

1. Status quo und aktuelle Impulse

Aus der Perspektive unternehmerisch tätiger Steuerpflichtiger bilden Steuern in mehrfacher Hinsicht einen belastenden Eingriff in eine ganze Gruppe von Grundrechten und Grundfreiheiten. Offensichtlich ist der Eingriff durch die Steuerbelastung selbst. In der Vergangenheit stand sie als Steuerzahllast beinahe allein im Zentrum unternehmerischer Steuerplanung, Steuergestaltung und Steuerstreitkultur. In jüngerer Zeit gewinnen eine zweite, dritte und vierte Dimension der „Steuerbelastung“ an Bedeutung. Zu nennen sind zuerst die Verfahrenslasten durch Dokumentations- und Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren. Diese Kosten der „Tax Compliance“ treten für die Unternehmen mittlerweile nicht mehr unmerklich hinter die eigentlichen Steuerzahllasten zurück, sondern sind Teil der Steuerplanung geworden. Damit verbunden sind sodann die Kapital-, Planungs- und Transaktionskosten und die nicht nur monetären, sondern auch persönlichen Strafbarkeitsrisiken, die aus Rechtsunsicherheiten und langen Verfahrensdauern entstehen. Und immer spürbarer wahrnehmbar werden schließlich die Eingriffe in die informationelle Selbstbestimmung, die Berufsausübungsfreiheit und die unternehmerische Freiheit, die sich aus Informationspflichten gegenüber den Finanzbehörden und besonders aus steuerlichen Veröffentlichungspflichten von Unternehmens- und Steuerdaten ergeben und die die Wettbewerbsposition von Unternehmen dadurch beeinträchtigen können.

Diese seit jeher bestehenden, aber gewachsenen Verfahrenslasten auf der Seite der Unternehmen spiegeln sich nicht weniger gravierend auf der Seite der Finanzbehörden. Mit zunehmender Datenfülle und internationalen Verflechtungen steigen die Anforderungen an die Verifikation der steuerlichen Erklärungen der Steuerpflichtigen. Lange Verfahrensdauern binden personelle Kapazitäten, die auch im öffentlichen Dienst immer schwerer zu bilden sind. Rechtsunsicherheiten erschweren die Planung für die öffentlichen Haushalte. Die damit verbundenen Kosten schmälern das Nettosteueraufkommen und mindern die Effektivität von Lenkungsmaßnahmen im Steuerrecht.

Das Interesse an einer Verbesserung der Situation ist auf beiden Seiten groß. Die Ausgangslage und deren Entwicklung unterscheiden sich im internationalen Vergleich nicht wesentlich. Der Status quo und aktuelle Impulse sind aber im internationalen Vergleich unterschiedlich akzentuiert. Im Folgenden soll ein Beitrag zum internationalen Rechtsvergleich und zum Vorrat der Ideen aus deutscher Perspektive geleistet werden.

1.1. Verfahrenslasten, Beweis- und Rechtsrisiken

1.1.1. Ausdehnung der Mitwirkungspflichten

Ausgehend von den Grundsätzen des allgemeinen Steuerschuldrechts setzt der Besteuerungseingriff einen Anspruch voraus, dessen Tatbestandsvoraussetzungen die Finanzbehörden nachzuweisen haben. Im Ausgangspunkt liegt damit das

Beweisrisiko bei den Finanzbehörden.¹ Im Steuerverfahrensrecht findet diese Ausgangslage eine Bestätigung. Der Amtsermittlungsgrundsatz scheint auf den ersten Blick alle Verfahrenslasten bei den Finanzbehörden zu konzentrieren. Doch keine Steuerverfahrensordnung und so auch nicht die deutsche und die österreichische lassen die Ausgangslage bestehen. Die Steuerpflichtigen trifft vielmehr eine Reihe von Mitwirkungspflichten, die sich in ihrer Gesamtschau zu einem kooperativen Ansatz im Besteuerungsverfahren verdichten und aus denen sich auch die Grundsätze einer sphärenorientierten Beweisrisikoverteilung² ableiten. Die daraus folgende Arbeitsteilung lässt sich mit verfahrensökonomischen Erwägungen rechtfertigen. Es liegt nahe, denjenigen mit Informationspflichten zu belasten, der sie leichter erfüllen kann. Schwieriger ist die Ermittlung des Optimums.

Im deutschen Recht sind die gesetzlichen Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen zuletzt in einem Maßnahmenpaket zur Modernisierung der Betriebsprüfung durch das DAC7-UmsG v 20.12.2022³ erheblich ausgeweitet worden, dies mit dem erklärten Ziel einer Beschleunigung des Besteuerungsverfahrens und insbesondere einer Verkürzung der Dauer der Betriebsprüfung.⁴ Von der Finanzverwaltung und ihr folgend vom Gesetzgeber sind die Gründe für lange Verfahrensdauern und überlange Betriebsprüfungen dabei vor allem mit einer schleppenden Erfüllung der Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen und zu wenig zweckgerecht abgestimmten Beweisrisikosphären verbunden worden. Die bereits in der Vergangenheit immer weiter ausgedehnten Mitwirkungspflichten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, in deren Zentrum die Verrechnungspreisdokumentation sowie die Bereitstellungspflicht digitaler Daten und Schnittstellen, sind mit diesem Befund noch einmal nachgeschärft worden. Darüber hinaus sind Vorlagefristen einheitlich verkürzt (auf 30 Tage, §§ 90 Abs 4 und 162 Abs 4 AO), ihre Überschreitung mit verschärften Sanktionen verknüpft und erweiterte Anzeige- und Berichtigungspflichten (§ 153 Abs 4 AO) eingeführt worden. Um die Betriebsprüfung zu beschleunigen, können Unterlagen nun bereits vor Beginn der Betriebsprüfung mit der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung angefordert werden (§ 197 Abs 3 AO) und ein neues Institut des „qualifizierten Mitwirkungsverlangens“ soll in der Betriebsprüfung durch schärfere Sanktionsmöglichkeiten helfen, die Steuerpflichtigen zur Mitwirkung zu „incentivieren“. Mit diesem Ziel ist auch eine neue Kooperationsform einzuordnen. Nach § 199 Abs 2 Satz 3 AO idF DAC7-UmsG kann die Finanzbehörde mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für die Mitwirkung festlegen, die, wenn sie erfüllt werden, den Steuerpflichtigen von einem qualifizierten Mitwirkungsverlagen verschonen sollen.

1 Drüen in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO (263. Lfg 2021) § 88 Rn 349 ff.

2 Drüen in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO (263. Lfg 2021) § 88 Rn 219 ff; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO (153. Lfg 2018) § 96 AO Rn 89 ff; Seer, Verständigungen in Steuerverfahren (1996) 192 ff.

3 Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts v 20.12.2022, BGBl I 2022, 2730.

4 BT-Drucks 20/3436, 1; Fischer, StuB 2023, 129, 132; Kowallik, DB 2022, 2181; Wagner, FR 2023, 213.

In der Gesamtschau lassen sich die Entwicklungen in Deutschland im Paket zur Modernisierung der Betriebsprüfung als Stärkung des kooperativen Ansatzes⁵ im Besteuerungsverfahren verstehen, dies allerdings im Schwerpunkt durch Verschiebung von Verfahrenslasten, Beweis- und Rechtsrisiken zu Lasten der Steuerpflichtigen.

1.1.2. Fehlende Rechtssicherheit durch Vorbehalt der Nachprüfung

Eine Verschiebung der Rechtsrisiken auf den Steuerpflichtigen hat im deutschen Steuerverfahrensrecht bereits früher durch die Einführung des Instituts der Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung in der Vorschrift des § 164 AO mit der AO 1977⁶ stattgefunden. Zwar konnten die Finanzbehörden auch zuvor nach § 100 Abs 2 RAO 1919 die Steuer vorläufig festsetzen, wenn für den Steuerpflichtigen eine Betriebsprüfung vorgesehen war oder die Steuererklärung unverändert übernommen wurde. Dem musste dann aber ein endgültiger Bescheid folgen.⁷ Mit dem Rückbau dieser Anforderung im neuen Institut des Vorbehalts der Nachprüfung, das ohne Begründung genutzt werden kann (§ 164 Abs 1 Satz 1 AO), sollte eine Beschleunigung der ersten Festsetzung erreicht und den Finanzbehörden ermöglicht werden, die Verfahrensabläufe in der Verwaltung möglichst effektiv zu organisieren.⁸ Begründet wurde die Einführung darüber hinaus mit der damit verbundenen Möglichkeit der Automatisierung, also Digitalisierung, des Steuerfestsetzungsverfahrens.⁹

Für die Unternehmen fallen die Nachteile des Vorbehalts der Nachprüfung besonders mit der langen Dauer der Betriebsprüfungsverfahren stärker ins Gewicht als der Vorteil, auch früher in den Genuss einer Steuererstattung kommen zu können. Ein Steuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung begründet keinen Vertrauensschutz, keinen Rechtsfrieden und bedeutet für die Unternehmen Planungsunsicherheit, die sich quantitativ nicht nur in den Steuernachzahlungsrisiken, sondern auch in Zinszahlungsrisiken und schließlich in der Unsicherheit über die steuerliche Behandlung später verwirklichter Steuersachverhalte ausdrücken.¹⁰ Vor diesem Hintergrund ist die mögliche Dauer des Vorbehaltsvermerks im Schrifttum, obgleich als Element eines Selbstveranlagungsverfahrens zu begrüßen, nachvollziehbar als „unerträglich lang“ beschrieben und mit rechtspolitischen Reformvorschlägen verbunden worden.¹¹

1.1.3. Grenzen des Instituts der verbindlichen Auskunft

Größere Rechtssicherheit verspricht den Steuerpflichtigen das in Deutschland gesetzlich in § 89 Abs 2 AO verankerte Institut der verbindlichen Auskunft. Danach

5 Dazu unten 3.4.

6 Abgabenordnung (AO) v 16.3.1976, BGBl I 1976, 613.

7 BT-Drucks VI/1982, 148; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO (254. Lfg 8/2019) § 164 Rn 1.

8 Heuermann aaO (Fn 7).

9 Vorblatt zum Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drucks VI/1982, 1.

10 Kritisch Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO (169. Lfg 2022) § 164 AO Rn 2, 53 mwN; Seer/Reimer/Schwab/Ullmann/Werth in DWS-Institut (Hrsg), Reform der Außenprüfung aus der Perspektive des Mittelstands, DWS-Schriftenreihe Nr 47, 2021, S. 6; Wagner, FR 2023, 213.

11 Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO (169. Lfg 2022) § 164 AO Rn 2.

können die Finanzbehörden verbindliche Auskünfte über die steuerrechtliche Einordnung von „*genau bestimmten*“ und „*noch nicht verwirklichten*“ Sachverhalten erteilen, wenn daran im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht. Es handelt sich um eine Ermessensvorschrift, die zwar nach einer verbreiteten Auffassung im Schrifttum bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen mit einer Ermessensreduktion auf null verbunden ist und danach einen Anspruch vermittelt,¹² die aber nach der Verwaltungspraxis in ihrem Anwendungsbereich eingeschränkt wird. Die Finanzbehörden lehnen die Erteilung einer verbindlichen Auskunft regelmäßig ab, wenn zu dem Rechtsproblem eine gesetzliche (Neu-)Regelung, eine höchstrichterliche Entscheidung oder eine Verwaltungsanweisung in absehbarer Zeit zu erwarten ist oder wenn bei einer Sachverhaltsgestaltung die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht.¹³

In der Praxis bildet das Institut der verbindlichen Auskunft trotz dieser Einschränkungen ein bedeutsames Element zur Stärkung der Rechtssicherheit, der Steuerplanungssicherheit und des Vertrauensschutzes. Gleichwohl genügt es in vielen Fällen nicht den damit verbundenen verfassungsrechtlichen Anforderungen. Zum einen ist die verbindliche Auskunft nicht kostenfrei. Mit dem JStG 2007 wurde eine gegenstandswertbezogene Gebührenpflicht eingeführt, die sich seit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 in den Abs 3 bis 7 des § 89 AO findet¹⁴ und derzeit eine Mindestgebühr von EUR 266 und eine Höchstgebühr von EUR 120.721 vorsieht. Zum anderen können lange Bearbeitungszeiten in der Praxis ihren Wert erheblich reduzieren und ihre Einholung ausschließen. Zwar sieht das Gesetz seit einer Revision der Vorschrift mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v 18.7.2016¹⁵ in § 89 Abs 2 Satz 4 AO eine Verbescheidungsfrist von sechs Monaten vor. Ein Überschreiten dieser Frist ist aber sanktionslos und selbst sechs Monate können für die Planung vieler Lebenssachverhalte zu lang sein. Weiter führt die Einschränkung des Anwendungsbereichs durch die Verwaltungspraxis dazu, dass zahlreiche besonders relevante Sachverhaltsgestaltungen nicht beauskunftet werden, und schließlich kann das Risiko einer Negativauskunft Steuerpflichtige abschrecken, eine geplante Sachverhaltsgestaltung vollständig offenzulegen.

1.1.4. Lückenfüllendes Geschäftsmodell der Steuerrisikoversicherungen

Die beschriebenen Defizite des Instituts der verbindlichen Auskunft sind im Versicherungsmarkt als Marktlücke entdeckt und zu einem Geschäftsmodell entwickelt worden. Neben den im Kontext von Unternehmenstransaktionen schon länger bekannten Warranty&Indemnity-(W&I-)Versicherungen, die nur unbe-

12 Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO (273. Lfg 4/2023) § 89 Rn 237a.

13 AEAO zu § 89 Nr 3.5.4.

14 Zur verfassungsrechtlichen Bewertung Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO (273. Lfg 4/2023) § 89 AO Rn 321.

15 BGBl I 2016, 1679.

kannte Steuerrisiken umfassen konnten,¹⁶ finden sich am Markt seit einigen Jahren auch explizite Steuerrisikoversicherungen, mit denen sich bekannte Steuerrisiken versichern lassen.¹⁷ Ihr Abschluss führt zu einem gewissen Spannungsverhältnis zu der im deutschen Verfahrensrecht in § 153 AO verankerten Pflicht der Richtigstellung abgegebener Erklärungen, wenn der Steuerpflichtige erkennt, dass eine Erklärung unrichtig oder unvollständig war. Dennoch ist ihre Bedeutung in der Praxis gewachsen. Als wesentlicher Vorteil werden die kurze Bearbeitungsdauer bei der Ausfertigung einer Police (fünf bis zehn Tage) und die Möglichkeit einer Absicherung ohne umfassende Sachverhaltsdarstellung vor den Finanzbehörden angesehen.¹⁸ Ihr Bedeutungszuwachs muss aber auch als Indiz dafür gewertet werden, dass es um die Rechtssicherheit im Steuerrecht nicht nur in Deutschland nicht besonders gut bestellt ist.¹⁹

1.2. Betriebsprüfung: Vollprüfungsgrundsatz, Verhältnis-mäßigkeit und Verfahrensdauern

Dem deutschen Steuerverfahrensrecht liegt im Ausgangspunkt der Grundsatz einer vollständigen Sachverhaltsermittlung und Verifikation der Erklärungen des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörden zugrunde. Die Vorschrift des § 88 Abs 1 Satz 2 AO bringt dabei zum Ausdruck, dass die Zielsetzung dieser Sachverhaltsaufklärungs- und Verifikationspflicht sich nicht in einem bloßen „*Steuerausfallrisikomanagement*“ erschöpft. Die Finanzbehörden haben vielmehr auch sicherzustellen, dass der Einzelne nur die gesetzmäßig geschuldete und nicht eine höhere Steuer zahlt. Dieser umfassende Sicherstellungsauftrag setzt sich in den in § 199 Abs 1 AO und § 2 Abs 1 BpO geregelten Betriebsprüfungsgrundsätzen fort. Die Außenprüfung ist mit dem Ziel, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten,²⁰ als Vollprüfung, nicht als Risikoprüfung angelegt.

Nicht nur der Mangel an personellen Ressourcen²¹ führt indessen zu einem Spannungsverhältnis zwischen Anspruch und Wirklichkeit und lässt die Verwirklichung des Vollprüfungsgrundsatzes als Utopie erscheinen, die selbst in ihrer Relativierung durch die verfassungsrechtlich gebotene Wahrung der Verhältnismäßigkeit und im „*Wandel des hoheitlichen zum kooperativen Steuerstaat*“²² nicht erfüllbar erscheint. Der Versuch der Zielverwirklichung in der Verwaltungspraxis führt zu überlangen Verfahrensdauern. So dauerten nach einer Auswertung aus

16 Armbrüster, ZIP 2023, 553, 554.

17 Im Einzelnen Sradj, DStR 2022, 568, 570; Skuratovski, BB 2021, 2395.

18 Sradj, DStR 2022, 568, 570.

19 Mit einer empirischen Studie Blaufus/Kieß, StuW 2022, 241, 247 ff.

20 Zum daraus folgenden Untermaßverbot der Betriebsprüfung: Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO (211. Lfg 2/2011) Vor §§ 193–203 Rn 42.

21 Oestreicher/Reimer/Form/Schaupp in Stiftung Familienunternehmen (Hrsg), Straffung und Stärkung der Verrechnungspreisverfahren. Ökonomie und Reformoptionen (2022) 13.

22 Huber/Seer, StuW 2007, 355, 356.

dem Jahr 2019 noch 13 % aller Betriebsprüfungen länger als fünf Jahre, eine kleine Ausreißergruppe sogar länger als zehn Jahre und ein großer Teil von 40 % immer noch drei bis fünf Jahre.²³ In diesen langen Zeiträumen bleiben die Steuerpflichtigen im Ungewissen, sowohl über ihre Steuerzahllast für lange zurückliegende Geschäftsjahre als auch über die rechtliche Beurteilung gleichartiger später verwirklichter Geschäftsvorfälle. Hinzu kommt, dass die große Diskrepanz zwischen dem Anspruch einer Vollprüfung und der Ressourcenknappheit zwangsläufig dazu führt, dass eine Auswahl getroffen werden muss, welche Betriebe überhaupt für eine Außenprüfung ausgewählt werden und dass diese Zahl immer kleiner wird. Dies wiederum führt zu einer uneinheitlichen Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes und zu einem Spannungsverhältnis zum Gleichheitssatz.

1.3. Veröffentlichungs- und Anzeigepflichten

Zu den internationalen Compliance-Entwicklungen, die nicht ohne Auswirkung auf die Tax Compliance in den Unternehmen geblieben sind, ist schließlich auch das gewachsene öffentliche Interesse an der Steuerstrategie einzelner Unternehmen zu zählen. Der rechtspolitische und mit unionsrechtlichen Kompetenzfragen verbundene Streit um die Einführung eines öffentlichen Public-Country-By-Country Reporting²⁴ ist durch die weicheren Anforderungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung mit ihren steuerbezogenen Offenlegungspflichten überholt worden. Exemplarisch zu nennen ist die Global-Reporting-Initiative, die in ihrem Standard GRI 207 weitreichende Offenlegungspflichten zur Tax Compliance im Unternehmen, zur Steuerstrategie und zur Steuerzahlung in den Ländern vorsieht, in denen das Unternehmen aktiv ist.²⁵ Diese Entwicklung verbindet sich mit erweiterten Anzeigepflichten für Steuergestaltungen, die für grenzüberschreitende Sachverhalte mit den unionssekundärrechtlichen Vorgaben in Deutschland in den §§ 138d bis 138k AO implementiert und deren Erweiterung um Anzeigepflichten für nationale Steuergestaltungen in Deutschland von Bundesregierung und Bundestag zuletzt mit dem Wachstumschancengesetz v 27.3.2024²⁶ auf den Weg gebracht worden waren²⁷, vom Bundesrat aber nicht mitgetragen und daher nicht umgesetzt worden sind.

Für die Unternehmen führen diese neuen Pflichten nicht nur zu zusätzlichen Verfahrenslasten,²⁸ sondern auch zu weiteren Anforderungen an die Tax-Compliance-

23 BDI, Steuerliche Betriebsprüfungen – Optionen für zeitgemäße Reformen (2019) 7; Wagner, FR 2022, 496, 498; mit weiteren eigenen empirischen Daten: Oestreicher/Reimer/Form/Schaupp (aaO Fn 21) 113; Prinz, Ubg 2018, 36, 38.

24 Ditz/Quilitzsch, DStR 2014, 127; Mellinshoff, StuW 2023, 5, 11; Schreiber, StuW 2017, 145; Schön, ZHR 2021, 781.

25 Link/Würzberger, BB 2023, 2474; Overesch/Werthebach/Boer, DStR 2023, 847.

26 Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz), BGBl 2024, Teil I Nr 108.

27 BT-Drucks 20/8628; BT-Drucks 20/9341.

28 Oestreicher/Reimer/Form/Schaupp (aaO Fn 21) 5.

Management-Systeme²⁹, denn es gilt nun auch sicherzustellen, dass im Kontext der Nachhaltigkeitsberichterstattung nur zutreffende Informationen veröffentlicht und, bezogen auf die Anzeigepflichten, auch alle anzeigepflichtigen Sachverhalte identifiziert werden.³⁰

1.4. Tax Compliance: Sorgfaltspflichten und Steuerstrategie

In vielen Unternehmen dürfte nicht nur das gewachsene öffentliche Interesse an der Steuerstrategie und eine stärkere Gewichtung der Corporate Social Responsibility (CSR) in den Unternehmenszielen zu einer Änderung der Steuerstrategie geführt haben. Die nach der Finanzmarkt- und in deren Folge der Staatsschuldenkrise sowie damit zeitlich zusammenfallenden Presseberichten über die Steuervermeidungsstrategien in multinationalen Unternehmen von den Industriestaaten ausgehende BEPS-Initiative³¹ und die von den Vereinten Nationen, der Weltbank und dem Internationalen Währungsfonds angeregten Maßnahmen zur Domestic Revenue Mobilization in Entwicklungs- und Schwellenländern (DRM)³² könnten zu einem Paradigmenwechsel in den Unternehmen beigetragen haben. Und es ist nicht auszuschließen, dass die Strafverfolgung von Geschäftsmodellen um Cum-/Ex-Geschäfte zumindest mittelbar Sensitivitätsänderungen in den Finanzbehörden bewirkt haben, die wiederum in den Unternehmen früh wahrgenommen wurden.

Dies kann dazu geführt haben, dass in den neuen Steuerstrategien der Unternehmen die Legalitäts- und Sorgfaltspflichten gegenüber den Zielen der Steueroptimierung stärker gewichtet wurden.³³ Mit der gestiegenen öffentlichen Aufmerksamkeit müssen nun auch Reputationsrisiken in der Steuerstrategie berücksichtigt werden und umgekehrt kann die Steuerstrategie Teil der Marketingstrategie werden.³⁴ In Deutschland warben zeitweise Buchhandlungen in ihren Schaufenstern mit Plakaten mit der Aufschrift „Wir zahlen Steuern!“.³⁵ Schließlich dürfte auch der erheblich gestiegene Verfahrensaufwand zu einer Neubewertung der Rechtsbefolgungskosten gegenüber den Steuerkosten im engeren Sinne geführt haben. Das Steuermanagement hat sich zu einem Prozess- und Steuerrisikomanagement gewandelt.

²⁹ Hannig/Tschatsch, BB 2022, 1064.

³⁰ Exemplarisch Bindl/Stadler, RdF 2019, 33.

³¹ Valta, ISR 2014, 176, 177.

³² VN, Inter-Agency Task Force on Financing for Development, Domestic resource mobilization and taxation, 2016, abrufbar unter https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/01/Domestic-resource-mobilization-and-taxation_IMF-and-World-Bank_IATF-Issue-Brief.pdf (zuletzt abgerufen am 29.4.2024); aus deutscher Perspektive: Antrag der der Fraktion der CDU/CSU, Steueraufkommen in Entwicklungsländern stärken, BT-Drucks 20/8731; zur damit verbundenen Addis-Tax-Initiative (ATI) siehe: ATI Declaration 2025, abrufbar unter <https://www.addistaxinitiative.net/sites/default/files/resources/ATI%20Declaration%202025.pdf> (zuletzt abgerufen am 29.4.2024).

³³ Blaufus/Trenn, StuW 2018, 42; Hardeck, StuW 2013, 156, 157.

³⁴ Wagner, FR 2023, 213, 220.

³⁵ Hardeck/Clemens, BB 2016, 918, 922 mit Nachweis in Fn 33.

1.5. Safe-Harbour-Regelungen und Typisierung

Umgekehrt haben erheblich gestiegene Verfahrenslasten zu einer Evolution von Maßstäben für die Betriebsprüfung und die betriebliche Tax Compliance geführt. Bereits im BEPS-Maßnahmenpaket ist Dispositionsschutz („Tax Certainty“) früh als Gegengewicht zu den Maßnahmen gegen die Erosion der Steuerbemessungsgrundlage durch Gewinnverlagerungen (Base Erosion and Profit Shifting) anerkannt worden.³⁶ In der deutschsprachigen Steuerrechtswissenschaft ist zudem die Verfahrensleistungsfähigkeit als Maßstab für die Verhältnismäßigkeit und für die Verteilung von Verfahrenslasten sowie Sachverhalts- und Rechtsfeststellungsrisiken entdeckt worden.³⁷ Beide Maßstäbe sind durch kommunizierende Röhren verbunden. Eine Ausweitung der Dokumentationspflichten und Nachweisanforderungen ist durch verbesserten Vertrauens- und Dispositionsschutz auszugleichen.

Ein Weg, um zugleich Verfahrenslasten zu senken und Dispositionsschutz zu stärken, sind Typisierungen im materiellen Recht.³⁸ Wo ein typischer Sachverhalt fingiert wird, entfallen zugleich Deklarationspflichten beim Steuerpflichtigen und Verifikationspflichten bei den Finanzbehörden. Das gilt auch dann, wenn die Digitalisierung der Lebenswirklichkeit das Potenzial granularer, personalisierter Normsetzung hebt. Exemplarisch für neue Ansätze der Typisierung sind die von der OECD in ihrem Bericht zu BEPS Pillar One Amount B in Elementen der BEPS-Aktionspunkte 8 bis 10 vorgeschlagenen Vereinfachungen in der Verrechnungspreisbemessung, etwa durch standardisierte Vergütungen für Marketing und Vertriebsaktivitäten.³⁹

Vereinfachungen lassen sich zwischen materiellem Recht und Verfahrensrecht ansiedeln, etwa in Gestalt von Fehlertoleranz-(Safe-Harbour)-Regeln.⁴⁰ Das können quantitative Prüfungsschwellen sein, bei deren Unterschreitung eine Fehlerfeststellung in der Sachverhaltsdarstellung und der rechtlichen Würdigung durch den Steuerpflichtigen folgenlos bleibt. Das Problem dieser Regelungen besteht allerdings darin, die Möglichkeit der planmäßigen Nutzung durch die Steuerpflichtigen mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen der Rechtssetzungs- und Rechtsanwendungsgleichheit zum Ausgleich zu bringen. Im Kontext der Anzeigepflichtigen für grenzüberschreitende Steuergestaltungen kann die plan-

36 OECD, Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Amount A of Pillar One – Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy (2022), dazu *van der Ham*, IStR 2022, 746.

37 *Oestreicher/Reimer/Form/Schaupp* (aaO Fn 21) 81 ff.

38 *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴ (2021) Kap 3 Rn 3.23 und 3.145.

39 OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Pillar One – Amount B (2024) 14 f mit dem Hinweis auf Kapitel 4 E der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze für die Auswahl und Anwendung zwischen „Simplified Approach“ und „Streamlined Approach“.

40 Zum Begriff und mit einem rechtsvergleichenden Überblick: OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2022) 203 ff (Chapter IV E); zur Bedeutung *Oestreicher/Reimer/Form/Schaupp* (aaO Fn 21) 3.