Überschreitung empfinden Bürger und Unternehmen vielfach als Rechtsverletzung.

Literaturhinweise:

Drüen, Der Aufbruch zu einer neuen Steuerkultur?, DStR 2010, 2;

ders., Prinzipien und konzeptionelle Leitlinien einer Einkommensteuerreform, DStJG 37 (2014), 9 (16 ff.);

ders., Plädoyer für eine Reform der Vollverzinsung im Steuerrecht, FR 2014, 218.