

**Protokoll zum
164. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 06.12.2019¹**

Dr. Peter Brandis
Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen
Inhaber des Lehrstuhls für Deutsches, Europäisches und Internationales
Steuerrecht und Öffentliches Recht
Richter im zweiten Hauptamt am Finanzgericht Düsseldorf

Prof. Dr. Marcel Krumm
Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht
Richter im zweiten Hauptamt am Finanzgericht Münster

Prof. Dr. Matthias Loose
Richter am Bundesfinanzhof
Honorarprofessor an der Ruhr-Universität Bochum

Prof. Dr. Roman Seer
Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und
Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug

Vorträge und Podiumsdiskussion
Gedächtnis-Symposium für Herrn Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse
—
ein Jahrhundert Abgabenordnung

¹ Dipl. Jurist Armin Wulfinghoff, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

A.	Einleitung.....	2
B.	Vortrag von Professor Drüen	8
I.	Historische Einleitung: „Steuerrecht ist gewachsenes Recht“	8
1.	Heinrich Wilhelm Kruse als Steuerhistoriker	9
2.	Zur Geschichte der Abgabenordnung	10
II.	Zur Entwicklung der Methodenlehre im Steuerrecht	12
1.	Heinrich Wilhelm Kruse als Methodenlehrer	12
2.	Normierung und Verzicht auf Auslegungsregeln in RAO und AO 1977	13
3.	Der Spezialitätsgrundsatz als aktuelle Methodenfrage im Steuerrecht	14
III.	Grund und Grenzen von Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten im Steuerrecht .	15
1.	Die Vorwürfe des „Finanzmilitarismus“ und der „steuerlichen Nacktkultur“ gegenüber der RAO 1919	15
2.	<i>Enno Beckers</i> Forderung nach gleichmäßiger Realisierung von Steueransprüchen als „kategorischer Imperativ“	16
3.	Fortentwicklung zur Hypertrophie nationaler und unionsrechtlicher Aufzeichnungs- und Anzeigepflichten.....	17
C.	Vortrag von Professor Seer	18
I.	Kontrollierte Selbstregulierung	18
II.	Außenprüfung	21
III.	Kooperative Verfahrenselemente.....	23
IV.	Treu und Glauben.....	24
D.	Vortrag von Professor Loose	25
I.	Zinsbegriff.....	25
II.	Gesetzliche Grundlagen	26
III.	Historische Entwicklung	26
IV.	Vollverzinsung	27
1.	Bedeutung der Vollverzinsung	27
2.	Systematische Probleme	27
3.	Erläss von Nachzahlungszinsen	28
V.	Höhe des Zinssatzes	29
E.	Podiumsdiskussion	30

A. Einleitung

Prof. Seer begrüßt die Gäste des 164. Bochumer Steuerseminars und erläutert, dass das heutige Seminar einen traurigen und einen weniger traurigen Anlass habe. Zum einen sei der frühere Lehrstuhlinhaber *Prof. Heinrich Wilhelm Kruse* verstorben und zum anderen nähere

sich das 100-jährige Jubiläum der Abgabenordnung. Als Nachfolgeautoren des Kommentars zur Abgabenordnung Tipke/Kruse haben sich *Dr. Brandis*, *Prof. Drüen*, *Prof. Krumm*, *Prof. Loose* und *Prof. Seer* dazu entschlossen, das Jubiläum der Abgabenordnung mit einem Gedächtnis-Symposium für *Prof. Kruse* zu verbinden. Ganz besonders freue sich *Prof. Seer*, dass die Familie von *Prof. Kruse* teilnehme, die er herzlich begrüßt. Die Veranstaltung solle das Wirken Kruses lebendig werden lassen. Neben den üblichen Teilnehmern des Bochumer Steuerseminars seien am heutigen Tag auch die ehemaligen Doktoranden Kruses eingeladen worden. Ebenso sei *Frau Hofmann*, die Urenkelin Enno Beckers, anwesend. Zudem habe der Altverleger des Otto Schmidt Verlags – *Hans Martin Schmidt* – die Reise von Köln nach Bochum auf sich genommen. Von *Klaus Tipke*, der leider verhindert sei, soll *Prof. Seer* herzliche Grüße ausrichten. Aus dem Fakultätskreis nehme der Altrektor *Prof. Ipsen* teil, den *Prof. Seer* willkommen heißt. *Prof. Seer* begrüßt außerdem *Herrn Prof. Schulze-Osterloh*, den ehemaligen Vorsitzenden der deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. *Prof. Seer* führt aus, dass er die Veranstaltung mit einem Umriss über das Leben und Wirken von *Prof. Kruse* einleiten möchte. Danach tragen *Prof. Drüen*, *Prof. Loose* und *Prof. Seer* selbst vor, um dann in eine Podiumsdiskussion mit *Dr. Brandis* und *Prof. Krumm* über die Vorträge überzugehen.

Heinrich Wilhelm Kruse habe 1958 in München bei *Carl Böttcher* zu dem Thema promoviert „Was kann im Steuerrecht unter folgerichtiger Entscheidung verstanden werden?“.² Die Promotion sei in einer Aufsatzreihe in der Zeitschrift *Steuer und Wirtschaft* erschienen und mit Blick auf die Folgerichtigkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts aktuell wie nie. Zum Zeitpunkt der Dissertation habe es diese Rechtsprechung noch gar nicht gegeben, sodass *Heinrich Wilhelm Kruse* ihr schon sehr früh vorgegriffen habe. Dies habe *Prof. Drüen* zum Anlass genommen, zu Ehren von *Prof. Kruse* in der *Steuer und Wirtschaft* die Gedanken Kruses zu diesem Thema in die Jetzt-Zeit zu übertragen.³ *Klaus Tipke* sei auf die 1958er-Aufsätze des Referendars *Kruse* aufmerksam geworden. Unter anderem behandle einer dieser Aufsätze die Frage nach der Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Steuerrecht.⁴ Im Zuge dessen habe sich *Tipke* gedacht, man könne diesen Autor als Co-Autor für einen Handkommentar ansprechen. 1959 wurden daraufhin Verträge zwischen *Tipke* und *Kruse* geschlossen, einen solchen Handkommentar herauszubringen. Dies sei der Beginn der

² In Teilen veröffentlicht in: *Kruse*, *StuW* 1958, 65 (Teil I) und 145 (Teil II).

³ *Drüen*, *StuW* 2019, 205.

⁴ *Kruse*, *StuW* 1958, 719.

Erfolgsstory des Kommentars zur Abgabenordnung „Tipke/Kruse“ gewesen. Mittlerweile sei dieser „Handkommentar“ auf vier Bände angewachsen und beinhalte nunmehr auch das Steuerstrafrecht.

Prof. Kruse habe seine Erkenntnis nicht nur aus seiner Intelligenz und seinen juristischen Fähigkeiten geschöpft, sondern auch aus der praktischen Anschauung. Er war nämlich zunächst Finanzbeamter in verschiedenen Funktionen. *Prof. Tipke* habe die praktische Sichtweise aus seiner Tätigkeit als Finanzrichter am Finanzgericht Hamburg einbringen können. Diese Symbiose zwischen Wissenschaft und Praxis werde auch heute noch fortgeführt, da einige Autoren im ersten oder zweiten Hauptamt als (Bundes-) Finanzrichter tätig seien.

In seinem Kurzlehrbuch⁵, welches in drei Auflagen erschienen sei, habe *Prof. Kruse* sehr eindringlich und schön beschrieben, was man unter guter akademischer Lehre im Rahmen des Steuerrechts verstehe.

1991 sei dann ein Großlehrbuch⁶ in der sog. grünen Reihe des Beck-Verlags erschienen, in der *Prof. Kruse* den allgemeinen Teil des Steuerrechts in einer wunderbaren Prägnanz formuliere. Auch heute sei dieses Lehrbuch noch absolut lesenswert.

Prof. Kruse habe bei *Prof. Paulick* im Rahmen eines DFG-Stipendiums zu einem auch aus der praktischen Perspektive sehr interessanten Thema – den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung – habilitiert. Die Habilitationsschrift sei sogar in drei Auflagen erschienen.

1971 habe *Prof. Kruse* dann den Ruf an die juristische Fakultät der Ruhr-Universität Bochum erhalten, um einen steuerrechtlichen Lehrstuhl auf die Beine zu stellen. Den Lehrstuhl habe er bis 1996 innegehabt und einen Ruf an die Universität Würzburg zur *Paulick*-Nachfolge und an die WU Wien abgelehnt. Daraus zeige sich, dass Bochum etwas beharrliches habe, da der Lehrstuhl schon 48 Jahre alt sei und nur zwei Ordinarien gesehen habe. In seiner Zeit als Lehrstuhlinhaber habe *Prof. Kruse* das Steuerrecht akademisch etabliert. So habe er die Gründungsversammlung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft (DStJG) am 11.12.1975 im GC Gebäude im Sitzungssaal der Juristischen Fakultät abgehalten. Die DStJG habe heute über 1100 Mitglieder und könne als das geronnene steuerrechtliche Wissen Deutschlands bezeichnet werden. Die roten Bände, die von der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft mittlerweile im 42. Band herausgegeben werden, zeigen die Entwicklung von über 40 Jahren des deutschen Steuerrechts aus steuerrechtswissenschaftlicher Perspektive

⁵ *Kruse*, Steuerrecht Allgemeiner Teil, 1. Auflage 1966, 2. Auflage 1969, 3. Auflage 1973.

⁶ *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Band I, 1991.

auf. Als damaliger Vorsitzender hat *Prof. Seer* im Jahr 2008 die Jahrestagung zur Umsatzsteuer in die Räumlichkeiten nach Bochum geholt. *Prof. Kruse* habe es sich nicht nehmen lassen, dort ebenfalls zu erscheinen und einen kleinen Eröffnungsvortrag zu halten. Im Rahmen dieses veröffentlichten Vortrags⁷ habe *Prof. Kruse* deutlich gemacht, dass Bochum für die DStJG ein historischer Ort sei, da hier – wie bereits oben erläutert – der Gründungsort sei. *Prof. Kruse* habe die Idee hinter der Gründung der DStJG erläutert. Nach dem Paragraphen zwei der Satzung sei der Zweck, dass die steuerrechtliche Forschung und Lehre vorangetrieben werde und diese Ergebnisse in die Praxis umgesetzt werden. Ziel sei außerdem gewesen, dass das Steuerrecht im Hochschulunterricht angemessen berücksichtigt werde. Zudem sollten Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerrechts entwickelt werden und es solle das Gespräch mit allen Beteiligten gesucht werden – also auch zB. der Beraterschaft. Nicht Ziel sei die Gründung eines Zirkels aus reinen Steuerrechtslehrern gewesen, sondern die Verbindung von Steuerrechtswissenschaft und Steueranwendungswissenschaft. Es sei um das Steuerrecht als solches gegangen, also die rechtlichen Grundlagen und den wissenschaftlichen Weg dorthin. *Prof. Kruse* führte in seinem Eröffnungsvortrag weiter aus, dass ein Blick in die Tagungsbände verdeutliche, was damit gemeint gewesen sei. Dies habe die DStJG dazu bewogen, alle Tagungen unter ein Generalthema zu stellen. Non multa, sed multum – ein Thema für zwei ganze Tage. Das habe den Gründungsmitgliedern erforderlich, aber auch ausreichend erschienen. Nur dem schier unmöglichen Problem der richtigen Bewertung seien drei Tage gewidmet worden, was allerdings einigen Teilnehmern zu viel gewesen sei, so dass wieder auf zwei Tage gewechselt worden sei. Warum eigentlich Bochum, sei von *Prof. Kruse* gefragt worden. Der DStJG standen damals zwei Orte zur Wahl: Köln und Bochum. Köln sei für sein Steuerrecht und die betriebliche Steuerlehre bekannt gewesen, Bochum hingegen sei für nichts bekannt. Der Lehrstuhl für Steuerrecht sei erst 1971 eingerichtet worden, weshalb die Gründungsversammlung hier stattfinden sollte – so einfach soll dies gewesen sein. In Bochum habe die DStJG Hilfe von *Franz Josef Haas* erhalten, dessen Sohn *Peter Haas* als *Vorsitzender der Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht* den Lehrstuhl bei der Durchführung des Bochumer Steuerseminars finanziell unterstützte. *Franz Josef Haas* habe sich damals schon für das Steuerrecht für Juristen – Stichwort Detmolder Fachanwaltskurs – verdient gemacht. Zur Gründungsversammlung haben sich damals 13 Juristen eingefunden.

⁷ *Kruse*, DStJG Band 32 (2009), 1.

Prof. Seer betont mit Blick auf die aktuelle Mitgliederzahl die positive Entwicklung. *Prof. Kruse* habe damals die Funktion als Vorsitzender über sechs Jahr innegehabt. Die Tradition ehemaliger „Bochumer“ als Vorsitzende führe *Prof. Drüen* fort.

Zu seiner Zeit in Bochum selbst lasse sich sagen, dass ihm die Menschen, die er ausbildete am Herzen lagen. Es habe sich um eine kleine, edle Gruppe gehandelt, von der er als Lehrer viel gefordert habe. Die Vorlesungen und mehrtägigen Seminare auf der Wasserburg in Gemen seien anspruchsvoll gewesen, wurden aber aufgelockert durch ausgiebige Spaziergänge und abendliche Zusammenkünfte am Kamin. *Prof. Seer* schildert, wie unterhalb des Gobelins in der Wasserburg das Feuer loderte und ein Besuch in der Gastwirtschaft natürlich auch nicht habe fehlen dürfen. Die Doktoranden seien persönlich betreut worden und die bestandenen Prüfungen – insgesamt habe es 51 abgeschlossene Promotionen gegeben, die letzte war von *Klaus-Dieter Drüen*, bei der *Prof. Seer* das Zweitgutachten habe schreiben dürfen. Nicht selten seien die Veranstaltungen im Unicenter in Bochum in der Zweitwohnung von *Prof. Kruse* geendet. Hierbei sei der gesamte Lehrstuhl miteinbezogen worden.

Aus der Sicht von *Prof. Seer* konnte man von *Prof. Kruse* viel lernen. Vor allem habe er in geschichtlichen Zusammenhängen gedacht und habe Parallelen, Kontinuitäten und Brüche sichtbar gemacht. Was *Prof. Seer* persönlich miterlebt habe, sei *Prof. Kruses* Liebe zu Krakau. Angesichts *Kruses* historischen Interesses wundere es ihn nicht, dass dieser mit dem Fall des Eisernen Vorhangs die Chance nutzte, diesen jetzt zu durchqueren, also quasi unter dem Vorhang durchzuschlüpfen. Im Zuge dessen sei eine Partnerschaft durch *Prof. Kruse* und der Juristischen Fakultät der Ruhr-Universität Bochum in den beginnenden neunziger Jahren mit der Jagiellonen-Universität in Krakau initiiert worden. Bei dieser handele es sich um die zweitälteste osteuropäische Universität, an der schon *Kopernikus* gelehrt habe. Ab 1991 sei ein Zweiländerseminar etabliert worden, welches zum festen Bestandteil des Bochumer Programms geworden sei. Durchgeführt worden sei das Seminar von *Prof. Kruse* und seinem leider mittlerweile ebenfalls verstorbenen polnischen Kollegen *Prof. Kostecki*. Bei den Seminaren seien entweder polnische Studenten nach Bochum gekommen oder angehende Juristen aus Bochum nach Krakau. Diese zarte Pflanze der deutsch-polnischen Beziehung habe *Prof. Kruse* mit Leben gefüllt, wozu auch immer ein Kulturprogramm gehört habe. Dies habe den schweren Gang nach Ausschwitz und Birkenau miteingeschlossen, wo den Bochumer Studenten das historische Gewissen geschärft worden sei. Als *Prof. Seer* im

Wintersemester 1996/97 als Nachfolger von *Prof. Kruse* den Lehrstuhl übernahm, seien ihm von *Prof. Kruse* väterlich ein paar Dinge mit auf den Weg gegeben worden. Drei Dinge lagen *Prof. Kruse* besonders am Herzen: So habe er *Prof. Seer* darum gebeten, mit Krakau weiter zu machen, da das deutsch-polnische Verhältnis ganz besonders wichtig sei. Das Zweite sei gewesen, dass der (später viel zu früh verstorbene) Vorsitzende Richter am Bundesfinanzhof *Walter Drenseck* seine verdiente Honorarprofessur bekommen solle. Und zu guter Letzt sagte *Prof. Kruse*, dass es ihm nicht vergönnt gewesen sei, jemanden zu habilitieren. Jetzt habe er allerdings eine wissenschaftliche Hilfskraft, der er das zutrauen würde. Er habe *Prof. Seer* darum gebeten, einen Blick darauf zu werfen. Das Ergebnis sei mit Blick auf *Prof. Drüen* bekannt. Schlussendlich haben *Prof. Kruse* und *Prof. Seer* noch ein herrliches zweitägiges gemeinsames Seminar in Gemen veranstaltet, an dem auch *Walter Drenseck* und *Klaus-Dieter Drüen* teilnahmen.

Prof. Kruse habe allerdings eine Sache unterlassen, die manche verdiente Altordinarien nicht können: einfach mal loszulassen. *Prof. Kruse* habe nie versucht, in irgendeiner Form Einfluss auf die Arbeit von *Prof. Seer* zu nehmen. Vielmehr sei es bei gelegentlichen, aber ausgiebigen Telefonaten geblieben, bei denen es zwar auch um Bochum einerseits, vielfach aber auch um Gott und die Welt gegangen sei. Und zum Schluss habe *Prof. Seer* den Eindruck gehabt, dass sie sich trotz aller Generations- und vorhandenen Mentalitätsunterschieden verstanden hätten. Insoweit sei dort eine Wellenlänge gewesen und die habe sich bis zuletzt erhalten. Wenn *Prof. Seer* über ihn spreche, sehe er *Prof. Kruse* vor sich. Auch in der Nachfolge im Tipke/Kruse habe *Prof. Kruse* den sicheren Blick für Talente bewiesen und habe einen Teil der Kommentierung *Matthias Loose* und *Klaus-Dieter Drüen* anvertraut. Er sei sich sicher gewesen, dass beide ihren Weg machen und langfristig als Nachfolger den Fortbestand des Werkes sichern würden. Dabei sei er sich mit *Klaus Tipke* einig gewesen, der dies ähnlich mit *Roman Seer* und *Peter Brandis* gemacht habe. Diese Tradition sei mit dem Einstieg von *Prof. Krumm* fortgeführt worden.

Prof. Kruse habe im Laufe der Zeit noch an den Seminaren in Krakau teilgenommen. An eines könne sich *Prof. Seer* noch besonders gut erinnern und zwar an das am ersten Mai 2004, dass einen letzten gemeinsamen Höhepunkt darstelle. Thematisch sei es bei dem Seminar um den Einfluss des europäischen Gemeinschaftsrechts auf das nationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten am Tag des Beitritts Polens zur EU gegangen. Hier sei *Prof. Kruse* in seinem Element gewesen und habe sich hierüber sehr gefreut. Es habe zu dem Zeitpunkt wirkliche

Aufbruchsstimmung geherrscht, weshalb es besonders tragisch sei, dass sich diese heute auch in manchen Teilen unserer Bevölkerung ins Gegenteil verkehrt habe. Für *Prof. Seer* gebe es zur EU keine Alternative. Die europäische Idee zu vertiefen sei daher eine Lebensaufgabe, an der alle Beteiligten weiterhin festhalten sollten. Wer noch mehr über die Tätigkeiten von *Prof. Kruse* erfahren möchte, lese bitte auf der Homepage des Lehrstuhls⁸ von *Walter Drenseck* die Würdigung von Leben und Werk in der Festschrift für *Kruse* aus dem Jahre 2001, den schon angesprochenen Beitrag in *Steuer und Wirtschaft* von *Prof. Drüen* und schließlich den Text der Abschiedsvorlesung, die *Prof. Kruse* am 19.12.1996 vor der juristischen Fakultät der Ruhr-Universität Bochum gehalten habe. Sie laute „die Weihnachtsgeschichte von Lukas 2“. Wer diese lese, erfahre nicht nur etwas über den Steuerjuristen, sondern auch über den Menschen *Heinrich Wilhelm Kruse*.

B. Vortrag von Professor Drüen

Prof. Drüen begrüßt die Teilnehmer des Bochumer Steuerseminars und dankt *Prof. Seer* für die freundliche Einführung in die Veranstaltung einerseits und andererseits für den wachsamen Blick auf seinen Werdegang. Bei der Erwähnung des Seminars 2004 in Krakau habe *Prof. Drüen* diese Fürsorge besonders genossen, da er einer „Bestallungspflicht“ unterworfen war, um mit seiner Habilitationsschrift fertig zu stellen. Deshalb habe er leider an dem genannten Seminar nicht teilnehmen dürfen, was im Nachhinein aber gut so war. Der zweite Dank gelte für die Organisation des heutigen Tages, denn unabhängig von den wissenschaftlichen Ergebnissen sieht *Prof. Drüen* hier schon viele versammelt, die er aus alten Bochumer Zeiten kenne. Deswegen sei es für ihn eine besondere Freude, heute hier zu sein.

I. Historische Einleitung: „Steuerrecht ist gewachsenes Recht“

Steuerrecht sei gewachsenes Recht. Dieser Satz von *Heinrich Wilhelm Kruse* stehe in dem Großen Lehrbuch aus dem Jahre 1991. Er durchziehe das gesamte Lehrbuch und er präsentiere seine Art, das Steuerrecht zu verstehen und zu lehren. In den Vorlesungen in Bochum sei dieser Satz häufig gefallen, weil er zutreffend den Zugang *Kruses* zu der Rechtsmaterie des Steuerrechts beschreibe. Deshalb mache *Prof. Drüen* diesen Satz zum ersten Punkt des heutigen Referats. *Prof. Kruse* sei nicht von dem Gedanken geprägt gewesen, seinen Studenten eine ideale, rationale und abgestimmte Steuerrechtsordnung

⁸ https://www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de/de/aktuelles/2019/2019-11-29_Gedaechtnis-Symposium_Kruse.php (abgerufen am 05.01.2020).

vorzustellen, sondern vielmehr zu erklären, warum das Recht so ist wie es ist, mit all' seinen Unzulänglichkeiten und seinen Schwächen. Der Steuerpluralismus, den auch unsere heutige Verfassung in Artt. 105, 106 GG noch kennzeichne, habe er schlichtweg durch den Hinweis auf die Geschichte erläutert, dass manche Steuern eingeführt werden – man denke nur an die Schaumweinsteuer zur Finanzierung der deutschen Flotte – und dann nicht mehr abgeschafft werden. Darüber spreche heute keiner mehr, aber ungefähr ein Euro Steuern sei nach wie vor auf jeder Flasche Sekt. Dies gelte allerdings nur, wenn er richtig perle. Leicht perlender sei steuerfrei, was dem Bundesfinanzhof feinsinnige Abgrenzungsschwierigkeiten beschere, weil nur Genießer mit ausgeprägter Nanosensorik zwischen dem perlenden und dem Stillwein unterscheiden können. Steuerrecht sei nun mal gesetztes und nicht vorgefundenes Recht.

1. Heinrich Wilhelm Kruse als Steuerhistoriker

In dem Beitrag von *Prof. Drenseck* zur Würdigung von *Prof. Kruse* heiße es – *Prof. Seer* habe es schon zitiert – „Kruse denkt und lebt in historischen Zusammenhängen. Er ist immer zugleich Historiker.“ Dabei sei dieser Steuerhistorismus nicht Patina oder eine Attitüde, sondern sein Erklärungsansatz. *Prof. Drüen* führt hierfür zwei Beispiele an: um den historischen Einkünftecatalog des Einkommensteuergesetzes mit der Land- und Forstwirtschaft an erster Stelle, die Gewerbetreibenden, die Selbstständigen, die Nichtselbstständigen und dergleichen mehr verstehen zu können, habe er aus dem Buddenbrooks von *Thomas Mann* den Leichenzug bei der Bestattung des Senators beschrieben und habe darauf hingewiesen, dass damals die Typengewissheit so weit gegangen sei, dass in der Reihenfolge man denjenigen zu Grabe getragen und dieses Typenbewusstsein das Denken geprägt habe und übrigens auch die Erklärung zur Steuerpflicht erleichtert habe, weil man gewusst habe, in welchen Typ man falle und wie das Ergebnis zu ermitteln sei. *Kruse* habe diese Geschichte zugleich verbunden mit dem Hinweis auf die geschwundene Wertgewissheit des 20. Jahrhunderts und dass heute dieser Katalog schlichtweg überholt sei und man nur noch in der Vorlesung das ganze karikieren könne. Dies lasse sich am Beispiel des Kükensortierers darstellen. Fraglich sei nämlich, ob der eine freiberufliche Tätigkeit ausübe, weil er mit wissenschaftlichem Ansatz das Geschlecht des Kükens unterscheide und feststelle, ob es ein Männchen oder ein Weibchen ist – das Schicksal sei beide Male schlimm, die Leidenszeit sei nur in der einen Variante länger. Ob dies eine wissenschaftlich fundierte Tätigkeit oder reine Handfertigkeit und damit

Gewerbebetrieb ist, habe der Bundesfinanzhof⁹ in den 50er Jahren schon entschieden und sich für letzteres ausgesprochen. Rational sei das Ganze nicht. Das zweite Beispiel des historischen Zugangs sei die Art der Gewinnermittlung. In der Vorlesung zur steuerlichen Gewinnermittlung habe es *Heinrich Wilhelm Kruse* gepflegt, auf die Bilanz des Handelsgeschäfts der Vorfäter von Thomas Mann zu verweisen, die die Vorlage für seinen Welterfolg der „Buddenbrooks“ waren. Der Gläubigerschutz sei damals so verstanden worden, dass auch das private Vermögen, was den Gläubigern zur Verfügung stehe, aktivierungspflichtig gewesen sei. Die GoB, über die sich *Prof. Kruse* habilitiert habe, haben sich weiterentwickelt, so dass im Endeffekt heute nur das im Betrieb genutzte Vermögen zu aktivieren sei. Er habe das als Beispiel gebracht, um zu zeigen, wie sich die vermögensmäßige Gewinnermittlung fortentwickelte.

2. Zur Geschichte der Abgabenordnung

Prof. Drüen kommt nun zur Geschichte der Abgabenordnung als Generalthema der heutigen Veranstaltung. Der Auftrag zu einem Entwurf zur Abgabenordnung sei im Sommer des Jahres 1918 im Reichsschatzamt geboren worden. Die weiteren Entwicklungen seien insbesondere mit der Beauftragung von *Enno Becker* verbunden. Dabei werde immer gesagt, es sei ein Oldenburgischer Zivilrichter, der nicht über steuerrechtliche Vorerfahrung verfüge. Das sei allerdings nicht ganz richtig, weil *Enno Becker* von 1906-1918 am Oberlandesgericht in Oldenburg und dabei zwölf Jahre im Nebenamt beim Oldenburger Oberverwaltungsgericht tätig gewesen sei. Finanzgerichte habe es damals nicht gegeben, weshalb die Oberverwaltungsgerichte die bahnbrechenden Entscheidungen im Steuerrecht getroffen haben. Der Begriff des Gewerbebetriebs gehe maßgeblich zurück auf die Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen. Die Merkmale seien praktisch deckungsgleich und nur noch ausdifferenziert worden. Insoweit habe *Enno Becker* auch praktische Erfahrungen: Er sei Berichterstatte am OVG gewesen und habe insoweit nicht nur als Zivilist etwas zu tun gehabt, sondern auch als Steuerrechtler. Er sei Experte des Norddeutschen Steuerrechts gewesen – das Steuerrecht war zur damaligen Zeit völlig zerklüftet. Wie er an die Materie herangegangen ist, könne man dem Vorwort seines Kommentars nachlesen.¹⁰ Auch das habe *Prof. Kruse* jedes Mal in seiner Vorlesung zur Abgabenordnung zitiert, weshalb auch *Prof. Drüen* dies nun ebenfalls tun werde. Der Bericht

⁹ BFH v. 16.08.1955 – I 237/54 U, BStBl. III 1955, 295.

¹⁰ *Enno Becker*, Reichsabgabenordnung, 1921, Vorwort.

zum 11. November 1918 (Buß- und Betttag) von *Enno Becker* wurde in seinem Vorwort festgehalten: „Da saß ich im Reichsfinanzministerium (damals noch Reichsschatzamt) in einem kahlen Zimmer am Schreibtisch vor einem leeren Blattpapier und hatte als einzigen Anhalt die Textausgaben der Steuergesetze, also die Landesgesetze, die seinerzeit galten. Draußen hatten die öffentlichen Gebäude an der Wilhelmstraße und am Wilhelmsplatz Halbmast rot geflaggt, weil an jenem Tage die Leichen derer beigesetzt wurden, die bei der Revolution getötet worden waren. In dem großen Gebäude und Betriebe kannte ich niemanden. Dunkel und nebelhaft verschwommen wie die Zukunft lag auch meine Aufgabe vor mir. Dazu kam die Sorge, wie sich die Revolution daheim zuspitzte, ob ich nicht gleich wieder abreisen musste und dann noch durchkommen könnte. Dieser Anfang war nicht ermutigend.“ Und so schildere *Enno Becker* seinen Start. Natürlich sei es sicherlich etwas überzeichnet und der Zeitcholorit geschuldet, hier das leere Blatt so hervorzuheben und er habe natürlich auch Vorarbeiten gehabt. Zwar seien diese nicht steuerrechtlich, aber insbesondere die Vorarbeiten von *Otto Mayer*, was den Steuerbegriff angehe oder die Rechtstaatlichkeit – alles das habe er in bewusster Anlehnung an *Otto Mayer* genutzt. Im November 1919 sei dann beraten worden – also in kürzester Zeit, nicht mal 12 Monate. Dann seien im Laufe seiner Entwicklung auch noch der Wandel der Erzbergerschen Reichssteuerverwaltungsreform zu verarbeiten gewesen. Die Verwaltung habe nicht, wie es in der Weimarischen Reichsverfassung vorgesehen gewesen sei, den Ländern obliegen, sondern diese sei zur Reichsverwaltung geändert worden. Alles das sei in die AO aufgenommen worden. Nach den Beratungen am 13. Dezember 1919 sei die Ausfertigung durch den *Reichspräsidenten Eberhard* erfolgt. Am 22. Dezember 1919 habe die Verkündung stattgefunden und am 23. Dezember – vor hundert Jahren einen Tag vor Heiligabend – sei die Abgabenordnung in Kraft gesetzt worden. Die Reichsabgabenordnung sei, dass zeige der Aufbau und die Anlage ganz deutlich, das Produkt eines zivilrechtlich geschulten Juristen. Wie im Zivilrecht gebe es einen allgemeinen Teil im ersten Buch vor die Klammer gezogen mit den Begriffsbestimmungen. So enthalte auch die Abgabenordnung das Steuerschuldrecht als die Beziehungen zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner. Die Reichsabgabenordnung habe aber noch mehr enthalten. Genannt sei insbesondere die steuerliche Wertermittlung, welche heute im Bewertungsgesetz zu finden sei. Die Abgabenordnung enthalte seit jeher die Verwaltungsvollstreckung. Damals habe sie auch das außergerichtliche und insbesondere das gerichtliche Klageverfahren enthalten, da die

FGO erst 1966 in Kraft getreten sei. Damals wie heute enthalte die AO ebenso das Steuerstrafrecht. Auch wenn der allgemeine Teil noch viel konsequenter hätte ausformuliert werden können, so habe man doch die Vollkodifikation eines allgemeinen Teils der Steuergesetze, die auch einen bahnbrechenden Impuls auf die Entwicklung der Steuerwissenschaft in Abgrenzung zum allgemeinen Öffentlichen Recht gehabt habe, und einen Keil zwischen Steuerrecht und dem allgemeinen Öffentlichen Recht getrieben habe. Neben der Reichsabgabenordnung von 1919 sei dafür bereits im Vorjahr durch eine eigene Gerichtsbarkeit mit der Einführung des Reichsfinanzhofs ein weiterer Impuls gesetzt worden. Die Verselbständigung des Steuerrechts fuße insbesondere auf dem im Vergleich hohen Grade der Kodifikation. Das allgemeine Verwaltungsrecht sei erst 1977 kodifiziert worden und die Abgabenordnung sei dann daran angepasst worden. Überwiegend sei die zeitgenössische Kritik zur RAO positiv ausgefallen. Zur Kritik an den Mitwirkungspflichten, die zum Teil übersteigert gewesen sei, komme *Prof. Drüen* gleich noch im dritten Teil. *Albert Hensel* habe in seinem Staatsrechtslehrerreferat im Jahre 1926 die Reichsabgabenordnung gewürdigt und die Überhast der Entwurfsarbeit gerügt.¹¹ Zugleich habe er aber anerkannt, dass in der AO die dort niedergelegten allgemeinen Lehren ein brauchbares Arbeitsinstrument für Praxis und Rechtsprechung seien, gerade weil sie unbestimmt und ausdehnungsfähig gewesen seien. Nach *Hensel* gelte für viele Abschnitte der Abgabenordnung der folgende Satz: „Kautschuk ist der einzige Stoff, mit dem der Jurist arbeiten kann.“ Diesen Kautschuk enthalte die Reichsabgabenordnung, aber wenn man tiefer reinschaut, sei dies auch bei der heutigen Abgabenordnung nicht anders. Beispielhaft lasse sich zB. der Untersuchungsgrundsatz anführen, welcher die Entwicklungsoffenheit bis ins digitale Zeitalter ermögliche.

II. Zur Entwicklung der Methodenlehre im Steuerrecht

Im zweiten Teil werde *Prof. Drüen* auf den Beitrag *Kruses* zur Methodenlehre im Steuerrecht eingehen, denn *Heinrich Wilhelm Kruse* sei ein begnadeter Methodenlehrer gewesen.

1. Heinrich Wilhelm Kruse als Methodenlehrer

Die Grundzüge habe er in seinem Taschenkommentar zur Abgabenordnung im Otto Schmidt Verlag niedergeschrieben. Der erste Band sei im Jahre 1961 erschienen, der zweite dann 1963. Dieser zweite Band enthalte dann auch die Kommentierung des § 1 des Steueranpassungsgesetzes. Dort entfalte *Prof. Kruse* dann auf ungefähr 100 Seiten eine

¹¹ *Hensel*, Tagungsband der Deutschen Staatsrechtslehrer, 1927, Heft 3, S. 63.

umfassende Methodenlehre des Steuerrechts. Dabei habe er sofort betont, dass dies keine Sondermethodenlehre sei, die nur im Steuerrecht gelte, sondern – so das Vorwort des Jahres 1963 zum *Tipke/Kruse* – „wir haben versucht, die oft als speziell steuerrechtlich verstandene Auslegung und Rechtsanwendung in die von der allgemeinen Rechtslehre für die gesamte Rechtsordnung entwickelten Methoden einzuordnen. Steuern dürfen nur auf Grund gesetzlicher Tatbestände erhoben werden. Die dadurch erreichte Rechtssicherheit könne allerdings weitgehend aufgehoben werden und zwar durch Grundsatzlosigkeit in der Auslegungsmethodik. Eine irrationale, emotionale oder spekulative Rechtsfindung werde nicht nur leicht als Willkür empfunden; sie schadet auch dem Ansehen des Steuerrechts als einer Disziplin der Rechtswissenschaft“.¹² Insoweit seien die Ziele Transparenz und Rationalität der Rechtsfindung unter Anerkennung, dass nicht nur die Auslegung, sondern vor allem die Lückenschließung beides voluntative Elemente enthalten und keine grundsätzlich wesensverschiedenen Verfahren seien. Damit habe *Prof. Kruse* das methodische Fundament gelegt, was er dann noch in seiner Habilitation ausgebaut habe. Er habe damit auch die Rechtsprechung beeindruckt, denn ursprünglich habe der Bundesfinanzhof ganz im Banne der Methodenlehre von *Karl Larenz* gestanden. Im Jahr 1991 habe *Weber-Grellet* – späterer Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof – einen Aufsatz in *DStR* geschrieben „Auf den Schultern von Larenz“¹³ und nachgewiesen, wie der Bundesfinanzhof im Denken auf *Larenz* beruhe. Das sei heute – nachdem der Beitrag *Larenz* nun differenzierter gesehen werde – nicht mehr so einfach möglich. Wenn man sich neuere Urteile ansehe, werde vielfach der *Tipke/Kruse* § 4 AO zitiert. Insoweit habe *Prof. Kruse* das Fundament gelegt für Maßstäbe, die auch praktische Bedeutung haben. Der andere Fakultätsangehörige, der *Prof. Drüen* neben *Prof. Kruse* geprägt habe, war *Herr Prof. Wank* mit seiner Methodenlehre, der jetzt ganz aktuell ein Lehrbuch herausgegeben habe mit einem kleinen Abschnitt zum Steuerrecht, in dem die Besonderheiten des Steuerrechts bei der Auslegung dargestellt seien.¹⁴ Es werde niemanden verwundern, dass das erste Zitat auf *Prof. Kruse* und seinem Lehrbuch basiere.

2. Normierung und Verzicht auf Auslegungsregeln in RAO und AO 1977

Prof. Drüen wirft die Frage auf, was das Besondere der Rechtsanwendung im Steuerrecht sei. Vor hundert Jahren sei das Steuerrecht noch überhaupt nicht entwickelt gewesen. Es habe

¹² *Tipke/Kruse*, RAO, Bd. 2, 1963, Vorwort.

¹³ *Weber-Grellet*, *DStR* 1991, 438.

¹⁴ *Wank*, *Juristische Methodenlehre*, 2019.

erst später erste Vorlesungen zum Steuerrecht gegeben und das Steuerrecht habe sich erst schrittweise gegenüber dem Zivilrecht emanzipieren und etwas Eigenes gegen die Gestaltungen in den Formen des Zivilrechts anbieten müssen. Das sei insbesondere die wirtschaftliche Betrachtungsweise gewesen. Im Ringen um Selbstständigkeit habe *Enno Becker* das Steuerrecht vorerst oft genötigt gesehen, Anleihen bei anderen Rechtsgebieten, insbesondere bei den Begriffen des Bürgerlichen Rechts zu machen. Das Steuerrecht habe noch keine eigenen Begriffe gehabt. Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe (z.B. wirtschaftliches Eigentum), die vielfach später diskutiert worden seien, mussten erst geschaffen werden. Natürlich habe sich mit der Reife der Steuerrechtswissenschaft und Jurisprudenz hier eine Abkoppelung vollzogen. Das Steuerrecht sei mittlerweile weit weniger anfällig als bloßes Folgerecht des Zivilrechts verstanden zu werden als noch vor hundert Jahren. Mit Blick auf aktuelle Diskussionen wie der Mehrfachertragsteuer zeige sich wieder, dass Grundfragen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach wie vor von Relevanz sind. Insbesondere die Frage, wie die wirtschaftliche Zurechnung nach § 39 Abs. 2 AO zu der Missbrauchsvorschrift des § 42 AO stehe, zeige, dass in der Rechtsprechung Missbrauchsvermeidungsgedanken in die wirtschaftliche Betrachtungsweise einfließen. Im Jahre 1919 seien eigene Auslegungskriterien noch unverzichtbar, weil es keine gesicherten Vorgaben gegeben habe. Das sei bei der Abfassung der AO 1977 ganz anders gewesen. Die klassischen Auslegungskriterien haben dem damaligen Gesetzgeber als hinreichend erschienen und haben ausreichend sein sollen. Frühere Versuche der Auslegungssteuerung durch gesetzliche Vorgaben seien nicht mehr als zeitgerecht angesehen worden, weshalb man darauf verzichtet habe, was nach *Prof. Drüen* zu begrüßen sei. Die rechtsspezifischen Besonderheiten können ausreichend mit den vorhandenen Auslegungsmethoden abgebildet werden. Der Vorschlag *Schenkes* in seiner Habilitationsschrift, eigene steuerrechtliche Kriterien neu zu kodifizieren, habe sich aus der Sicht von *Prof. Drüen* zurecht nicht durchgesetzt.

3. Der Spezialitätsgrundsatz als aktuelle Methodenfrage im Steuerrecht

Methodenfragen seien zeitlos, auch wenn manche Antworten dem Zeitgeist geschuldet sein mögen. Beispielhaft lasse sich hierfür die Frage nach der Spezialität anführen. Diese zeige, dass auch aktuelle Fragen mit dem Gerüst von *Heinrich Wilhelm Kruse* zu lösen seien. Die Frage der Spezialität bedarf der Wertung und tritt insbesondere im Verhältnis der

allgemeinen Missbrauchsklausel des § 42 AO zu speziellen Missbrauchsregeln. Hier habe jüngst das Hessische Finanzgericht¹⁵ in einem Umwandlungsfall auf die Linie, die auch der *Tipke/Kruse* Kommentar vertritt¹⁶, hingewiesen, dass die spezialgesetzlichen Regelungen trotz der anders lautenden gesetzlichen Anweisungen in § 42 Abs. 1 Satz 3 AO nicht durch den Rückgriff auf die allgemeine Missbrauchsverhinderungsnorm ausgehebelt werden dürfen. Hat der Gesetzgeber mittels spezieller Missbrauchsbekämpfungsnormen die Grenzen des Missbrauchs gezogen, sei es weder Aufgabe der Gerichte noch Aufgabe der Verwaltung, Rechtsfolgenlücken über die allgemeine Vorschrift zu schließen. Dieses Verfahren sei beim I. Senat des Bundesfinanzhofs anhängig¹⁷. Die Frage der Spezialität sei aber nicht nur darauf beschränkt.

III. Grund und Grenzen von Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten im Steuerrecht

Damit komme *Prof. Drüen* zum dritten Teil, nämlich zu den Aufzeichnungspflichten. Hierbei handele es sich um einen historischen Ansatzpunkt, an dem sich die harsche Kritik an der Reichsabgabenordnung von 1919 entzündet habe. Zugleich handele es sich hierbei aber auch um eine aktuelle Fragestellung.

1. Die Vorwürfe des „Finanzmilitarismus“ und der „steuerlichen Nacktkultur“ gegenüber der RAO 1919

Spezialität stelle sich zum Beispiel die Frage zwischen den später eingeführten Pflichten zur Dokumentation von Konzernverrechnungspreisen als Reaktion auf das Armani-Urteil des Bundesfinanzhofs¹⁸. In der Praxis stelle man immer wieder fest, dass ergänzend – oder wenn die speziellen Vorschriften des § 90 Abs. 3 AO nicht erfüllt seien – von den Unternehmen über die gesteigerte Mitwirkungspflicht im Auslandsfall des § 90 Abs. 2 AO genau das gefordert werde, was eigentlich über § 90 Abs. 3 AO abgedeckt sei. Das betreffe z.B. Schwestergesellschaften, bei denen zum Teil über § 90 Abs. AO weitergehendes gefordert werde, als was § 90 Abs. 3 AO verlange. Aus der Sicht von *Prof. Drüen* sei die gerade 2016 im Zuge des BEPS Projekts nachgerüstete Form der Dokumentation nach § 90 Abs. 3 AO die abschließende und sperrende Spezialregelung, sodass nicht durch § 90 Abs. 2 AO das gefordert werden könne, woran § 90 Abs. 3 AO spezielle tatbestandliche Voraussetzungen knüpfe. Das zeige, die Methodendebatte gehe weiter.

¹⁵ Hessisches Finanzgericht v. 29.11.2017 – 4 K 127/15.

¹⁶ *Drüen*, in *Tipke/Kruse*, § 42 AO, Rz. 20 ff. (Okt. 2010).

¹⁷ BFH Az. I R 2/18 (anhängiges Verfahren).

¹⁸ BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171.

Der letzte Punkt, den *Prof. Drüen* ansprechen möchte, seien Grund und Grenzen der Mitwirkungspflichten und Aufzeichnungspflichten im Steuerrecht. Die Reichsabgabenordnung habe mit früheren Formen der Steuererhebung gebrochen. Das habe zu einem Aufschrei der Empörung geführt. *Prof. Kruse* habe in seinem Lehrbuch auf Seite 214 geschrieben: „Sturm der Entrüstung – ansonsten ernstzunehmende Autoren schrieben von Finanzmilitarismus und Staatsdespotismus, steuerlicher Nacktkultur, Bolschewistischem Ausräuberungssystem und der Staatsrechtler *Nawiasky* weigerte sich, die studierende Tochter von *Enno Becker* an seinem Seminar teilnehmen zu lassen“. Dies habe *Prof. Drüen* seinen Studenten in München vorgetragen, die dies trotz aller Kritik für undenkbar hielten, da Wissenschaftsfreiheit auch in solchen Fällen gelten müsse. *Prof. Drüen* sei froh, dass wir heute in einer akademisch liberaleren Phase leben und die Ordinarienwillkür überholt sei. Diese Vorwürfe gegen die RAO ließen sich nur erklären, wenn man einen Blick auf das vorherige Recht werfe. Die Kritik lasse sich als Übergangskritik verstehen, da in dieser Phase ein Übergang zum Deklarationszwang stattgefunden habe. *Fuisting* – der Vater des preußischen Einkommensteuerrechts von 1891 - habe damals in seiner Kommentierung geschrieben¹⁹: Die 1891 eingeführte Verpflichtung zur Selbstangabe des Steuerpflichtigen – die obligatorische Deklaration mittels Steuererklärung – stand „im ausgeprägten Gegensatze zu dem bisherigen alten Rechte, welches jede Einwirkung auf den Steuerpflichtigen zur Abgabe seines Einkommens für den Zweck der Steuerveranlagung vermied und die amtliche Erforschung des Einkommens zum Zweck der Schätzung durch das Verbot des tieferen, lästigen Eindringens in die Vermögens- und Einkommensverhältnisse beschränkte.“ Zuvor habe man früher die Erklärung entgegengenommen und nicht wirklich kontrolliert.

2. *Enno Beckers* Forderung nach gleichmäßiger Realisierung von Steueransprüchen als „kategorischer Imperativ“

Dagegen habe *Enno Becker* den kategorischen Imperativ gesetzt: Wo ein Steueranspruch ist, sei dieser auch durchzusetzen. Daran knüpfte die Kritik an. Die AO habe radikal die Erfassung des steuerlichen Sachverhalts, die Aufklärungsmöglichkeiten von der Wahrheit bis zur Eidesleistung eingeführt. Damit habe *Enno Becker* aber in seiner Zeit nicht alleine gestanden. *Hensel* habe früh im Jahre 1927 die Forderung der Nachbargleichheit geprägt. Er wolle, dass sein Nachbar die gleiche Steuerlast trägt, wie er selber. Das folge aus der Tatsache, dass die Steuer nimmt, ohne zu geben, d.h. ohne Gleichheit verliere der staatliche Steuerzugriff seine

¹⁹ *Fuisting*, Das preußische Einkommensteuergesetz vom 24.6.1891, 1894, 146.

Berechtigung. Wenn man dies überperiodisch interpoliere, dann sehe man, dass auch die Forderung des Bundesverfassungsgerichts, dass die Finanzbehörden die Steuergesetze in strikter Legalität umzusetzen haben, um Besteuerungs- und Belastungsgleichheit herzustellen, genau auf diesem Denken basiere. *Heinrich Wilhelm Kruse* habe die Reichsabgabenordnung rückblickend als genial angesehen. *Prof. Drüen* habe versucht, zeitgeschichtlich zu erklären, warum der Widerstand gegen die Mitwirkungspflichten so intensiv gewesen sei. Wenn man sich die Aufzeichnungspflichten in der Abgabenordnung anschau, dann haben diese sich über Jahre als elastisch und entwicklungs offen gezeigt. Es sei gerade der Kautschuk, der es ermöglicht habe, entlang des technischen Fortschritts mit Lochkartensystem der Buchführung über erste EDV-Systeme bis hin zu modernen digitalen Verarbeitungssystemen den Steuervollzug zu begleiten. Erst im Jahre 2001 durch das Steuersenkungsgesetz²⁰ habe der Gesetzgeber die Notwendigkeit gesehen, die Digitalisierung weiter fortzuschreiben. Dies gelte sowohl bei den Aufzeichnungen, bei der maschinellen Auswertbarkeit und bei der (digitalen) Betriebsprüfung. Lange Zeit habe sich das Recht der AO als entwicklungs offen erwiesen.

3. Fortentwicklung zur Hypertrophie nationaler und unionsrechtlicher Aufzeichnungs- und Anzeigepflichten

Aufzeichnungspflichten seien unverzichtbar und die Anordnung im Gesetz sei auch logisch nachvollziehbar. Vor dem § 149 AO mit der Deklarationspflicht stehen die Aufzeichnungspflichten, da es nicht darum gehe, irgendetwas, sondern das Gewesene zu erklären. Insoweit seien Mitwirkungspflichten im Steuervollzug unverzichtbar und deutlich intensiver, als die normalen Mitwirkungsobliegenheiten im allgemeinen Verwaltungsrecht. Dies erkläre sich aus der Besonderheit des Steuervollzugs. Was *Prof. Drüen* allerdings umtreibt, sei, dass immer weiter aufgesattelt werde, was ein Punkt sei, der noch weiter diskutiert werden könne. Wenn man sich die jüngsten Entwicklungen anschau, dann werde die Transparenz als Mehrwert ohne erwiesenen Mehrwert begriffen. *Prof. Drüen* meine zum Beispiel die länderbezogenen Berichte nach § 138a AO (Country-by-Country Reporting), die „oben drauf“ zu den Konzernverrechnungspreisen in Deutschland eingeführt worden sei. Bei diesen sei der Mehrwert für die steuerliche Festsetzung mehr als fraglich und die Unternehmen trügen erhebliche Lasten. Die Regierungsbegründung schätze den Aufwand in einer Höhe, wo der Steuerabteilungsleiter eines Münchener Unternehmens sagte, dass dies

²⁰ BGBl. I 2000, 1433, 1460 f.

alleine für seinen Konzern nicht ausreiche. Es gehe dann weiter mit den Anzeigepflichten, die wegen europäischer Vorgaben auch in Deutschland umgesetzt werden müssen. Dem Grunde nach seien die in der Abgabenordnung vor hundert Jahren eingefügten Mitwirkungspflichten erklärlich. Die Frage sei nur, ob sie nicht in Teilen übermäßig seien und den Verifikationszweck gar nicht mehr fördern. *Prof. Drüen* bedankt sich herzlich für die Aufmerksamkeit.

C. Vortrag von Professor Seer

Prof. Seer bedankt sich bei *Prof. Drüen* für den Aufschlag und möchte zunächst an den kategorischen Imperativ anknüpfen.

I. Kontrollierte Selbstregulierung

Heinrich Wilhelm Kruse habe gesagt, wo ein Steueranspruch ist, sei dieser auch durchzusetzen. Das Bundesverfassungsgericht habe dies später ergänzt und ausgeführt, dass das Deklarationsprinzip durch das Verifikationsprinzip flankiert werde. Die Frage sei allerdings, was damit gemeint sei. Dies lasse sich an der Entwicklung des Steuerbescheides erklären. Im Grunde zeige die Entwicklung nämlich, dass wir auf den Weg in eine sog. kontrollierte Selbstregulierung des Steuervollzugs aus der Gesellschaft heraus seien.²¹ Dies lasse sich an folgenden Schritten deutlich machen: Wenn man die Reichsabgabenordnung von 1919 lese, stehe dort ausdrücklich drin, dass zunächst der Sachverhalt zu ermitteln sei und auf der Basis der Sachverhaltsermittlung der Steuerbescheid zu ergehen habe. Dies basiere auf dem Postulat strikter Vollzugslegalität, vergleichbar mit einem Untersuchungsrichter. Das sei der Ausgangspunkt 1919 gewesen. Das sei schon 1936 aufgeweicht worden und zwar durch das Gesetz zur Einführung der Realsteuern²², dass die neue Rechtsform eines vorläufigen Steuerbescheids enthalten habe. *Prof. Tipke* habe dies in seiner Kommentierung damit kritisiert, dass an die Stelle „erst ermitteln dann festsetzen“ jetzt „erst festsetzen und dann ermitteln“ trete.²³ Das habe den Gesetzgeber allerdings wenig beeindruckt und er habe in der AO von 1977²⁴ den Vorläufigkeitsvermerk durch den Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO noch weiter verbreitert. Der § 164 AO sei damit zum verfahrensrechtlichen Einfallstor zur Vollmaschinisierung geworden. Dazu sei etwas

²¹ Siehe hierzu *Seer*, DStZ 2016, 605; *Seer*, DStJG Band 31 (2008), 7, 31 ff.; *Seer*, FR 2012, 1000, 1002 ff.; *Seer*, Selbstveranlagung – Wegfall des Amtsermittlungsgrundsatzes?, in DWS Symposium 2014, 7 ff.

²² Reichsgesetzbl. I 1936, 961.

²³ *Tipke*, in *Tipke/Kruse*, Reichsabgabenordnung, 7. Auflage, § 210, Rz. 1 (22. Lfg./Juni 1975).

²⁴ BGBl. I 1976, 613, 652.

Geniales erfunden worden, wozu *Prof. Seer* noch eine Anekdote einfallen, die er auch immer seinen Studierenden in der Vorlesung näherbringe: Auf einem Podium habe *Prof. Seer* mit einem Wirtschaftswissenschaftler gesessen, der sich über Juristen lustig gemacht habe. Diese seien schließlich Formalisten, lediglich Rechtsanwender, Wortlautklauberer und vor allem würden sie nichts erfinden. Die erste Rückfrage von *Prof. Seer* sei gewesen, was denn Wirtschaftswissenschaftler erfinden würden. Im Übrigen unterschätze er uns, da Juristen eine Menge erfinden würden. Beispielhaft lasse sich die juristische Person als virtuellen Menschen nennen, im Steuerrecht seien sogar Fiktionen für Verwaltungsakte, nämlich die sog. Steueranmeldung erfunden worden. Dies sei geradezu genial, da aus einer Steuererklärung mit der Steueranmeldung gem. § 167 iVm. § 168 AO ein durchsetzbarer Verwaltungsakt fingiert werde. Dies heiße, der Erklärende schaffe gegen sich selbst den Vollstreckungstitel und könne dann später seine eigene Erklärung anfechten, was in manchen Fällen gar nicht abwegig sei. *Prof. Seer* fragt, warum der Steuervollzug nun im Wesentlichen heutzutage eine Selbstregulierung sei. Die Antwort darauf laute, dass 2/3 des gesamten Steueraufkommens ganz geräuschlos via Steueranmeldung (Umsatzsteuer, Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, besondere Verbrauchsteuern und die Versicherungsteuer) über die Bühne gehe. Erstaunlich sei daran, dass Unternehmen bzw. ein ganzes Volk sich selbst erklären und gegen sich selbst Steuern festsetzen. Fraglich sei aber, warum wir dies nicht auch auf die gesamte Einkommensteuer und Körperschaftsteuer erweitern. Allerdings tun wir dies mittlerweile im Ergebnis auch, was häufig Gegenstand von Kritik sei. Dies passiere allerdings nicht durch Steueranmeldung, die international Selbstveranlagung (self-assessment) genannt werde. Diese sei aber begrifflich den Menschen nicht zuzumuten, weil damit einhergehe, dass die Menschen die Steuern selbst berechnen sollen, wobei dies am Ende eigentlich sowieso der Computer übernehme, was bei digitaler Übertragung ohne weiteres möglich sei. Allerdings sei im Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens²⁵ der Weg durch die sog. automatische Steuerveranlagung weiter beschritten worden. Vor diesem Hintergrund seien zwei Vorschriften zu nennen, nämlich einmal der § 150 Abs. 7 AO iVm. § 155 Abs. 4 AO, wo ohne, dass noch irgendein Mensch dazwischentrete, maschinell und automatisch ein Steuerbescheid ergehe und zwar auf der Basis der Daten, die auf dem Server der Finanzverwaltung liegen. Das seien eben nicht nur Daten, die in einer Steuererklärung enthalten seien, sondern es können auch Drittdaten sein

²⁵ BGBl. I 2016, 1679 ff.

(z.B. des Rentenversicherungsträgers oder sonstiger mitteilungspflichtigen Stellen), die übertragen worden seien. Das Ganze sei dann ein automatischer Steuerbescheid, der sogar endgültig ergehen könne. Wenn man diesen Fall mit hinzunehme und sehe, dass mittlerweile ganz überwiegend die Einkommensteuererklärungen, die Körperschaftsteuererklärungen und sogar die Feststellungserklärungen elektronisch übermittelt werden, könne man sagen, dass unser Steuervollzug im ganz Wesentlichen auf reiner Selbstdeklaration beruhe. Aber dann stelle sich die Frage, wie wir mit dieser Selbstdeklaration im Sinne des oben genannten kategorischen Imperativs *Kruses* noch klarkommen. Da helfe uns der Gedanke des strukturellen Vollzugsdefizits. Daraus folge, dass wir nicht mehr die Vorstellung haben, dass wir jede einzelne Steuererklärung prüfen wollen, wie *Enno Becker* dies noch in seiner Kommentierung zur Abgabenordnung von 1919 formuliert habe. Dieser beinhalte, dass Steuern, die geschuldet werden, auch „kategorisch“ durchzusetzen seien. Schon damals habe ein heute vergessener österreichischer Steuerhistoriker namens *Franz Meisel* sehr intelligente Arbeiten verfasst. In einer davon aus dem Jahr 1911 – also noch vor 1919 – mit dem Titel „Moral und Technik der preußischen Steuerveranlagung“ habe er damals schon über das strukturelle Vollzugsdefizit der Steuerveranlagung sinniert.

Das strukturelle Vollzugsdefizit bedeute nun, dass keine Sicherungen vorhanden seien und dem Steuerpflichtigen und seinen Angaben blindes Vertrauen geschenkt werde. Frei nach *Lenin* werde man wohl sagen müssen, dass Vertrauen zwar gut, Kontrolle aber besser sei. Daher benötige man ein strukturelles Verifikationsinstrument. *Prof. Drüen* habe dies ganz richtig weiterentwickelt, indem er sage, die Finanzverwaltung sei eine Verifikationsverwaltung. Sie sei vielleicht nicht nur dieses, allerdings handele es sich hierbei um ein wichtiges Element, damit man dem kategorischen Imperativ strukturell entsprechen könne. Für *Prof. Seer* stelle sich aber die Frage, wie man sich dieses heutzutage vorzustellen habe. Hier seien insbesondere Risikomanagementsysteme anzuführen, die man aus der Wirtschaftsprüfung bzw. dem Controlling seitens der Finanzverwaltung übernommen habe. Das heiße, dass man Datensätze und Algorithmen in ein Datenverarbeitungsprogramm implementiere, welche dann Risikoprofile enthielten. Diese Profile können unterschiedlicher Art sein. So können objektive Kriterien, Verknüpfung von Einkommenskennziffern,

Größenkriterien oder auch das persönliche Steuerverhalten (Steuervita²⁶) Kriterien sein. Durch diese Risikofilter laufend werde versucht, die risikoreichen Fälle von den risikoarmen Fällen zu trennen, was das Gesetz mittlerweile im Verwaltungsjargon „Aussteuerung zur personellen Prüfung“ nenne. Aus *Prof. Seers* Sicht sei ein solches System sinnvoll, allerdings sei es von der Finanzverwaltung nicht schlau, die Vorschrift des § 88 Abs. 5 AO überzuinterpretieren. Die Vorschrift formuliere zunächst die Sicherungen des Systems, wie die Zufallsauswahl, die zwangsweise Aussteuerung bestimmter Fälle und die Einzelfallaussteuerung im Verdachtsfall. Also könne auch der einzelne Sachbearbeiter im Finanzamt eine Aussteuerung vornehmen und werde somit gerade nicht entmündigt. Risikomanagement soll unterstützen und risikoträchtige von weniger risikoträchtigen Fällen unterscheiden, damit man sich auf Erstere fokussieren könne. Daraus folge, dass Risikomanagementsysteme mit der Wissenschaft und mit der (steuerberatenden) Praxis diskutiert und erarbeitet werden sollten, um zu klären, was eigentlich sinnvolle Kriterien seien. Das heiße nicht, dass man alle Einzelheiten veröffentlicht, um dem Steuerpflichtigen eine Anleitung zu geben, wie er gegenüber der Finanzverwaltung möglichst risikolos wirke. Allerdings sollten Art und Zusammenwirken der Parameter nachvollziehbar sein und gemeinsam erarbeitet werden. Dies müsse der Anspruch an eine rechtstaatliche Finanzverwaltung sein.

II. Außenprüfung

Der zweite Aspekt, den *Prof. Seer* ansprechen möchte, sei die Außenprüfung. *Prof. Drüen* habe in seinem Vortrag vom Finanzmilitarismus gesprochen. So sei auch am 32. Deutschen Juristentag die Abschaffung der Außenprüfungsvorschriften gefordert worden. Dem sei man bekanntermaßen nicht gefolgt. Später habe es dann den sog. Materialerlass *Grabower* gegeben, so dass die Außenprüfungsvorschriften ganz im Gegenteil sogar noch deutlich verstärkt worden seien und in der Reichsabgabenordnung habe man sogar das Dogma der Anschlussprüfung verankert, von dem *Prof. Seer* wenig halte. Dies gelte insbesondere vor dem Hintergrund des begrifflichen Verständnisses von Großbetrieben, das in der globalisierten Welt nur noch ein mildes Lächeln hervorrufen könne, da die Größenordnung, ab der man groß sei, im internationalen Wettbewerb eine Maus sei. Im Einklang mit den §§ 193 ff. AO könne man eine sehr intelligente Außenprüfung durchführen, ohne mit dem

²⁶ Siehe zu dem Begriff zB. *Seer/Klotz/Hardeck*, Machbarkeitsstudie „Kooperative Elemente im Steuerrecht – Fokus Mittelstand“, 2016, S. 42 ff.

Gesetz in Konflikt zu geraten. Allerdings habe sich die Finanzverwaltung durch die BpO 2000²⁷ selbst gebunden, halte daran sklavisch fest und schaffe es nur, im Jahr 2012 einen § 4a BpO zu implementieren, der die zeitnahe Betriebsprüfung regelt, ohne das Verhältnis zum Dogma der Anschlussprüfung bei Großbetrieben zu klären. Bei der Außenprüfung bestehe somit immer noch das Problem, dass die Außenprüfung eine historische Prüfung sei, man also Veranlagungszeiträume, die zum Teil lange in der Vergangenheit liegen, prüfe. Der Steuerabteilungsleiter eines großen Konzerns habe *Prof. Seer* vor kurzem gesagt, sie hätten jetzt gerade die Veranlagungszeiträume 2010-2012 abgeschlossen. Die daraus folgenden Konsequenzen könne sich jeder vorstellen. Das bedeutet, das Primat einer zeitnahen Betriebsprüfung müsse ganz vorne stehen. Dies gehe allerdings nur durch den Einsatz von Risikomanagementsystemen und unter Inkaufnahme von Prüfungslücken, sonst werde immer in der Vergangenheit geprüft. In vielen Dingen sei Deutschland von den Österreichern in den vergangenen Jahren überholt worden. So seien die Gewerbe-, Erbschaft- und Vermögensteuer abgeschafft und eine EU taugliche Gruppenbesteuerung eingeführt worden und trotzdem funktioniere der Haushalt. Bei der Betriebsprüfung seien die international unter dem Begriff Enhanced Relationship bekannten bzw. in den Niederlanden horizontal Monitoring genannten Grundsätze in die Bundesabgabenordnung gebracht worden. Letztendlich verstehe man darunter die verbesserten Beziehungen zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung. Die Österreicher haben ebenfalls eine Abgabenordnung, die im Vergleich zur deutschen Version viele Ähnlichkeiten aufweise. Im Laufe der Zeit habe diese sich allerdings immer stärker emanzipiert und enthalte Regeln, die zumindest sinngemäß auch für Deutschland wünschenswert wären. Beispielhaft lasse sich der Rechtsanspruch auf eine verbindliche Auskunft mit einer entsprechenden Frist anführen und nicht wie in Deutschland eine maue Sollvorschrift oder die sog. begleitende Kontrolle, die Ausdruck der Enhanced Relationship sei. Das bedeute, dass Unternehmen, die sich selbst kontrollieren und dieses auch durch Wirtschaftsprüfer überprüfen lassen, entsprechende Updates vornehmen und eine positive Steuervita aus der Vergangenheit haben, insoweit Vertrauensvorschüsse genießen dürfen, nicht mehr historisch geprüft zu werden, sondern es finde eine begleitende Kontrolle statt. Der Steuerpflichtige könne einen solchen Antrag auf begleitende Kontrolle als Alternative zur regulären Außenprüfung stellen. Man treffe sich

²⁷ Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung - Betriebsprüfungsordnung - (BpO 2000) vom 15.3.2000 (Bundesanzeiger Nr. 5, S. 368; BStBl I S. 368), zuletzt geändert durch die allgemeine Verwaltungsvorschrift vom 20.7.2011 (BStBl I S. 710).

dann mindestens viermal im Jahr und die entsprechenden Unternehmen haben von sich aus durch ihr Tax Compliance System die verschiedenen Problemfelder zu nennen. Das Ganze finde im Rahmen eines Pilotprojektes seit 2012 statt, dass auch durch die Universität Graz unter Mitwirkung von Frau *Prof. Ehrke-Rabel* begleitet werde. Die Ergebnisse dieser Testphase waren insgesamt positiv. Daraus folge nicht, dass man alles eins zu eins übernehmen müsse. Es lasse sich aber feststellen, dass unsere Außenprüfungsrecht weit hinterherhinke. Unsere historische Prüfung habe eine Fülle von Nachteilen, wozu der Verlust des historischen Wissens, Anpassungsprobleme an die Vergangenheit und Rechtssicherheitsprobleme gehörten und die Finanzverwaltung selbst unter Druck stehe. Der einzige Vorteil, den man daraus generieren könne, mag ein Zinsvorteil sein, allerdings beruhe dieser Vorteil auf einer kapitalmarktfernen Zinshöhe und gehöre schon längst korrigiert. Dies könne alles in allem nicht unser rechtsstaatlicher Impetus sein, um an der historischen Außenprüfung festzuhalten.

III. Kooperative Verfahrenselemente

Nun kommt *Prof. Seer* zu den kooperativen Verfahrenselementen. In den Vorausführungen sei schon die verbindliche Auskunft genannt worden. § 89 Abs. 3 – 7 AO enthalte detaillierte Regelungen, aber nicht zur Dogmatik einer verbindlichen Auskunft, nicht zur Rechtsnatur oder zum Verhältnis zum nachfolgenden Steuerverwaltungsakt, sondern zu den Gebühren. Das könne man nur als Denkfaulheit des Gesetzgebers bezeichnen.²⁸ Dann sei an anderer Stelle in der AO seit 1977 die verbindliche Zusage in den §§ 204 – 207 AO im Gesetz. Hier finde allerdings keine Abstimmung dieser beiden kooperativen Elemente am besten in einem eigenen Abschnitt der AO statt. Einer verbindlichen Zusage zugänglich seien Sachverhalte, die in einer Betriebsprüfung geprüft worden sind, die aber dauerhaft wiederkehren und damit der Art nach in der Zukunft noch mal auftreten werden und wo die Regelung, die man gefunden hat, auch für die Zukunft perpetuiert werden solle. Hier wurde *Prof. Seer* ein Fall vorgetragen, bei dem in einer wie üblich historischen Außenprüfung für 2018 eine verbindliche Zusage für die Veranlagungszeiträume 2012 – 2014 gegeben worden sei und jetzt weigere sich die Finanzverwaltung, sie in dem Interim von 2015, 2016, 2017 und 2018 fortwirken zu lassen, weil sie sagen, die Zusage sei erst 2018 gegeben worden und dürfe nur prospektiv ab 2018 wirken. Das sei natürlich ein vollkommen absurdes Ergebnis.

²⁸ *Seer*, in *Tipke/Kruse*, § 89 AO, Rz. 21 (Februar/2018).

IV. Treu und Glauben

Prof. Kruse habe in seinem Beitrag²⁹ die Grenzen von Treu und Glauben in einem Rechtsstaat dargestellt. Da zeige er deutlich, dass dieser Grundsatz keine Grundlage sein könne, um Steuern zu erheben, was damals ernsthaft von einigen behauptet worden sei. Treu und Glauben könne zwar anders als der Grundsatz des Vertrauensschutzes zugunsten der Finanzverwaltung wirken, aber keinen Steuereingriff begründen. Wenn der Gesetzgeber im Bereich von kooperativen Verfahrenselementen einfach schweige, dann habe die Rechtsprechung der Vergangenheit den Grundsatz von Treu und Glauben häufig benutzt, um verfahrensrechtliche Fortbildung zu betreiben. Hier lasse sich die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft auch schon vor 2006 oder die tatsächliche Verständigung anführen. Der Begriff der tatsächlichen Verständigung sei misslungen, da es nicht um die Tatsache einer Verständigung, sondern um die Verständigung über Tatsachen gehe. Das Ganze beruhe auf einer Entscheidung des Reichfinanzhofs von 1925³⁰, in der der Begriff benutzt worden sei. Der BFH begründe die Verbindlichkeit der tatsächlichen Verständigung mit dem Vertrauen auf die Aussage des anderen im Sinne eines *venire contra factum proprium*, man dürfe sich also nicht im Widerspruch zu dem setzen, was man vorher gesagt habe. Letztendlich sei dies nichts anderes als ein Vertrag. Man traue sich allerdings nicht, diesen Begriff in den Mund zu nehmen, weil man keine entsprechende Rechtsgrundlage iSd. §§ 54 ff. VwVfG habe, sondern nur Andeutungen im § 78 AO und an anderen Stellen. Der BFH lasse aber die Bindungswirkung aus den, wie *Prof. Seer* es nennt, Willenserklärungen selbst entstehen, ohne dass eine weitere Disposition vorhanden sein müsse. Auch hier sei es an der Zeit, ein vernünftiges gesetzliches Regime zu verfassen, was die verbindliche Zusage, die verbindliche Auskunft und die tatsächliche Verständigung in einen Kontext zueinander bringe und dieses aufeinander abstimme. Im Zuge dessen könne man dann auch mit dem Dogma der Unterscheidung zwischen Tatsache und Rechtsfrage aufräumen. Das sei schon schief, wenn die Finanzverwaltung schätze, da die Schätzung selbst keine Tatsache sei, sondern eine Rechtsanwendung. Die Schätzungsgrundlagen mögen Tatsachen sein, aber wie diese zu bewerten seien und zu welchem Ergebnis man komme, sei eine Mixtur zwischen Tatsachen und Rechtsfragen. Genauso verhalte es sich bei der Prüfung der Angemessenheit eines Geschäftsführergehaltes oder eines Verrechnungspreises. Daher einige man sich bei der sog. tatsächlichen Verständigung sehr wohl über das Recht. Daher stelle sich die Frage,

²⁹ *Kruse*, *StuW* 1958, 719.

³⁰ RFH v. 20.10.1925 – II A 453/25, RFHE 18, 92, 94 f.

warum nicht auch zukünftige Rechtsbehandlungen konsentiert werden können und diese übereinstimmend für beide Seiten festgelegt werden, um Rechtsfrieden herzustellen. Im Zollrecht sei man an dieser Stelle schon weiter. Die verbindliche Auskunft im Zollrecht – dort Zolltarifauskunft genannt – sei dort ein Vorbescheid und dort treffe das allgemeine Verwaltungsrecht wieder im Sinne *Kruses* auf das Steuerrecht. Man könne nämlich die verbindliche Auskunft auch als Vorbescheid ausgestalten, genauso wie man den öffentlichen Vertrag im Steuerrecht implementieren könne, um auch hier eine Klammer zum allgemeinen Verwaltungsrecht herzustellen. In diesem Sinne lasse sich festhalten, dass unsere AO eine Menge kooperativer Verfahrenselemente neu aufzuarbeiten habe.

D. Vortrag von Professor Loose

Prof. Loose dankt *Prof. Seer* für seinen ausführlichen Beitrag. Zu der persönlichen Beziehung zu *Prof. Kruse* habe *Prof. Loose* bereits auf der Beerdigung einige emotionale Worte gesprochen, was ihm sehr wichtig gewesen sei. Trotzdem müsse man auch bei dieser Veranstaltung dazu noch etwas sagen. *Prof. Loose* führt aus, dass hinten im Publikum *Herr Watermeyer* sitze, der ihn vor über dreißig Jahren als Studentische Hilfskraft zum Lehrstuhl gebracht habe. Vorne sehe *Prof. Loose* die neue Generation an Studentischen Hilfskräften, für die er sich ebenfalls wünsche, dass sie einmal irgendwann eine Antrittsvorlesung oder Ähnliches hier in Bochum halten. *Prof. Loose* würde sich dann im Alter von *Prof. Ipsen* sehr daran erfreuen. Die Antrittsvorlesung von *Prof. Loose* sei auch die letzte Veranstaltung gewesen, an der *Prof. Kruse* Präsenz in Bochum und in Wissenschaftskreisen gezeigt habe. Diejenigen, die nicht regelmäßig in Hamburg mit ihm Kontakt hatten, haben ihn dort das letzte Mal gesehen. Eine Veranstaltung wie heute solle dann dafür sorgen, dass all' diese Erinnerungen sich zu einem runden Ganzen zusammenfügen. *Prof. Seer* habe während seines Vorsitzes der DSTJG darauf hingewirkt, dass *Prof. Drüen* und er selbst bei der Tagung 2007 in Stuttgart einen Vortrag gehalten haben. Das Thema seines Vortrags sei damals so aktuell wie heute gewesen und behandle die Zinsen im Steuerrecht.

I. Zinsbegriff

Den Jüngeren unter den Teilnehmern müsse man erst mal den Begriff erklären. Unter Zinsen verstehe man nach der zivilrechtlichen Prägung die nach der Laufzeit bemessene Vergütung für den Gebrauch eines auf Zeit überlassenen oder auf Zeit vorenthaltenen Kapitals. In der Vorlesung zum Rechtsschutz in Steuersachen sei dieses Zinsthema besprochen worden und insbesondere bei der Aussetzung der Vollziehung relevant, da diese auf Grund der

Zinsproblematik faktisch tot sei. Keiner wolle das Risiko eingehen, Zinsen durch die Aussetzung der Vollziehung zu zahlen. Im November letzten Jahres sei vom II. Senat des BFH ein Fall entschieden worden, bei dem es um den Abzug von Einkommensteuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten bei der Erbschaftsteuer ging.³¹ Gegenstand sei die Einkommensteuer der Veranlagungsjahre 1996 und 1999 gewesen. Die entsprechenden Bescheide seien nach über 20 Jahren noch nicht bestandskräftig gewesen seien. Ein Bescheid habe ein Steuerzahllast in Höhe von über 6 Mio. Euro ausgewiesen. Der Betrag sei von der Vollziehung ausgesetzt worden. Wenn man in diesem Fall den Zinsbetrag ausrechne, werde die Wirkung der Verzinsung in laufenden Gerichtsverfahren deutlich.

II. Gesetzliche Grundlagen

Die gesetzlichen Grundlagen ließen sich in § 233 AO finden. Diese Vorschrift sei die Grundnorm für die Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis. § 233 Satz 1 AO stelle ausdrücklich fest, dass Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nur dann zu verzinsen seien, wenn dies ausdrücklich gesetzlich geregelt werde. In Betracht kämen hier die Vorschriften der AO, also §§ 233a bis 237 AO, aber auch Zinsbestimmungen in Einzelsteuergesetzen. Systematisch unterscheide die AO ausdrücklich zwischen Zinsen (§§ 233 bis 239 AO) und Säumniszuschlägen (§ 240 AO) und zwar in gesonderten Unterabschnitten des 2. Abschnitts, der mit Zinsen und Säumniszuschlägen übertitelt sei. Nach der herrschenden Auffassung in der Literatur und der Rechtsprechung haben Säumniszuschläge eine Doppelfunktion.

III. Historische Entwicklung

§ 104 Abs. 1 RAO 1919 ordne eine Verzinsung für den Fall an, dass der Steuerpflichtige die Steuern bei Fälligkeit nicht zahle.

Bei Steuerhinterziehung seien Zinsen ab Verjährungsbeginn zu entrichten gewesen. § 105 RAO 1919 habe bestimmt, dass Zahlungsaufschub oder Stundung in der Regel nur gegen Verzinsung gewährt werden sollte. §§ 104, 105 RAO 1919 sei zwischen 1931 und 1933 ständig geändert worden, so dass sie schließlich unüberschaubar geworden seien. § 20 Abs. 3 des Steueranpassungsgesetzes 1934 habe die Verzinsung de facto abgeschafft. Verzugszinsen seien durch Säumniszuschläge ersetzt worden (§§ 9 - 11 Steuersäumnisgesetz 1934). Durch die Steueränderungsgesetze 1961 und 1965 seien Erstattungs- und Aussetzungszinsen für die Zeit ab Rechtshängigkeit sowie Hinterziehungszinsen wieder

³¹ BFH v. 14.11.2018 - II R 34/15, BFHE 263, 273, BStBl. II 2019, 674.

eingeführt worden. Die AO 1977 habe zunächst nur Stundungs-, Hinterziehungs-, Prozess- und Aussetzungszinsen gekannt.

Mit dem Steuerreformgesetz 1990 sei die sog. Vollverzinsung eingefügt worden, mit der sich *Prof. Kruse* intensiv beschäftigt habe.³² § 233a AO habe erstmals eine Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen angeordnet.

IV. Vollverzinsung

1. Bedeutung der Vollverzinsung

§ 233a AO habe die größte Bedeutung für die Praxis, obwohl in der Mehrzahl der Steuerfestsetzungen wegen der Karenzfrist des § 233a Abs. 2 AO eine Verzinsung nicht in Betracht komme. § 233a AO solle nach der Begründung des Gesetzgebers³³ einen Ausgleich für die zeitlich ungleichmäßige Heranziehung zur Steuer schaffen und damit ein „Mehr an Steuergerechtigkeit“ bewirken. Tatsächlich habe der Gesetzgeber mit der Einführung des § 233a AO einen wesentlichen Teil der durch die Steuerreform 1990 drohenden Einnahmeausfälle ausgleichen wollen. Die Rechnung sei aufgegangen, da der Fiskus jährlich einen Überschuss aus den Zinseinnahmen erziele (ca. 600-800 Mio.). In 2013 seien es ca. 1,3 Mrd. € gewesen, danach seien es rückläufig 2017 ca. 370 Mio. gewesen.

2. Systematische Probleme

Die Zinsberechnung nach § 233a AO beruhe auf dem Prinzip der Soll-Verzinsung. Verzinst werde also der Unterschiedsbetrag zwischen der festgesetzten Steuer (Soll) und der zuletzt festgesetzten Steuer (Vorsoll). Das habe nach der ursprünglichen Vorstellung des Gesetzgebers den praktischen Vorteil, dass tatsächliche Kassenvorgänge nicht erfasst und kontrolliert werden müssen.

Nachteilig an der Sollverzinsung sei, dass das Vorsoll bei jeder Änderung der Steuerfestsetzung neu ermittelt werden müsse, die tatsächliche Zahlungsvorgänge nicht erfasst werden und es nicht darauf ankomme, ob der Steuerpflichtige einen Liquiditätsvorteil erzielt habe. Anders sehe dies bei Zinsen auf Erstattungsbeträge aus: Erstattungsbeträge werden nur bis zur Höhe des tatsächlich zu erstattenden Betrages verzinst, die Höhe des zu verzinsenden Erstattungsbetrages ergebe sich aus der Differenz zwischen dem festgesetzten Steuerbetrag und den tatsächlich gezahlten Beträgen und die Verzinsung von Erstattungsbeträgen beginne frühestens mit dem Tag der Zahlung. Mit

³² *Kruse*, FR 1988, 12.

³³ BT-Drucks. 11/2157.

anderen Worten: In Erstattungsfällen greife also zugunsten des Fiskus die Ist-Verzinsung. Konsequenz daraus sei, dass wegen der Ist-Verzinsung in Erstattungsfällen sämtliche Kassenvorgänge getrennt nach Steuerarten und Besteuerungszeiträumen gesondert zu erfassen seien. Damit sei hier genau der Verwaltungsaufwand erforderlich, der durch die Soll-Verzinsung gerade vermieden werden solle. Weitere, fiskalpolitisch motivierte Änderungen des § 233a AO führen dazu, dass die Vorschrift nur noch von Beamten der Rechenzentren beherrscht werde, dies gelte insbesondere für die Verzinsung in Fällen rückwirkender Ereignisse nach den Absätzen 2a und 7 (JStG 1997).

Zudem sei die Höchstdauer abgeschafft worden. Bis zum 31.12.1999 sei der Zinslauf durch eine Höchstdauer von 4 Jahren beschränkt gewesen. Der Gesetzgeber habe mit der Höchstdauer dem Umstand Rechnung tragen wollen, dass Außenprüfungen, insbesondere Groß- und Konzernbetriebsprüfungen, häufig erst lange Zeit nach Ablauf des zu prüfenden Steuerjahres durchgeführt werden. Die Abschaffung der Höchstdauer habe der Besteuerungsgerechtigkeit und der Vereinfachung der Zinsberechnung gedient und vermieden, dass Steuerpflichtige die Zinsbelastung durch Verzögerung des Prüfungsablaufs vermindern können. Absurd: die lange Prüfungsdauer als Argument, das 1990 für die Einführung der Höchstdauer sprach, rechtfertigte 10 Jahre später die Abschaffung.

3. Erlass von Nachzahlungszinsen

Umstritten sei der Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen wegen verzögerter Bearbeitung des Steuerfalles durch die Finanzverwaltung. Der Bundesfinanzhof und die Finanzverwaltung lehnen den Erlass ab, da die Nachzahlungszinsen verschuldensunabhängig seien, die Möglichkeit der Kapitalnutzung ausreiche und der abstrakte Nachteil des Steuergläubigers zu berücksichtigen sei.³⁴ Diese Auffassung überzeugt nicht. Erlass ist geboten, wenn kein nachvollziehbarer Grund für die schleppende Bearbeitung erkennbar ist. Da der Steuerpflichtige den Zeitpunkt der Steuerfestsetzung nicht beeinflussen kann, hätte es in diesen Fällen allein die Finanzbehörde in der Hand, ob Nachforderungszinsen entstehen. Gesetzeszweck ist zwar die Abschöpfung von Liquiditätsvorteilen. Das gilt jedoch nicht für solche Liquiditätsvorteile, die dem Steuerpflichtigen durch eine verzögerte Bearbeitung

³⁴ ³⁴ Vgl. z.B. BFH v. 31.5.2017 - I R 77/15, BFH/NV 2017, 1409; FG München v. 21.7.2017 - 7 K 1505/16, EFG 2017, 1716; FG Berlin-Bdb. v. 14.11.2017 - 6 K 6258/16; EFG 2018, 341; BMF AEA0 Nr. 69; *Rüsken* in Klein¹⁴, § 233a Rz. 52; weitere Einzelheiten vgl. *Loose*, in *Tipke/Kruse*, § 233a AO Rz. 78 (April/2019).

aufgedrängt werden und die er nicht durch Anpassung von Vorauszahlungen beeinflussen kann.³⁵

Prof. Kruse habe insgesamt zur Vollverzinsung ausgeführt, dass diese weder der Steuergerechtigkeit diene noch die Besteuerung vereinfache. Im Gegenteil: sie bringe Ungerechtigkeiten und kompliziert das Steuerrecht in einem so erheblichen Umfang, dass die immer wieder erhobenen Forderungen nach Steuervereinfachung zur Farce werden. Vollverzinsung und Steuervereinfachung passten nicht zusammen.³⁶

V. Höhe des Zinssatzes

Problematisch sei insbesondere die Höhe des Zinssatzes. Hierzu führe der Bundesfinanzhof aus, dass die in dem Aussetzungsverfahren nach § 69 Abs. 3 FGO gebotene summarische Prüfung des § 238 Abs. 1 Satz 1 AO dazu führe, dass die geregelte Höhe von Nachzahlungszinsen von einem halben Prozent für jeden vollen Monat jedenfalls ab dem Verzinsungszeitraum 2015 schwerwiegenden verfassungsrechtlichen Zweifeln begegne.³⁷ Zweifelhaft sei insbesondere, ob eine Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz gegeben sei und/oder ein Verstoß gegen das Übermaßverbot vorliege. Der Annahme eines verfestigten Niedrigzinsniveaus könne nicht entgegengehalten werden, dass bei Kreditkartenkrediten für private Haushalte Zinssätze von rund 14 v.H. oder bei Girokontenüberziehungen Zinssätze von rund 9 v.H. anfielen. Der gesetzlich festgelegte Zinssatz gemäß § 238 Abs. 1 Satz 1 AO überschreite für den hier in Rede stehenden Zeitraum (ab 1.1.2015) den angemessenen Rahmen der wirtschaftlichen Realität in erheblichem Maße. Die Deutsche Bundesbank³⁸ stelle hinsichtlich des Zinsniveaus fest, dass das Niedrigzinsniveau sich nicht mehr als vorübergehende, volkswirtschaftstypische Erscheinung verbunden mit den typischen, zyklischen Zinsschwankungen darstelle, sondern struktureller und nachhaltiger Natur sei.

Der Gesetzgeber habe bei der Einführung der seit dem Jahr 1961 unveränderten Zinshöhe von 0,5 % für jeden Monat (§ 5 Abs. 1 Steuersäumnisgesetzes 1961) die Typisierung des Zinssatzes mit dem Interesse an Praktikabilität und Verwaltungsvereinfachung begründet.³⁹ Solche Erwägungen können heute angesichts des gänzlich veränderten technischen Umfelds und des Einsatzes moderner Datenverarbeitungstechnik bei einer Anpassung der Zinshöhe

³⁵ Loose, in Tipke/Kruse, § 233a AO Rz. 78 (April/2019).

³⁶ Kruse, FR 1988, 1.

³⁷ BFH v. 25.4.2018 – IX B 21/18, BStBl. II 2018, 415.

³⁸ Deutsche Bundesbank, Finanzstabilitätsbericht 2014.

³⁹ BT-Drucks. 3/2573, S. 33, zu Art. 11.

an den jeweiligen Marktzinssatz oder an den Basiszinssatz (§ 247 BGB) nicht mehr tragend sein. Für die Höhe des Zinssatzes in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO fehle es an einer nachvollziehbaren Begründung.⁴⁰ Das Argument, die Vollverzinsung wirke gleichermaßen zugunsten wie zulasten des Steuerpflichtigen, sei nicht geeignet, die realitätsferne Zinshöhe des § 238 AO zu rechtfertigen. Der Zinssatz für Erstattungsansprüche sei in gleicher Weise unrealistisch. Die realitätsferne Bemessung der Zinshöhe wirke in Zeiten eines strukturellen Niedrigzinsniveaus wie ein sanktionierender, rechtsgrundloser Zuschlag auf die Steuerfestsetzung. Dies gelte insbesondere nach Abschaffung der Höchstdauer.

Als Lösungsvorschläge für die dargestellte Problematik, könne die Ist-Verzinsung statt Soll-Verzinsung von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen angewendet werden, es könne eine automatische Anpassung des Zinssatzes durch Anknüpfung an z.B. den Basiszins erfolgen oder es könne ein typisierender Zinssatz und Korridor zur automatischen Anpassung gewählt werden. *Prof. Kruse* würde sich heute zurücklehnen und das ganze schmunzelnd zur Kenntnis nehmen. *Prof. Loose* bedankt sich bei den Teilnehmern für ihre Aufmerksamkeit.

E. Podiumsdiskussion

Prof. Seer bedankt sich bei *Prof. Loose* für seinen Vortrag und startet die Podiumsdiskussion mit der Frage an *Herrn Dr. Brandis*, was dieser inhaltlich von den drei Vorträgen halte. *Herr Dr. Brandis* antwortet darauf, dass die Teilnehmer des Bochumer Steuerseminars als besonders gut ausgebildet und interessiert gelten und er sich der durch den anhaltenden Applaus offenkundig positiven Resonanz der Teilnehmer daher nur anschließen könne. Zum Thema: Aus der aktuellen Kommentierung im *Tipke/Kruse* zu den Anzeigepflichten sei besonders die dynamische Entwicklung der Abgabenordnung ersichtlich. Früher sei in der Ausbildung gelehrt worden, dass die Steuerfestsetzung ein amtlicher Akt sei, an dem der Steuerpflichtige durch die Steuererklärung teilnehme. In der Sache handele es sich aber um eine öffentlich-rechtliche Maßnahme, die dann zur Steuerfestsetzung führe. Heutzutage erkenne man aber eine Fortentwicklung zur – wie *Prof. Drüen* es genannt habe – Hypertrophie nationaler und europarechtlicher Anzeige- und Aufzeichnungspflichten. Früher habe man nur mit § 138 AO gearbeitet, der eine Anzeigepflicht des Steuerpflichtigen in den Fällen besonderer steuererheblicher Tätigkeits-Strukturen regele. Die Anzeige des § 138 AO

⁴⁰ *Seer/Klemke*, ifst-Schrift Nr. 490 (2013), 43, 45; Einzelheiten vgl. *Dust*, Der Zinssatz im Steuerschuldverhältnis - Eine Analyse des aktuellen Zinssatzes in § 238 AO unter ausführlicher Berücksichtigung der Historie der Verzinsung im Steuerschuldrecht, Bochumer Schriften zum Steuerrecht, 2019.

habe eine veranlagungsunterstützende und möglicherweise auch eine vor einer Nichtdeklaration abschreckende Funktion. Nunmehr sei aufgrund einer unionsrechtlichen Vorgabe eine Anzeigepflicht für „Steuergestaltungen über die Grenze“ eingeführt worden – wegen des Zusammenhangs mit der europäischen Amtshilfe-Richtlinie auch als „DAC 6“ bekannt. Mit diesem Instrument verändere sich auf eine frappierende Art und Weise der Inhalt, den wir dem öffentlich-rechtlichen Steuerschuldverhältnis zuweisen, denn hier werde entweder der sog. Intermediär oder auch der Steuerpflichtige als sog. Nutzer dazu angehalten, innerhalb von 30 Tagen, nachdem er die Steuergestaltung über die Grenze installiert habe, eine Anzeige über diese Steuergestaltung beim Bundeszentralamt für Steuern zu platzieren. In der Sache sei es natürlich so, dass diese Information dazu verwendet werde, den etwaigen Steuertatbestand später in der Veranlagung zu überprüfen oder im Risikomanagementsystem eine Aussteuerung des Falles vorzunehmen - aber gerade aus der Frist könne man erkennen, dass die Anzeige eine weitere Funktion habe: Es geht um eine rechtspolitische Funktion, indem der Steuergesetzgeber (vermittels der Verwaltung) innerhalb einer relativ kurzen Frist über Steuergestaltungen informiert wird, um dann gegebenenfalls unmittelbar durch eine Gesetzgebungsinitiative agieren zu können. Im Ergebnis werde ein im Vorfeld eines Steuerschuldverhältnisses liegender Teil der steuerfestsetzenden Aufgabe durch das Finanzamt auf den Steuerpflichtigen bzw. Intermediär verlagert, der damit dazu beitragen müsse, dass der Steueranspruch, so wie ihn sich der Gesetzgeber vorstellt, möglichst optimal umgesetzt werde. Im Ergebnis liege daher eine weitere Inpflichtnahme des Steuerpflichtigen bzw. des Intermediärs vor, die durch eine extrem kurze Frist vermittelt werde, die völlig unabhängig von der üblichen Abgabefrist einer Steuererklärung oder einer normalen Anzeigefrist nach § 138 AO sei. Hier finde eine deutliche Verschiebung des Aufgabenkreises zu Lasten des einzelnen Steuerpflichtigen statt, zum einen für seine eigene Steuerfestsetzung, aber auch für „das große Ganze“, da die im Bundeszentralamt für Steuern gesammelten Informationen nicht nur für den nationalen Gesetzgeber, sondern auch für den Unionsgesetzgeber oder einzelne Mitgliedstaaten zur Verfügung stehen werden. Die Abgabenordnung internationalisiere sich dadurch auf Grund unionsrechtlicher Vorgaben noch weiter; dies habe infolge der bußgeldbewährten Anzeigepflicht im Übrigen auch unmittelbare Auswirkungen auf die steuerberatenden Berufe, die sich regelmäßig um die Anzeige zu kümmern hätten. *Prof. Seer* bedankt sich bei

Dr. Brandis für seine Ausführungen. *Prof. Seer* sei ebenfalls kein Freund dieser Art von Anzeigepflichten.

Prof. Krumm habe sich ein paar Stichpunkte zu den Vorträgen gemacht und möchte nunmehr dazu Stellung nehmen. Hinsichtlich der Zinsen habe man in NRW aktuell die Situation, dass der Steuerpflichtige keine Aussetzung der Vollziehung für die Zinsen zur Gewerbesteuer bekomme, während man eine Aussetzung der Vollziehung für die Zinsen der Einkommensteuernachzahlung geschenkt bekomme. Diese Frage müsse man im größeren Kontext organisationrechtlich diskutieren, weil man hier sehr deutlich sehe, was passiert, wenn man eine Zuständigkeitsaufspaltung habe, da für die Gewerbesteuer die Verwaltungsgerichte und für die Einkommensteuer die Finanzgerichte zuständig seien.

Spannend habe *Prof. Krumm* die Stichworte gefunden, die insbesondere bei *Prof. Seer* gefallen seien, namentlich die Selbstveranlagung. Aus der Perspektive der Steuerrechtler, die die Privatisierung des Steuerrechts beobachten, muss gefragt werden, was für rechtliche Folgen diese Privatisierung haben müsse („Privatisierungsfolgenrecht“). Bei den Verwaltungsrechtlern sei diese Diskussion bereits geführt worden. Gegenstand der Diskussion müsse sein, was passiere, wenn immer mehr Vollzugsbeiträge auf denjenigen abgewälzt bzw. übertragen werden, um dessen Entscheidung es am Ende gehe. Es gebe verschiedene Grundsätze in der Verfassung, die uns argwöhnisch erscheinen lassen sollten, dass der Betroffene die Entscheidung maßgeblich mitpräge, weshalb es Kontrollbedürfnisse seitens des Staates gebe. Wenn wir diese Entwicklung aus verschiedenen Gründen, wie beispielsweise Personalmangel durch den demographischen Wandel, akzeptieren, stelle sich aber die Frage, wie wir mit den Instrumentarien z.B. des Risikomanagements, was aus der Sicht *Krumms* alternativlos sei, umgehen und welche Steuerungsressourcen der Gesetzgeber für eine Verbesserung habe. Zudem stelle sich die Frage, ob nicht irgendwann eine Verpflichtung hinsichtlich der Inanspruchnahme eines Steuerberaters eingeführt werden sollte. Der Steuerberater würde dann nicht nur als risikominimierender Faktor berücksichtigt werden, sondern erhielte eine noch stärkere Stellung im Besteuerungsverfahren, was natürlich noch mehr Privatisierungselemente beinhalte. Würde man dies machen, bestünde auf Seiten der Finanzverwaltung eine Gegenkontrollpflicht, um eine Qualitätssicherung zu erhalten. Im Grunde müsse die Frage gestellt werden, wie ein Gesetzgeber die Qualitätssicherung gesetzlich steuern könne, die man braucht, wenn man schon die Subsumtionsvorschläge des Steuerpflichtigen weitgehend übernehme. D.h. es müsse eine

Steuerung der Subsumtionsvorschläge stattfinden, was teilweise eine gesetzliche Frage sei und teilweise Eigenbereiche der Verwaltung betreffe. Die Verwaltung müsse natürlich auch das Steuerungspotential ihrer Onlineangebote erkennen und im Grunde den Steuerpflichtigen führen. Hierfür gebe es gerade online unterschiedliche Möglichkeiten. Gerade in Zukunft müssen beispielsweise die sog. Tax-Apps viel stärker in den Fokus der Regulierung kommen. Zwar seien durch das AO-Modernisierungsgesetz⁴¹ einige Änderungen vorgenommen worden: So gebe es nunmehr eine Haftung, sofern die App falsch sei und die Finanzbehörde werfe auch einen Blick über das Programm, aber die Frage sei, ob dies vor dem Hintergrund, dass das, was dort produziert werde, direkte Auswirkung auf die Steuerfestsetzung habe, ausreichend sei. Auch die Zukunft digitaler Steuerberatungsangebote müsse perspektivisch besser geregelt werden. All' das seien Zukunftsfragen, auf die man zwar heute noch keine abschließende Antwort haben müsse. Wichtig sei, dass man die Qualitätssicherung in Ansehung der Subsumtionsvorschläge der Steuerpflichtigen als gesetzliche Aufgabe erkenne. Zum historischen Abriss von *Prof. Drüen* über die Abgabenordnung lasse sich sagen, dass die Abgabenordnung durchaus als Erfolgsgeschichte zu werten sei. Die Abgabenordnung sei trotz ihrer Defizite in sich durchaus stimmig und gebe einen auf den Steuervollzug gut zugeschnittenes Instrumentarium an die Hand. Dies könne als große Leistung der Abgabenordnung gesehen werden. Aber gleichzeitig müsse gesehen werden, dass wir in den letzten Jahren einige Fehlentwicklungen gesehen haben, wo die Abgabenordnung einerseits von ihrer Schutz- und Bewirkungsfunktion, gleichzeitig aber auch von ihrem geschlossenen Kodifizierungssystem her, in Bedrängnis geraten sei. Jedem dürfte der Begriff der Datenschutzgrundverordnung ein Begriff sein, wo eine Verordnung der EU als Querschnittsmaterie auch über die ganze Verwaltung gezogen worden sei. Das Problem sei also nicht nur eines der Abgabenordnung, sondern auch jeder anderen Verwaltungseinheit. Insgesamt sei dies kein glückliches Gesetzgebungsverfahren gewesen. Viele Steuerrechtler haben den Eindruck gewonnen, dass die gute bereichsspezifischen Dogmatik ein Stück weit gestört worden sei. Die Größte Fehlentwicklung aus der Sicht von *Prof. Krumm* sei im Steuerstrafrecht zu finden. Wenn man sich als Steuerverfahrensrechtler mit dem Steuerstrafrecht befasse, habe man eine ganz andere Perspektive darauf, weil man nicht wie ein reiner Strafrechtler aus der Rechtfertigung des Strafens oder dem Strafprozess heraus argumentiere, sondern die

⁴¹ BGBl. I 2016, 1679 ff.

Verbindungslinien zum Steuerverfahrensrecht suche. *Prof. Krumm* sei erst in den letzten drei Jahren bewusst geworden, dass langsam ein strafrechtliches Parallelrecht geschaffen werde, was nicht richtig mit dem Verfahrensrecht abgestimmt sei. Hier lasse sich das Gesetz zur Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung⁴², das zwei Jahre alt sei und zu riesigen Verwerfungen mit der Abgabenordnung geführt habe, nennen. Der Strafrichter sei jetzt gezwungen, eine Einziehungsentscheidung auszuurteilen. Hierbei habe er kein Ermessen mehr und müsse daher in seinem Strafurteil einen vollstreckbaren Titel für die hinterzogene Steuer schaffen. Bis heute sei vollkommen ungeklärt, wie sich dies zum Steuerverfahrensrecht verhalte, was am Ende Vorrang habe und wie sich dies zum Rechtsschutz des Steuerpflichtigen in Steuersachen im Übrigen verhalte. Das Strafrecht biete sich hier zudem im Hinblick auf die vorläufige Sicherung des Steueranspruchs als „Alternative“ an. Einige Strafgerichte hatten dem § 324 AO Vorrang eingeräumt und dadurch waren den Finanzbehörden die als effektiver empfundenen strafprozessualen Handlungsmöglichkeiten verschlossen.⁴³ Zudem sei ein Vorgehen nach der StPO risikoloser: In diesen Fällen drohe dem Staat ebenfalls keine Geltendmachung von Amtshaftungsansprüchen, da hier das Spruchrichterprivileg des § 839 Abs. 2 BGB gelte. Aus Zeitgründen könne man hier heute nicht in die Details gehen, allerdings sei *Prof. Krumm* der Auffassung, dass dies einer der wichtigsten Zukunftsthemen sein werde, wo sich die Abgabenordnung und der Steuerverfahrensrechtler gegenüber den Entwicklungen im Strafrecht behaupten müssen, da die Karte in der Praxis immer öfter gezogen werde und das bewusst, um Finanzgerichte und Sicherungen der Abgabenordnung nicht beachten zu müssen.

Prof. Drüen ergänzt zu *Prof. Seers* Vortrag, dass mit Blick auf die Verbindungslinien die Steueranmeldung das Rückgrat des Besteuerungssystems sei. Sie ermögliche eine schnelle und ungeprüfte Erstfestsetzung als Grundlage der Steuerzahlung. Hinsichtlich der von *Prof. Loose* angesprochenen Zinsen lasse sich sagen, dass hier eine Fehlsteuerung insoweit vorliege, als das allein der Umstand, dass Zinsen ins Gewicht fallen, problematisch sei. Über Zinsen solle man sich – egal wie hoch sie bemessen werden – keine Gedanken machen, weil sie eigentlich nur Zufälligkeiten ausgleichen sollen (z.B. wie schnell der Gang des Verfahrens ist oder welche Veranlagung zuerst durchgeführt wird). Bei dem faktischen Selbstveranlagungsverfahren – unabhängig ob wir es offiziell so nennen – habe man den

⁴² BGBl. I 2017, 872.

⁴³ BT-Drucks. 18/9525, S. 77 f.

Anreiz, möglichst viel zu erklären. Die frühere Technik der Erklärung, bei der man dann später im Streitverfahren von seiner Position abrücke, sei genau umgekehrt. Der Steuerpflichtige erkläre möglichst fiskusfreundlich, weil der Steuerpflichtige dann die Chance habe, eine sechs prozentige Verzinsung zu bekommen. Alleine dadurch liege eine Paradigmenverschiebung vor, also losgelöst von der Frage nach dem richtigen Zinssatz habe man hier eine Steuerung durch eben diesen, obwohl dies die falsche Stellschraube sei, um den Steuerpflichtigen zu einer vollständigen Erklärung zu bewegen. Das erkläre auch, warum die Finanzbehörden sich im Rechtsbehelfsverfahren durch aufgedrängte AdV und in der Außenprüfung gegen diese Position wehre, da der Fiskus die Zinsen nicht zahlen möchte. Der andere Gedanke, auf den *Prof. Drüen* eingehen möchte ist, dass Digitalität Möglichkeiten eröffne. Das war vor 100 Jahren noch ganz anders. Beispielhaft lasse sich hierfür die von *Prof. Loose* angesprochene Vollverzinsung anführen, da man hier für Berechnung ganz andere Möglichkeiten habe, als dies noch 1988 der Fall war. In der österreichischen Bundesabgabenordnung gilt im Übrigen die Regelungen, dass bei freiwilligen Vorauszahlungen diese kraft Gesetzes gegengerechnet werden und nicht nur ein Billigkeitserlassanspruch vorliege. Auch hier könne man in Deutschland mit der fortschreitenden Digitalisierung erhebliche Verbesserungspotentiale schaffen. Ebenfalls Verbesserungen wären bei der Zeitnähe der Außenprüfung möglich. 2001 sei durch das Steuersenkungsgesetz die Möglichkeit eingeführt worden, auf die Unternehmensdaten in digitaler Form zuzugreifen und so die Prüfung zu beschleunigen. Dafür in Aussicht gestellt worden sei die Verkürzung der Festsetzungsfrist, was jedoch wie schon 1977 nie stattgefunden habe. Damals habe man die Regelverjährung von vier Jahren auf drei Jahre verkürzen wollen, was damals vor dem Hintergrund langlaufender Betriebsprüfungen verworfen wurde. Dass wir jetzt immer noch nicht weiter seien, führe natürlich auch international dazu, dass unser System insbesondere bei den Ablaufhemmungen – *Prof. Kruse* sprach von einer unzumutbaren Verlängerung, da Recht zur Ruhe kommen müsse – ins Hintertreffen gerate. Die deutsche Steuerrechtsordnung erlaube sich eine Zeitferne bei der Verjährung, die nicht mehr wettbewerbsfähig sei. So kennen die Österreicher im Gegensatz zu uns eine absolute Verjährung, da der Anspruch, das Recht richtig festzusetzen, ein zeitgebunder sei. *Prof. Prinz* geht auf die Verwendung des Ausdrucks Subsumtionsvorschlag von *Prof. Krumm* ein und führt aus, dass dieser Begriff aus seiner Sicht nicht glücklich gewählt sei. Der Steuerpflichtige gebe seine Erklärung nach bestem Wissen und Gewissen

ab. Die Verwendung des Wortes Subsumtionsvorschlag drücke für ihn eine Beliebigkeit aus, der er daher nicht folgen könne. Zu *Prof. Seers* Ausführungen zur Betriebsprüfung merkt *Prof. Prinz* an, dass man hinsichtlich der Kritik am deutschen Außenprüfungsrecht differenzieren müsse. Aus seiner Sicht gebe es mittlerweile viele verschiedene Typen von Betriebsprüfungen. Bei den Kleinbetrieben gehe es um Kassensicherung und um Barbetriebe. Es gebe Finanzbeamte aus der sog. Kieler-Schule, die die summarische Risikoprüfung propagieren. Da lasse man mit einem Algorithmus ein Prüfsystem über die Buchhaltung laufen und wenn dort am Ende bei dem System etwas anderes herauskommt, als in der Buchführung steht, nehme man das Ergebnis als Grundlage für die Veranlagung. Der Steuerpflichtige solle dann nachweisen, dass das Ergebnis des Systems falsch ist und nicht die Finanzverwaltung, dass die Buchhaltung falsch ist. Dies stelle eine Umkehr der Beweislast dar. Das seien die Themen, die bei kleinen Betrieben eine Rolle spielen. Bei Familienunternehmen sei oft die Abgrenzung zwischen Privatsphäre und Betriebssphäre, verdeckte Gewinnausschüttungen oder andere Klassiker und Emotionsthemen relevant. Dann gebe es eine dritte Gruppe, nämlich die Großbetriebe, bei denen die begleitende Kontrolle diskutiert werde. Dies sei auch schon im Zuge der Einführung der E-Bilanz problematisiert worden, da sich die Frage stelle, ob nach der Abgabe einer solchen eine klassische Prüfung überhaupt notwendig sei. Schließlich gebe es Programme, die verdichten können, wie die Norm in einem vergleichbaren Unternehmen aussehe. Bei den Großbetrieben und bei den Konzernen stünden ganz andere Schwerpunkte im Vordergrund. Beispielhaft lasse sich hier die Internationalität oder Joint Audits anführen. Die eine Betriebsprüfung, die in der Abgabenordnung so definiert sei, sei bei Lichte betrachtet somit viel differenzierter und die Bedürfnisse unterscheiden sich bisweilen stark.

Prof. Krumm geht auf die Kritik von *Prof. Prinz* an der Begrifflichkeit „Subsumtionsvorschlag“ ein und führt aus, dass dieser nur zum Ausdruck bringen solle, dass es ein Fehlglaube sei, dass das, was man in der Steuererklärung angebe, eine reine Wissenserklärung sei. Es werde nicht nur mitgeteilt, was tatsächlich geschehen sei, sondern es finde eine Rechtswürdigung durch den Steuerpflichtigen statt. Formal gebe es am Ende noch eine Verwaltungsentscheidung, die dies verarbeite. Letztlich sei dies nur eine begriffliche Frage, im Kern seien sich *Prof. Krumm* und der Teilnehmer einig, dass es sich bei Steuererklärungspflicht um eine strafbewährte Pflicht handele, die sich zwar an sich nur auf Tatsachen stütze, die Tatsachen aber vorher rechtlich verarbeitet werden müssen, was den

Vorgang ungleich komplizierter mache. Der Begriff bringe letztlich zum Ausdruck, was der Beitrag des Steuerpflichtigen in einem automatisierten Vollzugssystem sei. *Prof. Seer* stimmt dem Teilnehmer hinsichtlich seiner Ausführungen zur Außenprüfung zu. Alle Facetten der Außenprüfung darzustellen, sprengt aber den zeitlichen Rahmen. *Prof. Seer* habe vor allem auf die Entwicklungen im internationalen Bereich in seinem Vortrag abgestellt. Die begleitende Kontrolle sei auf Grund ihrer Größenbeschränkungen sowieso nur auf größere Betriebe anwendbar. Bei kleineren Betrieben sei die Betriebsprüfung eine völlig andere und enthalte andere Fragestellungen. Auch diese Betriebe dürfen aber nicht vernachlässigt werden, da insbesondere im Cash-Bereich ein besonders hohes Risiko bestehe. Diese Unternehmen werden aber sowieso nicht anschlussgeprüft, so dass die Diskussion um eine zeitnahe Betriebsprüfung hier nicht notwendig sei. Zur sog. summarischen Risikoprüfung führt *Prof. Seer* aus, dass der § 158 AO Gesetz sei, über den man sich nicht hinwegsetzen könne. Bisher seien für *Prof. Seer* die Wahrscheinlichkeitsrechnungen der summarischen Risikoprüfung Glaubensfragen, so dass man hiermit vorsichtig sein müsse.⁴⁴

Um noch einmal auf die Familienunternehmen der mittleren Größenklasse einzugehen, führt *Prof. Seer* aus, dass es problematisch sei, wenn diese gar nicht die Möglichkeit haben, in eine begleitende Kontrolle hineinzukommen. Hier eine verstärkte Kooperation zu bewirken, sei über die Stellung des Steuerberaters als Organ der Steuerrechtspflege möglich. Man könne den Steuerberater stärker als Vertrauensperson in die Pflicht nehmen. Im Zollrecht gebe es bereits den zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten. Vergleichbares könne sich *Prof. Seer* auch im Bereich der Besitz- und Verkehrsteuern und des Umsatzsteuerrechts vorstellen. Die steuerberatenden Berufe werden sich mittelfristig von dem Gedanken entfernen müssen, dass es den einen Steuerberater gebe. Vielmehr gebe es auch hier eine ganze Bandbreite von Steuerberatern, je nach Größe des Steuerpflichtigen und Art der Steuern. Dies zeige sich auch in der Entwicklung der Fachberatertitel. Man könne beispielsweise Fachberater für Familienunternehmen haben, die dann als zugelassene Wirtschaftsbeteiligte zertifiziert seien und eine besondere Kontrollfunktion ausüben. Dies wäre letztlich ein weiterer Schritt in der Privatisierung des Steuerrechts. In diesem Fall werde dem Berater und seinem Steuerpflichtigen ein Vertrauensvorschuss eingeräumt. Folge solle dann sein, dass die Finanzverwaltung bei Außenprüfungen zurückhaltender sein könnte. Aus all' dem folge, dass wir aus der *Grabowerschen* Anschluss-Außenprüfung herauskommen und dies für sog.

⁴⁴ Siehe hierzu ausführlich *Seer*, in *Tipke/Kruse*, § 158 AO, Rz. 20 ff. (Oktober/2017).

Großbetriebe trotz der erheblichen Unterschiede beibehalten. Hier solle man ehrlicher und differenzierter werden und dann stelle sich die spannende Frage, was gesetzgeberisch in der Abgabenordnung selbst geändert werden müsse und was noch in der BpO geregelt werden könne. Letztere sei weitestgehend auf dem Stand von 2000. In den letzten 20 Jahren sei aber mit Blick auf die Außenprüfung – man denke an die genannten Joint Audits und ähnliches⁴⁵ – unglaublich viel passiert. In diesen Bereichen sei vieles auch dogmatisch noch nicht klar. Dies beinhalte insbesondere die Verzahnung des Völkerrechts mit den Kompetenzen und die Verzahnung mit dem internationalen Informationsaustausch. Die AO müsse also viel stärker in den internationalen Blick kommen.

Zum Strafrecht ergänzt *Prof. Seer*, dass das Steuerrecht sich gegen dieses behaupten sollte, was auch der Grund für die Einführung des steuerstrafrechtlichen Teils in den *Tipke/Kruse* gewesen sei. Die Steuerstrafverteidiger, Strafrechtsdogmatiker der Hochschulen und Strafrichter dürfen nicht alleine zu den Meinungsbildnern an dieser Stelle werden, da diese häufig vom Kernbereich des Steuerrechts zu weit entfernt seien. *Prof. Seer* schildert hierzu einen Fall aus seiner Steuerberaterpraxis, bei dem es um die Strafzuschläge nach § 398a AO ging, der verdeutliche, dass die Bereiche des Steuerverfahrensrechts und des Steuerstrafrechts überhaupt nicht miteinander verzahnt seien. Problematisch sei auch, dass das Strafverfahren das Steuerverfahren regelmäßig überhole, was vor dem Hintergrund der Menschenrechtskonvention durchaus gerechtfertigt sein könne. Bei Fragestellungen, die steuerrechtlich ungeklärt seien, sei es nach wie vor so, dass von dem § 396 AO selten Gebrauch gemacht werde. Dieser biete dem Strafrichter als „kann“-Vorschrift die Möglichkeit, dass Strafverfahren bis zur steuerrechtlichen Klärung auszusetzen.

Prof. Krumm ergänzt, dass er das Problem vor allem darin sehe, dass die Finanzbehörden keinen Änderungsbescheid erlassen und es damit keinen Steuerverwaltungsakt gebe, gegen den sich der Steuerpflichtige vor dem Finanzgericht wehren könne, sondern das Steuerstrafverfahren erst durchgezogen werde, bevor eine steuerrechtliche Änderung vorgenommen werde. *Prof. Krumm* sei dies von Teilnehmern einer Podiumsdiskussion zugetragen worden, weil er bei der Kommentierung zum § 375 AO die Auffassung vertrete, dass, so lange der Änderungsbescheid nicht in der Welt sei, der Strafrichter im Rahmen seiner Einziehungsentscheidung nicht abweichend festsetzen dürfe, da das

⁴⁵ Siehe ausführlich zu den international koordinierten Außenprüfungen *Seer*, FS Lüdiche, 2019, 577 ff.

Steuerverfahrensrecht an dieser Stelle vorgehe.⁴⁶ Die Strafrechtler hingegen vertraten die Auffassung, dass ein Änderungsbescheid irrelevant sei, weil der Strafrichter das unabhängig entscheiden würde. Bei der Gelegenheit sagten die Teilnehmer dann, dass sogar absichtlich kein klagbarer Steuerbescheid in die Welt gesetzt werde, um ein paralleles finanzgerichtliches Verfahren zu verhindern. Hier stelle sich die Frage, wie der Steuerpflichtige die Finanzverwaltung dazu bringen könne, einen Änderungsbescheid zu erlassen, damit sein finanzgerichtlicher Rechtsschutz nicht verkürzt werde.

Frau *Anne Grüttner*, Tochter von *Prof. Kruse*, die eine Rechtsbehelfsstelle leitet, schildert das Problem aus der Sicht der Finanzverwaltung insoweit, dass, sobald ein Strafverfahren im Rahmen der Betriebsprüfung eröffnet werde, der Verteidiger des Steuerpflichtigen jede Angabe verweigere, so lange das Strafverfahren nicht abgeschlossen worden sei. In Zukunft werde sie die Strafverteidiger aber auf den § 396 AO hinweisen.

Einige Teilnehmer melden sich ebenfalls zu Wort und können die Probleme der mangelnden Verzahnung zwischen Strafrecht und Steuerrecht aus ihrer beruflichen Tätigkeit ebenfalls bestätigen. Problematisch sei aber auch, dass im finanzgerichtlichen Prozess, selbst wenn ein Änderungsbescheid erlassen worden sei, die Straftaten nicht an die Finanzgerichte herausgegeben werden würden, so lange das Strafverfahren noch laufe. *Prof. Krumm* erläutert noch einmal, dass es Anspruch des Steuerpflichtigen sei, dass das fachnächste Gericht über eine Rechtsfrage entscheide. Das Strafverfahren dürfe nicht dazu dienen, sich einer steuerrechtlich interessanten Rechtsfrage zu entziehen und den Steuerpflichtigen unter Druck zu setzen, so dass diese Frage nicht geklärt werde.

Prof. Drüen ergänzt, dass er die Befürchtung habe, dass manche Steuerrechtsfragen im Strafverfahren gar nicht gesehen und als solche identifiziert werden. Dies liege insbesondere an der mangelnden steuerrechtlichen Ausbildung der Juristen. *Prof. Drüen* präzisiert noch mit einem Augenzwinkern, dass *Prof. Kruse* in seiner Vorlesung nicht von den „entflohenen“ Steuerinspektoren gesprochen habe, sondern von den „entlaufenen Steuerinspektoren, die auf die Einkommensteuerrichtlinien vereidigt seien“. Das sei die volle Bezeichnung, die sich auch *Prof. Drüen* mehrfach habe anhören müssen.

Prof. Seer bedankt sich für diese wunderbare Schlussaneddote und die ungeteilte Aufmerksamkeit der Teilnehmer und weist auf die Steuerseminare im nächsten Jahr hin.

⁴⁶ *Krumm*, in *Tipke/Kruse*, § 375 AO, Rz. 12 ff. (Oktober/2019).

Ebenfalls bedankt *Prof. Seer* sich beim Otto Schmidt Verlag und beim Verein der Förderer der Steuerrechtspflege an der Ruhr-Universität Bochum e.V. für das anschließende Catering.