

## Zeitenwenden im Steuerrecht – Die notwendige systematische Erneuerung des Ertragsteuerrechts

von Gregor Kirchhof

*Im Ertragsteuerrecht ereignen sich gegenwärtig Zeitenwenden, die jeweils auf eine grundlegende Reform des Steuerrechts drängen. Die Verschärfung des Steuerstrafrechts fordert nachdrücklich ein klareres Steuerrecht, um die Strafandrohung in das verfassungsrechtliche Maß zurückzuführen. Aufgrund der in Kraft getretenen Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – im Ergebnis eine rechnergeleitete Selbstveranlagung – ist das materielle Steuerrecht derart zu vereinfachen, dass eine automatisierte Steuererhebung gesetzmäßig und gleichheitsgerecht gelingt. Die Digitalisierung des Ertragsteuerrechts ist darüber hinaus in der vollständig vorausgefüllten Steuererklärung freiheits- und gleichheitsgerecht zu Ende zu führen. Internationale Unternehmen haben durch „aggressive Steuerplanungen“ ihre Steuerlast dramatisch reduziert („BEPS“). Solten diese Praktiken vermieden und die Daten der Steuerpflichtigen in einer digitalisierten Welt geschont werden, ist das Ertragsteuerrecht systematisch zu erneuern. Diese Forderungen der steuerlichen Zeitenwenden, das Steuerrecht zu reformieren, rücken die historischen Motive der Soll-Ertragsbesteuerung in den Vordergrund: Die Daten der Steuerpflichtigen sollten geschont, Steuerhinterziehungen vermieden und jeder zur Steuer herangezogen werden. Das geltende Steuerrecht belastet zu Recht den tatsächlichen, den Ist-Ertrag. Die geltende unübersichtliche Konkretisierung dieses Ausgangspunkts durch Elemente der Soll-Ertragsbesteuerung ist aber in einer grundlegenden Vereinfachung des Steuerrechts zu rationalisieren und zum System zu machen.*

*The law concerning tax on earnings is currently undergoing a variety of changes, each pushing for a fundamental reform of fiscal law. The tightening up of criminal fiscal law urgently calls for clearer fiscal law in order for it to be led back into the constitutional fold. The modernisation of the taxation procedure which has come into force – ultimately entailing a computer-aided self-*

*assessment – means that substantive fiscal law should be simplified to such a degree that taxes can be levied, lawfully and equally, by automated means. The digitalisation of tax on earnings is furthermore to be fully accomplished in a tax declaration which is completed entirely automatically, doing justice to freedom and equality. International companies have dramatically reduced their tax burdens through “aggressive fiscal planning” (“BEPS”). If these practices are to be avoided, whilst treating the taxpayer’s data with care in a digitalised world, the law concerning tax on earnings is in need of systematic renewal. These demands resulting from the changes in fiscal policy, namely the requirement to reform fiscal law, have served to focus the spotlight on the historical motives of the imputed taxation of earnings: Taxpayers’ data should be treated with care, tax evasion should be avoided, and everyone should be called on to pay tax. Today’s fiscal law is right to burden the actual yield. The applicable convoluted specific details of this starting point, resulting from elements of imputed tax on earnings, however need to be rationalised in a fundamental simplification of fiscal law, and made into a system.*

## **I. Die notwendige Systemfrage und die steuerlichen Schwerpunkte der Wahlprogramme**

Die Steuerkonzepte der Parteien in den Wahlprogrammen erhalten vor einer Bundestagswahl nicht selten eine besondere Aufmerksamkeit. Den Wähler interessiert, mit welchen steuerlichen Lasten oder besser noch Entlastungen er rechnen darf. Die Steuerpläne messen das jeweilige Gesamtprogramm daran, ob es gegenfinanziert ist. Schließlich weist die erwogene Steuerpolitik jedenfalls mittelbar auf die grundlegende Ausrichtung der Partei, ob sie auf „mehr oder weniger Staat“ setzt, die finanzielle Eigenverantwortung stärken, den Sozialstaat weiter ausbauen oder eine steuerliche Umverteilung intensivieren will.

Die zur bevorstehenden Bundestagswahl vorgelegten Wahlprogramme widmen sich wichtigen steuerpolitischen Themen, wenn Steuersätze verändert,<sup>1</sup> die Erb-

1 So wird vorgeschlagen, den Spitzensteuersatz später einzusetzen oder auch zu erhöhen. Kleinere und mittlere Einkommen sollen demgegenüber parteienübergreifend entlastet werden (CDU/CSU: Für ein Deutschland, in dem wir gut und gerne leben. Regierungsprogramm 2017- 2021, 33; SPD: Es ist Zeit für mehr Gerechtigkeit: Zukunft sichern, Europa stärken. Das Regierungsprogramm 2017 bis 2021, 38, 40; Die Linke: Sozial. Gerecht. Frieden. Für alle. Wahlprogramm der Partei DIE LINKE zur Bundestagswahl 2017, 8, 38 f.; Bündnis 90/Die Grünen: Zukunft wird aus Mut gemacht. Bundeswahlprogramm 2017, 194 f.; AfD: Programm für Deutschland. Wahlprogramm der Alternative für Deutschland für die Wahl zum Deutschen Bundestag am 24. September 2017, 51; FDP: Denken wir neu. Das Programm zur Bundestagswahl 2017 der Freien Demokraten „Schauen wir nicht weiter zu.“, 67 f.).

schaft-, Vermögen- und Stromsteuer reformiert<sup>2</sup> sowie die Steuerlasten von Familien gesenkt, von Ehepartnern aber erhöht<sup>3</sup> werden sollen. Zudem wird vorgeschlagen, den sogenannten „Mittelstandsbauch“ zu verringern,<sup>4</sup> den Solidaritätszuschlag abzuschaffen,<sup>5</sup> bestimmte wirtschaftsfördernde Steuervergünstigungen zu beschließen,<sup>6</sup> eine Finanztransaktionssteuer einzuführen<sup>7</sup> und den Kampf gegen sogenannte „aggressive“ steuervermeidende Gestaltungen internationaler Unternehmen<sup>8</sup> zu verbessern.

In den Perspektiven auf diese konkreten steuerlichen Fragestellungen droht jedoch die drängende steuerliche Gretchenfrage vernachlässigt zu werden. Gegenwärtig ereignen sich vier Zeitenwenden im Steuerrecht: die Verschärfung des Steuerstrafrechts,<sup>9</sup> die Einführung der automatisierten Steuererhebung,<sup>10</sup> die Entwicklung des internationalen Steuerrechts („BEPS“)<sup>11</sup> und die mit dieser in Verbindung stehende Frage nach dem Datenschutz im Steuerrecht.<sup>12</sup> Aufgrund dieser Zeitenwenden ist das geltende System der Ertragsteuern grundlegend umzugestalten.<sup>13</sup> Die Wahlprogramme widmen sich dem – wenn überhaupt – nur punktuell.<sup>14</sup> Dass die Entwicklungen eine grundlegende steuersystematische Neugestaltung des Ertragsteuerrechts fordern, findet keine programmatische Erwähnung.

- 2 Es wird erwogen, die Erbschaftsteuer abzuschaffen (*AfD*, a.a.O., 51), ausdrücklich nicht zu erhöhen (*CDU/CSU*, a.a.O., 34; *FDP*, a.a.O., 68 f.), Ehegatten freizustellen (*FDP*, a.a.O., 68 f.) oder große Erbschaften stärker zu besteuern (*SPD* a.a.O., 40 f.; *Die Linke*, a.a.O., 37). Eine Belastung mit der Vermögensteuer wird gefordert (*Die Linke*, a.a.O., 8, 37; *Die Grünen*, a.a.O., 194) oder ausdrücklich abgelehnt (*CDU/CSU*, a.a.O., 34; *FDP*, a.a.O., 67, 68 f.; *AfD*, a.a.O., 51). Die Stromsteuer soll abgesenkt (*FDP*, a.a.O., 80; *Die Linke*, a.a.O., 87) oder komplett abgeschafft werden (*Die Grünen*, a.a.O., 35).
- 3 Die *SPD* (a.a.O., 38) schlägt vor, das Ehegattensplitting für bereits bestehende Ehen beizubehalten, für die Zukunft jedoch einen Familientarif mit Kinderbonus einzuführen. *CDU/CSU* (a.a.O., 25) beabsichtigen, den Kinderfreibetrag schrittweise auf den von Erwachsenen zu erhöhen. Die *Grünen* (a.a.O., 130) wollen das Ehegattensplitting durch „eine gezielte Förderung von Familien“, *Die Linke* (a.a.O., 39, 73) durch ein „familienfreundliches Steuermodell“ ersetzen. Die *AfD* will ein Familiensplitting ergänzend zum Ehegattensplitting einführen (a.a.O., 51, 56).
- 4 *CDU/CSU*, a.a.O., 33; *FDP*, a.a.O., 67; vgl. *SPD*, a.a.O., 39.
- 5 *CDU/CSU*, a.a.O., 33; *FDP*, a.a.O., 68; schrittweise: *SPD* a.a.O., 39 f.
- 6 Insbesondere sollen Startups gefördert werden: *CDU/CSU*, a.a.O., 14; *FDP*, a.a.O., 15, 17.
- 7 *CDU/CSU*, a.a.O., 33; *SPD* a.a.O., 26 f., 40f.; *Die Grünen*, a.a.O., 191; *Die Linke*, a.a.O., 38. Die *FDP* (a.a.O., 67) lehnt diese Steuer hingegen ab.
- 8 *CDU/CSU*, a.a.O., 34; *SPD*, a.a.O., 41 f., 76 f.; *FDP*, a.a.O., 75 f.; *Die Grünen*, a.a.O., 72 f., 194; *Die Linke*, a.a.O., 81 f., 104, 110 f.; siehe hierzu sogleich unter V. und VI.
- 9 Sogleich unter II.
- 10 Sogleich unter III.
- 11 Sogleich unter IV. und V.
- 12 Sogleich unter VI.
- 13 Sogleich unter VII. bis IX.
- 14 Siehe zu den drängenden Fragen des internationalen Steuerrechts die Nachweise in Fn. 8 u. auch in Fn. 7.

## II. Das Steuerstrafrecht muss wieder in das Maß des Grundgesetzes geführt werden

Wurde dem Steuerstrafrecht noch vor Jahren der Vorwurf gemacht, Steuerhinterziehungen als „Kavaliersdelikten“ nicht hinreichend entgegenzuwirken, ist der Tatbestand der Steuerhinterziehung gegenwärtig zu einem rechtsstaatlichen Problemfall geworden.<sup>15</sup> Der *objektive Tatbestand* der Steuerhinterziehung wird erfüllt, wenn ein Steuerpflichtiger dem Fiskus unrichtige oder unvollständige Angaben macht und dadurch einen ungerechtfertigten Steuervorteil erlangt.<sup>16</sup> Das Steuerrecht ist gegenwärtig so kompliziert,<sup>17</sup> dass kaum eine Steuererklärung in diesem Sinne richtig ist. Die Steuerpflichtigen leben in der ständigen Ungewissheit, ob sie eine rechtswidrige Steuererklärung abgegeben haben und die objektiven Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerhinterziehung erfüllen.<sup>18</sup> Zahlreiche Strafurteile stellen wegen des komplizierten Rechts die hinterzogene Steuer weder bei der Strafbegründung noch bei der Strafzumessung fest. Der Rechtsstaat fordert strafbewährt eine Erklärung, die seine Organe und den Steuerpflichtigen überfordert.

Der *subjektive Tatbestand* stellt ebenfalls schwierige Abgrenzungsfragen, wenn keine Absicht, sondern nur ein sogenannter bedingter Vorsatz (*doluseventualis*) vorliegt, der Täter den Erfolg zwar nicht will, aber für möglich hält und billigend in Kauf nimmt.<sup>19</sup> Die hier bestehenden allgemeinen Abgrenzungsschwierigkeiten sind anerkannt. Sie verschärfen sich aber angesichts eines unübersichtlichen Steuerrechts und der dadurch bewirkten Unsicherheiten über die Steuerschuld.<sup>20</sup> Drängen sich – so das FG Köln angesichts dieser Abgrenzungsprobleme – dem Steuerpflichtigen Zweifel auf, dass seine Erklärung unrichtig oder unvollständig

15 Insgesamt *Mellinghoff, R.*: Grundsätze und Grenzen im Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren, Stbg 2014, 97 ff.; *ders.*: Steuerstrafrecht an der Schnittstelle zum Steuerrecht, DSuG 38 (2015), 1 (2 ff.); *Weckerle, T.*: Steuerstrafrechtliche Verantwortung des Beraters, ebenda, 171 ff.; *Kaeser, C.*: Steuerstrafrechtliche Verantwortung im Unternehmen und selbstregulierende Tax Compliance, ebenda, 193 ff.; siehe zum Folgenden insgesamt *Kirchhof, G.*: Rechtsetzung und Rechtsanwendung im steuerlichen Massenfallrecht, DSuG 40 (2017), i. E.

16 § 371 Abs. 1 Nr. 1 AO.

17 *Tipke, K.*: Die Steuerrechtsordnung, Band III, 2. Auflage, Köln, 2012, 1393 ff.; *Lang, J.* in: *Tipke, K./Lang, J.* (Hg.), Steuerrecht, 20. Auflage, Köln, 2010, VII (Vorwort); *Kirchhof, P.*: Der sanfte Verlust der Freiheit, München, 2004, 1 ff., 129 ff.; *Schön, W.*: Steuerpolitik 2008 – Das Ende der Illusion?, DStR-Beihefter zu Heft 17/2008, 10 ff.; *Mellinghoff, R.*: Erneuerung des Steuerrechts – Reformüberlegungen am Beispiel der Besteuerung von Einkommen und Vermögen, DSuG 37 (2014), 1-3; *Drüen, K.-D.*: Prinzipien und konzeptionelle Leitlinien einer Einkommensteuerreform, ebenda, 9,12 ff.; *Hey, J.* in: *Tipke, K./Lang, J.* (Hg.), Steuerrecht, 22. Auflage, Köln, 2015, § 3, Rz. 1 ff.; *Hüttemann, R.*: Steuerrechtsprechung und Steuerumgehung, DStR 2015, 1146, 1148 m. w. H.

18 *Kuhlen, L.*: Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung, Heidelberg u. a., 2012, 100.

19 Siehe hierzu in einem konkreten Blick auf das Steuerstrafrecht *Kaeser, C.*, a.a.O., 206 ff. m.w.N.; siehe aber auch *Kuhlen, L.*, Vorsatz und Irrtum im Steuerstrafrecht, DSuG 38 (2015), 117 ff.

20 Deutlich *Kaeser, C.*, a.a.O., 206 ff.

sein könnte, und zieht er gleichwohl keine qualifizierte Auskunftsperson zu Rate, nimmt er den Tatbestand der Steuerhinterziehung zumindest billigend in Kauf.<sup>21</sup> Das Steuerrecht gerät so unter Beratungsvorbehalt – und das strafbewährt.

Die erheblichen Unsicherheiten werden dadurch verstärkt, dass das Steuerermittlungsverfahren mit seinen Mitwirkungspflichten nicht strikt vom Steuerfahndungsverfahren mit seinem Aussageverweigerungsrecht getrennt wird.<sup>22</sup> Der *nemo-tenetur*-Grundsatz könnte – gelinde gesagt – besser umgesetzt werden. Das Steuerstrafrecht muss verdeutlichen, welche Kooperationspflichten bestehen, ohne auch nur in die Nähe einer Selbstbeziehung zu geraten. Das komplizierte Steuerrecht überfordert die Strafrichter, Staatsanwälte, Strafverteidiger und die Angeklagten. Das Verhältnismäßigkeitsprinzip aber verlangt, das scharfe Schwert des Strafrechts nur bei erheblichen, vom Gesetzgeber ausdrücklich benannten und als strafwürdig festgestellten Tatbeständen einzusetzen. Selbst wenn gegenwärtig nur erhebliche Fälle der Steuerhinterziehung verfolgt werden, ist es gleichwohl rechtsstaatlich nicht erträglich, wenn die Drohung des Steuerstrafrechts zahlreiche Steuerpflichtige trifft, nur weil das Steuerrecht so kompliziert und das steuerliche Maß des *dolus eventualis* nicht abschließend geklärt ist. Der Gesetzgeber sollte den *dolus eventualis* für Steuerhinterziehungen tatbestandlich ausschließen, den subjektiven Tatbestand auf Fälle des *dolus directus* ersten und zweiten Grades beschränken. Jedenfalls ist der bedingte Vorsatz im Steuerstrafrecht von Verfassungs wegen eng auszulegen.<sup>23</sup> Die zentrale Aufgabe des Strafrechts, die Grenze zur Strafbarkeit klar zu ziehen, erfüllt das Steuerstrafrecht nicht. Würden jedoch die wesentlichen steuerlichen Sachverhalte vom Gesetzgeber typisierend erfasst, das Steuerrecht also grundlegend vereinfacht, würde die verfassungsgeforderte Klarheit verbessert.

### III. Verfassungsrechtliche Einwände gegen die in Kraft getretene Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Eine grundlegende Reform des Ertragsteuerrechts erwartet auch die bereits in Kraft getretene Modernisierung des Besteuerungsverfahrens.<sup>24</sup> Das Gesetz ver-

21 FG Köln, 22.6.2011 – 4 K 950/08, EFG 2012, 1011 (Rz. 27) – Steuerhinterziehung durch Nichtangabe von Berufsunfähigkeitsrenten.

22 Herrmann, K.: Doppelfunktion der Steuerfahndung als Steuerkriminalpolizei und Finanzbehörde, DStJG 38 (2015), 249 ff.; Salditt, F.: Bürger zwischen Steuerrecht und Strafverfolgung, ebenda, 277 ff.; Drißen, K.-D.: Außenprüfung und Steuerstrafverfahren, ebenda, 219 ff.

23 Zum letzteren Kaeser, C., a.a.O., 208; anders Kuhlen, L., a.a.O., 117 ff.

24 Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. Juli 2016, BGBl. I 2016, 1679; Seer, R.: Modernisierung des Besteuerungsverfahrens. Gedanken zum Referentenentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, StW 2015, 315 ff.

folgt das berechnete und anspruchsvolle Ziel, die Steuererhebung in weiten Teilen automatisiert durchzuführen. An Stelle eines Finanzbeamten soll in der Regel ein Rechner arbeiten. Der Fiskus prüft nur besondere Fälle, die eine Risikoprüfung oder der Zufall bestimmen.<sup>25</sup> Die beschlossene Reform hat bewusst nur das Verfahren modernisiert, nicht aber das materielle Steuerrecht vereinfacht. Der Gesetzgeber verkennt in dieser Trennung, dass sich nicht jedes Gesetz automatisiert anwenden lässt. Nur in Gestalt und Anwendung hinreichend klare Regeln – wie Geschwindigkeitsbeschränkungen – können ohne Beamte verwirklicht werden. Mit der gemessenen Überschreitung steht die Rechtsfolge fest. Das Steuerrecht ist aber gegenwärtig zu kompliziert,<sup>26</sup> um in der Regel automatisiert angewandt werden zu können. Die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens verlangt eine Vereinfachung des materiellen Ertragsteuerrechts. Solange diese Vereinfachung nicht erreicht ist, missachtet die Reform staatsrechtliche Kategorien.

Die beschlossene automatische Anwendung eines wegen der Kompliziertheit nicht automatisch anwendbaren Steuerrechts belastet im Ergebnis nach Wahrscheinlichkeit und Vermutung. Dann aber wird strukturell auf die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und auf die Gleichheit im gesetzlichen Belastungserfolg<sup>27</sup> verzichtet – und dies im Bereich der Eingriffsverwaltung.

Die Finanzverwaltung ist dem komplizierten Steuerrecht nicht mehr gewachsen. Doch der Gesetzgeber reduziert nicht die erheblichen Vollzugslasten durch ein einfaches Steuerrecht, sondern entlastet einseitig die Verwaltung und belässt die Hauptlast bei den Steuerbetroffenen.<sup>28</sup> Dies widerspricht der Wertung der Art. 12 und Art. 14 GG, den Steuerpflichtigen nicht über Gebühr zu beanspruchen. Ohne verständliche Gesetze werden die Steuerbetroffenen überfordert.<sup>29</sup>

Gegenwärtig werden wenige Steuererklärungen genau, viele jedoch in einem nur

25 Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, 03.02.2016, BT-Drs. 18/7457, 48 f.; zuvor *Schmidt, E.*: Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug, DStJG 31 (2008), 38 ff.; *Seer, R.*: Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, ebenda, 19 ff.; *ders.*: Selbstveranlagung – Wegfall des Amtsermittlungsgrundsatzes?, in: DWS-Symposium 2014, 2015, 10 ff.

26 Siehe Fn. 17 m. w. N.

27 BVerfG, 14.06.2016 – 2 BvR 323/10, DStR 2016, 1731 (Rz. 101) – Altersvorsorgeaufwendungen; BVerfG, 17.02.2010 – 1 BvR 2664/09, NVwZ-RR 2010, 457 (Rz. 46) – Zweitwohnungssteuer; BVerfG, 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (Rz. 63) – Spekulationssteuer; BVerfG, 07.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 (Rz. 38) – häusliches Arbeitszimmer; BVerfG, 10.04.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (Rz. 25, 31) – Weihnachtsfreibetrag; BVerfG, 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (Rz. 104, 106, 109) – Zinsbesteuerung.

28 Siehe hierzu den Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, 03.02.2016, BT-Drs. 18/7457, 2 ff., 48.

29 Mit Blick auf die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens *Kirchhof, G.*: Die Überforderung der Arbeitgeber durch den Lohnsteuerabzug, FR 2015, 773 ff.

flüchtigen Blick geprüft.<sup>30</sup> Der Computer aber würde jeden Steuerfall mit gleicher Intensität behandeln. Diese – man ist geneigt zu sagen – „Gleichmäßigkeit im Vollzugsdefizit“ ist aber nicht die rechtsstaatliche Gleichheit vor dem Gesetz.

Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens will – in den Worten der Gesetzesbegründung – „neben der herkömmlichen Bearbeitung der Steuererklärung durch Amtsträger“ ein „zweites gesetzlich geregeltes Leitbild“ der „ausschließlich automationsgestützten Steuerfestsetzung“ einführen. Die automatisierte Steuerfestsetzung soll in einem Abschied „vom althergebrachten Leitbild einer im Kern durch Amtsträger bearbeiteten Steuererklärung“ der Regelfall werden.<sup>31</sup> Der Rechtsbegriff des Vollzugs aber beauftragt den Beamten, ein allgemeines Gesetz auf den Einzelfall anzuwenden und den Fall sodann durch Bescheid zu regeln.<sup>32</sup> Wird der Bescheid nicht angefochten, wird er bestandskräftig. Auch ein rechtswidriger Bescheid kann die Steuerschuld abschließend bestimmen.<sup>33</sup> Rechtfertigender Grund für diese Bestandskraft und die Rechtssicherheit ist die Prüfung und Entscheidung des Einzelfalles durch eine professionelle Verwaltung. Ein Rechner aber trifft keine Entscheidungen.

Rechner werden die Rechtsanwendung in Zukunft noch besser unterstützen. Gerade in Massenverfahren können Computer Leistungen erbringen, die keinem Beamten möglich sind. Der Vergleich zahlloser Steuerfälle, der Abgleich mit weiteren Daten und die bemerkenswerten Weiterentwicklungen der Programme ermöglichen Prüfungen, die ein Finanzbeamter nicht leisten kann. Doch bleiben Rechner Maschinen, die zu fehlerhaften Ergebnissen gelangen können und manipulierbar sind. Der Computer rechnet im Verborgenen. Ein Beamter kann die Ergebnisse des Rechners nur schwer überprüfen, vor allem wenn sie aus einer Vielzahl von Daten gewonnen werden. Es entsteht ein Beherrschungsdefizit, das dem Rechtsstaat fernsteht.

Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens regelt keinen „automatischen Vollzug“, an dessen Ende ein klassischer Steuerbescheid steht, sondern etwas anderes: eine *rechnergeleitete Selbstveranlagung*. Der Steuerpflichtige unterbreitet bei der Eingabe seiner Steuerdaten einen Subsumtionsvorschlag, den der Rechner vielleicht in Teilen korrigiert, regelmäßig aber übernimmt. Aus

30 Deutlich *Isensee, J.*: Resilienz von Recht im Ausnahmefall, in: von Lewinski, K. (Hg.), Resilienz des Rechts, Baden-Baden, 2016, 40; vgl. *Schmidt, E.*, a.a.O., 38 ff.

31 Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, 03.02.2016, BT-Drs. 18/7457, 48 f.

32 Siehe hierzu in der Perspektive des Gesetzes *Kirchhof, G.*: Die Allgemeinheit des Gesetzes, Tübingen, 2009, 304 ff.

33 Mit Blick auf das Besteuerungsverfahren *Seer, R.* in: Tipke, K./Lang, J. (Hg.), Steuerrecht, 2010, § 21, Rz. 50.

dem Rechtsgespräch mit der Finanzverwaltung wird ein Selbstgespräch am Rechner. Am Ende prägt die Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen den Steuerbescheid. Der Rechtsstaat aber verlangt, dass die Verwaltung die Gesetzeskonkretisierung verantwortet.<sup>34</sup> Wenn ausschließlich automationsgestützte Bescheide erlassen werden sollen, ist das erst verfassungsrechtlich vertretbar, wenn die Steuergesetze so vereinfacht werden, dass ihnen der Steuerpflichtige jedenfalls im Regelfall bei der Eingabe der Daten folgen kann und der Rechner sie sodann mit seinen spezifischen Techniken in der geforderten Gesetzmäßigkeit und Gleichheit im Belastungserfolg<sup>35</sup> anzuwenden vermag.

#### IV. Rechtsstaatliche Reform: vollständig vorausgefüllte Steuererklärung

Der Rechtsstaat verlangt, das materielle Steuerrecht zu vereinfachen und die Automation des Besteuerungsverfahrens sodann zu Ende zu führen.<sup>36</sup> Die technischen Möglichkeiten geben der Finanzverwaltung erhebliche Informationen über die Steuerpflichtigen. Insbesondere der landesweite Abgleich mit parallelen Fällen – von Unternehmen, Ärzten, Rechtsanwälten oder Angestellten – verdeutlicht steuerliche Regelfälle, aber auch Abweichungen vom Normalfall. Die Steuerprüfung wird so erheblich verbessert. Der Fiskus sollte in diesem überlegenen Wissen aber nicht den Steuerpflichtigen das überkomplizierte Steuerrecht in einem zum Scheitern verurteilten Versuch anwenden lassen, um mit technischer Hilfe die Anwendung sodann wie ein Beckmesser zu korrigieren – und dies unter der zu scharfen Drohung des Steuerstrafrechts.<sup>37</sup> Vielmehr spielt der Rechtsstaat nach seinem Selbstverständnis mit offenen Karten und kooperiert mit dem Steuerpflichtigen in der gemeinsamen Aufgabe, das Steuerrecht anzuwenden.

Die Finanzverwaltung darf Daten nicht weitergeben, die das Steuergeheimnis anderer Steuerpflichtiger betreffen.<sup>38</sup> Zudem kann das Ermittlungsinteresse einer Datenweitergabe im Wege stehen, insbesondere um Steuerhinterziehungen wirksam zu bekämpfen. Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung, das recht-

34 Siehe soeben im Text und zu den Fällen der tatsächlichen und faktischen Selbstveranlagung im geltenden Recht *Seer, R.*: Selbstveranlagung, a.a.O., 10 ff.; *ders.*: Modernisierung des Besteuerungsverfahrens., a.a.O., insbes. 322 f.; *ders.*: Reform des Veranlagungsverfahrens, *StuW* 2003, 442 ff.; *Drüen, K.-D.*: Der Aufbruch zu einer neuen Steuerkultur, *DStR* 2010, 4; *Baldauf, S.*: Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Kritische Betrachtung des Regierungsentwurfs, *DStR* 2016, 833.

35 Siehe zur Gleichheit im Belastungserfolg Fn. 27. m. w. N. und zur Gesetzmäßigkeit *Jochum, H.*: Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, in: *Leitgedanken des Rechts*, Bd. II, Heidelberg u.a., 2013, § 149 m. w. H.

36 Siehe soeben unter III.

37 Siehe unter II.

38 *Anzinger, H.* in: *Anzinger, H./Hambacher, K./Katzenbeisser, S.* (Hg.), *Schutz genetischer, medizinischer und sozialer Daten als multidisziplinäre Aufgabe*, Heidelberg u.a., 2013, 123 f.

liche Gehör, die Kooperation im Steuerverfahren und auch der Gedanke einer Wissens- und Waffengleichheit fordern aber generell, den Steuerpflichtigen umfassend über die ihn betreffenden Daten zu informieren. Es widerspricht dem Rechtsstaat, den Steuerpflichtigen strafbewehrte<sup>39</sup> Fehler bei der Steuererklärung begehen zu lassen, wenn der Fiskus die maßgeblichen steuerlichen Daten insbesondere durch Informationen von Dritten bereits hat oder nach dem Abgleich zahlreicher Fälle vermutet.

Dann aber ist der Schritt zu der vom Fiskus *vorausgefüllten Steuererklärung* nicht mehr weit. Steuererklärungen, die *in Teilen* von der Finanzverwaltung ausgefüllt werden, kennen zahlreiche Länder – auch Deutschland. In vielen Staaten ist die Steuererklärung aber im Regelfall *vollständig* vorausgefüllt.<sup>40</sup> Auch die vorausgefüllten Daten sind vom Steuerpflichtigen zu prüfen.<sup>41</sup> Die Steuerpflichtigen können, wenn sich nichts geändert hat, die Erklärung dann aber mit einem einfachen Placet abgeben. In Schweden reicht hierfür eine Kurzmitteilung (SMS), in Dänemark gilt das Schweigen nach einem Zeitablauf als Abgabe der Erklärung.<sup>42</sup> Die Erfolgsquote ist in den meisten Ländern bemerkenswert. Zum Teil werden über 70 % der Erklärungen nicht mehr korrigiert.<sup>43</sup> Verschiedene europäische Staaten haben sich für die in der Regel vollständig vorausgefüllte Steuererklärung entschieden – Deutschland jedoch nicht.<sup>44</sup>

Soweit das Steuergeheimnis und der Kontrollauftrag des Fiskus dies erlauben, sollten die vorausgefüllten Steuererklärungen durch die überlegenen Informationen der Finanzverwaltung präzisiert und dem Steuerpflichtigen die Daten in diesen Erklärungen offengelegt werden. Die Erfolgsquote der Erklärungen würde erheblich gesteigert. Die Quote ließe sich durch die verfassungsgeforderte Vereinfachung des Steuerrechts<sup>45</sup> weiter erhöhen. Die Rechner der Finanzverwaltung würden ihre beträchtlichen Fähigkeiten nicht nur wie jetzt zur Entlastung der Finanzverwaltung, sondern auch für den Steuerpflichtigen einsetzen. Der Fiskus würde auffällige Punkte in jeder Steuererklärung markieren, die die Steuerlast erhöhen, aber eben auch senken. Der Steuerpflichtige wäre umfassend

39 Siehe unter II.

40 So etwa in Spanien, Dänemark, Schweden und den Niederlanden; s. hierzu *Deloitte*: Comparative study of the personal tax return process, 3. Auflage, 2015, 7.

41 *Eichhorn, M.*: Zum „Berechtigungsmanagement“ für die „vorausgefüllte Steuererklärung“, DStR 2013, 2723; *Vinken, H.*: Vollmachtsdatenbank und vorausgefüllte Steuererklärung, DStR 2012, 1207.

42 *Herrmann, G.*: Steuererklärung per SMS, SZ Nr. 168 v. 23.07.2013, 18; *Rothbacher, R.*: Vorausgefüllte Steuererklärung: Potential für ein Erfolgsmodell, Legal Tribune Online, 14.12.2010.

43 *Rothbacher, R.*, a.a.O.; *Eichhorn, M.*, a.a.O., 2723.

44 *Deloitte*, a.a.O., 6 f.; *Rothbacher, R.*, a.a.O.

45 Siehe unter II. und III. und auch sogleich im Folgenden.

informiert und steuerlich unterstützt. Das elementare Bewusstsein, dass jeder gleichheitsgerecht zur Besteuerung herangezogen wird, würde gestärkt, die Akzeptanz für die Steuerlast wahrscheinlich deutlich verbessert. Fehler würden auch in ihren möglichen steuerstrafrechtlichen Folgen verhindert. Zwar wird es immer Ausnahmefälle geben. Das Ziel aber ist, das Einkommensteuerrecht so zu vereinfachen, dass es in der Regel auf Grundlage einer vorausgefüllten Steuererklärung automatisch angewandt werden kann.

## V. Entwicklung des Internationalen Steuerrechts („BEPS“)

Multinationale Unternehmen wie Google, Amazon, Apple oder Starbucks haben durch sogenannte „aggressive Steuergestaltungen“ ihre Steuerlast erheblich gemindert. Unterschiede in den nationalen Steuerrechtsordnungen wurden geschickt genutzt, um äußerst geringe Steuern zu entrichten. Im Kampf gegen dieses sogenannte *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) erwägen die Europäische Union<sup>46</sup> und die OECD<sup>47</sup> einen Paradigmenwechsel im internationalen Steuerrecht. In Zukunft sollen nicht mehr das Ansässigkeits- oder das Quellenprinzip gelten. Besteuert werden soll am Ort der Wertschöpfung.<sup>48</sup> Der Ort der Wertschöpfung könne durch steuerliche Gestaltungen – so die Erwägung – weniger beeinflusst werden, steuervermeidende Rechtsgestaltungen würden vermieden.

Nicht zu Unrecht wird hiergegen eingewandt, dass ein solcher Wechsel bereits angesichts der Vielzahl der Staaten praktisch nur äußerst schwer umzusetzen und der Ort der Wertschöpfung insbesondere bei immateriellen Gütern schwer zu bestimmen ist.<sup>49</sup> Auch in der industriellen Produktion und bei den Geschäften des Finanzmarktes bräuchte es harsche Typisierungen, um die entsprechenden Orte zu ermitteln. Die Debatte über die maßgeblichen Kriterien stellt die zentrale Finanzfrage, welcher Staat welche Steuererträge von übernationalen Unterneh-

46 *Europäische Kommission*: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, 2016 <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN>; Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts. Die Richtlinie wurde in Deutschland bereits umgesetzt (BGBl. I 2016, 3000); siehe hierzu *Blumenberg, J./Kring, W.*: Erste Umsetzung von BEPS in nationales Recht, BB 2017, 151.

47 OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting\\_9789264192744-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en); siehe ferner die Abschlussberichte unter <http://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm>.

48 Siehe hierzu *Schön, W.*: „Ein großer blinder Fleck“, Gespräch über die Folgen von BEPS, EY TAX & LAW 04/2015, [http://www.tax.mpg.de/fileadmin/TAX/docs/TL/WS/EY\\_BEPS\\_2.pdf](http://www.tax.mpg.de/fileadmin/TAX/docs/TL/WS/EY_BEPS_2.pdf).

49 *Schön, W.*: „Ein großer blinder Fleck“, a.a.O.; *ders.*: Konzerninterne Risikoallokation und internationales Steuerrecht, StuW 2015, 69 f.

men erhalten soll. Wenn Wertschöpfungsketten z. B. in der Automobilindustrie über die Landesgrenzen greifen, wird die Ertragszuordnung durch das Ansässigkeitsprinzip von Staaten hinterfragt, in denen das Prinzip zu niedrigen Steuererträgen führt. Die Vorschläge, die gegenwärtig für die notwendigen Zuordnungen unterbreitet werden, erinnern an die preußische Klassensteuer von 1820. Die Erträge wurden damals nach äußeren Kriterien ermittelt. Für ein landwirtschaftliches Unternehmen wurde die Steuerlast nach der Nutzart, der Größe, der Lage, der Anzahl der Mitarbeiter und der sichtbaren Kapitalausstattung bemessen.<sup>50</sup> Die entsprechenden Größen wären leicht zu ermitteln und kaum zu beeinflussen, „aggressive Steuerplanungen“ würden verhindert. Aber selbst wenn sich andere Kriterien durchsetzen sollten, verlangt der Wechsel auf die Besteuerung nach dem Ort der Wertschöpfung harsche Typisierungen und damit eine Vereinfachung des materiellen Steuerrechts.

## VI. Datenschützendes Steuerrecht – *Country by Country*-Reporting und die zentrale grundrechtliche Vorfrage nach den steuerlich notwendigen Daten

Im Kampf gegen „aggressive Steuergestaltungen“<sup>51</sup> sollen zudem die Kooperationen zwischen den Staaten verbessert werden. Daten multinationaler Unternehmen mit einem Umsatz von über 750 Mio. Euro werden im sogenannten *Country by Country*-Reporting anderen Ländern bereitgestellt, in denen die Unternehmen steuerlich tätig sind. So sollen sachwidrige Steuergestaltungen der Unternehmen aufgespürt oder von vornherein vermieden werden.<sup>52</sup> Erfasst werden die Verteilung des Umsatzes, des Gewinns, der Steuerlast, die Anzahl der Arbeitnehmer, bestimmte Vermögenswerte und die Geschäftstätigkeit jeder einzelnen Konzerneinheit.<sup>53</sup> Schätzungen zufolge betrifft das Reporting in Deutschland rund

50 Siehe zu den Kriterien der Preußischen Steuer: *Knöller, C.-P.*: Die Besteuerung von Sollertrag und Istertrag, Baden-Baden, 2015, 225 ff. m. w. H. Für die aktuelle Diskussion deutlich *Feld, L.* auf dem 59. Berliner Steuergespräch zum Thema „EU- und OECD-Initiativen gegen steuerliche Gewinnverlagerungen“ (siehe für die Dokumentation [i. E.] <http://www.berlinersteuergesprache.de>).

51 Siehe unter V.

52 Die OECD initiierte dazu das Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports vom 27.01.2016, <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf>. Eine entsprechende Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25.05.2016 ist am 03.06.2016 in Kraft getreten. Auf nationaler Ebene sucht das Gesetz vom 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000), die Vorgaben umzusetzen.

53 Diese Bestandteile wurden in den neuen § 138a Abs. 2 AO übernommen.

1.200 Unternehmen.<sup>54</sup> Die Daten werden die Begehrlichkeiten mancher Länder nach höheren Steuereinnahmen intensivieren.<sup>55</sup>

Grundrechtlich sind zunächst die Zweifel zu erörtern, ob die allgemeinen Informationen – über den Umsatz, die Zahl der Arbeitnehmer, die Geschäftstätigkeit, etc. – entscheidend helfen, die geschickten „aggressiven Steuergestaltungen“ aufzudecken und zu verhindern. Der Datenschutz stellt zudem die zentrale Frage, ob die Länder, denen Deutschland die Daten übermittelt, das Steuergeheimnis wahren. Würden Dritte die Daten mit computertechnischem Geschick nutzen, gar mit anderen verfügbaren Informationen abgleichen, können diese ein genaues Bild eines Unternehmens zeichnen. Geschäftsmodelle könnten in Erfahrung gebracht und Unternehmensstrukturen ermittelt werden, auch um analoge oder digitale Angriffe auf die Unternehmen zielsicher zu platzieren. Die grundrechtliche Betroffenheit der Steuerpflichtigen, über die ‚berichtet‘ wird, wiegt dann schwer. Das internationale Abkommen, in dem die Länder das *Country by Country-Reporting* vereinbarten, haben gegenwärtig 64 Staaten geschlossen.<sup>56</sup> Die Unternehmensdaten werden, wenn die Unternehmen entsprechend tätig sind, über die gesamte Welt verteilt – in Europa, von Kanada bis nach Australien, von Südafrika bis nach Norwegen, von Brasilien bis nach China und Russland. Die Länder verpflichten sich im Vertrag zur Vertraulichkeit und zu einer angemessenen Verwendung der Daten.<sup>57</sup> Ob alle 64 Staaten das Steuergeheimnis in angemessener Weise wahren, ist zweifelhaft.

Der Datenaustausch findet ausdrücklich nur in Übereinstimmung mit der nationalen Rechtsordnung statt.<sup>58</sup> Der deutsche Fiskus darf Steuerdaten von Verfassungen wegen nur erheben, wenn das Steuergeheimnis gewährleistet ist.<sup>59</sup> Das Grundgesetz setzt so auch einer Datenweitergabe Grenzen. Die grundrechtliche

54 So die Schätzung des Instituts der deutschen Wirtschaft Köln, <http://www.iwkoeln.de/studien/iw-kurzberichte/beitrag/country-by-country-reporting-the-pros-and-cons-of-more-tax-transparency-277141?highlight=750>.

55 Siehe bereits unter V.

56 Das *Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports* haben aktuell 64 Länder unterzeichnet, <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf>.

57 Section 5 des Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports (Fn. 56) trägt dementsprechend den Titel „Confidentiality, Data Safeguards and Appropriate Use“.

58 Section 1 Nr. 1 h des Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports (Fn. 56) sieht ausdrücklich die Erstellung des Berichts „in accordance with the laws of its jurisdiction of tax residence“ vor.

59 Der steuerrechtliche Datenschutz ist die verfassungsgeforderte Voraussetzung für die Mitwirkungs- und Offenbarungspflichten des Steuerbetroffenen. Siehe hierzu BVerfG, 27.06.1991 – 2 BvR 1439/89, BVerfGE 84, 239 (Rz. 136 ff.) – Besteuerung von Kapitaleinkünften; *Di Fabio, U.*: in: Maunz, T./Dürig, G., GG, Art. 2, Rz. 178; *Rüsken, R.*: in: Klein, AO, § 30 AO, Rz. 2; *Alber, C.* in: Hübschmann, W./Hepp, E./Spitaler, A. (Hg.), AO und FGO, 7. Auflage, Köln, § 30 AO, Rz. 8.

Gefährdungslage ändert sich grundsätzlich, wenn der Fiskus Steuerdaten anderen Staaten übermittelt. Die Grundrechte wirken dann kaum mehr als Abwehrrechte, die von vornherein den staatlichen Zugriff auf Daten verhindern oder mäßigen, sondern vor allem als Schutzpflichten. Die grundrechtlichen Schutzpflichten beauftragen die öffentliche Hand in ihrer ursprünglichen Ausrichtung, Grundrechtsberechtigte vor Übergriffen anderer privater Personen zu schützen.<sup>60</sup> Diese grundrechtliche Schutzwirkung erweitert sich aber, wenn die öffentliche Hand Daten von Steuerpflichtigen erhält und an andere Staaten weitergibt. Die Finanzverwaltung kann das grundrechtlich geforderte Steuergeheimnis<sup>61</sup> nicht mehr selbst garantieren. Wie die anderen Länder mit den Daten umgehen, liegt nicht in ihrem Einflussbereich. Daher verdichtet sich der grundrechtliche Schutzauftrag vor der Weitergabe der Daten an andere Staaten – das Untermaß ist erhöht.

Der so intensivierte grundrechtliche Schutz fordert Dreierlei: *Erstens* darf die deutsche Steuerverwaltung nur Daten weitergeben, wenn das Steuergeheimnis durch die Staaten, welche die Daten erhalten, gewahrt wird und der Datenaustausch auf Gegenseitigkeit beruht. Vor der Weitergabe ist der jeweilige nationale Standard genau zu prüfen. *Zweitens* ist nach der Datenweitergabe zu beobachten, wie mit den Informationen umgegangen wird. Werden die Vertraulichkeit und die angemessene Verwendung nicht gewahrt, ist der Austausch auszusetzen. Insgesamt muss die deutsche öffentliche Gewalt – *drittens* – die Steuerpflichtigen vor Eingriffen anderer Hoheitsträger schützen, welche die grundrechtlichen Vorgaben nicht erfüllen. Es ist also genau zu prüfen, an welches der unterzeichnenden Länder Daten weitergegeben werden. Je mehr Länder das *Country by Country*-Reporting erfasst, umso schwieriger ist es, das verfassungsrechtliche Maß zu wahren.

Der Datenschutz steht in Zeiten der Digitalisierung und der modernen Datenverarbeitung vor neuen Herausforderungen. Bereits deshalb drängt die *zentrale-grundrechtliche Vorfrage*, welche Daten der Staat nutzen darf und soll, um Steuern zu erheben. Diese Frage nach dem notwendigen datenschutzrechtlichen Maß der Steuererhebung intensiviert sich, wenn die Steuerdaten an zahlreiche Länder weitergegeben werden. Die Steuerpflichtigen müssen dem Fiskus gegenwärtig nahezu alle finanzmaßgeblichen Informationen offenlegen. Das Steuerrecht betrifft die Unternehmen in der gesamten Erwerbsphäre, in der Produktion, Finanzplanung und Preisbildung, im geistigen Eigentum und allgemein in ihren

60 Siehe allgemein zu den grundrechtlichen Schutzwirkungen *Calliess, C.*: Schutzpflichten, in: Merten, D./Paper, H.-J. (Hg.), HGR II, Heidelberg, 2006, § 44, m. w. N.

61 Siehe Fn. 59 m. w. N.

Geschäftsgeheimnissen. Die Privatsphäre von Steuerpflichtigen ist insbesondere bei außergewöhnlichen Belastungen betroffen. Der Steuerstaat fragt hier u. a. nach Krankheiten, also nach Informationen, die den intimen Bereich der Betroffenen nicht verlassen sollen.<sup>62</sup> Würden die gesamten Steuerdaten mit moderner Technik verarbeitet, könnten die Profile, die Amazon, Apple und Google von uns erstellen, im Vergleich zu den Bildern, die die Finanzverwaltung zeichnen könnte, wie kubistische Gemälde erscheinen. Die grundrechtliche Vorgabe, die Daten der Steuerpflichtigen zu schonen, wird gegenwärtig stark vernachlässigt.

## VII. Der notwendige steuersystematische Wechsel

Das Einkommensteuergesetz folgt dem anerkannten Grundsatz der Ist-Besteuerung. Die Steuer knüpft an die tatsächliche Leistungsfähigkeit an, belastet einen bestehenden, einen *Ist-Ertrag*.<sup>63</sup> Die Besteuerung des präzise bemessenen existierenden Ertrags wird aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip hergeleitet und ist heute eine Selbstverständlichkeit.<sup>64</sup> Das Gegenmodell, die *Soll-Ertragsbesteuerung*, fristet gegenwärtig in steuersystematischen Analysen ein Schattendasein.<sup>65</sup> Die Soll-Ertragsteuer legt anders als die Ist-Ertragsteuer keinen tatsächlichen, sondern einen erwarteten, einen typisierten Ertrag zu Grunde.<sup>66</sup> So wurden die Erträge und die Steuerlast eines landwirtschaftlichen Unternehmens z. B. durch die preußische Klassensteuer aus dem Jahr 1820 nach äußeren Kriterien bemessen, die gegenwärtig im Vorschlag des internationalen Steuerrechts, den Ort der Wertschöpfung zu ermitteln, eine Renaissance erleben: der Nutzart, der Größe, der Lage, der Anzahl der Mitarbeiter und der sichtbaren Kapitalausstattung.<sup>67</sup> Bis in die zweite Hälfte des 19. Jahrhunderts herrschte die Soll-Ertragsbesteuerung in Deutschland vor. Bis ins 20. Jahrhundert wurden die mit der Soll-Ertragsteuer verwandten Vermögensteuern, Grundsteuern und Gewer-

62 Krankheitskosten sind ein Musterfall außergewöhnlicher Aufwendungen, die von § 33 EStG erfasst werden (*Kanzler, H.-J.* in: HHR, § 33 EStG, Anm. 90). § 33b EStG knüpft unmittelbar an Behinderungen an. Entsprechende Nachweise sind vom Steuerpflichtigen zu erbringen (§§ 64 f. EStDV).

63 *Tipke, K.*: Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage, Köln, 2000, 497 f.; *ders.*: ebenda, Band II, 2. Auflage, Köln 2003, 631 ff.; *Hey, J.*, in: HHR, Einleitung zum EStG, Anm. 18; BFH, 10.10.2015 – I R 20/15, BFHE 252, 44 (Rz. 38 m. w. H.) – Vorlage Zinsschranke; BVerfGE zur Vermögensteuer, a.a.O., Rz. 50, 56 ff.; vgl. BVerfG, 18.01.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (Rz. 28) – Einkommen- und Gewerbesteuer.

64 Deutlich *Hey, J.*: in: HHR, Einleitung zum EStG, Anm. 18 m. w. H.

65 Siehe hierzu *Hey, J.* in: *Tipke, K./Lang, J.* (Hg.), Steuerrecht, 2015, a.a.O., § 3, Rz. 62, 192 f.; *Seer, R.*, ebenda, § 15, Rz. 3, 56, § 16, Rz. 1 f., 33; anders für das Maß der Vermögenbesteuerung BVerfGE zur Vermögensteuer, a.a.O., Rz. 50, und insbesondere in einer historischen Perspektive *Knöller, C.-P.*, a.a.O.

66 BVerfGE zur Vermögensteuer, a.a.O., Rz. 50; *Hey, J.* in: HHR, Einleitung zum EStG, Anm. 18.

67 Siehe bereits unter V. und unter *Knöller, C.-P.*, a.a.O., 225 ff. m. w. H.

bekapitalsteuern erhoben.<sup>68</sup>

Für das Soll-Ertragsystem sprechen vor allem *drei Gründe*. Die Soll-Ertragsteuer bewirkte *erstens* die zentrale Forderung nach einem einfachen Steuerrecht. Weil die Steuerlast nach äußeren Kriterien bemessen wurde, mussten die Steuerpflichtigen keine Steuererklärungen abgeben – sie wurden anders als heute im Rahmen der Steuererhebung nahezu vollständig entlastet. Auch der Verwaltungsaufwand des Fiskus war gering – ein zentrales Anliegen der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens.<sup>69</sup> *Zweitens* schonte der Blick auf äußere Kriterien die Finanzsphäre der Steuerpflichtigen, weil der Fiskus keine Nachforschung tätigen musste. Die aktuellen Anliegen des Datenschutzes wurden erfüllt.<sup>70</sup> Schließlich wurde – *drittens* – eine Gleichheit im Typus erreicht, weil kaum steuervermeidende Gestaltungen möglich waren.<sup>71</sup>

Zwar sind diese Gründe in den Zeitenwenden im Steuerrecht hoch aktuell.<sup>72</sup> Gleichwohl ist an dem *Ausgangspunkt* der Ist-Ertragsbesteuerung festzuhalten. Der Siegeszug der Ist-Besteuerung begann mit der Hochindustrialisierung in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts. Die öffentliche Hand wollte stärker und genauer an den wachsenden Erträgen der Unternehmen partizipieren. Die steuerliche Bemessungsgrundlage wurde daher genau ermittelt, die damit verbundenen Pflichten, arbeitsintensive Steuererklärungen abzugeben und diese zu prüfen, in Kauf genommen.<sup>73</sup> Die Ist-Ertragsteuer verfestigte sich sodann zu Recht aufgrund der *zentralen Schwäche* eines reinen Soll-Ertragsystems: Erwirtschaftet der Steuerpflichtige mehr als die erwarteten Einnahmen, zahlt er eine im Vergleich zu seiner Leistungsfähigkeit geringere Steuer. Unterschreitet sein Ertrag die Erwartung, muss er eine Steuerschuld begleichen, die seine steuerliche Leistungsfähigkeit übertrifft. Die Soll-Ertragsteuer greift dann auf den Vermögensstamm des Steuerpflichtigen zu. Einem solchen steuerlichen Substanzzugriff setzt das Grundgesetz enge Grenzen.<sup>74</sup>

Trotz des berechtigten Systemwechsels zur Ist-Ertragsbesteuerung setzten die Steuergesetze schon am Ende des 19. Jahrhundert in Typisierungen insbesondere

68 Ebd.

69 Siehe unter III.

70 Siehe hierzu unter VI.

71 Insgesamt *Knöller, C.-P.*, a.a.O., 225 ff. m. w. H.

72 Siehe unter II. bis VI.

73 Exemplarisch können hier die Steuergesetze von Sachsen (1874), Bremen und Preußen (1891) genannt werden, *Knöller, C.-P.*, a.a.O., 235 m. w. H.

74 BVerfGE zur Vermögensteuer, a.a.O., Rz. 50, 56 ff., 108; *Tipke, K.*: Die Steuerrechtsordnung, Band I, a.a.O., 497 f.; *ders.*, ebenda, Band II, 2. Auflage, Köln, 2003, 631 ff.; *Birk, D.*: Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln, 1983.

von besonderen Aufwendungen auf Elemente des Soll-Ertragsystems.<sup>75</sup> Auch das heutige Einkommensteuergesetz ist durch solche Soll-Ertragsselemente geprägt, durch Abzugsverbote und Abzugsbeschränkungen, Absetzungen für Abnutzung, Freibeträge und Freigrenzen, durch Bewertungen und Pauschalen.<sup>76</sup> Jede Bewertung und auch die steuerlichen Annahmen, dass ein PKW sechs, ein mobiles Telefon fünf und ein Notebook drei Jahre genutzt wird,<sup>77</sup> stimmen mit der Realität nicht überein, nähern sich dieser als Typisierungen nur an. Werden in der Privatsphäre Abzüge zugelassen, nutzt das Recht auch hier Vergrößerungen u. a. in Pauschbeträgen und insbesondere im typisierten Existenzminimum.<sup>78</sup> Schließlich mündet das Einkommensteuerrecht in zwei groben Typisierungen: im Steuertarif und in den Progressionsgrenzen.<sup>79</sup>

So stehen wir vor einer erstaunlichen Ambivalenz. Das deutsche Steuerrecht entscheidet sich zu Recht für die Ist-Ertragsbesteuerung. Diese Grundentscheidung wird aber durch zahlreiche Elemente eines Soll-Ertragsystems verwirklicht. Das Ergebnis ist eine unübersichtliche Mischung. Diese Mischung ist zu rationalisieren und zum System zu machen.

### VIII. Ist-Ertragsteuer mit Elementen der Soll-Ertragsbesteuerung – die bestehende Mischung zum System machen

Gegen diesen Systematisierungsvorschlag und die zahlreichen Elemente der

<sup>75</sup> Insges. *Knöller, C.-P.*, a.a.O., 225 ff.

<sup>76</sup> Erwerbssphäre – Elemente der Soll-Ertragsbesteuerung: u. a. Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG), Abzugsverbote (z. B. § 4 Abs. 5 EStG), private Kfz-Nutzung (§ 4 Abs. 5 Nr. 6 S. 2 ff., § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 ff. EStG, § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 f. EStG), Investitionsrücklage (§ 6b EStG), Übertragung stiller Reserven (§ 6c EStG), AfA (§ 7 EStG), Investitionsabzugsbetrag (§ 7g Abs. 1 EStG), Sonderabschreibung für kleinere und mittlere Betriebe (§ 7g Abs. 5, 6 EStG), Werbungskostenpauschalen (§ 9a EStG), Verlustverrechnungs- (z. B. §§ 20 Abs. 6, § 23 Abs. 3 S. 7 f. EStG) und Verlustabzugsbeschränkungen (§ 10d EStG), Verluste bei beschränkter Haftung (§ 15a EStG), Freibeträge und Freigrenzen (z. B. § 13 Abs. 3 EStG), private Veräußerungsgewinne (§ 23 EStG), Anrechnung der GewSt (§ 35 EStG); Lohnsteuerpauschalierungen (bei Sachzuwendungen: § 37b EStG, in besonderen Fällen: § 40 EStG, für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte: § 40a EStG, bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen: § 40b EStG), Lohnsteuerklassen einschließlich der Zahl der Kinderfreibeträge (§ 38b EStG), Faktorverfahren anstelle der Steuerklassenkombination III/V (§ 39 f. EStG).

<sup>77</sup> Bundesministerium der Finanzen, AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter v. 15.12.2000, 4.2.1, 6.13.2.2 und 6.14.3.2.

<sup>78</sup> Privatsphäre – Elemente der Soll-Ertragsbesteuerung: u. a. Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 EStG (z. B. Betreuungskosten, Nr. 5; Begrenzung Berufsausbildungskosten für Erstausbildung, Nr. 7; Schulgeld für private Schulen, Nr. 9), Unterhaltsleistungen (§ 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG), Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG), Spendenabzug (§ 10b EStG), Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c EStG), sonstige Begünstigungen nach §§ 10e, 10f, 10g, 10h, 10i EStG, zumutbare außergewöhnliche Belastungen (§ 33 Abs. 3 EStG); siehe insgesamt und zum Existenzminimum: *Mellinghoff, R.*: Privataufwendungen, in: *Leitgedanken des Rechts*, Bd. II, Heidelberg u. a., 2013, § 174 Rz. 16 ff.

<sup>79</sup> §§ 32a f. EStG.

Sollertragsbesteuerung könnte das objektive Nettoprinzip ins Feld geführt werden – jedoch im Ergebnis zu Unrecht. Nach dem objektiven Nettoprinzip sind grundsätzlich alle Erwerbsaufwendungen steuerlich absetzbar.<sup>80</sup> Abzugsverbote, Abzugsbeschränkungen, Pauschalierungen, Freibeträge und Freigrenzen werden vor diesem Prinzip – so der gängige Befund – zu rechtfertigungsbedürftigen Ausnahmen.<sup>81</sup> Jedoch fordert auch das objektive Nettoprinzip Typisierungen, damit das Steuerrecht vollzogen werden kann. Alle Einnahmen in Geld sind im Steuerrecht nach dem Grundsatz der Ist-Besteuerung tatbestandsgenau zu fassen.<sup>82</sup> Doch wenn ein geldwertes Gut eingenommen wird, ist eine Bewertung und damit eine Typisierung notwendig. Solche Bewertungen<sup>83</sup> auf der Einnahmeseite und auch Typisierungen im Aufwand, wie bei den Absetzungen für Abnutzungen,<sup>84</sup> verletzen das objektive Nettoprinzip nicht, sondern machen es in der Wirklichkeit handhabbar. Ohnehin ist die centgenaue steuerliche Ermittlung jedes Einzelfalls praktisch nicht möglich.<sup>85</sup>

Typisierungen sind im Massenfallrecht und damit insbesondere im Steuerrecht notwendig, damit das Recht vollzogen werden kann.<sup>86</sup> Sie sind aus einer möglichst breiten Beobachtung der Realität zu entwickeln und dürfen sich nicht an einem atypischen Fall orientieren. Sie müssen zudem verhältnismäßig sein. Zu Recht wird vom Bundesverfassungsgericht<sup>87</sup> und der Literatur<sup>88</sup> dieser anerkannte Maß-

80 § 2 Abs. 2 EStG; BVerfG, 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (Rz. 57 ff.) – Betriebsausgabenabzugsverbot; BVerfGE zum häuslichen Arbeitszimmer, a.a.O., Rz. 39; BFH, 28.04.2016 – IV R 20/1, BStBl. II 2016, 739 (Rz. 17 ff.) – Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung für Verluste aus betrieblichen Termingeschäften; jeweils m. w. H. auf die st. Rspr.; *Tipke, K.*: Die Steuerrechtsordnung, Band II, a.a.O., 762 ff.; *Kirchhof, P.*: in: ders., EStG, 14. Auflage, Köln, 2015, § 2 EStG, Rz. 11 f.; *Hey, J.* in: HHR, Einleitung zum EStG, Anm. 44; *Kirchhof, G.*, ebd., Anm. 295 ff.; *Musil, A.*, in: HHR, § 2 EStG Anm. 503; *Desens, M.*: Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des BVerfG, StuW 2016, 247 ff.

81 Deutlich *Hey, J.* in: HHR, Einleitung zum EStG, Anm. 18, 732 m. w. N.

82 Ebd., Anm. 18 m. w. H.

83 Siehe nur § 6 EStG.

84 § 7 EStG.

85 Vgl. *von Bornhaupt, K. J.*: Die Typisierung im Steuerrecht, NWB 1190, 5426; *Pezzler, H.-J.*: Gleichmäßiger Gesetzesvollzug in der Steuerrechtsordnung, StuW 2007, 102 ff.; *Hey, J.* in: *Tipke, K./Lang, J.* (Hg.), Steuerrecht, 2015, a.a.O., § 3, Rz. 145, spricht von einem „Praktikabilitätsprinzip“: „Da Gesetze, die nicht praktikabel sind, nicht gleichmäßig durchgeführt werden können, dienen Vereinfachungszweckvorschriften letztlich auch dem Gleichheitssatz.“

86 BVerfGE zum Betriebsausgabenabzugsverbot, a.a.O., Rz. 52 m. w. H. auf die st.Rspr.; BVerfG, 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (Rz. 60) – Pendlerpauschale; BVerfG, 21.06.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (Rz. 75) – Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte; BVerfGE zum häuslichen Arbeitszimmer, a.a.O., Rz. 37 ff.; BVerfG, 31.05.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214 (Rz. 26) – Existenzminimum.

87 BVerfGE zum Betriebsausgabenabzugsverbot, a.a.O., Rz. 52 m. w. H. auf die st.Rspr.; BVerfGE zur Pendlerpauschale, a.a.O., Rz. 60; BVerfGE zur Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte, a.a.O., Rz. 75; BVerfGE zum häuslichen Arbeitszimmer, a.a.O., Rz. 37 ff.; BVerfGE zum Existenzminimum, a.a.O., Rz. 26; BVerfG, 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, BVerfGE 21, 12 (Rz. 59 f.) – Allphasennettumsatzsteuer.

stab hervorgehoben und dem Gesetzgeber ein weiter Gestaltungsraum für Typisierungen zugebilligt. Dieses gängige Maß ist treffend, jedoch im Ausgangspunkt zu präzisieren: Jedes Gesetz verallgemeinert.<sup>89</sup> Die Typisierung steht nicht im Gegensatz zur gesetzlichen Regel. Vielmehr ist die Verweigerung der auslegungsleitenden Regel rechtfertigungsbedürftig. „Typisierung bedeutet“ – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – „bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen.“<sup>90</sup> Das aber ist Gesetzgebung.

Gesetze begründen für den Regelfall eine Rechtsfolge für alle den Tatbestand erfüllenden Fälle. Typisierungen bewirken eine Normenklarheit, entlasten die Steuerbetroffenen und die Finanzverwaltung bei der Rechtsanwendung, bekämpfen Steuermisbrauch und schützen die Daten der Betroffenen.<sup>91</sup> Typisierungen sollen zudem die Ausgaben in den Grenzen typischen Verhaltens binden, Ausnahmefälle in die Regel zurückführen. Auch diese Gleichheit im Typus ist dem objektiven Nettoprinzip immanent, vor allem, wenn Aufwendungen auf der Schnittstelle zwischen Erwerb- und Privatsphäre liegen.<sup>92</sup> Wer mit der Luxuskarosse zur Arbeit fährt<sup>93</sup> oder bei einem Dienstessen schlemmt,<sup>94</sup> wird steuerlich nicht im Individualfall, sondern im Normalfall belastet, der nicht widerlegbar ist. Auch das Existenzminimum wird vom Steuerrecht einheitlich gefasst.<sup>95</sup> Es wird insgesamt eine Grenze typischen Verhaltens gezeichnet. Diese Erwägungen laufen mit den Forderungen der Zeitwenden im Steuerrecht und den historischen Gründen für die Soli-ertragsbesteuerung parallel, die Steuerbetroffenen zu entlasten, die Daten der Steuerpflichtigen zu schützen und eine Gleichheit im Typus zu erreichen.<sup>96</sup>

88 Jüngst *Desens, M.*, a.a.O., 245; *Ruppe, H. G.*: Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung, DStJG 21 (1998), 37 f.; *Steenken, U.*: Die Zulässigkeit gesetzlicher Pauschalierungen im Einkommenssteuerrecht am Beispiel der Entfernungspauschale, Berlin, 2002, 240; *Isensee, J.*: Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung, StuW 1994, 9 f.; *Englisch, J.*, a.a.O., 92. insbes. 97; vgl. auch *Schober, T.*: Verfassungsrechtliche Restriktionen für den vereinfachenden Einkommenssteuergesetzgeber, Baden-Baden, 2009, 222; *von Bornhaupt, K. J.*, a.a.O., 5426; zusammenfassend und deutlich *Hey, J.* in: Tipke, K./Lang, J. (Hg.), Steuerrecht, 2015, a.a.O. § 3, Rz. 23, 145 ff., nach der unwiderlegbare Pauschalierungen unzulässig sind – jedenfalls wenn ein Regelfall nur schwer festzustellen ist (Rz. 149 a. E.).

89 BVerfGE zur Pendlerpauschale, a.a.O., Rz. 60: „Jede gesetzliche Regelung muss verallgemeinern.“ BVerfGE zum häuslichen Arbeitszimmer, a.a.O., Rz. 37.

90 BVerfGE zur Pendlerpauschale, a.a.O., Rz. 60; siehe auch die Nachweise in Fn. 87.

91 *Isensee, J.*, Steuervereinfachung, a.a.O., 9 f.; *Kirchhof, G.* in: HHR, Einleitung zum EStG, a.a.O., Anm. 199 f., 266, 282; *Hey, J.* in: Tipke, K./Lang, J. (Hg.), Steuerrecht, 2015, a.a.O. § 3, Rz. 23, 145 ff.; jeweils m. w. N.

92 BVerfGE zum häuslichen Arbeitszimmer, a.a.O., Rz. 39.

93 § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 S. 2 f., § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG.

94 § 4 Abs. 5 Nr. 2, § 9 Abs. Abs. 5 EStG.

95 *Mellinghoff, R.*: Privataufwendungen, a.a.O., § 174 Rz. 16 ff.; *Kirchhof, G.*: Drei Bereiche privaten Aufwands im Einkommensteuerrecht, DStR 2013, 1867 ff.; *ders.* in: HHR, Einleitung zum EStG, a.a.O., Anm. 232 ff. m. w. H.

96 Siehe unter VII. und unter II. bis VI.

## IX. Der notwendige Systemwechsel im Ertragsteuerrecht

Die Entwicklung des Steuerstrafrechts, die in Kraft getretene automatisierte Anwendung des Ertragsteuerrecht als eine rechnergeleiteten Selbstveranlagung, der rechtsstaatliche Drang zu einer vollständig vorausgefüllten Steuererklärung, der geplante Wechsel im internationalen Steuerrecht vom Ansässigkeits- oder Quellenprinzip zum Ort der Wertschöpfung und der steuerliche Datenschutz verlangen in je unterschiedlichen Perspektiven, das Ertragsteuerrecht grundlegend zu reformieren.<sup>97</sup> Diese Forderungen ergänzen sich zu einem notwendigen steuerlichen Systemwechsel.

Die geforderte Vereinfachung des Steuerrechts könnte in der Konkretisierung der Ist-Ertragsteuer durch Elemente der Soll-Ertragsbesteuerung gelingen.<sup>98</sup> Der Ausgangspunkt ist und bleibt die Ist-Ertragsteuer. Sodann sollte in noch mehr Tatbeständen als bisher typisiert und pauschaliert werden. Der Steuerpflichtige müsste bei der Steuererklärung z. B. nur noch ankreuzen, wie groß sein Büro, wie sein Fuhrpark gestaltet, ob er zur Arbeit mit dem Pkw gefahren ist oder welche Sachbezüge er erhalten hat. Auf dieser Grundlage könnte der Rechner im Regelfall die Steuergesetze gesetzeskonform und gleichheitsgerecht anwenden. Die Verwaltungslast wäre sachgerecht verteilt. Die Steuerpflichtigen informieren über die Wirklichkeit, aber nicht über ihr Subsumtionsergebnis. Der Rechtsstaat würde mit offenen Karten spielen und die Digitalisierung zu Ende führen, wenn auch Deutschland eine vollständig vorausgefüllte Steuererklärung einführt.<sup>99</sup> Dieser Systemwechsel würde das Steuerstrafrecht wieder in das Maß der Verfassung bringen.<sup>100</sup>

Die Entlastung der Steuerbetroffenen und der Schutz der Privat- und Geschäftssphäre waren Kernanliegen der Soll-Ertragsbesteuerung.<sup>101</sup> Das Ziel der Steuer, die öffentliche Hand zu finanzieren, wurde in einer möglichst weitgehenden Schonung der Finanzsphäre verfolgt. Der insbesondere in der digitalisierten Welt und aufgrund des beschlossenen internationalen Austauschs von Steuerdaten<sup>102</sup> wichtige Datenschutz würde das grundrechtliche Maß wahren, wenn das Steuerrecht stärker auf Elemente der Soll-Ertragsbesteuerung setzen würde, welche die steuerliche Erhebung von sensiblen Daten von vornherein vermeiden.<sup>103</sup> Hier

97 Siehe unter II. bis VI.

98 Siehe unter VII. und VIII.

99 Siehe unter IV.

100 Siehe unter II.

101 Siehe unter VII.

102 Siehe unter VI.

103 Siehe unter VI.

sachgerechte Typisierungen zu finden, ist sicherlich eine schwierige, aber auch eine wichtige Aufgabe des Gesetzgebers. Noch anspruchsvoller ist es gegenwärtig für die Steuerbetroffenen, das in weiten Teilen schwer verständliche<sup>104</sup> Steuerrecht anzuwenden und unter der zu scharfen Drohung des Steuerstrafrechts<sup>105</sup> zu wahren. Das geltende Steuerrecht fordert in vielen Tatbeständen delikate Finanzinformationen, obwohl diese Daten für die Finanzierung der öffentlichen Hand nicht erhoben werden müssten. Der Auftrag, ein datenschützendes Steuerrecht einzuführen, drängt auf nationaler und internationaler Ebene.

Das schwer zu vollziehende nationale Steuerrecht<sup>106</sup> und der Kampf des internationalen Steuerrechts gegen steuervermeidende aggressive Steuergestaltungen internationaler Unternehmen<sup>107</sup> stellen gegenwärtig eine Gleichheitsfrage, die zu Zeiten der Soll-Ertragsbesteuerung im Vordergrund stand. Der Gleichheitsgedanke sollte nicht die Bemessungsgrundlage millimetergenau erfassen – das ist bei einer Soll-Ertragsbesteuerung nicht möglich.<sup>108</sup> Das Gleichmaß erreichte sein Ziel, wenn alle gesetzeskonform zur Besteuerung herangezogen werden. Der Augsburger Kilianplan aus dem 17. Jahrhundert diente der gleichmäßigen Erhebung der Vermögensteuer. Der koloriert gedruckte große und aufwendige Stadtplan wies durch goldene Striche und Nummern auf den Straßen und Häusern den Steuereintreibern den Weg, damit kein Steuerpflichtiger beim sogenannten Steuerungsgang ausgelassen wurde.<sup>109</sup> Dieser Gedanke ist im internationalen Steuerrecht wieder aktuell, wenn wir uns die vier Buchstaben – „BEPS“ – und die vier Unternehmen, welche die Entwicklung verursacht haben, vergegenwärtigen – Amazon, Apple, Google und Starbucks.<sup>110</sup> Das Problem ist, dass keiner der goldenen Striche die Unternehmen erreicht.

Das Steuerrecht würde die Steuerpflichtigen verlässlicher und gleichheitsgerechter belasten, wenn es einfacher wäre. Würde sich das geltende Recht bewusst für ein Mischsystem entscheiden, das den Ausgangspunkt der Ist-Ertragsbesteuerung in Elementen der Soll-Ertragsbesteuerung konkretisiert, würde die Modernisierung des Verwaltungsverfahrens keinen überlasten, sondern die Automation im

104 Siehe die Nachweise in Fn. 17.

105 Siehe unter II.

106 Siehe unter III. und IV.

107 Siehe unter V.

108 Siehe unter VII. und VIII.

109 *Cramer-Fürtig, M.*: Aus 650 Jahren. Ausgewählte Dokumente des Stadtarchivs Augsburg zur Geschichte der Reichsstadt Augsburg 1156–1806, Augsburg, 2006, 112; benannt nach Wolfgang Kilian (1581–1662), der den Plan im Jahre 1626 schuf; siehe für ein Abbild eines Teiles (Lektion XLIV): <http://cms.steuerforum-augsburg.de/>.

110 Siehe unter V.

Steuerrecht zu Ende führen. Der Kampf gegen „BEPS“ würde leichter gelingen, das Steuerstrafrecht das staatsrechtliche Maß besser wahren. Zudem wäre die steuerliche Gesamtbelastung der Steuerpflichtigen deutlich reduziert und erträglicher. In der grundrechtschonenden Vereinfachung des Steuerrechts und seiner dann möglichen automatisierten Anwendung liegt die große Chance für das nationale und auch das internationale Steuerrecht, alle Steuerpflichtigen gleichmäßig zu belasten.