

D. Verfahrensrechtliche Unterstützungsmaßnahmen durch den Staat zur steuerrechtlichen Förderung von Gründungen und Betriebsübergaben

Neben materiellen Gründungs- und Übernahmeanreizen kommen – mit Überschneidungen zu materiell-rechtlichen Änderungsvorschlägen – verschiedene verfahrensrechtliche Instrumente in Betracht²⁷¹. Der Freistaat Bayern hat darum unlängst mit Blick auf das Steuerrecht gefordert, „jungen, innovativen Unternehmen keine bürokratischen Hürden in den Weg“ zu legen²⁷². Das lenkt den Blick auf verschiedene zukünftig denkbare Erleichterungen für Gründer und Betriebsübernehmer beim Steuervollzug, die wegen der Vorgaben aus übergeordnetem Recht wie die rein materiell-rechtlichen Vorschläge grundsätzlich wirtschaftszweignutral sein müssen.

I. Entlastung im Steuerverfahren und Bürokratieabbau für (Handwerks-)Betriebe

1. Weitere Anhebung der Buchführungsgrenzen?

Ein probates und im Rahmen des Bürokratieabbaus mehrfach ergriffenes Mittel ist die Anhebung von Buchführungsschwellen in § 141 AO und § 241a HGB. Ein naheliegender Vorschlag liegt darin, diese Grenzen weiter „hochzuschrauben“, z.B. auf eine Gewinngrenze von 75.000 € und eine Umsatzgrenze von 750.000 €. Das wäre zwar eine leicht durchführbare Gesetzeskorrektur, ob sie aber tatsächlich die erhofften Erleichterungen bewirkt, sollte nicht überschätzt werden. Denn es bleibt umstritten, ob die bezweckte umfassende Deregulierung mit erheblichen Einsparungspotentialen tatsächlich erreicht wird²⁷³. Überdies fungiert eine zeitnahe Buchführung auch als internes Steuerungsinstrument, damit der Kaufmann

271 Zur Verringerung von Verwaltungsaufwand und damit verbundenen Kostenreduzierung für KMU allgemein bereits *T. Rolfes*, Die Berücksichtigung von Mittelstand und KMU im Steuerrecht, 2008, S. 199.

272 Antrag des Freistaates Bayern v. 13.6.2018, BR-Drs. 278/18, S. 1 der Anlage.

273 Für § 241a HGB wird dies bezweifelt (*Drüen*, in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht², 2020, § 241a HGB Rz. 2 m.w.N.).

weiß, wo er steht²⁷⁴. Der Verzicht auf gesetzlichen Zwang, das lehrt die Erfahrung, wird nicht immer durch freiwillige Maßnahmen ausgeglichen. Darum gibt es ordnungspolitische Grenzen für die weitere Anhebung von Buchführungsschwellen. Dieselben Bedenken greifen gegenüber verlängerten Abgabefristen für Gründer oder Betriebsübernehmer. Diese sind nur ein scheinbarer (Zeit-)Gewinn und verdecken, dass die Beschleunigung des Steuerverfahrens und die Zeitnähe des Steuervollzugs ein Ziel ist, das für beide Seiten den Vorteil schnellerer Rechts- und Planungssicherheit bringt²⁷⁵.

2. Ausweitung größenabhängiger Sonderregelungen bei der Umsatzsteuer?

a) Keine weitere Ausweitung der Kleinunternehmerregelung

Eine politisch von Zeit zu Zeit diskutierte, aber auch umstrittene Option²⁷⁶ einer Verfahrenserleichterung ist die Ausweitung der Kleinunternehmerregelung bei der Umsatzsteuer (s. bereits A. I. 2. b)], wie sie in Österreich ab 2020 durch Anhebung der Umsatzgrenze von 30.000 € auf 35.000 € „kräftig“ erfolgt ist (s. bereits A. III. 1. c)]. Die Sonderregelung des § 19 UStG ist zwar wegen des Ausschlusses des Vorsteuerabzugs kein allgemeines Privileg für Kleinunternehmer²⁷⁷. Die Behandlung als Kleinunternehmer hat gegenüber der „allgemeinen Besteuerung“ (vgl. § 15a Abs. 7 UStG) vielmehr Vor- und Nachteile²⁷⁸. Die Wettbewerbswirkungen der Kleinunternehmerregelung sind mikroökonomisch für den einzelnen Leistungsanbieter ambivalent²⁷⁹. Der Wettbewerbsvorteil für den Kleinunternehmer liegt darin, seine Leistungen um den jeweiligen Umsatzsteuersatz günstiger anbieten zu können²⁸⁰. Bei der Regelbesteuerung trifft den

274 Zum Buchführungszweck der Selbstkontrolle des Kaufmanns *Drüen*, in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht², 2020, § 228 HGB Rz. 2, 23 m.w.N.

275 Dazu *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, IFSt-Schrift Nr. 469 (2011), S. 14 ff.

276 Zur Kritik an einer Ausweitung der Kleinunternehmerregelung zuletzt die Eingabe des Deutschen Gewerkschaftsbundes und des Zentralverbandes des Deutschen Handwerks e.V. v. 23.10.2019 an den Bundesminister der Finanzen.

277 Zutreffend jüngst *Mrosek*, in Wäger, UStG, 2020, § 19 Rz. 2.

278 *Mans/Paßgang*, UStB 2013, 269 zur „Kleinunternehmerfalle“.

279 Näher *Stadie*, Umsatzsteuerrecht, 2005, Rz. 17.9 – 17.11.

280 *Michel*, in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 223 Rz. 61 (Okt. 2012).

Unternehmer demgegenüber neben der Zahlungspflicht auch erhöhter Aufwand bei der Rechnungsstellung und der Erfüllung der Aufzeichnungs- und Erklärungsspflichten, aber ihm steht materiell der Vorsteuerabzug zu. Soweit der Kleinunternehmer seine Umsätze gegenüber vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern erbringt, schlägt der Vorteil der Steuerbefreiung in einen Wettbewerbsnachteil um, weswegen der Gesetzgeber durch § 19 Abs. 2 UStG den Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung eröffnet²⁸¹. Welche Besteuerungsform für den Leistungsanbieter vorteilhaft ist, bedarf einer einzelfallbezogenen Analyse²⁸².

Gesamtwirtschaftlich führt die Regelung zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen regelbesteuerten Unternehmern und Kleinunternehmern. Letztere haben einen „Preisvorsprung“ in Höhe der gesetzlichen Umsatzsteuer, die gerade in preissensiblen Segmenten zu einer erheblich besseren Marktposition führen kann. Das Wettbewerbsverzerrungspotential und die konkrete Relevanz für Leistungsangebote und Verbraucherpreise lässt sich dabei allein durch ökonomische Expertise abschätzen und beurteilen. Aus steuerjuristischer Sicht sind dem persönlichen Anwendungsbereich der Kleinunternehmerregelung wegen ihrer Systemfremdheit im Verbrauchsteuerrecht als „Bagatellregelung“²⁸³ Grenzen gesetzt. Denn die Kleinunternehmerregelung ist gemessen am Ziel der Endverbraucherbelastung „systemfremd“²⁸⁴. Sie widerspricht als ein „Fremdkörper im Umsatzsteuerrecht“ dem Ziel des Verbrauchsteuerrechts, den Endverbraucher entsprechend seiner Leistungsfähigkeit zu besteuern²⁸⁵. Eine weitere Ausweitung durch – nochmalige – Anhebung der Kleinunternehmerschwelle würde den Ausnahme- und Bagatellcharakter der Regelung gefährden und zugleich verzerrende Wettbewerbswirkungen intensivieren. Ordnungspolitisch, aber auch steuerpsychologisch (wegen der Gewöhnung an ein Sonderregime) wäre sie das falsche Signal. Gerade nach der jüngsten Anhebung der Umsatzgrenze auf 22.000 € ist eine weitere Ausdehnung der Kleinunternehmerregelung nicht anzuraten, selbst wenn das europäische Sekundärrecht dies erlaubt²⁸⁶. Insoweit sollte nicht dem Beispiel Österreichs gefolgt werden.

281 *Stadie*, Umsatzsteuerrecht, 2005, Rz. 17.11.

282 Näher *Blank*, *StuB* 2017, 623.

283 So FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 26.9.2017 – 3 K 1461/16, EFG 2017, 1847 (1849).

284 *Jüngst Mrosek*, in *Wäger*, UStG, 2020, § 19 Rz. 1.

285 *Friedrich-Vache*, in *Reiß/Krausel/Langer*, § 19 UStG Rz. 5 (Sept. 2018).

286 Art. 281 ff. Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSyStRL) enthält die Option für die Mitgliedstaaten zur Einführung einer Sonderregelung für Kleinunternehmer und Art. 286 MwStSySt-

b) Ausweitung der Ist-Besteuerung bei der Umsatzsteuer

Positiv, weil systemgerecht wäre demgegenüber die Zurückdrängung der Sollbesteuerung als Grundregel der Steuerberechnung. Denn der Unternehmer fungiert zwar als Steuereinsammler, aber nicht als Kreditinstitut und Vorfinanzierer. Die Soll-Besteuerung zwingt den leistenden Unternehmer zur Vorfinanzierung der Steuer mit Liquiditätsnachteilen durch den „Zwangskredit“ an den Staat²⁸⁷. Sie wird vereinzelt als rein fiskalische Maßnahme eingestuft, die unverhältnismäßig und sowohl unionsrechtswidrig²⁸⁸ als auch verfassungswidrig sein soll²⁸⁹. Angesichts dieser – im Kern berechtigten – Kritik ist insoweit jede Ausdehnung der Ist-Besteuerung bei der Umsatzsteuer willkommen, am besten wäre jedoch die Erhebung von § 20 UStG zur allgemeinen und unkonditionierten Regelform der Steuererhebung. Freilich wird der Gesetzgeber wegen der einmaligen, aber immensen Haushaltswirkungen einer Umstellung auf das Ist-Prinzip – gerade in der aktuellen coronabedingten Finanzlage – nicht ohne Not einen Systemwechsel bei der Umsatzsteuerberechnung vollziehen. Nach der „deeskalierenden Detaillösung“ des EuGH für ratenweise vergütete Vermittlungsleistungen ist – zumindest auf Zeit – neuer judizieller Druck gegenüber der fragwürdigen Sollbesteuerung nicht zu erwarten²⁹⁰. Allerdings sucht die Rechtsprechung greifbare Überhänge der Vorfinanzierungspflicht des Unternehmers bei der Umsatzsteuer „einzufangen“²⁹¹.

RL eröffnet ihnen die Möglichkeit, die Kleinunternehmergrenze in Anpassung an die allgemeine Preisentwicklung anzuheben.

287 *Frye*, in Rau/Dürrewächter, § 20 UStG Rz. 57 (Okt. 2016).

288 Zur Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht kritisch BFH, Vorlage v. 21.6.2017 – V R 51/16, UR 2017, 810 und nachfolgend (mit einer unionsrechtskonformen Einzellösung) EuGH, Urt. v. 29.11.2018 – C-548/17, baumgarten sports & more, UR 2019, 70 m. Anm. *Stadie*.

289 *Frye*, UR 2013, 561; *ders.*, in Rau/Dürrewächter, § 20 UStG Rz. 109–131 (Okt. 2016). Stete Grundsatzkritik von *Stadie*, UR 2004, 136; *Stadie*, UR 2004, 398; *Stadie*, UR 2011, 45; *Stadie*, UR 2018, 3; relativierend aber *Klenk*, UR 2019, 568 (574 f.).

290 Ebenso jüngst *Mrosek*, in Wäger, UStG, 2020, § 20 Rz. 3.

291 Vgl. das jüngste Vorabentscheidungsersuchen des BFH, Beschl. v. 7.5.2020 – V R 16/19, MwStR 2020, 892 (Aktz. EuGH: C-324/20); dazu v. *Streit/Streit*, MwStR 2020, 875.

II. Betriebsausgabenpauschalierung bei den Ertragsteuern

Die österreichische Betriebsausgabenpauschalierung (s. bereits A. III. 1. b]) eröffnet kleineren Unternehmen, die vielfach nicht buchführungspflichtig sind, Erleichterungen, weil auf genaue Aufzeichnungen der Betriebsausgaben für die Besteuerung verzichtet werden kann. Die Pauschalierung ist zwar eine materiell-rechtliche Regelung, weil sie die Abkehr vom Abzug der Ist-Aufwendungen (§ 4 Abs. 4 EStG) bewirkt, ist aber nach Ziel und Wirkung eine Verfahrenserleichterung für beide Seiten. Das deutsche Recht kennt derzeit eine Vorsteuerpauschalierung für bestimmte Branchen nach Erfahrungswerten der Finanzverwaltung (§ 70 UStDV mit Anlage), aber keine allgemeine Betriebsausgabenpauschalierung. Für eine solche Pauschalierung existiert zwar seit Jahren in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c) EStG eine Verordnungsermächtigung, von der bislang aber kein Gebrauch gemacht wurde²⁹². Dabei könnte die Ermächtigung – ggf. auch ohne einzelne der bisher vorgesehenen Einschränkungen – als eine Modellnorm für Vereinfachungspauschbeträge dienen²⁹³. Insbesondere § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c) S. 2 EStG sollte bei einer gesetzlichen Reform die Koppelung an die Art der Gewinnermittlung, die zwar auch größenorientiert ist (s. bereits A. I. 2. a)], überdacht und eine direkte Größenorientierung wie bei § 7g EStG erwogen werden. Bereits de lege lata könnte die Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates die bestehende Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung ausfüllen und eine Betriebsausgabenpauschalierung auch in Deutschland ins Werk setzen. Das würde zwar eine Verfahrenserleichterung für die umfassten Betriebe eröffnen, aber jede Pauschalierung nimmt zugleich eine Abweichung gegenüber den tatsächlichen Betriebsausgaben in Kauf. Da die Pauschalierung für den Unternehmer günstiger, aber auch ungünstiger sein kann, wird er häufig eine Schattenrechnung zur Wahlrechtsoptimierung vornehmen. Wenn – wie in Österreich – die Wahlrechtsausübung bis zur Bestandskraft der Bescheide das Wahlrecht jedes Jahr – auch nach einer Außenprüfung – noch geändert werden könnte²⁹⁴, wäre der Beitrag zur Verfahrenserleichterung mehr als überschaubar. Im Fall einer längeren Bindung an die gewählte Pauscha-

292 Die Möglichkeit des pauschalen Betriebsausgabenabzugs war in § 4 Abs. 4a EStG im Entwurf des JStG 1996 (BT-Drs. 13/901, Art. 1) vorgesehen, aber der Vorschlag wurde nicht umgesetzt.

293 Seiler, in Kirchhof, EStG¹⁹, 2020, EStG § 51 Rz. 27.

294 In Deutschland ist dies möglich, sofern nicht die gesetzliche Regelung die Wahlrechtsausübung explizit zeitlich limitiert (BFH, Urt. v. 15.6.2016 – VI R 54/15, BStBl. II 2016, 1010 – Rz. 18 m.w.N.).

lierung nach dem Muster der Kleinunternehmerregelung bei der Umsatzsteuer (für fünf Kalenderjahre, § 19 Abs. 2 S. 2 UStG), würde das Recht auf Betriebsausgabepauschalierung erheblich an Attraktivität verlieren. Insgesamt sollte diese Option nicht überschätzt werden.

III. Gründungs- und Übernahmeberatung durch die Finanzverwaltung

Neben der materiellen Steuerpflicht sieht das Steuerrecht zahlreiche Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen²⁹⁵ in Form von Anzeige- und Anmeldepflichten (§§ 138 ff. AO), Deklarationspflichten (§§ 149 f. AO) und Steuerabzugspflichten insbesondere für Arbeitnehmer (§ 38 EStG) vor. Diese Pflichten haben eine Intensität und zum Teil eine Komplexität erreicht, dass die Entrichtungs- oder Befolgungskosten²⁹⁶ als „Steuer neben der Steuer“ gelten²⁹⁷. Gerade bei Gründern oder Betriebsübernehmern muss neben der Steuerzahlungsfähigkeit auch eine Verfahrensleistungsfähigkeit²⁹⁸ entwickelt und gefördert werden. Hierbei kommt der Finanzbehörde eine entscheidende Funktion zu. Sie ist zur allgemeinen Beratung des Steuerpflichtigen im Rahmen der Verfahrensfürsorge nach § 89 Abs. 1 AO verpflichtet. Aufbauend auf ausländischen Beispielen (z.B. der „Begrüßungs-Besuch“ in Österreich oder die „Startersbezoeken“ und „Starterandaacht“ in den Niederlanden²⁹⁹) könnten Instrumente der besonderen Verfahrensfürsorge für Gründer oder Betriebsübernehmer eingeführt werden, die nicht in Konkurrenz zu kommerzieller Gründungsförderung und -beratung stehen. Finanzbeamte könnten Gründer oder Betriebsübernehmer frühzeitig und in zeitlichen Abständen besuchen und mit ihnen unter Hinzuziehung eines Steuerberaters Anfangsprobleme bei der Erfüllung der zahlreichen steuerrechtlichen Pflichten besprechen und lösen, anstatt erst nach geraumer Zeit im Rahmen der Sonderprüfung der Umsatz- oder Lohnsteuer oder einer häufig erst nach Jahrzehnten stattfindenden

295 Gesamtüberblick bei Wittmann, *StuW* 1987, 35 ff.

296 Homburg, *Allgemeine Steuerlehre*⁷, 2015, S. 54.

297 Zur „Steuerbelastung jenseits der Steuerbelastung“ näher Breithecker/Garden/Thömmes, *DStR* 2007, 361 ff.

298 Treffender Begriff parallel zur materiellen Leistungsfähigkeit von Schick, *Besteuerungsverfahren und Verfahrensleistungsfähigkeit*, 1980.

299 Näher Ahrens, *Der Vollzug von Steuergesetzen durch den niederländischen Belastungsdienst im Vergleich zur deutschen Finanzverwaltung*, 2005, speziell S. 166, 186.

Betriebsprüfung³⁰⁰ die Verletzung von Mitwirkungspflichten festzustellen und zu sanktionieren. Stattdessen sollten die neuen Unternehmensleiter frühzeitig auf ihre konkreten Pflichten, gerade ihre vielfältigen Mitwirkungspflichten im Rahmen der Außenprüfung³⁰¹ und anderer Maßnahmen der Steueraufsicht aus der Perspektive der Finanzverwaltung³⁰² vorbereitet werden, um erst keine Diskrepanz von Handlungs- und Kontrollnormen aufkommen zu lassen. Insoweit besteht in Deutschland Nachholbedarf. Bislang wird nur der erhöhte Überwachungsbedarf bei neugegründeten Unternehmen erkannt und darauf mit der Pflicht zur Abgabe monatlicher Umsatzsteueranmeldungen im Gründungs- und im Folgejahr reagiert (§ 18 Abs. 2 S. 4 UStG)³⁰³. Immerhin wird diese zusätzliche Belastung für Unternehmensneugründer temporär für sechs Besteuerungszeiträume vom 1.1.2021 bis 31.12.2026 ausgesetzt³⁰⁴. Allgemein wird – im Gegensatz zu ausländischen Modellen eines kooperativen Steuervollzugs – nicht hinreichend berücksichtigt, dass die Verbindung von Kontroll- und finanzbehördlichen Serviceelementen zu einer doppelten Gewinnsituation führt³⁰⁵. Eine Maßnahme, Steueraufsicht und Verfahrensfürsorge zu verbinden, besteht darin, steuerlich unerfahrene Existenzgründer und Betriebsübernehmer nicht allein (und später der Verwaltungsvollstreckung) zu (über-)lassen, sondern von Beginn an zu begleiten („begleitende Steuerkontrolle“).

300 Zur statistischen Prüfungshäufigkeit gestuft nach Größenklassen *Seer*, in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 193 AO Rz. 42 (Aug. 2019) m.w.N., wonach z.B. Kleinbetriebe alle 30 Jahre und Kleinstbetriebe alle 100 Jahre geprüft werden.

301 *A. Jochum*, Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung, 2011, S. 65 ff.

302 An populär- und fachwissenschaftlichen Hilfen für Gründer besteht kein Mangel (z.B. *Collrepp*, Handbuch Existenzgründung: Für die ersten Schritte in die dauerhaft erfolgreiche Selbstständigkeit, 2007; *Hebig*, Existenzgründungsberatung: Steuerliche, rechtliche und wirtschaftliche Gestaltungshinweise zur Unternehmensgründung, 1994; *Kußmaul*, Betriebswirtschaftslehre für Existenzgründer: Grundlagen mit Fallbeispielen und Fragen der Existenzgründungspraxis, 2011, S. 365 ff. zur Unternehmensbesteuerung), aber der entscheidende Mehrwert liegt in der Zuschneidung der Erwartungen auf die Kontrollperspektive der Finanzbehörde.

303 Dagegen der Antrag des Freistaates Bayern v. 13.6.2018, BR-Drs. 278/18, S. 1 der Anlage: „Bei neu gegründeten Unternehmen sollte auf die Pflicht zur generellen Abgabe monatlicher Umsatzsteuer-Voranmeldungen verzichtet werden. Dies wäre ein wichtiger Baustein, um die bürokratischen Belastungen in der Start- und Übergangsphase auf ein Mindestmaß zu reduzieren.“

304 Dazu *Sterzinger*, UR 2020, 1 (23).

305 Näher in Orientierung an ausländischen Vorbildern bereits *Seer*, in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 85 AO Rz. 29 (Jan. 2017).

Institutionell wäre eine von der normalen laufenden Verwaltungszuständigkeit getrennte und geschulte Stelle zur Begleitung von Gründern oder Betriebsübernehmern („Gründer-Lotse“) auf Zeit (z.B. 2–3 Jahre) hilfreich. Ein regionales „Gründerzentrum“ der Finanzverwaltung könnte die Funktion als erste und zentrale Anlauf- und Beratungsstelle für Gründer und Betriebsübernehmer zu allgemeinen und spezifisch gründungs- und übernahmespezifischen Steuerfragen übernehmen, ohne freilich herkömmliche Steuerberatung zu leisten oder zu ersetzen. Mit fortschreitenden Erfahrungen sollte die erforderliche Verfahrensleistungsfähigkeit (durch „Hilfe zur Selbsthilfe“) hinreichend ausgebildet sein, um den Pflichtenkreis auch ohne besondere Begleitung richtig und zeitgerecht erfüllen zu können. Dieser Begleitungsaufwand durch die Finanzverwaltung bedeutet zwar einen Mehraufwand am Beginn, erspart aber in der Folge Sanktionierungs-, Schätzungs-, und Vollstreckungsaufwand und Rechtsbehelfsverfahren. Zudem sollte bei einer Gesamtbetrachtung die Akzeptanzsteigerung durch die Sozialisation beider Seiten an einen kooperativen Steuervollzug nicht unterschätzt werden.

Da die zu erfüllenden steuerrechtlichen Pflichten branchenunabhängig sind, wäre eine Beschränkung der Förderung des Aufbaus der Verfahrensleistungsfähigkeit auf Gründungen und Übernahmen im Handwerk aus den aufgezeigten Gründen weder sachlich angezeigt noch sachlich durch besonderen Fürsorgebedarf zu rechtfertigen.

IV. Steuerkreditkonto für Gründer und Betriebsübernehmer

Ein weiterer Vorschlag³⁰⁶ zielt darauf ab, bei Gründungen und Betriebsübernahmen auf Zeit (z.B. für drei Jahre ab Gründung oder Betriebsübernahme) Kleinbetragszahlungen³⁰⁷ zu vermeiden, die Zahlungsströme an und vom Finanzamt zu bündeln und auch die Liquidität der begünstigten Unternehmen zu schonen³⁰⁸. Fällige Zahlungen wären danach erst dann an das Finanzamt zu entrichten, wenn eine gesetzlich anzugebende Grenze

306 Zum allgemeinen Vorschlag eines „Steuer girokontos“ mit Gesetzesvorschlag *Dust*, Der Zinssatz im Schuldverhältnis, 2019, S. 407 ff.

307 Bislang erlaubt § 156 AO allgemein aus Gründen der Besteuerungspraktikabilität und -ökonomie ein Absehen von der Kleinbetragsfestsetzung im Verordnungsweg.

308 Ein weitergehender, alternativer „Steuer gutschein“ für Gründer, der die Verrechnung mit Steuerverbindlichkeiten eröffnen würde, ist als Subvention an den allgemeinen Maßstäben zu messen.

(z.B. 5.000 €) erreicht ist. Das Steuerkreditkonto würde wie ein Kontokorrent laufend von der Finanzbehörde fortgeschrieben und eine (digitale) Zahlungsanforderung würde nach der Verrechnung mit Erstattungs- und Vergütungsansprüchen erst bei Erreichen der Zahlungsgrenze angefordert werden. Zwischenzeitlich würde die Fälligkeit von Zahlungsansprüchen des Fiskus ausgesetzt und erst wieder einsetzen, wenn die Grenze überstiegen wird. Dadurch würden die sonst anfallenden hohen Steuerzinsen bei Stundung (6 v.H. p.a., § 238 AO)³⁰⁹ und die noch höheren Säumniszuschläge bei Nichtzahlung trotz Fälligkeit (12 v.H. p.a., § 240 AO) bei Gründung und Betriebsübernahme vermieden. Freilich wäre eine allgemeine Anpassung der Zinshöhe beim Steuervollzug vorzugswürdig³¹⁰. Denn die Forderung nach marktgerechten Steuerzinsen ist (wiederum) eine allgemeine Forderung, die nicht allein für einen bestimmten Ausschnitt der Steuerpflichtigen umgesetzt werden sollte.

309 Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit zuletzt *Roth*, *GewArch* 2020, 256.

310 Eingehend *Dust*, *Der Zinssatz im Steuerschuldverhältnis*, 2019, S. 243 ff.; *Seer*, *StuW* 2019, 212 m.w.N.