

§ 8 Die Unternehmensgröße im Steuervollzug

Klaus-Dieter Drüen

I.	Einleitung: Funktion des selbstregulierten Unternehmenssteuervollzugs unter staatlichem Verifikationsvorbehalt	124
II.	Bestandsaufnahme: Anknüpfungspunkte an die Unternehmensgröße beim Steuervollzug de lege lata und nach der Verwaltungspraxis	126
1.	Größenorientierte Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im Handels- und Steuerrecht (§§ 238 ff. HGB, §§ 140 f. AO)	126
2.	Umsatzorientierte Steuervollzugspflichten bei der Umsatzsteuer.....	127
3.	Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmensgruppen für große konzernangehörige Unternehmen (§ 138a AO)	128
4.	Weitere Größenmerkmale beim Unternehmenssteuervollzug (insbesondere Betriebsprüfungsturnus nach Größenklassen aufgrund der Betriebsprüfungsordnung)	130
III.	Grundlegung für die Rechtssetzung und -anwendung: Unternehmensgröße und Verfahrensleistungsfähigkeit.....	131
1.	Rechtspolitische Option einer Vollzugssteuerung durch größenorientierte Typisierung.....	131
2.	Verfassungsrechtliche Möglichkeiten und Grenzen für einen größenorientierten Unternehmenssteuervollzug	134
3.	Flexible Ausrichtung des Verfahrensermessens der Verifikationsverwaltung an der Unternehmensgröße.....	136
IV.	Folgerungen für den Steuervollzug nach der Unternehmensgröße	139
1.	Ausgangsforderung: Vollzugsfähigkeit und -gerechtigkeit des materiellen Unternehmenssteuerrechts	139
2.	Vollzugserleichterung für Kleinunternehmen – Rechtfertigung und Grenzen	140
3.	Vollzugserleichterung für regulierte und sich selbstregulierende Großunternehmen – Rechtfertigung und Grenzen	142
V.	Fazit und Ausblick	143

I. Einleitung: Funktion des selbstregulierten Unternehmenssteuervollzugs unter staatlichem Verifikationsvorbehalt

Der Steuervollzug dient der Durchsetzung des materiellen Steuerrechts. Die gleich- und gesetzmäßige Steuerfestsetzung ist Verfassungsvorgabe (Art. 3 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3 GG) und Aufgabe der Finanzverwaltung (§ 85 S. 1 AO). Den Steuerpflichtigen und auch Dritte treffen beim Steuervollzug umfangreiche und intensive Mitwirkungspflichten (§§ 90 ff. AO). Darum ist der Steuervollzug nach den Vorgaben der AO bereits kein allein hoheitlicher Vollzug. Im System von Deklaration und Verifikation muss zur initialen privaten Erklärung der steuerrelevanten Tatsachen und ihrer steuerlichen Auswirkungen (§§ 149 f. AO) die strukturelle Möglichkeit einer finanzbehördlichen Verifikation hinzutreten. Finanzverwaltung ist Verifikationsverwaltung.¹ Die Möglichkeit staatlicher Kontrolle muss vorgesehen sein, um strukturelle Vollzugsdefizite zu vermeiden.² Eine 100 %-ige Kontrolle ist dagegen aufgrund der Vollzugsmassen weder erfüllbar noch verfassungsgeschuldet. Der Gesetzgeber hat jüngst durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens im Ermittlungsgrundsatz Elemente zur risikoorientierten Steuerung der Verifikation im Massenvollzug gesetzlich aufgenommen (§ 88 Abs. 5 AO). Für Unternehmen greift als besonderes Instrument der finanzbehördlichen Verifikation die Außenprüfung (§§ 193 ff. AO), die freilich aus Kapazitätsgründen nicht flächendeckend, sondern nur selektiv eingesetzt werden kann. Die Deklaration des Steuerpflichtigen steht mithin unter staatlichem Verifikationsvorbehalt.

Gerade der Unternehmenssteuervollzug ist ein Anwendungsfeld staatlich kontrollierter Selbstregulierung der Unternehmen.³ Der Unternehmenssteuervollzug beruht – anders als die Festsetzung und Erhebung von Lohn-

¹ Näher *Drüen*, Die Zukunft des Steuerverfahrens, in: *Zukunft des deutschen Steuerrechts* 2009, 1 (8).

² BVerfG, Urteil v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 m.w.N.

³ Näher *Seer*, Besteuerungsverfahren im 21. Jahrhundert, FR 2012, 1000 (1002); allgemein *Thoma*, Regulierte Selbstregulierung im Ordnungsverwaltungsrecht, 2008, S. 42 ff.

und Umsatzsteuer durch die Unternehmen – rechtlich nicht auf dem Instrument der partiell staatsersetzenden Steueranmeldung (§ 150 Abs. 1 S. 3 AO), ist aber faktisch eine Selbstveranlagung mit ausgewählter nachgängiger Kontrolle im Verfahren der Außenprüfung. De facto werden vor allem Körperschaftsteuerpflichtige ganz überwiegend erklärungsgemäß veranlagt und zur näheren Aufklärung der Außenprüfung überantwortet. Die finanzrichterliche Erfahrung belegt, dass Streitfälle vor den Finanzgerichten im Körperschaftsteuerrecht nahezu ausschließlich aus Außenprüfungsfällen erwachsen. Trotz eines vom BMF vor einigen Jahren für das Körperschaftsteuerrecht ausgeschriebenen Forschungsprojekts hat der Gesetzgeber auch bei der AO-Modernisierung nicht den Versuch unternommen, den rechtlichen Rahmen an die Praxis faktischer Selbstveranlagung anzupassen. Allerdings erweist sich der Rahmen des finanzbehördlichen Verfahrensermessens (s. III.3.) als hinreichend breit, um auch die Früchte einer Selbstregulierung des Unternehmens vollzugssteuernd verwerten zu können (s. IV.3.).

Bisherige (rechtspolitische) Überlegungen zum Steuervollzug setzen getreu des tradierten rechtsformabhängigen Dualismus der Unternehmensbesteuerung in der Regel an der Rechtsform der Unternehmen an. Abgesehen von wiederkehrend vorgebrachten Forderungen der Entlastung von kleinen und mittleren Unternehmen (KMU), denen im Zuge mehrerer Bürokratieabbaugesetze üblicherweise durch die Abhebung von Schwellenwerten für steuerliche Mitwirkungspflichten Rechnung getragen wird (s. II.1.), ist das Thema der Größenneutralität oder Größenorientierung beim Vollzug des rechtsformabhängigen Unternehmenssteuerrechts bislang kaum ausgeleuchtet.

Ich möchte dem mir vorgegebenen Thema in den folgenden Schritten nähere treten: Am Anfang steht eine Bestandsaufnahme des geltenden Rechts und der Verwaltungspraxis über Anknüpfungspunkte an die Unternehmensgröße beim Steuervollzug (II.). Darauf aufbauend ist aus dogmatischer Sicht zu fragen, ob und inwieweit die Unternehmensgröße die Verfahrensleistungsfähigkeit eines Unternehmens determiniert und Grundlage für die Rechtssetzung und -anwendung sein darf oder sein sollte (III.). Im nächsten Schritt sind daraus Folgerungen für den Steuervollzug nach der Unternehmensgröße zu ziehen und Rechtfertigung sowie Grenzen von Vollzugserleichterungen für Kleinunternehmen einerseits und bestimmte

Großunternehmen andererseits aufzuzeigen (IV.). Am Ende steht ein Fazit mit einem Ausblick (V.).

II. Bestandsaufnahme: Anknüpfungspunkte an die Unternehmensgröße beim Steuervollzug *de lege lata* und nach der Verwaltungspraxis

1. Größenorientierte Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im Handels- und Steuerrecht (§§ 238 ff. HGB, §§ 140 f. AO)

Die Bestandsaufnahme beginnt mit den größenorientierten Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten (§§ 140 f. AO) als tradiertem Bestand des geltenden Rechts. Das deutsche Steuerrecht transformiert außersteuerrechtliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten zu eigenen steuerrechtlichen Pflichten (§ 140 AO). Soweit das Handelsrecht größenorientiert ist, schlägt dies auch steuerrechtlich durch. Insbesondere gilt eine Freistellung für Kleingewerbetreibende von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars nach § 241a HGB.⁴ Eine Größenorientierung besteht traditionell im Steuerrecht auch bei den Voraussetzungen der originär steuerrechtlichen Buchführungspflichten. Diese normiert § 141 AO für Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte, die die Umsatzenschwelle von (zuletzt) 600.000 € im Kalenderjahr oder die Gewinnschwelle von (zuletzt) 60.000 € im Wirtschaftsjahr überschreiten.⁵ Freiberufler unterfallen weder der handels- noch der steuerrechtlichen Buchführungspflicht.⁶ Für die freiberufliche Tätigkeit gilt aber eine natürliche (materielle) Größenbegrenzung nach der Grenze der Vervielfältigungstheorie

⁴ Zur – nicht vollständigen – Korrespondenz von § 241a HGB und §§ 140 f. AO näher *Drüen*, in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht, 2018, § 241a Rz. 15 ff.

⁵ Nachweise über die schrittweise Anhebung der Schwellenwerte im Rahmen verschiedener Gesetze zum Bürokratieabbau bei *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 141 AO Rz. 13 ff. (Okt. 2015).

⁶ *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 141 AO Rz. 7 (Okt. 2015).

bzw. den Kriterien der leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit des Berufsträgers nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG.⁷

2. Umsatzorientierte Steuervollzugspflichten bei der Umsatzsteuer (§§ 18 - 20 UStG)

Ein alter und deutlicher Beleg der Größenorientierung beim Steuervollzug ist die Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG) bei der Umsatzsteuer.⁸ § 19 UStG soll als Bagatellregelung der Verwaltungsvereinfachung dienen.⁹ Kleinunternehmer, die die Umsatzgrenze von 17.500 € im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschreiten, werden wie Nichtunternehmer behandelt.¹⁰ Konsequenterweise haben Kleinunternehmer wie Nichtunternehmer kein Vorsteuerabzugsrecht.¹¹ Materiell wirkt § 19 UStG wie eine Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug.¹² Auch wenn Kleinunternehmer gegenüber den der Regelbesteuerung unterliegenden Unternehmen Vorteile genießen, ist die Rede von einem „Kleinunternehmer-Privileg“ verfehlt, zumal die Wettbewerbswirkungen ambivalent sind.¹³ Die Vorschrift ist zur Vereinfachung der Steuererhebung und zur Gewähr der Praktikabilität für die Verwaltung und den Kleinunternehmer gerechtfertigt.¹⁴

Neben der verfahrensrechtlichen Befreiung der Kleinunternehmer von den Vollzugspflichten ist die Umsatzsteuer insgesamt Beleg gelebter Größenorientierung beim Steuervollzug. Die unternehmerischen Deklarationspflichten werden beim Steuervollzug nach umsatzabhängigen Grenzen

⁷ Schmidt/Wacker, EStG³⁶, 2017, § 18 Rz. 23 ff., 30 f.

⁸ Näher bereits Heuermann, in diesem Tagungsband sowie ders., Unternehmensgröße in der Umsatzsteuer, BB 2017, 2583.

⁹ FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 26.9.2017 – 3 K 1461/16, EFG 2017, 1847 (1849); Bunjes/Korn, UStG¹⁶, 2017, § 19 Rz. 1.

¹⁰ Bunjes/Korn, UStG¹⁶, 2017, § 19 Rz. 1; Stadie, UStG³, 2015, § 19 Rz.10.

¹¹ Bunjes/Korn, UStG¹⁶, 2017, § 19 Rz. 3.

¹² FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 26.9.2017 – 3 K 1461/16, EFG 2017, 1847 (1849); Stadie, UStG³, 2015, § 19 Rz. 3.

¹³ Näher Stadie, UStG³, 2015, § 19 Rz. 11-14.

¹⁴ FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 26.9.2017 – 3 K 1461/16, EFG 2017, 1847 (1849) m.w.N.

gestuft. Das Regelmaß für den Voranmeldungszeitraum ist das Kalendervierteljahr (§ 18 Abs. 1 S. 1 UStG). Je nach Umsatzhöhe wird zum Regelanmeldungszeitraum der Kalendermonat¹⁵ oder das Kalenderjahr. Beträgt die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr nicht mehr als 1.000 Euro, kann das Finanzamt den Unternehmer sogar von der Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldungen und Entrichtung der Vorauszahlungen befreien (§ 18 Abs. 2 S. 3 UStG).

Eine weitere Größenorientierung kennt das deutsche Umsatzsteuergesetz bei der Sollversteuerung nach § 20 UStG. Deren Voraussetzung ist, dass der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr die Sollversteuerungsgrenze i.H.v. 500.000 € nicht überschreitet. Die Vereinbarkeit dieser Regelung mit höherrangigem Recht ist allerdings umstritten.¹⁶ Die Sollversteuerung steht nunmehr auf dem unionsrechtlichen Prüfstand.¹⁷

3. Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmensgruppen für große konzernangehörige Unternehmen (§ 138a AO)

Spiegelbildlich zu Sonderregeln bei geringem Unternehmensumfang, insbesondere für Kleinunternehmer (§ 19 UStG), kennt der Unternehmenssteuervollzug auch Sonderpflichten für besonders „große“ Steuerpflichtige, die sich nach der Größe von Umsätzen oder Gewinnen bemessen. Solche Sonderpflichten treffen vor allem global tätige Konzerne. Bei Konzernverrechnungspreisdokumentationen bestehen nach § 90 Abs. 3 AO intensive Pflichten. Der im Jahr 2016 eingeführte § 90 Abs. 3 Satz 3 AO sieht vor, dass grundsätzlich länderbezogene Berichte erstattet werden müssen. Nach § 90 Abs. 3 Satz 1 AO muss bei multinationalen Unternehmensgruppen der Überblick über die Art der weltweiten Geschäftstätigkeit der Unter-

¹⁵ Wenn die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr mehr als 7.500 € beträgt (§ 18 Abs. 2 S. 1 UStG).

¹⁶ Nachweise bei Bunjes/Korn, UStG¹⁶, 2017, § 20 Rz. 4.

¹⁷ BFH, Beschl. v. 21.6.2017 – V R 51/16.

nehmensgruppe und die angewandte Systematik der Verrechnungspreisbestimmung verschafft werden.¹⁸ Ziel ist die nationale BEPS-Umsetzung.¹⁹ Die intensivierte Pflicht zur Verrechnungspreisdokumentation wird zudem durch die neue Regelung des § 138a AO ergänzt. Die Pflicht zur Erstattung länderbezogener Berichte für multinationale Unternehmensgruppen (Country-by-Country-Reporting)²⁰ trifft inländische konzernangehörige Unternehmen mit mindestens einem konzernangehörigen ausländischen Unternehmen oder einer ausländischen Betriebsstätte. Weitere Voraussetzung ist, dass die im Konzernabschluss ausgewiesenen, konsolidierten Umsatzerlöse im vorangegangenen Wirtschaftsjahr mindestens 750 Mio. Euro betragen haben. Die Berichtspflicht soll die internationale Steuertransparenz erhöhen.²¹ Der länderbezogene Bericht soll Risiken aufzeigen und Ansatzpunkte für die finanzbehördliche Kontrolle der internationalen Einkünfteverteilung eröffnen. Er soll Nachfragen und den Einsatz von Prüfungsmethoden ermöglichen, wenn die Steuern und Bemessungsgrundlagen, die in dem einzelnen Staat deklariert werden, außerhalb der Relation zu den wirtschaftlichen Eckdaten des Unternehmens stehen. Darum müssen die betroffenen Unternehmen eine nach Steuerhoheitsgebieten gegliederte Übersicht liefern, wie sich die Geschäftstätigkeit des Konzerns auf die Steuerhoheitsgebiete verteilt, in denen der Konzern durch Unternehmen oder Betriebsstätten tätig ist. Zu diesem Zweck sind der Finanzverwaltung

¹⁸ Zu Einzelheiten *Burkhard/Zapf*, Die neuen Anforderungen an Verrechnungspreisdokumentationen international tätiger Konzerne, AG 2017, 477; *Schreiber/Greil*, Das „Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz“, DB 2017, 10.

¹⁹ Statt vieler *Rasch/Tomson*, Die Umsetzung von BEPS in das deutsche Recht, IWB 2016, 483.

²⁰ Aus der reichhaltigen Literatur stellvertretend *Kraft/Heider*, Das Country-by-Country Reporting und seine innerstaatliche Umsetzung im Rahmen des „Anti-BEPS-Umsetzungsgesetzes“, DStR 2017, 1353; *Grotherr*, Anwendungsfragen bei der länderbezogenen Berichterstattung – Country-by-Country Reporting, IStR 2016, 991; *Grotherr*, Länderbezogene Berichterstattung: Ziele, Zielerreichung, Potenzial für Fehlinterpretationen und dessen Minimierung, Ubg 2016, 637.

²¹ Dazu *Dölker*, Maßnahmen zur Schaffung von Steuertransparenz durch Amtshilfe und Informationsaustausch unter Steuerbehörden verschiedener Länder sowie durch nationale Gesetze in Deutschland, BB 2017, 279.

Tabellen mit Angabe der Umsatzerlöse und sonstigen Erträge, der gezahlten Ertragsteuern, des Jahresergebnisses vor Ertragsteuern, des Eigenkapitals, des einbehaltenen Gewinns, der Zahl der Beschäftigten und der materiellen Vermögenswerte zu übermitteln.²² Aus verfassungsrechtlicher Sicht stellt sich die Frage, ob Aufwand und Nutzen²³ dieser zusätzlichen Pflicht im rechten Verhältnis stehen.

4. Weitere Größenmerkmale beim Unternehmenssteuervollzug (insbesondere Betriebsprüfungsturnus nach Größenklassen aufgrund der Betriebsprüfungsordnung)

Der Vollzug der Steuergesetze wäre unvollständig beschrieben, wenn die Größenmerkmale außen vor blieben, die die Finanzverwaltung bei ihrer Verifikationsaufgabe anlegt. In der Betriebsprüfungsordnung als koordinierter Verwaltungsvorschrift sind seit jeher verschiedene Größenklassen (Großbetriebe, Mittelbetriebe, Kleinbetriebe und Kleinstbetriebe) verankert.²⁴ Der Betriebsprüfungsturnus steht im Auswahlermessens der Finanzbehörde. Nach § 193 AO könnten alle Unternehmen geprüft werden, jedoch wird die besonders intensive finanzbehördliche Überprüfung aufgrund begrenzter Kapazitäten nur einem Bruchteil der Unternehmen zuteil. Die Auswahl erfolgt traditionell nach gestaffelten umsatz- und gewinnbezogenen Größenklassen. Die Größenorientierung wird beim Vollzug von den Ländern, die die Unternehmenssteuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) im Wege der Bundesauftragsverwaltung (Art. 108 Abs. 3 GG) verwalten, unterschiedlich gehandhabt. In Nordrhein-Westfalen werden wohl ungefähr 25 % der Großbetriebe von der Prüfung durch die Groß- und Konzernbetriebsprüfung abgesetzt. Folglich wird eine durchaus relevante Zahl von Betrieben, die für Vorjahre bereits geprüft worden sind, nicht anschlussgeprüft, obwohl sie die Größenklasse erfüllen.

²² BMF v. 11.7.2017, BStBl. I 2017, 974 mit Anlagen.

²³ Näher *Preisser*, Country-by-Country-Reporting – Befolgungskosten und Erkenntnisgewinn, *Der Konzern* 2016, 493.

²⁴ § 3 Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung – Betriebsprüfungsordnung (BpO 2000) v. 15.3.2000; zu den Abgrenzungsmerkmalen für die Größenklassen BMF-Schreiben v. 9.6.2015, BStBl. I 2015, 504.

In der Vollzugswirklichkeit ist die Größenorientierung auch ein Kriterium des finanzbehördlichen Risikomanagements, das nunmehr im Modernisierungsgesetz gesetzlich geregelt wurde (§ 88 Abs. 5 AO). Die Risikofilter sind zwar geheim (§ 88 Abs. 5 Satz 4 AO), aber es ist naheliegend, dass die Unternehmensgröße über Umsatz- und Gewinnschwellenwerte bei der Einschätzung berücksichtigt wird, wie intensiv die finanzbehördliche Kontrolle erfolgt und wie die beschränkten Ressourcen der Finanzverwaltung zur Verifikation verteilt werden.

III. Grundlegung für die Rechtssetzung und -anwendung: Unternehmensgröße und Verfahrensleistungsfähigkeit

1. Rechtspolitische Option einer Vollzugssteuerung durch größenorientierte Typisierungen

Ob die Unternehmensgröße beim Vollzug des Unternehmenssteuerrechts Einfluß haben darf oder soll, bedarf einer vertieften Betrachtung. Sowohl für die Rechtssetzung als auch für die Rechtsanwendung könnte die Unternehmensgröße ein Differenzierungskriterium sein. Die Suche nach geeigneten Indikatoren von Leistungsfähigkeit betrifft nicht allein das materielle Steuerrecht²⁵, sondern auch den Steuervollzug. Leistungsfähigkeit als konkretisierungsbedürftiger Begriff setzt einen inhaltlichen Bezug voraus. Es ist festzulegen, in welcher Hinsicht der Einzelne leistungsfähig ist. Bei der materiellen Frage der Ausgestaltung des Unternehmenssteuerrechts ist auf die finanzielle oder wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abzustellen, weil es um die Teilhabe des Staates an Finanzressourcen des Unternehmens geht.²⁶ Darum ist insoweit die Zahlungsfähigkeit der richtige Maßstab für das materielle Recht. Leistungsfähigkeit geht aber hinsichtlich des Steuervollzuges über die Zahlungsfähigkeit hinaus. *Ekkehart Reimer* hat auf die-

²⁵ Dazu bereits *Straßburger* in diesem Tagungsband.

²⁶ Zur Begründung bereits *Drüen*, Verfassungsfragen der digitalen Außenprüfung, *StuW* 2003, 205 (214).

ser Tagung bereits unter dem Schlagwort der „Compliance-Leistungsfähigkeit“ danach gefragt, inwieweit ein Unternehmen agieren und auf Steuergesetze und Steuerverwaltung reagieren kann. Dieser Hinweis betrifft den Umgang des Unternehmens mit steuerlichen Vollzugspflichten, aber auch die Wahl von Gestaltungen, um unerwünschte Steuerfolgen (wie z.B. die Zinsschranke) zu vermeiden. Statt dieses (recht unbestimmten) Anglizismus bietet sich für den ersten Aspekt der deutsche Begriff der Verfahrensleistungsfähigkeit an. Dieser ist keineswegs neu,²⁷ aber es gilt ihn wiederzubeleben und als Schlüsselbegriff für den Steuervollzug aufzuwerten. Schon der Begriff der Verfahrensleistungsfähigkeit verdeutlicht den Gegenstand der von den Unternehmen eingeforderten Form der Leistungsfähigkeit. Der Staat beansprucht vom Unternehmen nicht nur Teilhabe an Zahlungsmitteln, sondern der Vollzug der Steuergesetze mit Aufzeichnungs-, Deklarations- und weiteren Vollzugspflichten ruft darüberhinausgehende Potentiale der Unternehmen ab.

Vor der Vermessung des Rahmens des Verfassungsrechts ist rechtspolitisch zu hinterfragen, ob es überhaupt sinnvoll und opportun ist, die Größe des Unternehmens als Kriterium für die Vollzugssteuerung zu verwenden oder ob auf größenorientierte Typisierungen insoweit besser zu verzichten ist. Ich möchte dem für eine konkrete Fragestellung mit einem realen rechtspolitischen Hintergrund nachgehen. Zeitgerechter Vollzug ist ein rechtspolitisches Ziel²⁸, aber für einen rechtzeitigen Steuervollzug sprechen auch verfassungsrechtliche Argumente.²⁹ Insbesondere bei der Kooperation mit ausländischen Steuerverwaltungen, z.B. in Joint Audits, ist die Zeitferne finanzbehördlicher Verifikation ein Problem und Störfaktor. Allgemein wird die frühzeitige Rechtssicherheit von Unternehmen nicht nur als Rechtswert, sondern auch als ein zentraler Standortfaktor angesehen. Ursache für zeitferne Betriebsprüfungen ist aber auch häufig die verzögerte Erklärungsabgabe von Unternehmen. Nach älteren Statistiken wurden

²⁷ Begriffsprägend bereits *Schick*, Besteuerungsverfahren und Verfahrensleistungsfähigkeit, 1980.

²⁸ Grundlegend *Seer*, Reform des Veranlagungsverfahrens, *StuW* 2003, 40 (55).

²⁹ Näher *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, *IFSt.-Schrift* Nr. 469, 2011, S. 14 ff. m.w.N.

über 80 % der Körperschaftsteuererklärungen erst bis zum 30.4. des zweiten Folgejahres abgegeben. Nach den bisherigen Erfahrungen der Finanzverwaltung geben Körperschaftsteuerpflichtige in einer signifikanten Größenordnung ihre Steuererklärungen relativ spät ab. Der Gesetzgeber hat im Modernisierungsgesetz zur AO allgemein ein neues Konzept³⁰ für die Abgabe von Steuererklärungen entwickelt, das durch die Einführung eines obligatorischen Verspätungszuschlags ab 2019 begleitet wird.³¹ Die Frist zur Abgabe einer Steuererklärung wird auf 7 Monate verlängert (§ 149 Abs. 2 AO n.F.), im Gegenzug wird die Möglichkeit der Fristverlängerung eingeschränkt (§ 109 Abs. 2 AO n.F.) und der Verspätungszuschlag steht ab 2019 nicht mehr im Ermessen der Finanzbehörde, sondern fällt kraft Gesetzes an (§ 152 Abs. 2 AO n.F.). Daneben stellt sich aber weiterhin die rechtspolitische Frage, ob durch eine größenorientierte Gesetzesregelung oder Verwaltungspraxis ein zeitnäherer Steuervollzug gefördert werden kann. Denkbar ist, auf die handelsrechtlichen Größenklassen und die Schwellenwerte für Kapitalgesellschaften (§ 267 HGB)³² zurückzugreifen. Viele, große insbesondere börsennotierte Unternehmen erfüllen ihre handelsrechtlichen Pflichten mit einem sog. fast close bereits im Februar oder März des nächsten Jahres. Regelmäßig sind der handelsrechtliche Abschluss und die steuerrechtliche Deklaration nicht grundverschieden. Zum Teil wird der Abschluss sogar von der Steuerabteilung vorbereitet oder zumindest koordiniert. Insoweit stellt sich rechtspolitisch die Frage, ob steuerrechtlich an die handelsrechtlichen Zeitvorgaben angeknüpft werden sollte und eine verfahrensrechtliche „Maßgeblichkeit“ der größenklassenbezogenen Aufstellungsfristen für den Jahresabschluss rechtspolitisch zu erwägen ist. Die zeitlich gestaffelten Bilanzaufstellungsfristen für Kapitalgesellschaften mit maximal sechs Monaten (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB), die handelsrechtlich auch auf gleich große Personengesellschaften übertragen

³⁰ So *Baum*, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, NWB 2016, 2706.

³¹ Vertiefend *Seer*, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Gedanken zum Referentenentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, StuW 2015, 315 (327 ff.).

³² Zur handelsrechtlichen Bedeutung und Berechnung *Merkt*, in *Baumbach/Hopt*, HGB³⁸, 2018, § 267 Rz. 1 ff.

werden,³³ ließen sich für eine größenorientierte zeitliche Steuerung des Steuervollzugs fruchtbar machen. Diese rechtspolitische Option sollte freilich erst nach Auswertung der Erfahrungen des ggf. allgemein veränderten Erklärungsverhaltens nach Wirksamwerden des neuen Abgabekonzepts ab 2018 ins Spiel kommen. Sollte bereits die allgemeine Neuregelung hinreichende Zeitnähe bewirken, so besteht kein Bedarf für größenorientierte Differenzierungen.

2. Verfassungsrechtliche Möglichkeiten und Grenzen für einen größenorientierten Unternehmenssteuervollzug

Im Folgenden sind die verfassungsrechtlichen Möglichkeiten und Grenzen einer größenorientierten Steuerung des Unternehmenssteuervollzugs auszuloten. Der Gleichheitssatz ist eine zentrale Vorgabe für das materielle Recht.³⁴ Als Vorüberlegung ist – wie bereits exemplarisch dargestellt (s. III.1.) – nach dem Sinn größenorientierter Elemente beim Unternehmenssteuervollzug zu fragen, obwohl das geltende Unternehmenssteuerrecht traditionell rechtsformabhängig und größenunsensibel ist. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unterliegt die kleine Handwerker-GmbH genauso wie die börsenorientierte Aktiengesellschaft. Umgekehrt unterfällt der Mitunternehmerregelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG die kleine GbR oder OHG, genauso wie die Publikumpersonengesellschaft³⁵ mit Tausenden von Kommanditisten. Das materielle Recht ist rein rechtsformorientiert, unabhängig von der wirtschaftlichen Substanz und von der Größe des Unternehmens. Ist dies die prägende Entscheidung und folgt der Vollzug der materiellen Entscheidung nach, stellt sich die Frage, ob eine Größensensibilität beim Unternehmenssteuervollzug Sinn macht, wenn die materielle Grundentscheidung gerade keine Rücksicht auf die Größenordnung eines Unternehmens nimmt. Der Vollzug zielt auf die Gleichheit im Belastungs-

³³ *Merkt*, in Baumbach/Hopt, HGB³⁸, 2018, § 243 Rz. 11, der für eine Orientierung an § 264 Abs. 1 HGB plädiert.

³⁴ Dazu bereits *Straßburger* in diesem Tagungsband.

³⁵ Grundlegend BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl II 1984, 751, Rz. 109 ff.

erfolg. Gleichheitsrechtlich ist eine Differenzierung geboten. Der Steuerstaat ist nicht nur Teilhaberstaat hinsichtlich der finanziellen Leistungsfähigkeit. Insoweit steht das objektive Nettoprinzip einer materiellen Größendifferenzierung entgegen.³⁶ Die Größenneutralität ist aber nicht zugleich auf die Verfahrensleistungsfähigkeit übertragbar. Auf der Vollzugsebene gibt es zwar keine Rechtfertigung, dafür größenorientierte Lenkungszwecke zu verfolgen. Der Schutz für kleinere und mittlere Unternehmen³⁷ kann bei der materiellen Rechtssetzung berücksichtigt werden, darf aber zumindest als Lenkungszweck nicht den Vollzug beeinträchtigen. Vereinfachungsaspekte können indes berücksichtigt werden, um den Vollzug verhältnismäßig auszugestalten.

Der Eindruck, dass Vereinfachung beim Steuervollzug nur ein externer Zweck ist, erscheint fragwürdig. Das materielle Steuerrecht muss vollziehbar sein. Es muss bereits „vom Vollzug durch Finanzbehörden“ her gedacht werden.³⁸ Insoweit ist Vereinfachung und Vollziehbarkeit ein interner Zweck, den der Gesetzgeber bereits bei der materiellen Rechtssetzung berücksichtigen muss. Bilanzsumme, Mitarbeiterzahl, Umsatzhöhe sind zwar für die materielle und finanzielle Leistungsfähigkeit keine tauglichen und aussagekräftigen Indikatoren.³⁹ Anders ist dies aber bei der Beurteilung der Verfahrensleistungsfähigkeit beim Vollzug des Unternehmenssteuerrechts. Ein großes Unternehmen mit einem vielköpfigen und leistungsstarken Mitarbeiterstab ist insoweit anderes zu beurteilen als ein KMU. Der Umfang der Geschäftsabwicklung und die dafür eingesetzten Kapazitäten und Fertigkeiten können durchaus ein Maßstab für die staatliche Teilhabe an der Verfahrensleistungsfähigkeit sein. Darum fällt die Berteilung der Leistungsfähigkeit für das materielle Recht anders aus als für den Vollzug. Ein gleichheitsgerechter Vollzug darf sich durchaus an der Größe des Unternehmens orientieren. Gleichheitsgerechter Vollzug ist

³⁶ Näher bereits *Straßburger* in diesem Tagungsband.

³⁷ Zum Schutz für mittlere und kleinere Unternehmen bereits *Möhlenbrock* in diesem Tagungsband.

³⁸ Dafür bereits *Trzaskalik*, Die Steuererhebungspflichten Privater, DStJG 12 (1989), S. 157 (159, 171 f.).

³⁹ Vertiefend *Straßburger* in diesem Tagungsband.

kein schematischer Vollzug. Der Gleichheitssatz erfordert das sachgerechte „Unterscheiden im Recht“⁴⁰ und bei seiner Anwendung.. Er verbietet eine gleichheitswidrige Nichtdifferenzierung, die Einzelne unverhältnismäßig belastet.⁴¹ Der Gleichheitssatz erlaubt und fordert im Rahmen und nach Maßgabe des Gesetzeszwecks⁴² die besonderen tatsächlichen und rechtlichen Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen.⁴³ Vollzugsgleichheit eröffnet die sachgerechte und auch verhältnismäßige Differenzierung zwischen verschiedenen Pflichtenträgern. Besondere Regelungen für kleinere und mittlere Unternehmen sind keine privilegierenden „Schutzvorschriften“. In weiten Teilen sind sie Ausdruck und die verfahrensrechtliche Umsetzung des Übermaßverbotes. Wenn insoweit von „Schutzvorschriften“ die Rede ist,⁴⁴ dann in dem Sinne, dass verfahrensrechtlich für KMU eine Sonderrolle gilt, um sie vor einer verfahrensmäßigen Überforderung zu schützen. Denn insbesondere Kleinstunternehmen verfügen im Verhältnis zu größeren Unternehmen über eine geringere Verfahrensfähigkeit.

3. Flexible Ausrichtung des Verfahrensermessens der Verifikationsverwaltung an der Unternehmensgröße

Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit erfüllt beim Steuervollzug im Gegensatz zum materiellen Recht eine Anleit- und Begrenzungsfunktion. Im materiellen Steuerrecht ist die Frage immer schwierig zu beantworten,

⁴⁰ Allgemein *P. Kirchhof*, Grundrechtliche Gleichheit, in *Isensee/Kirchhof*, HStR, VIII, 3. Aufl. 2010, § 181 Rz. 196 ff.

⁴¹ *Sachs*, in *Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. IV/2, 2011, S. 1537, 1546 f. mit Beispielen.

⁴² *Kopp/Ramsauer*, VwVfG, 18. Aufl. 2017, § 40 Rz. 40 zum Gebot der Gleichbehandlung und zum Verbot zweckwidriger Differenzierungen.

⁴³ *Dreier/Heun*, GG, 3. Aufl. 2013, Art. 3 Rz. 56 m.w.N.

⁴⁴ Dazu *Möhlenbrock* in diesem Tagungsband.

wann eine Steuer verhältnismäßig ist, weil sie begrifflich vom Staat als gegenleistungsfreie Zahlung des Steuerpflichtigen „voraussetzungslos“⁴⁵ abverlangt wird (§ 3 Abs. 1 AO). Für den Vollzug ist die Frage der Verhältnismäßigkeit dagegen zentral. Vollzugspflichten sind in Relation zu dem entstehenden Aufwand zu setzen. Insoweit bieten die Teilaspekte der Geeignetheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit Ansatzpunkte und Vorgaben für die Rechtsanwendung im Verfahrensrecht. Sie sind Teil der Ausübung des Verfahrensermessens,⁴⁶ das auch der Finanzverwaltung zusteht. Während im materiellen Steuerrecht grundsätzlich gebundene Entscheidungen zu treffen sind, gilt für die verfahrensrechtliche Durchsetzung der Untersuchungsgrundsatz (§ 88 AO), der der Finanzverwaltung Verfahrensermessen eröffnet. Dieses Verfahrensermessen ist im Rahmen der Verifikationverwaltung am Maßstab der Größe des Unternehmens auszurichten und insoweit ist die Unternehmensgröße als Abbild der Verfahrensleistungsfähigkeit eines Unternehmens zugleich ein aussagekräftiger Ermessensmaßstab. Bereits das geltende Recht eröffnet der Finanzbehörde über § 148 AO, die generellen Aufzeichnungspflichten im Einzelfall auf das angemessene Maß zur Gewähr der Zumutbarkeit zu reduzieren.

Auch wenn sich das geltende Recht bei diesen Pflichten von Unternehmen nicht generell an der Unternehmensgröße orientiert, ermöglicht das Verfahrensermessen die Größenorientierung bei der Rechtsanwendung. Ob dieses Verfahrensermessen bei der Orientierung der Prüfungshäufigkeit nach der Betriebsprüfungsordnung richtig ausgeübt wird, erscheint indes zweifelhaft. Unzweifelhaft ist zwar, dass bei großen Unternehmen typischerweise die größten Mehrergebnisse erzielt werden, was auch die Betriebsprüfungsstatistik des BMF bestätigt.⁴⁷ Gleichwohl muss die Frage sein, ob das Verfahrensermessen allein am erwarteten Mehrergebnis ausgerichtet werden darf. Prüfungsgrundsatz ist nicht, möglichst viel Steuern

⁴⁵ Zu diesem auf *Otto Mayer* zurückgehenden, durchaus missverständlichem Begriffsmerkmal des Steuerbegriffs *Müller-Franken*, in Berliner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 105 Rz. 63 (II/2008).

⁴⁶ Zum Begriff *Kopp/Ramsauer*, VwVfG, 18. Aufl. 2017, § 40 Rz. 4a.

⁴⁷ Zuletzt Monatsbericht des BMF v. November 2017, Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung 2016, S. 6 ff.

festzusetzen, sondern diese gesetzmäßig und gleichheitsgerecht festzusetzen und zu erheben (§ 85 AO). Gerade der Außenprüfer hat den gesetzlichen Auftrag, zugunsten wie zu Lasten des Steuerpflichtigen zu prüfen (§ 199 Abs. 1 AO). Er dient damit nicht einseitig dem Fiskalinteresse, sondern ist zur Gesetzmäßigkeit und Objektivität verpflichtet. Maßstab für die Prüfung ist die „richtige“ Steuer, die nach dem Gesetz geschuldet wird. Die schematische Orientierung der Betriebsprüfung an Größenklassen wird in der Literatur seit Jahren kritisch hinterfragt und allein die Unternehmensgröße als sachgerechter Prüfungsauswahlmaßstab abgelehnt.⁴⁸ Die Entwicklung schreitet insoweit fort: Die Einführung der E-Bilanz (§ 5b EStG) ist bei Lichte keine Frage der elektronischen Übermittlung von Bilanzen, sondern dient der administrativen Versorgung mit digitalen Daten der Unternehmen, um Risiken abschätzen und eine fundiertere Wahl der Prüfungsobjekte und -schwerpunkte treffen zu können. Die E-Bilanz ist insoweit ein Risikoinstrument, um ausfiltern und sachgerecht selektiv Prüfungen bei Unternehmen entsprechend einer digitalen Vorprüfung vornehmen zu können. Sie gibt den Prüfungsprogrammen im Abgleich mit internen und externen Vergleichsdaten (Vorjahres- und Branchenvergleich) Anhaltspunkte für besonderen Prüfungsbedarf von Unternehmen insgesamt und lässt sachfeldorientiert besondere Bereiche eines einzelnen Unternehmens identifizieren, die kontrollbedürftig sind. Damit geht die Entwicklung in die richtige Richtung. Statt einer schematischen Orientierung an der Unternehmensgröße ist die finanzbehördliche Kontrolle am Kontrollbedürfnis auszurichten.⁴⁹ Eine allein größenorientierte Ausrichtung der finanzbehördlichen Verifikationsressourcen ist dagegen nicht risikoadäquat.

⁴⁸ Deutlich *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III², 2012, S. 1457 m.w.N.

⁴⁹ Dafür seit Jahrzehnten bereits *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III², 2012, S. 1460 f. m.w.N.

IV. Folgerungen für den Steuervollzug nach der Unternehmensgröße

1. Ausgangsforderung: Vollzugsfähigkeit und -gerechtigkeit des materiellen Unternehmenssteuerrechts

Steuervollzug ist die Abbildung des materiellen Rechts in der Wirklichkeit und der Verwirklichungsmodus des materiellen Rechts. Die Ausgangsforderung, die höchstwahrscheinlich wie so viele vorhergehende Forderungen⁵⁰ auch unerhört verhallen wird, ist die Vollzugsfähigkeit und -gerechtigkeit des materiellen Unternehmenssteuerrechts. Der Steuervollzug ist kein nachrangiger Annex des materiellen Rechts.⁵¹ Vielmehr bestehen Wechselwirkungen⁵² zwischen dem materiellen Recht und dem Vollzugsrecht.⁵³ Recht muss durchsetzbar sein.⁵⁴ Das materielle Recht muss durch ein adäquates Verfahrensrecht verwirklicht werden. Umgekehrt hat der Gesetzgeber auch die Pflicht, ein vollzugstaugliches materielles Recht zu schaffen, was gleichmäßig mit den zur Verfügung stehenden Ressourcen

⁵⁰ Zur Pflicht des Gesetzgebers zur Schaffung eines vollzugstauglichen materiellen Rechts, eines den gleichmäßigen Vollzug fördernden Verfahrensrechts sowie die Bereitstellung einer entsprechenden personellen und sachlichen Ausstattung der Verwaltung im Haushalt bereits *Müller-Franken*, *Maßvolles Verwalten*, 2004, S. 126 f.

⁵¹ BVerfG, Urt. v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (112 ff.); so auch *Winterhoff*, *Steuerverfahrensrecht und tatsächliche Belastungsgleichheit*, 2004, S. 215 (Nachwort).

⁵² Deutlich *Pitschas*, *Verwaltungsverantwortung und Verwaltungsverfahren*, 1990, S. 294: „Ein Vorrang des materiellen Rechts vor den Verfahrensregeln besteht indes nicht. Vielmehr ist von einer gegenseitigen Abhängigkeit und Verflochtenheit auszugehen. [...] Verfahren und materielles Recht stehen somit zueinander in einem Verhältnis der gegenseitigen Ergänzung“.

⁵³ Zum notwendigen „Konnex zwischen materiellem Recht und Verfahrensrecht“ beim Steuerrecht *Tipke*, *Zwischen materiellem Steuerrecht und Steuerverfahrensrecht*, *StuW* 2004, 3 (21).

⁵⁴ Zuletzt *Beaucamp*, *Rechtssicherheit als Wert und als Argument im Verhältnis der Staatsgewalten zueinander*, *DÖV* 2017, 699 (703) m.w.N.

vollziehbar ist.⁵⁵ Bei der jüngsten Verfahrensmodernisierung als einem wesentlichen steuerpolitischen Projekt der letzten Legislaturperiode war die Vorgabe, das Verfahrensrecht von der Diskussion über Steuervereinfachung abzukoppeln, um den Erfolg des Projektes nicht zu gefährden. Das ist politisch nachvollziehbar, aber gleichwohl riskant. Denn nur ein adäquates materielles Recht kann ungeachtet der Komplexität der Welt computeranimiert und -kontrolliert vollzogen werden.

2. Vollzugserleichterung für Kleinunternehmen – Rechtfertigung und Grenzen

Im Folgenden komme ich zur Nutzenanwendung: Unter welchen Voraussetzungen darf es Vollzugserleichterungen für Kleinunternehmen oder mittlere Unternehmen geben? Spiegelbildlich stellt sich die Frage, inwieweit es Vollzugserleichterungen für Großunternehmen geben sollte (dazu IV.3.).

Bekanntes Beispiel für Vollzugserleichterungen ist die Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG).⁵⁶ Diese Regelung widerspricht der Teleologie des Verbrauchsteuerrechts,⁵⁷ weil zur Konsumleistungsfähigkeit des Verbrauchers kein Sachbezug besteht. § 19 UStG ist systemfremd, weil die Frage, in welcher Unternehmensgröße der Anbieter agiert, für die Frage der Konsumleistungsfähigkeit keine Aussagekraft hat. Der Endverbraucher ist genauso leistungsfähig, unabhängig davon, ob er bei einem Groß-, Mittel-

⁵⁵ BVerfG, Urteil v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (115): „Zusammen mit dem materiellen Recht steht das Verfahrensrecht im Dienst der gleichmäßigen Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Auch das Verfahrensrecht muß deshalb so ausgestaltet sein, daß es die gleichmäßige Umsetzung der durch eine materielle Steuernorm bestimmten Belastung in der regulären Besteuerungspraxis gewährleistet. Die Form der Steuererhebung und – in Ergänzung des Deklarationsprinzips – das behördliche Kontrollinstrumentarium haben somit der materiellen Steuer-norm regelmäßig so zu entsprechen, daß deren gleichheitsgerechter Vollzug im Massenverfahren der Veranlagung möglich ist, ohne unverhältnismäßige Mitwirkungsbeiträge der Steuerpflichtigen oder übermäßigen Ermittlungsaufwand der Finanzbehörden zu fordern“.

⁵⁶ Näher bereits *Heuermann* in diesem Tagungsband.

⁵⁷ Deutlich *Stadie*, UStG³, 2015, § 19 Rz. 11.

oder Kleinunternehmen erwirbt. Dabei ist § 19 UStG kein Kleinunternehmerprivileg, weil der Kleinunternehmer den Vorsteuerabzug verliert (s. bereits II. 2.). Der Gesetzgeber nimmt Verzerrungen hin, die eigentlich in dem System der Verbrauchsteuer nicht angelegt sind, aber die Verwaltungspraktibilität gewährleisten und Kleinunternehmen von unzumutbaren Vollzugslasten entlasten sollen. § 19 UStG eröffnet die Möglichkeit der Nichtbesteuerung, aber keine Pflicht dazu. Insoweit steht das „kleine“ Unternehmen vor der Wahl, ob es die Erleichterung der Nichtbesteuerung auch trotz etwaiger Nachteile in Kauf nimmt.

Die Verwaltungsvereinfachung und die Vereinfachung der Vollzugslasten für den betroffenen Steuerpflichtigen kann demnach sogar systemfremde Regelungen rechtfertigen. Es verbieten sich allgemeine Aussagen und bereits der Begriff der Verfahrensleistungsfähigkeit spricht für relative Lösungen. Dabei kommt es auch auf die Relation zu den vom Staat geschaffenen „Arbeitsbedingungen“ des Unternehmenssteuervollzugs an. Nicht allein das materielle Recht ist hierfür eine Vollzugsgröße. Die Verfahrensleistungsfähigkeit kann auch durch Hilfestellungen der Finanzverwaltung beeinflusst und gesteigert werden. Die niederländische Finanzverwaltung ist insoweit ein leuchtendes Vorbild mit ihren Besuchen, die sie Neugründungen angeidehen lassen, um diese auf ihre steuerrechtlichen Pflichten und Wege zu ihrer Erfüllung hinzuweisen. Demgegenüber ist deutsche Vollzugspraxis vielfach dadurch gekennzeichnet, dass erst bei nachhaltigem Fehlverhalten eingegriffen und der unzureichende Selbstvollzug durch den Steuerpflichtigen oftmals nach Jahren ohne behördliche Reaktion sanktioniert wird. Ein weiteres Beispiel für staatliche Unterstützung beim Steuervollzug wäre entsprechende Software, die vom Staat gestellt wird, um die gesetzlichen Deklarationspflichten ordnungsgemäß und ohne eigenen EDV-Aufwand einfach erfüllen zu können. Diese alternative Überlegung ist nicht allein pflichtenzentriert, sondern erwägt auch staatliche Leistungen, um die Leistungsfähigkeit des Unternehmers zu erhöhen. Dabei stehen stets Unterstützungsbedürfnisse in Relation zu der Komplexität des materiellen Rechts. Insoweit setzt der Gesetzgeber den Vollzugsrahmen und hat dabei erhebliche Ausgestaltungsfreiräume.

3. Vollzugserleichterung für regulierte und sich selbstregulierende Großunternehmen – Rechtfertigung und Grenzen

Gerade die formell größenorientierte Ausrichtung der Betriebsprüfungspraxis (s. II.4.) führt zu der Frage, ob nicht umgekehrt auch Vollzugserleichterungen für Großunternehmen vorgesehen werden können oder müssen. Dabei will ich natürlich keiner präferentiellen Behandlung bestimmter Unternehmer und damit einer unionsrechtlich unzulässigen staatlichen Beihilfe das Wort reden. Ich möchte nicht unberechtigte verfahrensrechtliche Vorteile für deutsche Unternehmen im Wettbewerb des Binnenmarktes propagieren. Ganz im Gegenteil geht es um sachgerechte Vollzugslasten. Wenn für die Verifikationsverwaltung nur beschränkte Kapazitäten zur Verfügung stehen und der Maßstab für die Verteilung dieser Ressourcen das Kontrollbedürfnis ist, dann ist bei Großunternehmen die Ausgangslage der Eigenkontrolle eine andere als die bei „BMW-Betrieben“, bei Bäckern, Metzgern oder Wirten. Die Relation der Fremdkontrolle durch die Finanzverwaltung muss auf der Eigenkontrolle aufbauen. Insofern erscheinen größenabhängige Vollzugskriterien durchaus sachgerecht.⁵⁸

In der Diktion der Staatsrechtslehrer geht es um regulierten Vollzug und auf der Selbstregulierung der Unternehmen aufbauende regulative administrative Kontrolle.⁵⁹ Bei einer Bank, die unter der Börsenaufsicht steht und das ganze Instrumentarium des Kreditwesensrechts zu beachten hat, ist eine andere Prüfung mit anderen Schwerpunkten als bei einem Kleinunternehmen angezeigt. Lehrreich ist hierfür das niederländische „Zwiebelmodell“, wonach der Finanzbehörde bei der Prüfung, gerade beim „horizontal monitoring“ nicht bei Null angefangen wird, sondern aufbauend auf der Eigenprüfung die Steuerprüfung die eigene Vorprüfung aufnimmt und ergänzt. Die behördliche Kontrolle beim Vollzug des Unternehmenssteuerrechts sollte von der Eigenkontrolle des Unternehmens abhängig sein und risikoadäquat darauf aufsetzen. Ein höheres Maß an Eigenkontrolle,

⁵⁸ Ähnlich in der Sache bereits *Schick*, Besteuerungsverfahren und Verfahrensleistungsfähigkeit, 1980, S. 35 f.

⁵⁹ Für das Steuerrecht *Seer*, FR 2012, 1000 (1002) m.w.N.

gerade durch gestiegene Compliance Pflichten und durch freiwillige Compliance – sei es durch IKS oder andere Systeme zur Eigenüberprüfung des Unternehmens,⁶⁰ um strafrechtliche Vorwürfe im Vorhinein schon auszuräumen – setzt zugleich einen Maßstab, der bei der Verteilung der beschränkten Verifikationsressourcen zu berücksichtigen ist. Die Investition vorwiegend größerer Unternehmen in Maßnahmen zur Gewähr struktureller Rechtstreue könnte auch im Rahmen des Steuervollzugs prämiert werden.

V. Fazit und Ausblick

Das geltende Verfahrenrecht kennt eine punktuelle formelle Größenorientierung für den Unternehmenssteuervollzug. Augenfällig wird dies insbesondere bei den Buchführungspflichten nach Handels- und Steuerrecht, aber auch in anderen Bereichen hat die Unternehmensgröße im Verfahrensrecht Relevanz. Allgemein besteht eine Größensensibilität bei der Ausübung des behördlichen Verfahrensermessens. Die Verfahrensleistungsfähigkeit eines Unternehmers wird wesentlich durch die Unternehmensgröße mitbestimmt. Auf die Verfahrensleistungsfähigkeit haben Gesetzgeber und Finanzverwaltung zur Vermeidung einer Überforderung des Steuerpflichtigen im Verfahren Rücksicht zu nehmen.

Möglicherweise ist das Verfahrensrecht ein Wegweiser für weitere Entwicklungen. Am Anfang des Symposiums stand als eine Inspirationsquelle der beiden Gastgeber zu Fragen der Großenneutralität das BEPS-Projekt mit seinen Neuerungen. Gerade das neue verfahrensrechtliche Instrument des Country-by-Country-Reportings, national umgesetzt in § 138a AO (s. II.3.), könnte sich als Wegbereiter für zukünftige größenorientierte, materielle Ausgestaltungen des Unternehmenssteuerrechts und beim grenzüberschreitenden Vollzug erweisen. Die auf der Größe des Unternehmens basierenden Informationen über die globale Verteilung von Umsätzen, Gewinnen, Mitarbeiterzahl und dergleichen wurde nur als ergänzendes finanzbehördliches Verifikationsinstrument für grenzüberschreitend tätige

⁶⁰ Statt vieler *Esterer/Eisgruber*, Steuerliches internes Kontrollsystem – Eine große Chance für einen Cooperative-Compliance-Ansatz DB 2017, 986.

Konzerne implementiert. Es könnte sich indes perspektivisch zu einer Keimzelle für eine proportionale internationale Steueraufteilung entwickeln, zumal bekanntlich manche Ökonomen eine internationale formelmäßige Ertragsteuerverteilung befürworten. Insoweit ist mein Ausblick zugleich ein Rückblick. Aus nationaler Perspektive führt eine Größenklassenorientierung zurück zu den Anfängen: Bei der ersten nachhaltigen Besteuerung von Einkommen in Deutschland teilte die Klasseneinkommensteuer in Preußen (1820) die Bevölkerung in Steuerklassen ein.⁶¹ Ist eine materielle Besteuerung nach der Unternehmensgröße national überwunden und verfassungsrechtlich zudem nicht zu rechtfertigen, so könnte die künftige Entwicklung bei der internationalen Gewinnzuordnung für Ertragsteuerzwecke durchaus formelhafte Größen des Unternehmens in Bezug nehmen. Insoweit hat die Größenorientierung bei der Besteuerung Vergangenheit und (wohl) auch Zukunft.

⁶¹ *Großfeld*, Die Einkommensteuer, 1981, S. 32 ff., 35.