

Der digitalisierte Steuerzahler

Gregor Kirchhof*, Universität Augsburg

Kurztext: *Die nach dem österreichischen Vorbild beschlossene Modernisierung des Besteuerungsverfahrens in Deutschland verletzt solange das Grundgesetz, bis ein Ertragsteuerrecht in Kraft tritt, das gesetzeskonform und gleichheitsgerecht digital angewandt werden kann. Auch die steuerlichen Erhebungslasten fordern eine Vereinfachung des materiellen Rechts: Selbst wenn die Mitwirkungspflichten, die Lenkungswirkungen, auch die steuerstrafrechtlichen Vorgaben und datenrechtlichen Lasten isoliert betrachtet noch zumutbar wären, verletzt jedenfalls deren Kumulation das verfassungsrechtliche Maß. Schließlich wird der Kampf gegen „aggressive Steuerplanungen“ internationaler Unternehmen nur erfolgreich sein, wenn das anzuwendende Steuerrecht grundlegend vereinfacht wird. Diese Reformforderungen werden durch die historischen Motive der Soll-Ertragsbesteuerung bestätigt: Steuerhinterziehungen sollten vermieden, die Privatsphäre der Steuerpflichtigen sollte geschont und jeder gleichheitsgerecht zur Steuer herangezogen werden. Das geltende Steuerrecht belastet zu Recht den tatsächlichen, den Ist-Ertrag. Die geltende unübersichtliche Konkretisierung dieses Ausgangspunktes durch Elemente der Soll-Ertragsbesteuerung ist aber in einer grundlegenden Vereinfachung des Steuerrechts zu rationalisieren und zum System zu machen.*

Schlagworte: Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Steuerstrafrecht, Datenschutz im Steuerrecht, BEPS, kumulative Belastung, Ist- und Soll-Ertragsteuer.

I. Die digitalisierte Erhebung von Steuern

Jeder, der Ertragsteuern entrichtet, ist ein „digitalisierter Steuerzahler“. Das gilt in besonderer Weise in Österreich, weil hier die Einkommensteuer bereits seit Jahren idR automatisiert erhoben wird.¹ Deutschland folgte nun (endlich) diesem Vorbild und hat zu Beginn des Jahres die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens² und damit den Regelfall einer „ausschließlich automationsgestützten Steuerfestsetzung³“ in Kraft gesetzt. Dieser Schritt ist zwar nicht alternativlos, erinnert aber in Zeiten der Digitalisierung an diese Kategorie. Steuerrecht ist Massenfallrecht.⁴ Die sehr hohe Zahl der

* Prof. Dr. *Gregor Kirchhof*, LL. M. ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Finanzrecht und Steuerrecht sowie Direktor des Instituts für Wirtschafts- und Steuerrecht der Universität Augsburg.

1 Siehe hierzu *Ehrke-Rabel*, Die Rechtskraft von Abgabenbescheiden, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Rechtskraft im Abgaben- und Verwaltungsverfahren (2017) iE.

2 Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. 7. 2016 BGBI I 2016, 1679.

3 Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 3. 2. 2016 BT-Drs 18/7457, 48 f.

4 BVerfG 1 BvL 12/07 BVerfGE 127, 224 Rz 74 (Betriebsausgabenabzugsverbot); BVerfG 2 BvL 1/07 BVerfGE 122, 210 Rz 60 f (Pendlerpauschale); BVerfG 2 BvL 2/99 BVerfGE 116, 164 Rz 75 (Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte); vgl BVerfG 2 BvR 301/98 BVerfGE 101, 297 Rz 37 (häusliches Arbeitszimmer); BFH III R 53/00 BStBl II 2003, 565 Rz 44 (Eigenheimzulage); BFH III B 88/13, BFH/NV 2014, 517 Rz 15 (Kindergeldberechtigung); BFH X R 34/04, BFH/NV 2007, 68 Rz 57 (Kreditvermittlungsgebühren); BFH VIII R 42/02, BFH/NV 2006, 498 Rz 11 (Gewerbesteuerzerlegung); *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁰ (2010) § 4 Rz 132; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²² (2015) § 3 Rz 147.

Betroffenen wird als zentrales Problem der Steuergesetze beschrieben⁵ – auch des Ertragsteuerrechts, auf das sich die folgenden Ausführungen exemplarisch konzentrieren. Jeder, der Erträge erzielt, ist betroffen. Vergleichbar mit dem Straßenverkehrsrecht oder dem Kaufrecht gibt es zahlreiche gleich gelagerte Fälle. Eine digitalisierte Erhebung der Steuer drängt sich angesichts dieser Parallelität, der möglichen erheblichen Entlastung der Steuerbetroffenen im Steuerverfahren und der Chance auf, die Gesetzmäßigkeit und Belastungsgleichheit im Steuerrecht⁶ zu verbessern.

Das Gesetz des Deutschen Bundestages zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens verfolgt das berechtigte und anspruchsvolle Ziel, die Steuererhebung idR automatisiert durchzuführen. Anstelle eines Finanzbeamten soll regelmäßig ein Rechner arbeiten. Der Fiskus konzentriert sich auf besondere Fälle, die eine Risikoprüfung oder der Zufall bestimmen.⁷ Die Entlastung der Finanzverwaltung ist beträchtlich. Die Reform hat den Idealfall vor Augen, dass der Steuerpflichtige die Steuerdaten in den Rechner eingibt und kurz danach den Steuerbescheid digital erhält.

Doch legt bereits der Blick auf die Steuerbetroffenen die erhebliche Schieflage des in Deutschland bereits in Kraft getretenen Gesetzes offen. Die Finanzverwaltung ist dem komplizierten Steuerrecht nicht mehr gewachsen. Doch der Gesetzgeber reduziert nicht die Last durch ein einfacheres Steuerrecht, sondern entlastet einseitig die Verwaltung und belässt die Hauptlast bei den Steuerbetroffenen. Dies widerspricht der Wertung der grundrechtlichen Freiheitsrechte, den Steuerpflichtigen nicht über Gebühr zu beanspruchen.⁸ Diese Digitalisierung des Steuerzahlers verletzt in Deutschland derzeit aus weiteren Gründen das Grundgesetz.⁹ Die Frage, ob das vergleichbare Verfahren in Österreich gegen dort geltendes höherrangiges Recht verstößt, wird hier nicht behandelt. Im Ergebnis soll aber ein allgemeines Modell skizziert werden, wie ein modernes, automatisch anwendbares und zugleich datenschützendes Steuerrecht gestaltet sein könnte.¹⁰

II. Der gegenwärtige Verfassungsbruch: digitalisiertes Besteuerungsverfahren

Die in Kraft gesetzte automatisierte Anwendung des deutschen Einkommensteuerrechts gelingt nur, wenn alle Steuerbelasteten – die Steuerpflichtigen, die Arbeitgeber¹¹ und Banken¹² – die

5 *Isensee*, Die typisierende Verwaltung (1976) 52; *Isensee*, Resilienz von Recht im Ausnahmefall, in *Lewinski* (Hrsg), Resilienz des Rechts (2016) 33 (40); *Seer*, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, DStJG 31 (2008) 7 (16 ff); *Schmidt*, Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug, DStJG 31 (2008) 37 (38 ff); siehe auch die Nachweise in FN 4.

6 Zu diesem zentralen Anliegen des Steuerrechts: BVerfG 2 BvR 323/10 DStR 2016, 1731 Rz 101 (Altersvorsorgeaufwendungen); BVerfG 1 BvR 2664/09 NVwZ-RR 2010, 457 Rz 46 (Zweitwohnungssteuer); BVerfG 2 BvL 17/02 BVerfGE 110, 94 Rz 63 (Spekulationssteuer); BVerfG 2 BvR 301/98 BVerfGE 101, 297 Rz 38 (häusliches Arbeitszimmer); BVerfG 2 BvL 77/92 BVerfGE 96, 1 Rz 25, 31 (Weihnachtsfreibetrag); BVerfG 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 Rz 104, 106, 109 (Zinsbesteuerung).

7 Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 3. 2. 2016 BT-Drs 18/7457, 48 f; zuvor *Schmidt*, DStJG 31 (2008) 38 ff; *Seer*, DStJG 31 (2008) 19 ff; *Seer*, Selbstveranlagung – Wegfall des Amtsermittlungsgrundsatzes? in DWS-Symposium (2014, 2015) 7 (10 ff).

8 *G. Kirchhof*, Die Überforderung der Arbeitgeber durch den Lohnsteuerabzug, FR 2015, 773 ff.

9 Siehe sogleich unter Pkt II. und III.

10 Siehe zum Folgenden insgesamt *G. Kirchhof*, Rechtsetzung und Rechtsanwendung im steuerlichen Massenfallrecht, DStJG 40 (2017) iE; *G. Kirchhof*, Renaissance der Sollertragsbesteuerung? in *Schön/Röder* (Hrsg), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III (2017) iE.

11 Siehe hierzu *G. Kirchhof*, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren (2005) 25 ff, 92 ff; *Drüen*, Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug, DStJG 31 (2008) 167 (172 ff); *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen (2012) 133 ff.

12 *Scheurle*, Die Vollziehbarkeit der Besteuerung von Einkommen aus Kapital, DStJG 30 (2007) 39 (40 ff); *Tappe*, Privatisierung der Steuerverwaltung, in *Schön/Röder* (Hrsg), Zukunftsfragen des Steuerrechts III (2017) iE.

notwendigen Steuerdaten computergerecht aufbereiten.¹³ Doch überfordert die Eingabe aufgrund des komplizierten Steuerrechts¹⁴ die Betroffenen in aller Regel.¹⁵ Wer die für die Steuererklärung maßgeblichen Steuerfragen alleine am Rechner beantworten will, wird nicht alle maßgeblichen Steuerdaten korrekt eingeben. In der Dateneingabe liegt eine zentrale Fehlerquelle des digitalisierten Verfahrens. Die beschlossene Reform hat bewusst nur das Verfahren modernisiert, nicht aber das materielle Steuerrecht vereinfacht. Der Gesetzgeber verkennt in dieser Trennung, dass sich nicht jedes Gesetz automatisiert anwenden lässt. Nur hinreichend klare Regeln – wie Geschwindigkeitsbeschränkungen – können ohne Beamte verwirklicht werden. Mit der gemessenen Überschreitung steht die Rechtsfolge fest. Das Steuerrecht ist aber gegenwärtig zu kompliziert, um idR automatisiert angewandt werden zu können. Die digitalisierte Steuererhebung verlangt daher eine Vereinfachung des materiellen Steuerrechts.¹⁶

Die in Kraft getretene automatische Anwendung eines wegen der Kompliziertheit nicht automatisch anwendbaren Steuerrechts belastet im Ergebnis nach Wahrscheinlichkeit und Vermutung. Dann aber wird strukturell auf die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und auf die Gleichheit im gesetzlichen Belastungserfolg¹⁷ verzichtet – und dies im Bereich der Eingriffsverwaltung.

Zudem wurde entgegen der üblichen Bezeichnung kein „*automatischer Vollzug*“ und auch keine „*ausschließlich automationsgestützte Steuerfestsetzung*“,¹⁸ sondern etwas anderes beschlossen: eine *rechnergeleitete Selbstveranlagung*. Der Begriff des Vollzugs beschreibt die Konkretisierung der Gesetze durch eine bewusste Entscheidung der Rechtsanwendung.¹⁹ Der Computer aber entscheidet – anders als der Mensch – nicht, er rechnet. Der steuerliche Gesetzesvollzug ist jedoch nicht in diesem Sinne berechenbar. Der Steuerpflichtige unterbreitet bei der Eingabe seiner Steuerdaten einen Subsumtionsvorschlag, den der Rechner vielleicht in Teilen korrigiert, regelmäßig aber übernimmt. Aus dem Rechtsgespräch mit der Finanzverwaltung wird ein *Selbstgespräch* am Rechner. Am Ende prägt die Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen den Steuerbescheid. Der Rechtsstaat aber verlangt, dass die Verwaltung die Gesetzeskonkretisierung verantwortet.²⁰

Die technischen Möglichkeiten geben der Finanzverwaltung erhebliche Informationen über die Steuerpflichtigen. Insb der landesweite Abgleich mit parallelen Fällen – von bestimmten Unternehmen, Zahnärzten, Rechtsanwälten oder Angestellten – verdeutlicht steuerliche Regelfälle und Abweichungen vom Normalfall. Der Fiskus hat überlegenes Wissen. Dann aber sollte er nicht den

13 Siehe zur notwendigen Koordination: Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 3. 2. 2016 BT-Drs 18/7457, 50, 100 ff, 119; *Gläser/Schöllhorn*, Die wesentlichen Neuerungen in der AO nach dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, DStR 2016, 1577 (1578).

14 Deutlich *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band III² (2012) 1393 ff; *Lang* in *Tipke/Lang* (Hrsg), Steuerrecht²⁰ (2009) VII (Vorwort); *P. Kirchhof*, Der sanfte Verlust der Freiheit (2004) 1 ff, 129 ff; *Mellinghoff*, Erneuerung des Steuerrechts – Reformüberlegungen am Beispiel der Besteuerung von Einkommen und Vermögen, DStJG 37 (2014) 1 (3); *Drüen*, Prinzipien und konzeptionelle Leitlinien einer Einkommensteuerreform, DStJG 37 (2014) 9 (12 ff); *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²² § 3 Rz 1 ff; *Hüttmann*, Steuerrechtsprechung und Steuerumgehung, DStR 2015, 1146 (1148 mwH); *Schön*, Steuerpolitik 2008 – Das Ende der Illusion? DStR-Beihefter zu Heft 17/2008, 10 (10 ff).

15 Mit Blick auf die beschlossene Modernisierung des Besteuerungsverfahrens *G. Kirchhof*, FR 2015, 773 ff.

16 *G. Kirchhof*, FR 2015, 773 ff.

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

18 Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 3. 2. 2016 BT-Drs 18/7457, 48 f.

19 Siehe hierzu in der Perspektive des Gesetzes *G. Kirchhof*, Die Allgemeinheit des Gesetzes (2009) 304 ff.

20 Siehe zur tatsächlichen und faktischen Selbstveranlagung *Seer*, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, in DWS-Symposium (2014, 2015) 7 (10 ff); *Seer*, DStJG 31 (2008) 7 (31 ff).

Steuerpflichtigen das überkomplizierte Steuerrecht²¹ in einem zum Scheitern verurteilten Versuch anwenden lassen, um mit technischer Hilfe die Anwendung sodann wie ein Beckmesser zu korrigieren – und dies unter der Drohung des Steuerstrafrechts.²²

Vielmehr spielt der Rechtsstaat nach seinem Selbstverständnis mit offenen Karten. Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung, das rechtliche Gehör und auch der Gedanke einer Wissens- und Waffengleichheit fordern generell, den Steuerpflichtigen umfassend über die ihn betreffenden Daten zu informieren. Dann aber ist der Schritt zu der vom Fiskus vorausgefüllten Steuererklärung nicht mehr weit – und auch hier bietet Österreich ein positives Beispiel. Steuererklärungen, die *in Teilen* von der Finanzverwaltung ausgefüllt werden, kennen zahlreiche Länder – auch Deutschland. In vielen Staaten ist die Steuererklärung aber im Regelfall *vollständig* vorausgefüllt.²³ Auch die vorausgefüllten Daten sind vom Steuerpflichtigen zu prüfen.²⁴ Die Steuerpflichtigen können, wenn sich nichts geändert hat, die Erklärung dann aber mit einem einfachen Placet abgeben. In Schweden reicht hierfür eine Kurzmitteilung (SMS), in Dänemark gilt das Schweigen nach einem Zeitablauf als Abgabe der Erklärung.²⁵ Die Erfolgsquote ist in den meisten Ländern bemerkenswert. Zum Teil werden über 70 % der Erklärungen nicht mehr korrigiert.²⁶ Verschiedene europäische Staaten haben sich für die idR vollständig vorausgefüllte Steuererklärung entschieden – Deutschland jedoch nicht.²⁷

Soweit das Steuergeheimnis und der Kontrollauftrag des Fiskus dies erlauben, sollten die vorausgefüllten Steuererklärungen durch die überlegenen Informationen der Finanzverwaltung präzisiert und dem Steuerpflichtigen die Daten in diesen Erklärungen offengelegt werden. Die Erfolgsquote der Erklärungen würde erheblich gesteigert. Die Quote ließe sich durch eine Vereinfachung des Steuerrechts weiter erhöhen. Die Rechner der Finanzverwaltung würden ihre beträchtlichen Fähigkeiten nicht nur wie jetzt zur Entlastung der Finanzverwaltung, sondern auch für den Steuerpflichtigen einsetzen. Der Fiskus würde auffällige Punkte in jeder Steuererklärung markieren, die die Steuerlast erhöhen, aber eben auch senken könnten. Der Steuerpflichtige wäre umfassend informiert und steuerlich unterstützt. Das elementare Bewusstsein, dass jeder gleichheitsgerecht zur Besteuerung herangezogen wird, würde gestärkt, die Akzeptanz für die Steuerlast wahrscheinlich deutlich verbessert. Fehler würden auch in ihren möglichen steuerstrafrechtlichen Folgen verhindert. Zwar wird es immer Ausnahmefälle geben. Das Ziel aber ist, das Einkommensteuerrecht so zu vereinfachen, dass es idR auf Grundlage einer vorausgefüllten Steuererklärung automatisch angewandt werden kann. Dieses Ziel liegt nicht so fern, wie man meinen könnte.

21 Siehe FN 14 mwN.

22 Siehe unter Kap IV.

23 So etwa in Spanien, Dänemark, Schweden und den Niederlanden; siehe hierzu *Deloitte, Comparative study of the personal tax return process*³ (2015) 7.

24 *Eichhorn*, Zum „Berechtigungsmanagement“ für die „vorausgefüllte Steuererklärung“, DStR 2013, 2722 (2723); *Vinken*, Vollmachtsdatenbank und vorausgefüllte Steuererklärung, DStR 2012, 1205 (1207).

25 *Herrmann*, Steuererklärung per SMS, SZ Nr 168 v 23. 7. 2013, 18; *Rotbächer*, Vorausgefüllte Steuererklärung: Potential für ein Erfolgsmodell, Legal Tribune Online, 14. 12. 2010, http://www.lto.de/persistent/a_id/2128/ (abgefragt am 21. 7. 2017).

26 *Rotbächer*, Vorausgefüllte Steuererklärung: Potential für ein Erfolgsmodell, Legal Tribune Online, 14. 12. 2010, http://www.lto.de/persistent/a_id/2128/ (abgefragt am 21. 7. 2017); *Eichhorn*, DStR 2013, 2723.

27 *Deloitte, Comparative study*³ 6 f, wenngleich weitere Staaten zu nennen wären und die Abgrenzung einer in Teilen von einer überwiegend und auch einer vollständig vorausgefüllten Steuererklärung nicht einfach ist; siehe insgesamt auch *Rotbächer*, Vorausgefüllte Steuererklärung: Potential für ein Erfolgsmodell, Legal Tribune Online, 14. 12. 2010, http://www.lto.de/persistent/a_id/2128/ (abgefragt am 21. 7. 2017).

III. Die geltende Mischung aus Ist- und Soll-Ertragsbesteuerung ist zum System zu machen

Das geltende Steuerrecht zeichnet einen Weg, der eine weitgehende digitalisierte Anwendung des Steuerrechts ermöglichen könnte: Der Gesetzgeber sollte bewusst mehr Elemente der Soll-Ertragsbesteuerung nutzen. Ausgangspunkt des geltenden Einkommensteuerrechts ist zu Recht der Ist-Ertrag.²⁸ Die Ist-Ertragsteuer wird aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip hergeleitet. Die Steuer richtet sich nach der tatsächlichen Leistungsfähigkeit, belastet einen bestehenden, einen Ist-Ertrag, der möglichst genau ermittelt wird. Die Soll-Ertragsteuer legt demgegenüber einen erwarteten Ertrag zu Grunde. So wurden die Erträge und die Steuerlast zB eines landwirtschaftlichen Unternehmens durch die preußische Klassensteuer aus dem Jahr 1820 nach äußerem Kriterien bemessen: der Nutzart, der Größe, der Lage, der Anzahl der Mitarbeiter und der sichtbaren Kapitalausstattung.²⁹ Diese Sollbesteuerung folgte *drei Erwägungen*. Der Vollzug ging dem Fiskus und den Steuerbetroffenen leicht von der Hand. Die Belastung der Steuerbetroffenen durch das Verfahren war äußerst gering, weil lediglich Äußerlichkeiten ermittelt werden mussten. *Zweitens* wurden die Daten der Steuerpflichtigen geschont, weil keiner die Finanzsphäre – den landwirtschaftlichen Betrieb – betreten musste. Schließlich wurden – *drittens* – in einer Gleichheit im Typus Steuerhinterziehungen verhindert.³⁰

Die Soll-Ertragsbesteuerung wird zu Recht kritisiert. Erwirtschaftet der Steuerpflichtige mehr als die erwarteten Einnahmen, zahlt er eine im Vergleich zu seiner Leistungsfähigkeit geringere Steuer. Unterschreitet sein Ertrag die Erwartung, muss er eine Steuerschuld begleichen, die seine Leistungsfähigkeit übertrifft und ihn daher überfordert. Die Besteuerung des tatsächlichen Ertrags ist heute im Einkommensteuerrecht eine Selbstverständlichkeit.³¹ Das geltende Recht ist gleichwohl von vielen Elementen der Soll-Ertragsbesteuerung geprägt. Die schedulenartige Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft und der Kapitalerträge ist eine von solchen Elementen geprägte Sonderbehandlung.³² Die zahlreichen Steuerbefreiungen des § 3 dEStG wollen ebenfalls Sondersituationen gerecht werden. Über die Einkunftsarten hinaus weist das gesamte Steuerrecht Elemente der Soll-Ertragsbesteuerung auf, insb in Abzugsverboten und Abzugsbeschränkungen, in der Absetzung für Abnutzung, in Freibeträgen und Freigrenzen sowie in Pauschalen.³³

²⁸ Tipke, Die Steuerrechtsordnung I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen² (2000) 497 f; Tipke, Die Steuerrechtsordnung II: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem² (2003) 631 ff; Hey in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Einleitung, Anm 18; BFH I R 20/15 BFHE 252, 44 Rz 38 mwN (Vorlage Zinsschranke); BVerfG 2 BvL 37/91 BVerfGE 93, 121 Rz 50, 56 ff (Vermögensteuer); vgl BVerfG 2 BvR 2194/99 BVerfGE 115, 97 Rz 28 (Einkommen- und Gewerbe- steuer).

²⁹ Knöller, Die Besteuerung von Sollertrag und Istertrag (2015) 225 ff mwN.

³⁰ Insgesamt Knöller, Besteuerung 225 ff mwN.

³¹ Siehe FN 29 mwN.

³² Schedulenartige Einkunftsarten: Land- und Forstwirtschaft (Besteuerung nach Durchschnittssätzen, § 13a dEStG); Besteuerung der Kapitalerträge (§ 2 Abs 5b dEStG; Verlustverrechnungsbeschränkung, § 20 Abs 6 S 1 dEStG; Spä- rer-Pauschbetrag, § 20 Abs 9 dEStG); Tonnagebesteuerung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr (§ 5a Abs 1 dEStG); für die Kapitalertragsteuer: G. Kirchhof in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Einleitung, Anm 271.

³³ Allgemeine Erwerbssphäre – Elemente der Soll-Ertragsbesteuerung: ua Zinsschranke (§ 4h dEStG, § 8a dKStG), Abzugsverbote (zB § 4 Abs 5 dEStG), private Kfz-Nutzung (§ 4 Abs 5 Z 6 S 2 ff, § 6 Abs 1 Z 4 S 2 ff dEStG, § 9 Abs 1 S 3 Z 4 f dEStG), Investitionsrücklage (§ 6b dEStG), Übertragung stiller Reserven (§ 6c dEStG), AfA (§ 7 dEStG), Investitionsabzugsbetrag (§ 7g Abs 1 dEStG), Sonderabschreibung für kleinere und mittlere Betriebe (§ 7g Abs 5, 6 dEStG), Werbungskostenpauschalen, Verlustverrechnungs- (zB §§ 20 Abs 6, § 23 Abs 3 S 7 f dEStG) und Verlust- abzugsbeschränkungen (§ 10d dEStG), Verluste bei beschränkter Haftung (§ 15a dEStG), Freibeträge und Frei- grenzen (zB § 13 Abs 3 dEStG), private Veräußerungsgewinne (§ 23 dEStG), Anrechnung der GewSt (§ 35 dEStG). Lohnsteuer – Elemente der Soll-Ertragsbesteuerung: ua Werbungskostenpauschalen (§ 9a dEStG), Verpflegungs-

Jede Bewertung und auch die steuerlichen Annahmen, dass ein PKW sechs, ein mobiles Telefon fünf und ein Notebook drei Jahre genutzt wird,³⁴ stimmen mit der Realität nicht überein, nähern sich dieser lediglich an. Werden in der Privatsphäre Abzüge zugelassen, nutzt das Recht auch hier Annäherungen.³⁵ Schließlich mündet das Einkommensteuerrecht in zwei groben Typisierungen: im Steuertarif und in den Progressionsgrenzen. Es ist schon erstaunlich, dass das Steuerrecht versucht, die Bemessungsgrundlage mit großem Aufwand genau zu ermitteln, um dann im Ergebnis insoweit pauschal zu besteuern.

So stehen wir vor einer bemerkenswerten Ambivalenz. Das deutsche Ertragsteuerrecht entscheidet sich zu Recht für den Ausgangspunkt der Ist-Besteuerung. Diese Grundentscheidung wird aber durch zahlreiche Elemente der Soll-Besteuerung verwirklicht. Das Ergebnis ist ein kaum stringentes unübersichtliches Mischsystem. Diese Mischung ist zu rationalisieren und zum System zu machen. Der Ausgangspunkt ist und bleibt die Ist-Ertragsbesteuerung. Sodann werden noch mehr Tatbestände typisiert und pauschaliert. Dann könnte die in Kraft getretene rechnergeleitete Selbstveranlagung³⁶ gesetzeskonform und gleichheitsgerecht gelingen und der Schritt zu einer vollständig vorausgefüllten Steuererklärung wäre nahe. Zudem würde der digitalisierte Steuerzahler erheblich entlastet.

IV. Die kumulative Überbelastung des digitalisierten Steuerzahlers

Steuern wollen die öffentliche Hand finanzieren. Diesen im Grunde einfachen Auftrag nutzen die Steuergesetze für eine Kaskade an Lasten. Selbstredend muss jeder seine Steuerschuld begleichen. Die Finanzlast rückt aber im Steuerverfahren zuweilen in den Hintergrund, obwohl nur sie den Zweck der Steuern erfüllt, die öffentliche Hand zu finanzieren. Hinzu treten *Lenkungswirkungen*, wenn durch steuerliche Lasten oder Vergünstigungen Verhalten beeinflusst werden soll.³⁷ Deutlich schwerer wiegen die erheblichen *Mitwirkungspflichten*. Nahezu alle Geldströme, nahezu alle Veränderungen in der Finanzsphäre müssen benannt und auch in ihrer Entwicklung dokumentiert werden. Die Steuerrechtsordnung zwingt den Steuerpflichtigen jährlich, vierteljährlich oder sogar monatlich zu einer aufwändigen technischen Geschicklichkeitsübung.³⁸ Die Steuerpflichtigen werden überfordert.

pauschalen (§ 9 Abs 4a dEStG), Lohnsteuerpauschalierungen (bei Sachzuwendungen: § 37b dEStG, in besonderen Fällen: § 40 dEStG, für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte: § 40a dEStG, bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen: § 40b dEStG), Lohnsteuerklassen einschließlich der Zahl der Kinderfreibeträge (§ 38b dEStG), Faktorverfahren anstelle der Steuerklassenkombination III/V (§ 39 f dEStG).

34 *Bundesministerium der Finanzen*, AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter vom 15. 12. 2000, Pkt 4.2.1, 6.13.2.2 und 6.14.3.2.

35 Privatsphäre – Elemente der Soll-Ertragsbesteuerung: ua Sonderausgaben nach § 10 Abs 1 dEStG (zB Betreuungskosten, Z 5; Begrenzung der Berufsausbildungskosten für die Erstausbildung, Z 7; Schulgeld für private Schulen, Z 9), Unterhaltsleistungen (§ 10 Abs 1a Z 1 dEStG), Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Versorgungsleistungen (§ 10 Abs 1a Z 2 dEStG), Spendenabzug (§ 10b dEStG), Sonderausgaben-Pauschalbetrag (§ 10c dEStG), sonstige Begünstigungen nach §§ 10e, 10f, 10g, 10h, 10i dEStG, zumutbare außergewöhnliche Belastungen (§ 33 Abs 3 dEStG); siehe insgesamt und zum Existenzminimum: *Mellinghoff*, Privataufwendungen, in FS P. Kirchhof (2013) § 174 Rz 16 ff.

36 Siehe unter Kap II.

37 *G. Kirchhof*, Die lenkende Abgabe, Die Verwaltung 2013, 349 ff.

38 Insgesamt Seer, Verständigungen im Steuerverfahren (1996) 1 ff, 179 ff, 225 ff; Müller-Franken, Maßvolles Verwalten (2004) insb 135 ff; Birk, Das Gebot des gleichmäßigen Steuervollzugs und dessen Sanktionierung, StuW 2004, 277 ff; Drüen, Die Zukunft des Steuerverfahrens, in Schön/Beck (Hrsg), Zukunftsfragen des Steuerrechts (2009) 1 (18 ff); Drüen, Kooperation im Besteuerungsverfahren, FR 2011, 101 ff; mit Blick auf die Inanspruchnahme Dritter *G. Kirchhof*, Erfüllungspflichten; Drüen, DStG 31 (2008) 167 ff; Drüen, Indienstnahme (siehe FN 11).

Die Überbelastung liegt auch darin, dass bei jeder falschen Angabe, die sich zum Nachteil des Fiskus auswirkt, die *Strafbarkeit* droht. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung wird erfüllt, wenn ein Steuerpflichtiger dem Fiskus unrichtige oder unvollständige Angaben macht und dadurch einen ungerechtfertigten Steuervorteil erlangt.³⁹ Das Steuerrecht ist gegenwärtig so kompliziert,⁴⁰ dass kaum eine Steuererklärung in diesem Sinne richtig ist. Die objektiven Tatbestandsvoraussetzungen liegen daher häufig vor. Jedenfalls leben die Steuerpflichtigen in der ständigen Ungewissheit, ob sie eine Steuererklärung abgegeben haben, die den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt.⁴¹ Der *subjektive Tatbestand* stellt ebenfalls schwierige Abgrenzungsfragen, wenn keine Absicht vorliegt, sondern nur ein sog bedingter Vorsatz (*dolus eventualis*), der Täter also den Erfolg zwar nicht will, aber für möglich hält und billigend in Kauf nimmt.⁴² Die hier bestehenden allgemeinen Abgrenzungsschwierigkeiten sind anerkannt, verschärfen sich aber angesichts eines unübersichtlichen Steuerrechts und der dadurch bewirkten Unsicherheiten über die Steuerschuld und damit den deliktischen Erfolg.⁴³ Die erheblichen Unsicherheiten werden dadurch verstärkt, dass das Steuerermittlungsverfahren mit seinen Mitwirkungspflichten nicht strikt vom Steuerfahndungsverfahren mit seinem Aussageverweigerungsrecht getrennt wird.⁴⁴ Der *Nemo-tenetur*-Grundsatz könnte – gelinde gesagt – besser umgesetzt werden. Die zentrale Aufgabe des Strafrechts, die Grenze zur Strafbarkeit klar zu ziehen, erfüllt das Steuerstrafrecht nicht.

Schließlich betrifft das geltende Steuerrecht den *Datenschutz* in erheblicher Weise. Der Steuerpflichtige wird verpflichtet und gedrängt, seine gesamten Finanzdaten offenzulegen, in der Erwerbs- und der Privatsphäre. Der Fiskus weiß über das Geschäftsmodell, die Geschäftspartner, die Familie, die Konfession, die Größe der Wohnung, über die Arbeiten in und an der Wohnung und über vieles mehr Bescheid. Der Steuerstaat fragt in der Absetzbarkeit sog außergewöhnlicher Belastungen sogar nach Krankheiten, also nach Informationen, die den intimen Bereich der Betroffenen nicht verlassen sollten.⁴⁵ Würden diese Daten mit moderner Technik verarbeitet, könnten die Profile, die Amazon, Apple und Google von uns erstellen, im Vergleich zu den Bildern, die die Finanzverwaltung zeichnen könnte, als kubistische Gemälde erscheinen. Die grundrechtliche Vorgabe, die Daten der Steuerpflichtigen zu schonen, wird gegenwärtig stark vernachlässigt. Dabei hat sich die Frage nach dem steuerlichen Datenschutz in Zeiten der Digitalisierung und modernen Datenverarbeitung erheblich intensiviert. Steuerdaten dürfen von Verfassungs wegen nur erhoben werden, wenn das Steuergeheimnis gewährleistet ist.⁴⁶ Es stellt sich die Frage, wie sicher die digitalen Steuerdaten sind. Grundlegender ist zu erörtern, ob für die Finanzierung des

39 § 371 Abs 1 Z 1 dAO.

40 Siehe FN 14 mwN.

41 *Kuhlen*, Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung (2012) 100.

42 *Kaeser*, Steuerstrafrechtliche Verantwortung im Unternehmen und selbstregulierende Tax Compliance, DStJG 38 (2015) 193 (206 ff mwN); siehe aber auch *Kuhlen*, Vorsatz und Irrtum im Steuerstrafrecht, DStJG 38 (2015) 117 ff.

43 Deutlich *Kaeser*, DStJG 38 (2015) 206 ff.

44 *Herrmann*, Doppelfunktion der Steuerfahndung als Steuerkriminalpolizei und Finanzbehörde, DStJG 38 (2015) 249 ff; *Salditt*, Bürger zwischen Steuerrecht und Strafverfolgung, DStJG 38 (2015) 277 ff; *Drüen*, Außenprüfung und Steuerstrafverfahren, DStJG 38 (2015) 219 ff.

45 Krankheitskosten sind ein Musterfall außergewöhnlicher Aufwendungen, die von § 33 dEStG erfasst werden (*Kanzler* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 33 EStG, Anm 90). § 33b dEStG knüpft unmittelbar an Behinderungen an. Entsprechende Nachweise sind vom Steuerpflichtigen zu erbringen (§§ 64 f dEStDV).

46 BVerfG 2 BvR 1439/89 BVerfGE 84, 239 Rz 136 ff (Besteuerung von Kapitaleinkünften); *Di Fabio* in *Maunz/Dürig*, Grundgesetz, Art 2 Rz 178; *Rüsken* in *Klein* (Hrsg), AO¹³ (2016) § 30 AO Rz 2; *Alber* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung § 30 AO Rz 8.

Staates diese Masse an Daten erhoben werden muss. Die Soll-Ertragsbesteuerung hatte sich demgegenüber bewusst dafür entschieden, die Finanzsphäre der Steuerbetroffenen zu schonen.⁴⁷

Der Datenschutz und das Steuergeheimnis werden gegenwärtig im Kampf gegen „*aggressive Steuergestaltungen*“ internationaler Unternehmen erheblich gefährdet. Multinationale Unternehmen wie Amazon, Apple, Google oder Starbucks haben die Unterschiede nationaler Steuerrechtsordnungen genutzt, um ihre Steuerlast erheblich zu mindern. Gegen dieses sog. „*Base Erosion and Profit shifting*“ (BEPS) erwägen die Europäische Union⁴⁸ und die OECD⁴⁹ verschiedene Maßnahmen.⁵⁰ Bereits beschlossen ist das Country-by-Country-Reporting,⁵¹ das die steuerliche Kooperation zwischen den Staaten verbessern soll. Daten multinationaler Unternehmen mit einem Umsatz von über 750 Mio Euro werden anderen Ländern bereitgestellt, in denen die Unternehmen steuerlich tätig sind. Erfasst werden die Verteilung des Umsatzes, des Gewinns, der Steuerlast, die Anzahl der Arbeitnehmer, bestimmte Vermögenswerte und die Geschäftstätigkeit jeder einzelnen Konzerneinheit.⁵² Das entsprechende internationale Abkommen haben gegenwärtig 64 Staaten geschlossen.⁵³ Eine aggressive Steuergestaltung mag ein Land in einem isolierten Blick auf die vorhandenen Daten nicht erkennen oder ein bevorteiltes Land nicht entdecken wollen. In der überstaatlichen Zusammenarbeit aber werden – so die Erwägung – die Gestaltungen offengelegt und dann wirksam bekämpft. Die Unternehmensdaten werden, wenn die Unternehmen entsprechend tätig sind, über die gesamte Welt verteilt – in Europa, von Kanada bis nach Australien, von Südafrika bis nach Norwegen, von Brasilien bis nach China und Russland. Die Länder verpflichten sich im Vertrag zur Vertraulichkeit und zu einer angemessen Verwendung der Daten.⁵⁴ Ob alle 64 Staaten das Steuergeheimnis in angemessener Weise wahren, ist allerdings die zentrale Fragen. Zudem ist fraglich, ob die eher äußersten Informationen überhaupt helfen, „*aggressive Steuerplanungen*“ aufzudecken. Die Grundrechte scheinen das Country-by-Country-Reporting zu verbieten, setzen ihm jedenfalls enge Grenzen. Auch deshalb drängt die *zentrale grundrechtliche Vorfrage*, welche Daten der Staat nutzen darf und soll, um Steuern zu erheben.

47 Siehe unter Kap III.

48 Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, COM (2016) 26 final, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN> (abgefragt am 21. 7. 2017); Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. 7. 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABI L 2016/193, 1. Die Richtlinie wurde in Deutschland bereits umgesetzt (BGBl I 2016, 3000); siehe hierzu Blumberg/Kring, Erste Umsetzung von BEPS in nationales Recht, BB 2017, 151.

49 OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 2013 http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en; siehe ferner die Abschlussberichte unter <http://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm> (jeweils abgefragt am 21. 7. 2017).

50 Siehe hierzu Schön, „Ein großer blinder Fleck“, Gespräch über die Folgen von BEPS, EY TAX & LAW 04/2015 http://www.tax.mpg.de/fileadmin/TAX/docs/TL/WS/EY_BEPS_2.pdf (abgefragt am 21. 7. 2017).

51 Die OECD initiierte dazu das Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports vom 27. 1. 2016 (<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf> (abgerufen am 21. 7. 2017)), eine entsprechende Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25. 5. 2016 ist am 3. 6. 2016 in Kraft getreten. Auf nationaler Ebene sucht das Gesetz vom 20. 12. 2016 (BGBl I 2016, 3000), die Vorgaben umzusetzen.

52 Diese Bestandteile wurden in den neuen § 138a Abs 2 dAO übernommen.

53 Das Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports haben aktuell 64 Länder unterzeichnet <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf> (abgefragt am 21. 7. 2017).

54 Section 5 des Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports (FN 55) trägt dementsprechend den Titel „Confidentiality, Data Safeguards and Appropriate Use“.

Selbst wenn die hier benannten Mitwirkungspflichten, Lenkungswirkungen, steuerstrafrechtlichen Vorgaben und datenrechtlichen Lasten isoliert betrachtet noch zumutbar wären, verletzt die *Kumulation aller Lasten* das verfassungsrechtliche Maß.⁵⁵ Das Steuerrecht will die öffentliche Hand durch eine angemessen Teilhabe an der Finanzkraft der Steuerpflichtigen finanzieren. Dieser Auftrag rechtfertigt die Massenbelastung aller Steuerpflichtigen, diese Lastenkumulation in Breite und Tiefe nicht.

V. Modernes Steuerrecht

Die Steuerpflichtigen erwarten vom Steuerrecht gegenwärtig vor allem eines: Rechtssicherheit – im Verfahren und in der Steuerlast. Im nationalen Recht fordern insb die Verschärfung des Steuerstrafrechts und die beschlossene automatisierte Steuererhebung klarere Steuernormen.⁵⁶ Ein Strich des Gesetzesgebers – um das berühmte Zitat *Julius von Kirchmann*⁵⁷ abzuändern – und ganze Steuer- und Compliance-Abteilungen müssen neu gegründet werden. Aktuell sind auf internationaler Ebene deutsche Unternehmen an über 1.000 steuerlichen Streitbeilegungsverfahren mit offenem Ausgang beteiligt. Wenn im Schnitt in jedem Verfahren um einen zweistelligen Millionenbetrag gerungen wird, besteht eine Planungsunsicherheit in Höhe eines zweistelligen Milliardenbetrages.⁵⁸ Ein allgemeines Steuergesetz ist auf internationaler, aber auch auf nationaler Ebene ein nachhaltiges Konjunkturprogramm⁵⁹.

Gegen ein reines System der Soll-Ertragsbesteuerung spricht das Leistungsfähigkeitsprinzip. Die steuerliche Leistungsfähigkeit ist nach dem tatsächlichen Ertrag zu ermitteln und nicht grob nach äußeren Kriterien zu schätzen. Doch könnte die notwendige Vereinfachung des Steuerrechts gelingen, wenn der Ausgangspunkt der Ist-Ertragsbesteuerung vermehrt durch Elemente der Soll-Ertragsbesteuerung konkretisiert und dabei die bestehende Mischung zum System gemacht wird. Denn die drei historischen Gründe, auf Grund derer sich die Soll-Ertragsbesteuerung bis weit in das 19. Jahrhundert in Deutschland behauptete, sind heute hoch aktuell.⁶⁰ Die Soll-Ertragsteuer war – *erstens* – einfach anzuwenden, man hätte sie vollständig automatisiert erheben können.⁶¹ *Zweitens* wurden die Daten der Steuerpflichtigen geschützt, weil der Fiskus nicht nachforschen musste – er schaute auf die äußeren Kriterien.⁶² Das einfache Steuerrecht verhinderte *drittens* Steuerhinterziehungen.⁶³

55 Siehe zum grundrechtlichen Problem der „kumulativen Belastung“ und der „grundrechtlichen Breitenwirkung“ *G. Kirchhof*, Erfüllungspflichten 135 ff, 195 ff; *G. Kirchhof*, Grundrechte und Wirklichkeit (2007) 27 ff; *G. Kirchhof*, Kumulative Belastung durch unterschiedliche staatliche Maßnahmen, NJW 2006, 732 ff; zusammenfassend hinsichtlich der kumulativen Belastung: *Hillgruber*, Grundrechtlicher Schutzbereich, Grundrechtsausgestaltung und Grundrechtseingriff, Handbuch des Staatsrechts IX³ (2011) § 200 Rz 97 ff mwN.

56 Siehe unter Kap II. und IV.

57 *Von Kirchmann*, Die Wertlosigkeit der Jurisprudenz als Wissenschaft (1969) 25.

58 Siehe für die Anzahl der Fälle und für Richtwerte über die allerdings schwer zu schätzende wirtschaftliche Bedeutung der Verfahren *Greil/Rasch*, Dispute resolution procedures in international tax matters – Germany, in *International Fiscal Association* (Hrsg), Cahiers de droit fiscal international, 101 a (2016) 263 (274 f); *Rasch/Mank* in *Kroppen/Rasch* (Hrsg), Handbuch Internationale Verrechnungspreise (23. Lfg Nov 2016) OECD-Kap IV, Anm 7; *Flüchter*, Seminar C: Verständigungsverfahren und die Beilegung grenzüberschreitender Streitigkeiten, IStR (2012) 694 (700), nennt exemplarisch Streitwerte von rund 200 und 700 Mio Euro.

59 Deutlich *Seer*, Diskussion, DStJG 39 (2016) 88: „Die beste Wirtschaftsförderung ist nach wie vor ein neutrales Steuerrecht.“

60 Siehe insgesamt unter Kap III.

61 Siehe zu diesem aktuellen Anliegen unter Kap II.

62 Siehe zum Anliegen des Datenschutzes unter Kap IV.

63 Siehe insgesamt zu den Gründen unter Kap III.

Die Entwicklung des internationalen Steuerrechts⁶⁴ stellt zudem gegenwärtig eine grundlegende Gleichheitsfrage, die zu Zeiten der Soll-Ertragsbesteuerung im Vordergrund stand. Der Gleichheitsgedanke sollte nicht die Bemessungsgrundlage millimetergenau erfassen – das ist bei einer Soll-Ertragsteuer nicht möglich.⁶⁵ Das Gleichmaß erreichte sein Ziel, wenn alle gesetzeskonform zur Besteuerung herangezogen wurden. Der Augsburger Kilianplan aus dem 17. Jahrhundert suchte dieses Gerechtigkeitsanliegen zu erfüllen: Er diente der gleichmäßigen Erhebung der Vermögensteuer. Der koloriert gedruckte große Stadtplan wies durch goldene Striche und Nummern auf den Straßen und Häusern den Steuereintreibern den Weg, damit kein Steuerpflichtiger beim sog Steuerumgang ausgelassen wird.⁶⁶ Dieses Anliegen ist wieder aktuell. Doch heute einen vergleichbaren Plan zu zeichnen, der alle nationalen und übernationalen Steuerpflichtigen erfasst, ist unmöglich.

Bemerkenswert ist, dass die Vorschläge, die im Kampf gegen „aggressive Steuerplanungen“ für eine Vereinfachung der Besteuerung übernationaler Unternehmen unterbreitet werden, an die preußische Klassensteuer von 1820 erinnern – eine Soll-Ertragsteuer. Die Erträge sollten hiernach nach parallelen äußeren Kriterien ermittelt werden.⁶⁷ Würde der Ausgangspunkt der Ist-Ertragsbesteuerung in Elementen der Soll-Ertragsbesteuerung konkretisiert,⁶⁸ würde die Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens⁶⁹ besser gelingen und das Steuerstrafrecht das verfassungsrechtliche Maß besser wahren, weil bei einem einfacheren Steuerrecht der Rechtsbruch klarer zu erkennen ist. Die Daten der Steuerpflichtigen würden nachhaltiger geschützt, wenn sie von vornherein in einem deutlich geringeren Maße erhoben werden müssten.⁷⁰ In der Vereinfachung des Steuerrechts und dem dann möglichen automatischen Vollzug liegt die große Chance für das nationale und auch das internationale Steuerrecht, alle Steuerpflichtigen zu entlasten und gleichmäßig zu besteuern.

64 Siehe unter Kap IV.

65 Siehe unter Kap III.

66 *Cramer-Fürtig*, Aus 650 Jahren. Ausgewählte Dokumente des Stadtarchivs Augsburg zur Geschichte der Reichsstadt Augsburg 1156-1806 (2006) 112, benannt nach Wolfgang Kilian (1581-1662), der den Plan im Jahre 1626 schuf; siehe für ein Abbild eines Teiles (Lektion XLIV): <http://cms.steuerforum-augsburg.de/> (abgefragt am 21. 7. 2017).

67 Siehe hierzu Kap III. und zu den Vorschlägen zur Reform des internationalen Steuerrechts *Feld* auf dem 59. Berliner Steuergespräch zum Thema „EU- und OECD-Initiativen gegen steuerliche Gewinnverlagerungen“ (siehe für die Dokumentation [im Erscheinen] <http://www.berlinersteuergespraeche.de>).

68 Siehe unter Kap III.

69 Siehe unter Kap II.

70 Siehe insgesamt unter Kap IV.