

**Gutachten**  
**zur Verfassungsmäßigkeit**  
**des Sondersteuersatzes nach § 32d Abs. 1 EStG**  
**nebst Abgeltungsregelung des § 43 Abs. 5 EStG**  
**(„Abgeltungsteuer“)**

im Auftrag der

**Bundestagsfraktion**  
**Bündnis 90/Die Grünen**

erstattet

von

**Prof. Dr. Joachim Englisch**

Institut für Steuerecht

WWU Münster

## Inhaltsverzeichnis

A. Zusammenfassung der Ergebnisse.....	3
B. Historie und politische Zielsetzungen der Abgeltungsteuer.....	8
C. Verfassungsrechtliche Beurteilung der Abgeltungsteuer.....	12
I. Verstoß gegen den Grundsatz gleichmäßiger Besteuerung.....	12
1. Widerspruch zur Grundentscheidung für einen progressiven Einheitstarif.....	13
2. Keine Grundentscheidung für einen veränderten Einkommensbegriff.....	15
3. Strenge Anforderungen an eine Rechtfertigung.....	17
II. Würdigung möglicher Rechtfertigungsgründe.....	23
1. Verwirklichung des Verfassungsgebotes eines effektiven Steuervollzugs.....	23
a) Keine Rechtfertigung zwecks Beseitigung eines strukturellen Vollzugsdefizits.....	24
b) Unverhältnismäßigkeit als Maßnahme zur Steigerung tatsächlicher Belastungsgleichheit.....	28
aa) Absehbar mangelnde Eignung bzw. Unangemessenheit seit Inkrafttreten.....	30
bb) Zwischenzeitlich auch mangelnde Erforderlichkeit.....	36
c) Mangelnde Erforderlichkeit als Maßnahme zur Sicherung des Steuervollzugs.....	46
2. Vereinfachungseffekt.....	47
a) Keine signifikanten Entlastungswirkungen für Staat und Private.....	48
b) Kein erweiterter Typisierungsspielraum zwecks Vermeidung von Grundrechtseingriffen.....	53
3. Standortförderung.....	56
a) Keine Maßnahme der Wirtschaftsförderung und zur Anziehung von Auslandsinvestoren.....	58
b) Unverhältnismäßigkeit als Maßnahme zur Stützung der deutschen Finanzbranche.....	59
4. Typisierung von Progression und Werbungskostenabzug.....	62
a) Mangelnde Plausibilität des dahingehenden obiter dictum des BVerfG aus 1991...63	

b) Keine realitätsnahe Typisierung .....	64
5. Inflationsbereinigung .....	67
6. Verhinderung von Missbrauch bzw. Steuerumgehung .....	71
7. Erleichterung der Kapitalbildung .....	73
8. Verbesserung der intertemporalen Neutralität der Besteuerung.....	74
9. Erster Schritt hin zu einer Systemumstellung .....	75
III. Ergebnis.....	77
Anhang I: Instrumente internationalen Informationsaustauschs bis 2008.....	78
Anhang II: Instrumente internationalen Informationsaustauschs seit 2009 .....	89

## **A. Zusammenfassung der Ergebnisse**

**1.** Der Sondersteuersatz des § 32d Abs. 1 EStG für Einkünfte aus privaten Kapitalerträgen und die darauf basierende abgeltende Wirkung des Kapitalertragsteuerabzugs nach § 43 Abs. 5 EStG verstoßen gegen die gleichheitsrechtlich verankerte Vorgabe der Gleichbehandlung aller Einkunftsarten und einer gleichmäßigen Besteuerung nach der individuellen Einkommensleistungsfähigkeit. Sie unterliegen daher besonderen Rechtfertigungsanforderungen.

a) Die in § 32d Abs. 1 EStG vorgesehene, vom allgemeinen progressiven Tarifverlauf abweichende proportional niedrige Besteuerung privater Kapitalerträge widerspricht der gesetzgeberischen Ausgangsentscheidung für ein System progressiv hoher Belastung der Einkommensleistungsfähigkeit. Es handelt sich entgegen vereinzelt Stellungnahmen nicht um eine gesetzgeberische Grundentscheidung für einen veränderten Einkommensbegriff, innerhalb dessen private Kapitalerträge eine eigenständige Steuerquelle bilden würden. Deshalb sind Sondersteuersatz und Abgeltungsteuer mit einer gleichmäßigen und folgerichtigen Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit unvereinbar. Sie müssen sachlich besonders gerechtfertigt werden, wenn sie vor Art. 3 Abs. 1 GG bestehen sollen.

b) Im Lichte der vom Bundesverfassungsgericht formulierten Kriterien für die Bestimmung gesetzgeberischer Wertungsspielräume bzw. für die verfassungsgerichtliche Kontrolldichte bei der Überprüfung von Gesetzen am Maßstab des allgemeinen Gleichheitssatzes sind an die Rechtfertigung des Sondersteuersatzes hohe Anforderungen zu stellen. Geboten ist ein Verhältnismäßigkeitskontrolle unter Zuerkennung nur begrenzter Einschätzungsprärogativen des Gesetzgebers. Zum einen weicht die Begünstigungswirkung des Abgeltungsteuerregimes potenziell in ganz erheblichem Umfang und bei einer Vielzahl von Steuerpflichtigen von der Regelbesteuerung des Einkommens ab. Zum anderen streitet der Aspekt der mangelnden Verfügbarkeit der von den Begünstigungswirkungen ausgeschlossenen bzw. nur in geringem Maße profitierenden Steuerpflichtigen für eine strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung. Denn ein etwaiger Entlastungseffekt der Abgeltungsteuer konzentriert sich nach Art und Umfang bei den finanzkräftigsten Haushalten Deutschlands.

**2.** Schon bei ihrer Einführung 2009 bestanden erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich der Verhältnismäßigkeit der Abgeltungsteuer mit Blick auf die vom Gesetzgeber verfolgten Ziele. Die mittlerweile vorliegenden Erfahrungen und Daten sowie die seit 2009 eingetretenen weitreichenden Entwicklungen auf dem Gebiet der internationalen Bekämpfung

der Steuerhinterziehung auf Kapitalerträge führen zu der Feststellung, dass die Abgeltungsteuer in ihrer konkreten Ausgestaltung und Zielsetzung jedenfalls inzwischen als unverhältnismäßige Maßnahme zu beurteilen ist.

a) Die Abgeltungsteuer erweist sich primär als ein Versuch des damaligen Gesetzgebers, den Besteuerungsanspruch pragmatisch auf ein Maß zurückzunehmen, bei dem fortbestehende administrative Verifikationsdefizite bei privaten Kapitalerträgen angesichts einer durch eine proportional niedrige Besteuerung vermeintlich erhöhten Deklarationsbereitschaft der Steuerpflichtigen überkompensiert werden. Diese Zielsetzung nimmt damit Anleihen bei dem gleichheitsrechtlichen Gebot und Gerechtigkeitsanliegen, die Steuerpflichtigen nicht nur rechtlich, sondern auch tatsächlich gleichmäßig zu belasten. Verschiedentlich ist die Abgeltungsteuer daher auch als eine Konzession an den internationalen Steuerwettbewerb für gerechtfertigt erachtet worden, weil Geldvermögen eine hoch mobile Einkunftsquelle darstellt und weil nicht deklarierte ausländische Kapitalerträge dem Zugriff des deutschen Fiskus de facto entzogen seien.

Indes vermögen derartige Überlegungen nur dann einen sachlich legitimierenden Grund für einen Sondersteuersatz auf private Kapitalerträge abzugeben, wenn sich diese Sonderbehandlung zur Erreichung dieser Ziele nach den geschilderten strengen Maßstäben als verhältnismäßig erweist. Gemessen daran unterlag die Eignung einer abgeltenden Quellenbesteuerung von über 26 % (inklusive Solidaritätszuschlag) zur Setzung wirksamer Anreize gegen Steuerhinterziehung schon seit jeher erheblichen Bedenken. Der Steuersatz nach § 32d Abs. 1 EStG liegt nach wie vor signifikant über der steuerlichen Belastung von Kapitalerträgen in typischen Steuerfluchtländern. Außerdem trat speziell bei Beteiligungserträgen wegen des Wegfalls des Teileinkünfteverfahrens überhaupt gar keine spürbare Entlastungswirkung ein. Bestätigt werden diese Zweifel mittlerweile durch eine Mikrosimulation der Bundesregierung aus dem Oktober 2014.

Davon abgesehen ist der Sondersteuersatz des § 32d Abs. 1 EStG aber jedenfalls wegen der zwischenzeitlich eingetretenen Entwicklungen auf dem Gebiet der internationalen Kooperation zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung ersichtlich nicht mehr erforderlich, um einen effektiven Steuervollzug zu gewährleisten. Mindestens wird man ihm infolgedessen die Angemessenheit zur Zielerreichung eindeutig absprechen müssen. Verantwortlich hierfür sind in erster Linie die bei der Beschlussfassung über die Abgeltungsteuer noch nicht absehbaren, erfolgreichen Bemühungen der OECD sowie der G20 um die Etablierung und effektive Durchsetzung verbesserter Standards des internationalen Auskunfts-austausches. Jedenfalls

steht damit der nunmehr allenfalls noch marginale Beitrag der Abgeltungsteuer zur Förderung von Steuerehrlichkeit völlig außer Verhältnis zu den Mitnahmeeffekten bei den mittlerweile durch ein massiv gestiegenes Entdeckungsrisiko zur Steuerehrlichkeit angehaltenen, oder ohnehin steuerehrlichen, gutverdienenden Beziehern privater Kapitalerträge. In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist im Übrigen auch anerkannt, dass eine ursprünglich möglicherweise noch verfassungsgemäße Regelung wegen Veränderungen der maßgeblichen Umstände verfassungswidrig werden kann.

b) Vom System abgeltender Quellensteuererhebung nach § 43 Abs. 5 EStG gehen entgegen den ursprünglichen Annahmen des Gesetzgebers keine relevanten Vereinfachungseffekte aus. Die inzwischen vorhandenen Erhebungen und – auch amtlichen – Einschätzungen zeigen, dass sowohl administrative Erleichterungen für die Finanzverwaltung wie auch ein vermeintlicher Entlastungseffekt für die Bürger zweifelhaft sind. Selbst bei Zuerkennung eines gesetzgeberischen Einschätzungsspielraums ist angesichts der mittlerweile klaren Faktenlage von allenfalls nur geringen Vereinfachungswirkungen auszugehen. Die Bürokratiekosten für den Finanzdienstleistungssektor wiederum dürften höchstwahrscheinlich eher gestiegen als gesunken sein. Etwaige Vereinfachungswirkungen der Abgeltungsteuer, sofern sie überhaupt existieren, stehen damit jedenfalls entgegen den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts völlig außer Verhältnis zur wirtschaftlich ungleichen Wirkung des Einheitssteuersatzes.

c) Der Gesetzgeber erhoffte sich von der Abgeltungsteuer auch, die Attraktivität und die Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Finanzplatzes zu verbessern. Mit dem Sachverständigenrat ist aber nicht davon auszugehen, dass die Abgeltungsteuer die vor ihrer Einführung zu beobachtende Kapitalflucht ins Ausland revidieren konnte. Aus den oben genannten Gründen ist es zudem auch fernliegend, dass die Abgeltungsteuer hinterziehungswillige Steuerpflichtige davon abhielt, einen neu erwirtschafteten Kapitalstock zwecks Verschleierung der Erträge ins Ausland zu transferieren. Wollte man ihr entgegen dieser Einschätzung eine entsprechende Eignung zur Förderung des deutschen Bankensektors attestieren, wäre die Abgeltungsteuer zudem als grds. verbotene Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV zu qualifizieren. Davon abgesehen ist die Abgeltungsteuer jedenfalls infolge der zwischenzeitlich eingetretenen gewaltigen Fortschritte beim Ausbau des internationalen Steuerauskunfts wesens, und den infolgedessen ganz erheblich geminderten Anreizen für eine steuermotivierte Kapitalanlage im Ausland, nicht mehr erforderlich zur Förderung des Privatkundengeschäfts der deutschen Finanzbranche.

d) Nach einem obiter dictum im sog. Zinssteuerurteil des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahre 1991 wäre es zulässig, Erträge aus Finanzkapital wegen der Mobilität der Erwerbsgrundlage abgeltend an der Quelle zu besteuern und dabei „in einem linearen Satz den absetzbaren Aufwand und den Progressionssatz in Durchschnittswerten“ zu typisieren. Indes ist gegenüber dieser Verquickung von Zielen der Standortsicherung einerseits und dem Anliegen einer bloß typisierenden Berücksichtigung individueller Leistungsfähigkeit andererseits Skepsis angezeigt, da es sich tatsächlich um weitgehend unvereinbare Zielsetzungen handelt. Im Lichte jüngerer Entscheidungen ist denn auch keineswegs sicher, dass das Bundesverfassungsgericht auch heute noch an seinem damaligen Standpunkt festhalten würde.

Davon abgesehen kann der Einheitssteuersatz des § 32d Abs. 1 EStG aber jedenfalls nicht als Typisierung der durchschnittlichen Belastung sämtlicher privater Kapitalanleger verstanden werden, schon weil Steuerpflichtige mit einer niedrigeren individuellen Steuerbelastung aufgrund der Günstigerprüfung des § 32d Abs. 6 EStG aus dem Abgeltungssteuerregime herausoptieren können. Selbst bei isolierter Betrachtung nur der oberen, vom Abgeltungssteuerregime Gebrauch machenden Einkommensgruppen ist ein Proportionalsteuersatz von 25 % weit davon entfernt ist, sich realitätsgerecht am typischen Fall zu orientieren. Dies zeigen gerade auch die Daten aus der jüngst veröffentlichten Mikrosimulation der Bundesregierung.

e) Der Sondersteuersatz des § 32d Abs. 1 EStG kann auch nicht als typisierende Maßnahme zur Inflationsbereinigung von privaten Kapitalerträgen gerechtfertigt werden. Denn er berücksichtigt die Geldentwertung des Anlagekapitals nur höchst unvollkommen und letztlich in Abhängigkeit von diversen hierfür maßgeblichen Faktoren völlig willkürlich. Hinzu kommt, dass eine derartige Inflationsberücksichtigung regressive Züge aufwies, weil ceteris paribus denjenigen Beziehern privater Kapitaleinkünfte ein Höchstmaß an potenzieller Inflationsbereinigung gewährt würde, deren Kapitaleinkünfte bei einer Regelbesteuerung dem Spitzensteuersatz unterlägen. Damit wären letztlich auch die vom Verhältnismäßigkeitsprinzip gezogenen Grenzen gesetzgeberischer Typisierungsbefugnisse bei weitem überschritten

f) Auch sonstige, vereinzelt in der Literatur geltend gemachte Rechtfertigungsgründe erweisen sich als nicht durchschlagend.

**3.** Der Sondersteuersatz des § 32d Abs. 1 EStG und seine verfahrenstechnische Flankierung durch § 43 Abs. 5 EStG sind mithin verfassungswidrig.



## B. Historie und politische Zielsetzungen der Abgeltungsteuer

Der Koalitionsvertrag der in der 16. Legislaturperiode begründeten Großen Koalition aus CDU/CSU und SPD sah eine grundlegende Fortentwicklung des Unternehmensteuerrechts vor. Die Regierungsparteien avisierten eine „Grundsatzentscheidung zwischen synthetischer und dualer Einkommensbesteuerung“ und beabsichtigten in diesem Zusammenhang „eine Neuregelung der Besteuerung von Kapitalerträgen und privaten Veräußerungsgewinnen“<sup>1</sup>. Mit der Ausarbeitung von Einzelheiten wurde die Arbeitsgruppe zur "Reform der Unternehmensteuer in Deutschland" betraut, die von dem damaligen hessischen Ministerpräsidenten Roland Koch und dem seinerzeitigen Bundesfinanzminister Peer Steinbrück geleitet wurde. Diese sog. „Koch/Steinbrück“-Gruppe präsentierte im November 2006 einen Maßnahmenkatalog, der unter anderem auch die Einführung einer niedrigen proportionalen Abgeltungsteuer auf private Kapitalerträge vorsah. Im offiziellen Abschlusskommuniqué wurde darauf hingewiesen, mit der Abgeltungsteuer werde „Deutschland ein attraktiver und übersichtlicher Platz für internationale Kapitalanleger, was für die Entwicklung des Finanzplatzes Deutschland von großer Bedeutung“ sei<sup>2</sup>. Der entsprechende Vorschlag fand sodann Eingang in einen Referentenentwurf für ein Unternehmensteuerreformgesetz 2008, der nach Auskunft der Bundesregierung ebenfalls durch entsprechende Erwägungen motiviert war<sup>3</sup>, und nachfolgend in den gleichlautenden Gesetzesentwurf der Koalitionsfraktionen<sup>4</sup>.

Mit der Verabschiedung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008<sup>5</sup> wurde die Abgeltungsteuer auf private Kapitalerträge mit Wirkung zum 1. Januar 2009 geltendes Recht. Damit einher ging eine Abkehr vom synthetischen, für alle Einkunftsarten gleichermaßen geltenden Einkommensteuertarif durch die Schaffung einer besonderen Tarifschedule für Einkünfte nach § 20 EStG<sup>6</sup>. An die Stelle einer progressiven Besteuerung von bis zu 45 % trat

---

<sup>1</sup> S. Koalitionsvertrag von CDU, CSU und SPD v. 11.11.2005, Gemeinsam für Deutschland, S. 81 f.

<sup>2</sup> S. die gemeinsame Erklärung des Hessischen Ministerpräsidenten Roland Koch und des Bundesfinanzministers Peer Steinbrück v. 2.11.2006.

<sup>3</sup> S. die Antwort der Bundesregierung auf ein Kleine Anfrage der FDP-Fraktion nach Vorlage des Referentenentwurfs, BT-Drs. 16/4714, S. 3: „Durch die Einführung einer Abgeltungsteuer von 25 Prozent ... für alle privaten Kapitaleinkünfte verbessert Deutschland seine internationale Wettbewerbsfähigkeit auf diesem Gebiet erheblich.“

<sup>4</sup> Gesetzesentwurf eines UntStRG 2008 der Fraktionen der CDU/CSU und SPD v. 27.3.2007, BT-Drs. 16/4841.

<sup>5</sup> Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.

<sup>6</sup> S. auch § 2 Abs. 5b EStG: Soweit Rechtsnormen des Einkommensteuerrechts an die Begriffe „Einkünfte“, „Summe der Einkünfte“, „Gesamtbetrag der Einkünfte“, „Einkommen“ oder „zu versteuerndes Einkommen“ anknüpfen, sind die gemäß §§ 32d Abs. 1, 43 Abs. 5 EStG abgeltend bzw. proportional niedrig besteuerten privaten Kapitalerträge nicht einzubeziehen. Sie bilden somit eine eigenständige Einkünftekategorie außerhalb des synthetischen Einkommensbegriffs.

gemäß § 32d Abs. 1 EStG ein Proportionaltarif in Höhe von 25 %. Zugleich wurde ein Werbungskostenabzug durch § 20 Abs. 9 Satz 1, 2. Halbsatz EStG ausgeschlossen und das in § 3 Nr. 40 EStG normierte, die Körperschaftsteuerliche Vorbelastung von Beteiligungserträgen berücksichtigende Teileinkünfteverfahren wurde gemäß § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG für private Kapitalerträge grds. suspendiert. Verfahrensrechtlich flankiert wurden diese materiell-rechtlichen Neuregelungen durch die in § 43 Abs. 5 EStG angeordnete Abgeltungswirkung der Quellensteuererhebung in Form des Kapitalertragsteuerabzugs, soweit ein solcher bei inländischen und zum Teil auch bei ausländischen Kapitalerträgen vorgenommen wird. Zur Vermeidung von Mehrbelastungen bei Beziehern geringer Einkünfte wurde gemäß § 32d Abs. 6 EStG ein Veranlagungswahlrecht zum regulären progressiven Steuertarif vorgesehen: Im Rahmen einer Günstigerprüfung sollen die privaten Kapitalerträge ggf. den übrigen Einkünften hinzugerechnet und der tariflichen Einkommensteuer unterworfen werden. Ein dahingehender Antrag kann nur einheitlich für sämtliche Kapitalerträge gestellt werden; dies gilt auch bei zusammen veranlagten Ehegatten.

Die große Koalition folgte damit nur ansatzweise den Empfehlungen des Sachverständigenrates für die gesamtwirtschaftliche Entwicklung (im Folgenden: Sachverständigenrat). Dieser hatte sich vor allem in seinem Jahresgutachten 2003/2004 für einen dahingehenden steuerpolitischen Paradigmenwechsel ausgesprochen, wobei allerdings nach den Vorstellung des Sachverständigenrates die Abgeltungsteuer nur ein Teilelement eines umfassenden Übergangs zu einer dualen Einkommensteuer sein sollte, die über alle Einkunftsarten hinweg strikt zwischen Arbeits- und Kapitaleinkünften differenziert und letztere proportional niedrig besteuert<sup>7</sup>. Die Sonderbehandlung der privaten Kapitalerträge wurde vom Gesetzgeber aber nicht unter Verweis auf diese weitergehenden steuerpolitischen Erwägungen, sondern vorrangig mit der Notwendigkeit begründet, die Abwanderung von Kapitalvermögen privater Haushalte ins Ausland zu begrenzen und das entsprechende Steuersubstrat in Deutschland zu halten<sup>8</sup>. Man orientierte sich dabei u.a. am österreichischen

---

<sup>7</sup> Sachverständigenrat, Jahresgutachten 2003/2004, Rz. 584 ff., insbes. Rz. 595. Die unter dem Dach der Stiftung Marktwirtschaft operierende Expertenkommission „Steuergesetzbuch“ hatte sich demgegenüber wenige Jahre später noch skeptisch zu einer Abgeltungsteuer geäußert, da sie grundsätzlich am synthetischen Einkommenskonzept festhalten wollte und in diesem Kontext erhebliche Gestaltungsanreize und Einbußen an Finanzierungsneutralität für Unternehmen befürchtet wurden; s. Steuerpolitisches Programm der Kommission „Steuergesetzbuch“ v. 30.1.2006, S. 49 f.

<sup>8</sup> S. die Begründung des Gesetzentwurfs eines UntStRG 2008 der Fraktionen der CDU/CSU und SPD v. 27.3.2007, BT-Drs. 16/4841, S. 30: „Deutschland verliert nicht nur durch ins Ausland übertragene Unternehmensgewinne Steuersubstrat, sondern auch durch den Transfer von Kapitalvermögen der privaten Haushalte. Deshalb besteht auch bei der Besteuerung der Kapitaleinkommen privater Haushalte Reformbedarf.“ S. ferner den Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 16/5491, S. 11 f.: „Die Koalitionsfraktionen stellten ...

Vorbild einer Abgeltungsteuer<sup>9</sup>. Auf diese Weise sollte letztlich der „Beitrag des Faktors Kapital zum gesamten Steueraufkommen gestärkt“ werden, was eine „auch aus Gerechtigkeitserwägungen erstrebenswerte Entwicklung“ sei<sup>10</sup>. Dies sollte durch eine im Verhältnis zur Regelbesteuerung „erhebliche steuerliche Entlastung“ der Einkünfte aus privaten Kapitalerträgen erreicht werden, die Anreize zur Steuerehrlichkeit setzen sollte<sup>11</sup>. Pointiert zusammengefasst wurde das Reformanliegen in der Aussage des damaligen Bundesfinanzministers Steinbrück: „Es ist besser, 25 Prozent auf X zu haben statt 42 Prozent auf gar nix.“<sup>12</sup>

Daneben stellten sich die Koalitionsfraktionen auch vor, dass die Abgeltungsteuer „zur drastischen Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens von Kapitaleinkünften“ führen würde<sup>13</sup>. Dies wurde auch in den Bundestagsdebatten hervorgehoben<sup>14</sup>. Auch im Gesetzgebungsverfahren klang zudem noch die Vorstellung der „Koch/Steinbrück“-Arbeitsgruppe an, mit der Einführung der Abgeltungsteuer die Attraktivität und Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands als Finanzplatz zu gewährleisten<sup>15</sup>.

---

fest ...[:] Die Abgeltungsteuer werde wesentlich dazu beitragen, die Abwanderung von Kapital in das Ausland zu verringern.“

<sup>9</sup> S. die Begründung des Gesetzentwurfs eines UntStRG 2008 der Fraktionen der CDU/CSU und SPD v. 27.3.2007, BT-Drs. 16/4841, S. 30.

<sup>10</sup> S. die Begründung des Gesetzentwurfs eines UntStRG 2008 der Fraktionen der CDU/CSU und SPD v. 27.3.2007, BT-Drs. 16/4841, S. 30.

<sup>11</sup> S. die Begründung des Gesetzentwurfs eines UntStRG 2008 der Fraktionen der CDU/CSU und SPD v. 27.3.2007, BT-Drs. 16/4841, S. 35.

<sup>12</sup> S. den Debattenbeitrag des Bundesfinanzministers Peer Steinbrück zur zweiten Lesung des UntStRG 2008, Plenarprotokoll 16/101, S. 10364; zustimmend der Abgeordnete Michael Meister (CDU) in seinem Debattenbeitrag zur zweiten Lesung, Plenarprotokoll 16/101, S. 10368.

<sup>13</sup> S. die Begründung des Gesetzentwurfs eines UntStRG 2008 der Fraktionen der CDU/CSU und SPD v. 27.3.2007, BT-Drs. 16/4841, S. 35; s. ferner Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 16/5491, S. 11: „... mit der Einführung der Abgeltungsteuer [gehen] erhebliche Entlastungen von Bürokratiekosten einher...“ S. ferner den Debattenbeitrag des Abgeordneten Bernhardt (CDU) zur ersten Lesung des UntStRG 2008, Plenarprotokoll 16/92, S. 9358: „[Die Abgeltungsteuer] ist ein Instrument, das sicherstellt, dass wir in Zukunft auf viele Informations- und Mitteilungsmeldungen verzichten können.“

<sup>14</sup> S. den Debattenbeitrag des Abgeordneten Michael Meister (CDU) zur zweiten Lesung, Plenarprotokoll 16/101, S. 10368: „Durch die Einführung der Abgeltungsteuer leisten wir einen maßgeblichen Beitrag zum Bürokratieabbau.“

<sup>15</sup> S. den Debattenbeitrag des Hess. Ministerpräsident R. Koch zur ersten Lesung des UntStRG 2008, Plenarprotokoll 16/92, S. 9343: „Die Entscheidung der beiden Koalitionsfraktionen und derjenigen, die den Gesetzentwurf begleitet haben, Zinserträge ...in die Pauschalierung durch eine Abgeltungsteuer einzubeziehen, ist für ein Land wie die Bundesrepublik Deutschland, das nicht nur viel Kapital braucht, sondern das auch eine außerordentlich große Kompetenz darin hat, Kapital zu verwalten, ein wichtiger Schritt, die Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands im internationalen Konzert zu erhalten“ S. ferner den Debattenbeitrag des Abgeordneten Bernhardt (CDU) zur ersten Lesung, Plenarprotokoll 16/92, S. 9358: „Dieser Gesetzentwurf umfasst noch ein ganz wichtiges Thema für den Standort Deutschland ..., nämlich den Übergang zur Abgeltungsteuer. Das ist ein Instrument, das mit Sicherheit den Kapitalmarkt in Deutschland stärken wird...“; sowie den Debattenbeitrag des Abgeordneten Michael Meister (CDU) zur zweiten Lesung, Plenarprotokoll 16/101, S. 10368: „... mit der Einführung einer Abgeltungsteuer schaffen wir für den Finanzplatz Deutschland attraktive Rahmenbedingungen.“

Hingegen strebte der Gesetzgeber keine einheitliche Behandlung für jede Art von Einkünften aus Kapital im Sinne der vom Sachverständigenrat präferierten dualen Einkommensteuer an. Einkünfte aus der Anlage in Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sollten grundsätzlich weiterhin einer im Vergleich zur Abgeltungsteuer relativ hohen kombinierten Belastung aus Körperschaftsteuer nebst ermäßigter Einkommensteuer unterliegen. Um den hiervon ausgehenden Anreizen zur Ausstattung der Gesellschaften mit nur einmalig – niedrig abgeltend – besteuertem Fremdkapital unter Aushöhlung der Eigenkapitalbasis entgegenzuwirken, wurde die Ausnahmeregelung des § 32d Abs. 2 EStG geschaffen. Danach findet auf Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 4 und 7 sowie Abs. 2 S. 1 Nr. 4 und 7 EStG in bestimmten, als Varianten eigenkapitalersetzender Unternehmensfinanzierung typisierten Fallgestaltungen der reguläre progressive Einkommensteuertarif anstelle des niedrigen Proportionaltarifs der Abgeltungsteuer Anwendung. Der Gesetzgeber begründete dies ausdrücklich damit, dass es nicht Ziel der Abgeltungsteuer sei, „das Eigenkapital in die privilegiert besteuerte private Anlageebene zu verlagern und durch Fremdkapital zu ersetzen.“<sup>16</sup> Die Abgeordneten der Koalitionsfraktionen waren sich demnach bewusst, dass einige Kapitalerträge generell privilegiert waren, andere – Unternehmensgewinne – hingegen nur für die Dauer ihrer Thesaurierung im Unternehmen.

---

<sup>16</sup> S. die Begründung des Gesetzentwurfs eines UntStRG 2008 der Fraktionen der CDU/CSU und SPD v. 27.3.2007, BT-Drs. 16/4841, S. 60.

## C. Verfassungsrechtliche Beurteilung der Abgeltungsteuer

Der in § 32d Abs. 1 EStG für private Kapitalerträge i.S.d. § 20 EStG im Regelfall vorgesehene proportionale Steuersatz von 25 % schafft eine besondere Einkünfteschedule. Sie bricht aus dem synthetischen Grundkonzept der Einkommensteuer aus, die alle übrigen Einkünfte grds. einem progressiven Steuertarif mit einer Spitzenbelastung von 45 % unterwirft. Auftragsgemäß soll im Folgenden geprüft werden, inwieweit diese vom Gesetzgeber als Vorzugsbehandlung konzipierte Sonderbehandlung der privaten Kapitalerträge mit verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Ausgestaltung des Einkommensteuersystems und namentlich mit dem allgemeinen Gleichheitssatz vereinbar ist. Dabei soll auch Berücksichtigung finden, dass sich die internationalen Rahmenbedingungen der Besteuerung privater Kapitalerträge seit der im Jahr 2007 erfolgten Beschlussfassung über die Abgeltungsteuer entscheidend verändert haben.

### I. Verstoß gegen den Grundsatz gleichmäßiger Besteuerung

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG bindet schon ausweislich des Art. 1 Abs. 3 GG auch die Legislative. Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG verlangt er, auch bei der Gesetzgebung wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln<sup>17</sup>. Diese Vorgabe ist insofern wertungsoffen, als die Konkretisierung der wesensmäßigen Gleich- oder Ungleichheit eines bereichsspezifisch zu bestimmenden Sachgerechtigkeitsmaßstabes bedarf<sup>18</sup>. Ihn zu bestimmen obliegt in erster Linie dem Gesetzgeber selbst. Dieser darf dabei jedoch die je kontextrelevanten verfassungsrechtlichen Wertungen nicht außer acht lassen. Außerdem verpflichtet ihn Art. 3 Abs. 1 GG darauf, bei Regelungen betreffend die Zuteilung von staatlichen Leistungen oder Belastungen das für sachgerecht erachtete Verteilungsprinzip auch konsequent umzusetzen; Abweichungen hiervon bedürfen hinreichend gewichtiger Sachgründe<sup>19</sup>. Dies gilt in besonderem Maße im Steuerrecht. Denn die Freiheitsrechte des Grundgesetzes können dem Besteuerungszugriff des Staates nur äußerste Grenzen setzen. Der mit der Besteuerung verbundene „Eingriff in die

<sup>17</sup> S. BVerfG v. 17.12.1953 – 1 BvR 147/52, BVerfGE 3, 58 (135); v. 14.4.1995 – 1 BvL 23/57, 1 BvL 34/57, BVerfGE, 9, 237 (244); v. 24.3.1976 – 2 BvR 804/75, BVerfGE 42, 64 (72); v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (431); v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (244).

<sup>18</sup> S. BVerfG v. 8.10.1963 – 2 BvR 108/62, BVerfGE 17, 122 (130); v. 8.4.1987 – 2 BvR 909/82 u.a., BVerfGE 75, 108 (157); v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268 f.); v. 7.11.1995 – 2 BvR 413/88 u.a., BVerfGE 93, 319 (348 f.); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 u.a., BVerfGE 107, 27 (46); v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (277); *Englisch*, in Stern/Becker, Grundrechts-Kommentar, 2010, Art. 3 GG Rz. 23.

<sup>19</sup> S. bspw. BVerfG v. 23.10.1951 – 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14 (52); v. 30.9.1998 – 2BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95); v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (290); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (47); v. 13.2.2007 – 1 BvR 910/05, BVerfGE 118, 1 (28).

Vermögens- und Rechtssphäre des Steuerpflichtigen gewinnt seine Rechtfertigung daher auch und gerade aus der Gleichheit der Lastenzuteilung.<sup>20</sup>

## 1. Widerspruch zur Grundentscheidung für einen progressiven Einheitstarif

Eingedenk dessen hat das Bundesverfassungsgericht im Bereich des Steuerrechts, insbesondere des Einkommensteuerrechts, die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers in ständiger Rechtsprechung vor allem durch zwei eng miteinander verbundene gleichheitsrechtliche Leitlinien begrenzt:

Erstens hat sich die Besteuerung im Lichte der sozialstaatlichen Vorgaben des Art. 20 Abs. 1 GG<sup>21</sup> sowie der finanzverfassungsrechtlich rezipierten Besteuerungstradition jedenfalls bei Finanzaufschlagsteuern<sup>22</sup> nach der finanziellen Leistungsfähigkeit des Pflichtigen auszurichten und muss diese gleichmäßig zu erfassen suchen<sup>23</sup>. Im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit muss darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Besteuerung niedrigerer Einkommen angemessen ausgestaltet werden muss<sup>24</sup>. Damit ist allerdings noch nichts darüber ausgesagt, welcher Besteuerungsgegenstand als Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit ausgewählt werden darf und wie dieser sodann zu konkretisieren und zu belasten ist. Das Bundesverfassungsgericht gesteht dem Gesetzgeber diesbezüglich und insbesondere auch bei der Bestimmung des Steuersatzes ein weitreichendes politisches Ermessen zu<sup>25</sup>. Dieses Ermessen findet seine Grenzen erst im Willkürverbot, in den Kerngewährleistungen der Freiheitsrechte sowie in den finanzverfassungsrechtlich vorgegebenen Leitbildern spezifischer Steuerarten.

---

<sup>20</sup> BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268 f.). S. auch *Eckhoff*, in FS Kirchhof, Band II, 2013, § 148 Rz. 3 f.

<sup>21</sup> Zu deren Relevanz für die Ausgestaltung des Steuersystems s. BVerfG v. 15.12.1970 – 1 BvR 559/70 u.a., BVerfGE 29, 402 (412); v. 9.02.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (339); v. 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 (125); v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (433 f.); v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BGBl. I 2014, 223 (Rz. 57).

<sup>22</sup> S. zum Konzept der Finanzaufschlagsteuer bzw. Fiskalaufschlagsteuer *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 20.

<sup>23</sup> S. bspw. BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (125); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (46); v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (433); v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, DStR 2014, 420, Rz. 56.

<sup>24</sup> S. bspw. BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 u. a., BVerfGE 82, 60 (89); v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 (260); v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (278).

<sup>25</sup> S. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271); v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27 (47); v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30); v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210 (230); v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (277).

Dementsprechend liegt speziell bei der Einkommensteuer die konkrete Ausgestaltung eines für alle Einkünfte geltenden Tarifs grundsätzlich im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, sofern im Falle eines progressiven Tarifs auch im oberen Bereich den Steuerpflichtigen nach Abzug der Steuerbelastung ein hohes, frei verfügbares Einkommen verbleibt<sup>26</sup>.

Sodann muss der Gesetzgeber aber zweitens die einmal getroffene Entscheidung zur Ausschöpfung einer bestimmten Quelle steuerlicher Leistungsfähigkeit folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen<sup>27</sup>. Das Gebot der Folgerichtigkeit impliziert insbesondere, die Konkretisierung der Belastungsgrundentscheidung durch systemtragende Prinzipien für die jeweilige Steuerart grundsätzlich konsequent durchzuhalten. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes<sup>28</sup>.

Die Einkommensteuer zielt auf die Belastung der im individuellen Einkommen des Steuerpflichtigen manifestierten Leistungsfähigkeit<sup>29</sup>. Diese Belastungsgrundentscheidung des Gesetzgebers wird sodann hinsichtlich der Höhe des steuerlichen Zugriffs durch das in § 32a Abs. 1 EStG zum Ausdruck kommende Prinzip progressiver und in relativ hohem Maße umverteilender Besteuerung konkretisiert. Wie das Bundesverfassungsgerichts zur früheren Tarifiermäßigung für gewerbliche Einkünfte nach § 32 c EStG a.F. festgestellt hat, kann der Gesetzgeber darum bei Beachtung des Folgerichtigkeitsgebotes nicht ohne weiteres für eine bestimmte Art von Einkünften einen von der Grundentscheidung für einen allgemeinen progressiven Tarif abweichenden Tarifverlauf wählen, obwohl die Einkünfte nach der gesetzgeberischen Ausgangsentscheidung für die Besteuerung des Einkommens die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren<sup>30</sup>. Vor diesem Hintergrund ist mit der einhelligen Auffassung in der Literatur davon auszugehen, dass die in § 32d Abs. 1 EStG vorgesehene,

---

<sup>26</sup> S. BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (117); v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (181).

<sup>27</sup> S. bspw. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Rz. 108; v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95); v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (290); v. 6.3.2002 – BVerfGE 105, 73 (126); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27 (479); v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180 f.); v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (31); v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u. a., BVerfGE 122, 210 (231); v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (278).

<sup>28</sup> S. bspw. BVerfG v. 7.5.1968 – 1 BvR 420/64, BVerfGE 23, 242 (256); v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 239 (271); v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (29 und 45); dazu eingehend *Englisch*, in Festschrift Lang, 2010, S. 167 (195 ff.).

<sup>29</sup> S. bspw. BVerfG v. 21.6.2002 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180 ff.); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 u. a., BVerfGE 107, 27 (46 f.); v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (434); v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (279); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl. 2003, S. 619 ff.

<sup>30</sup> S. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (181); unter Verweis auf BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (363 f.); v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6); v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95); v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (126).

vom allgemeinen progressiven Tarifverlauf abweichende proportional niedrige Besteuerung privater Kapitalerträge der gesetzgeberischen Ausgangsentscheidung widerspricht. Sie setzt das systemtragende Prinzip progressiv hoher Belastung der Einkommensleistungsfähigkeit für die Einkunftsart des § 20 EStG nicht folgerichtig um<sup>31</sup>. „Deshalb ist eine solche Regelung mit einer *gleichmäßigen* Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit unvereinbar und muss ... sachlich besonders gerechtfertigt werden, wenn sie vor Art. 3 Abs. 1 GG bestehen soll.“<sup>32</sup> Allein die gesetzestechnische Unterscheidung zwischen verschiedenen Einkunftsarten genügt nämlich nicht als Rechtfertigung für eine unterschiedlich hohe Belastung<sup>33</sup>.

## 2. Keine Grundentscheidung für einen veränderten Einkommensbegriff

Anders ließe sich nur argumentieren, wenn man die Abgeltungsteuer als gesetzgeberische Grundentscheidung für einen veränderten Einkommensbegriff verstehen würde, aus dem private Kapitalerträge vom 1.1.2009 an ausgenommen und seither als eigenständige Steuerquelle ausgestaltet sind. Dann unterläge der Gesetzgeber womöglich nur den deutlich gelockerten Bindungen, die auf der ersten Stufe der Ausgestaltung des Steuersystems für die Auswahl des jeweiligen Steuergegenstandes und die Festlegung der jeweiligen Belastungsintensität gelten. Gesetzestechnisch wird dies immerhin angedeutet durch die vorerwähnte Regelung in § 2 Abs. 5b EStG; wonach der Einkommensbegriff des EStG grundsätzlich nicht länger die proportional niedrig besteuerten Kapitalerträge umfassen soll. Auch hat der Sachverständigenrat in seinem Jahresgutachten 2003/2004 erwogen, eine Spaltung der Einkunftsquellen in Arbeits- und Kapitaleinkommen im Sinne der Dualen Einkommensteuer noch auf der ersten Stufe der Auswahl von Steuergegenstand und Steuertarif anzusiedeln, weshalb der Gesetzgeber insoweit womöglich ein sehr weitgehendes politisches Ermessen in Anspruch nehmen könne und sich dementsprechend nicht für eine Tarifspreizung rechtfertigen müsse<sup>34</sup>.

---

<sup>31</sup> *Söhn*, DStJG Band 30 (2007), 13 (30 f. und 87); *Eckhoff*, FR 2007, 989 (994); *Musil*, FR 2010, 149 (153); *Recnik*, Die Besteuerung privater Kapitaleinkünfte durch die Abgeltungsteuer, 2011, S. 113; *Maitzen*, Der Grundsatz der Gleichbehandlung der Einkunftsarten, 2011, S. 33 ff.; *Rockoff*, Beeinflussung der Investitionsentscheidung durch die Abgeltungsteuer, 2014, S. 201; *Werth*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Oktober 2014, § 32d Rn. 49; *Buge/Intemann*, in H/H/R, EStG, Februar 2014, § 20 Anm. 8.

<sup>32</sup> *Söhn*, DStJG Band 30 (2007), 13 (31).

<sup>33</sup> S. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (181); unter Verweis auf BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (363 f.); v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6); v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95); v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (126).

<sup>34</sup> S. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2003/2004, S. 348 ff.



Speziell der Standpunkt des Sachverständigenrates war allerdings schon für den avisierten Übergang zu einer Dualen Einkommensteuer nicht überzeugend<sup>35</sup>. Erst recht kann die weitaus weniger weitreichende Entscheidung für die Herausnahme nur einer einzelnen Einkunftsart aus dem allgemeinen progressiven Einkommensteuertarif nicht als systemprägende Grundentscheidung der ersten Stufe qualifiziert werden, zumal im Lichte der jüngeren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts<sup>36</sup>. Dieses hat nämlich im Januar 2008 präzisiert, wie die Abgrenzung zwischen der weitgehend kontrollfreien Grundentscheidung über den Steuergegenstand einerseits und der rechtfertigungsbedürftigen Differenzierung innerhalb des Steuergegenstandes andererseits vorzunehmen ist: Es komme diesbezüglich „wesentlich darauf an, inwieweit die Gruppe oder der Sachverhalt, um deren oder dessen Einbeziehung es geht, durch Merkmale geprägt ist, die gerade den Steuergegenstand, dessen Ausgestaltung in Frage steht, unter dem Gesichtspunkt des steuerbaren Vorteils kennzeichnen.“<sup>37</sup>

Steuergegenstand der Einkommensteuer ist das Einkommen. Dieses wiederum lässt sich ausgehend vom Kanon der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG als durch eine Erwerbstätigkeit veranlasster und – typischerweise im marktwirtschaftlichen Austausch – realisierter Reinvermögenszuwachs innerhalb einer bestimmten Periode charakterisieren<sup>38</sup>. Der Umstand, dass dieser Steuergegenstand im Bereich der Überschusseinkunftsarten im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG infolge ihrer ursprünglich quellentheoretischen Konzeption nicht voll ausgeschöpft wird, stellt diese Charakteristika nicht grundlegend in Frage. Dies gilt zumal mit Blick auf die hier in Rede stehende Einkunftsart der privaten Kapitalerträge, weil die quellentheoretisch inspirierte Herausnahme von Stammvermögensänderungen aus dem Steuertatbestand insoweit mit der Einführung der Abgeltungsteuer gerade aufgegeben wurde (vgl. § 20 Abs. 2 EStG); davon abgesehen sind die entsprechenden Beschränkungen des Steuerzugriffs bei den Überschusseinkünften in den letzten Jahren im Sinne einer steten Verbreiterung der Bemessungsgrundlage auch generell kontinuierlich abgebaut worden<sup>39</sup>. Im Kern wird somit der Steuergegenstand der Einkommensteuer durch diejenigen steuerbaren Vorteile gekennzeichnet, die dem Steuerpflichtigen aus erwerbsbedingten und

<sup>35</sup> S. dazu *Englisch*, Die Duale Einkommensteuer – Reformmodell für Deutschland?, 2005, S. 95 ff.

<sup>36</sup> So auch *Maitzen*, Der Grundsatz der Gleichbehandlung der Einkunftsarten, 2011, S. 33 ff.; a.A. *Treiber*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 32d EStG Rz. 46.

<sup>37</sup> BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (30).

<sup>38</sup> S. *Lang*, DSJG 24 (2001), S. 49 (61); *dens.*, in FS Kirchhof, Band II, 2013, § 168 Rz. 12; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 7 Rz. 30, m.w.N.

<sup>39</sup> S. *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rz. 185.

marktbestätigten Vermögensmehrungen und der daraus resultierenden finanziellen Leistungsfähigkeit erwachsen.

Es steht außer Frage, dass auch private Kapitalerträge als derartige Vermögensmehrungen zu qualifizieren sind, weshalb sie auch nach wie vor als eine der sieben Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes aufgeführt sind. Mithin bewirkte die niedrige Proportionalbesteuerung für private Kapitalerträge nicht eine auf der ersten Stufe der Auswahl des Steuergegenstandes zu verortenden Neuordnung der Steuerquellen, sondern es handelt sich um eine rechtfertigungsbedürftige Differenzierung innerhalb der Binnenstruktur der Einkommensteuer<sup>40</sup>. Davon ging letztlich auch der Gesetzgeber selbst aus, der ausweislich der Erörterung der Gesetzesmotive oben unter B. mit der Abgeltungsteuer keinen grundlegenden Systemwechsel von einer synthetischen zu einer dualen Einkommensteuer anstrebte. Ausschlaggebend war vielmehr vornehmlich, einen Anreiz für größere Steuerehrlichkeit im Rahmen des bestehenden Systems zu setzen und dieses außerdem zu vereinfachen; daneben wurden außerdem klar standortpolitisch und nicht steuersystematisch begründete Lenkungsziele verfolgt.

### **3. Strenge Anforderungen an eine Rechtfertigung**

Folglich bedarf es für die Verfassungskonformität der Abgeltungsteuer eines besonderen sachlich rechtfertigenden Grundes für die Abweichung von der systemprägenden Entscheidung für eine alle Arten von Einkünften gleichermaßen progressiv belastenden Einkommensteuer. Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen hat das Bundesverfassungsgericht in seiner bisherigen Rechtsprechung vor allem außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele sowie Typisierungserfordernisse und Vereinfachungsbestrebungen anerkannt, nicht jedoch den rein fiskalischen Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung<sup>41</sup>. Es hat ferner zum Ausdruck gebracht, dass der Gesetzgeber Maßnahmen ergreifen kann und muss, um missbräuchlichen Steuergestaltungen entgegenzuwirken<sup>42</sup> und um Belastungsgleichheit nicht nur materiell-rechtlich, sondern auch

---

<sup>40</sup> S. *Söhn*, DStJG Band 30 (2007), 13 (30).

<sup>41</sup> S. bspw. BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (80); v. 1.6.1965 – 2 BvR 616/63, BVerfGE 19, 76 (84 f.); v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182); v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (231 ff.); v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (278).

<sup>42</sup> S. BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (282); v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rz. 277.

im Steuervollzug zu gewährleisten<sup>43</sup>. Schließlich können im Verlaufe eines vom Gesetzgeber angestrebten mittelfristigen Systemwechsels vorübergehend auch Brüche im bisherigen System gerechtfertigt werden, wenn sie sich als ein Teilschritt hin zu einer wiederum in sich folgerichtigen Neukonzeption der Besteuerung darstellen<sup>44</sup>. Alle der vorerwähnten Rechtfertigungsansätze sind vom Gesetzgeber oder jedenfalls in der Literatur zur Rechtfertigung des proportional niedrigen Steuersatzes auf private Kapitalerträge ins Feld geführt worden. Sie sollen daher nachfolgend unter II. einer je eingehenden Untersuchung unterzogen werden.

Zuvor muss jedoch noch geklärt werden, wie streng der Gesetzgeber bei der Verfolgung der genannten, grundsätzlich legitimen Zielsetzungen an Verhältnismäßigkeitserfordernisse gebunden ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ergeben sich insoweit „aus dem allgemeinen Gleichheitssatz je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen.“<sup>45</sup> Auch wenn es das Bundesverfassungsgericht nach eigenem Bekunden ablehnt, allgemeingültige Kriterien für die Bestimmung der konkret je einschlägigen Bindungsintensität aufzustellen, hat es inzwischen doch einen verlässlichen Kriterienkatalog hierfür entwickelt. Ein wesentlicher Gesichtspunkt ist demnach, „in welchem Maß sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken kann.“<sup>46</sup> Zudem „steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit Umfang und Ausmaß der Abweichung“ vom Gebot folgerichtiggleichmäßiger Steuerbelastung<sup>47</sup>. Schließlich verschärfen sich die verfassungsrechtlichen Anforderungen, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für den Einzelnen verfügbar sind<sup>48</sup>.

<sup>43</sup> S. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (272), v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (113 f.).

<sup>44</sup> S. BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (241 f.).

<sup>45</sup> S. BVerfG v. 20.4.2004 – BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (291); v. 11.1.2005 – 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164 (174); v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180); v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30); v. 14.10.2008 – 1 BvF 4/05, BVerfGE 122, 1 (23); v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (230); v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (277); v. 21.7.2010 – 1 BvL 11/06 u.a., BVerfGE 126, 400 (416); v. 21.6.2011 – 1 BvR 2035/07, BVerfGE 129, 49 (68); v.v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rz. 122.

<sup>46</sup> S. BVerfG v. 11.01.2005 – 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164 (174); v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (230); v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (277).

<sup>47</sup> S. BVerfG, v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rz. 123; s. auch schon BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (32).

<sup>48</sup> S. BVerfG v. 26.1.1993 – 1 BvL 38/92 u. a., BVerfGE 88, 87 (96); v. 21.6.2011 – 1 BvR 2035/07, BVerfGE 129, 49 (69); v. 18.7.2012 – 1 BvL 16/11, BVerfGE 132, 179; v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rz. 122.

Die mit dem Sondertarif des § 32d Abs. 1 EStG einhergehende Ungleichbehandlung von Einkunftsarten wirkt sich zunächst auf die Ausübung der durch die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG oder jedenfalls nach Art. 2 Abs. 1 GG geschützten Freiheitsrechte von Anlegern bzw. Investoren aus: Die Eigentumsgarantie sichert dem Grundrechtsträger „einen Freiheitsraum im vermögensrechtlichen Bereich“<sup>49</sup>. Art. 14 Abs. 1 GG gewährleistet dementsprechend das Recht, die geschützten vermögenswerten Rechte innezuhaben, über sie zu verfügen und autonom über ihre Nutzung und Verwaltung zu bestimmen<sup>50</sup>. Wird eine bestimmte Anlageform steuerlich privilegiert, so wird dies regelmäßig einen Einfluss auf die Auswahl zwischen ihr und konkurrierenden Kapitalanlagen haben. Speziell die Abgeltungsteuer macht ceteris paribus eine Anlage in Finanzprodukten unter dem maßgeblichen Gesichtspunkt der Nachsteuerrendite für Bezieher hoher Einkommen attraktiver als eine Anlage in Immobilien, deren Erträge als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dem progressiven Einkommensteuertarif unterliegen. Die Besteuerung wirkt sich demnach potenziell auf die autonome Entscheidung über die Nutzung der für eine Kapitalanlage zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel und damit auf die Wahrnehmung grundrechtlich geschützter Eigentümerbefugnisse aus<sup>51</sup>. Wollte man annehmen, dass die Steuererhebung mangels spezifischen Zugriffs auf konkrete Vermögensgegenstände die Eigentümerfreiheit generell nicht tangiert, so wäre insofern jedenfalls die allgemeine Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG betroffen.

Es ist allerdings auch zu konstatieren, dass diese Art der Einflussnahme sich möglicherweise noch unterhalb der freiheitsgrundrechtlichen Eingriffsschwelle bewegt und ihre Auswirkungen jedenfalls gering sind, weil die Auswahl unter den insoweit unterschiedlich behandelten Anlageformen noch von einer Reihe weiterer steuerlicher wie außersteuerlicher Faktoren abhängt. Unter diesem Gesichtspunkte wären daher nach den Maßstäben des Bundesverfassungsgerichts keine wesentlich über ein bloßes Willkürverbot hinausgehenden Anforderungen an die Rechtfertigung des Sondertarifs für Einkünfte aus privaten Kapitalerträgen zu stellen.

---

<sup>49</sup> S. BVerfG v. 18.12.1968 – 1 BvR 638/64 u. a., BVerfGE 24, 367 (389); 104, 1 (8 f.); v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (110 f.).

<sup>50</sup> S. BVerfG v. 31.3.1998 – 2 BvR 1877/97, BVerfGE 97, 350 (370); v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93 u.a., BVerfGE 105, 17 (30); v. 18.01.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (111); *Wendt*, in Sachs, GG, 7. Aufl. 2014, Art. 14 Rz. 41; *Depenheuer*, in Handbuch der Grundrechte, 2013, Band V, § 111 Rn. 43 und 56; *Papier*, in Maunz/Dürig, GG, Juli 2010, Art. 14 Rn. 8.

<sup>51</sup> Dazu näher *Englisch*, StuW 2003, 237 ff.

Erhöhte Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund stellen aber Umfang und Ausmaß der Abweichung von der gleichmäßigen Anwendung des progressiven Steuersatzes durch den Sondertarif für Einkünfte aus privaten Kapitalerträgen. Die Ungleichbehandlung hinsichtlich des Steuersatzes betrifft hier nicht nur punktuell auftretende Lebenssachverhalte wie beispielsweise die Tarifregelung des § 34 EStG betreffend außerordentliche Einkünfte, sondern eine ganze Einkunftsart. Wie die Einkommensteuerstatistik für das Einführungsjahr 2009 ausweist, handelt es sich zudem um eine Einkunftsart, die für eine Vielzahl von Steuerpflichtigen von Bedeutung ist<sup>52</sup>. Selbst wenn man berücksichtigt, dass bei etwa der Hälfte dieser Steuerpflichtigen infolge der Günstigerprüfung des § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG oder infolge eines sonstigen Ausnahmetatbestandes in § 32d EStG letztlich doch der reguläre progressive Einkommensteuertarif angewendet wird bzw. wegen Unterschreitens des Sparer-Pauschbetrages nach § 20 Abs. 9 Satz 1, 1. Halbsatz EStG keine Einkommensteuer anfällt, werden noch Millionen von Steuerpflichtigen abgeltend niedrig besteuert<sup>53</sup>. Der Umfang der Abweichung von der Regelsteuerbelastung ist ebenfalls potenziell groß. Er kann hinsichtlich der marginalen Steuerbelastung der Kapitalerträge im Verhältnis zu anderen Einkünften bis zu 17 Prozentpunkte, im Falle des Erreichens des sog. „Reichensteuersatzes“ (§ 32a Abs. 1 Nr. 5 EStG) sogar 20 Prozentpunkte ausmachen. Diese extreme Spreizung ließ sich bei Einführung der Abgeltungsteuer 2009 ausweislich der Einkommensteuerstatistik immerhin auch noch für mehrere hunderttausend Steuerpflichtige beobachten.

Wenn das Bundesverfassungsgericht also schon für die in ihrer Breiten- wie in ihrer Entlastungswirkung weitaus weniger weitreichende Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte nach § 32c EStG a.F. festgestellt hat, es gälten insoweit „keine geringeren Rechtfertigungsanforderungen als für Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips“<sup>54</sup>, so wird dies erst recht für den Sondersteuersatz des § 32d Abs. 1 EStG zu gelten haben<sup>55</sup>. Bei Verstößen gegen das objektive Nettoprinzip wiederum praktiziert das Bundesverfassungsgericht eine strenge Folgerichtigkeits- und Verhältnismäßigkeitsprüfung<sup>56</sup>.

<sup>52</sup> S. Statistisches Bundesamt, Jährliche Einkommensteuerstatistik für das Jahr 2009, 2013, S. 17 ff.

<sup>53</sup> S. dazu den Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2008/2009, S. 228; Statistisches Bundesamt, Jährliche Einkommensteuerstatistik für das Jahr 2009, 2013, S. 17 ff.; sowie die Antwort der Bundesregierung v. 6.10.2014 auf die Kleine Anfrage der Fraktion Die Linke, BT-Drs. 18/2724, S. 3.

<sup>54</sup> S. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (181); unter Verweis auf BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (48); und auf BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (290).

<sup>55</sup> So i.E. auch Lang, StB-Jahrbuch 1994, 9 (17 f.); Mellinshoff, Referat zum 66. DJT, 2006, Q 88; s. auch generell Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 110.

<sup>56</sup> Exemplarisch BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (Pendlerpauschale).

Darüber hinaus knüpft die Differenzierung hinsichtlich der tarifären Belastung an Merkmale an, die für diejenigen Steuerpflichtigen, die nicht von einer damit einhergehenden Begünstigung der Einkünfte aus privaten Kapitalerträgen profitieren<sup>57</sup>, kaum verfügbar sind. In den Genuss einer im Vergleich zur Besteuerung anderer Einkünfte niedrigeren Steuerbelastung kommt infolge der §§ 32d Abs. 1, 43 Abs. 5 EStG nämlich nur, wer private Kapitaleinkünfte erzielt und wessen durchschnittliche Belastung der steuerpflichtigen Kapitalerträge – unter Berücksichtigung etwaiger anderweitiger Einkünfte – zudem über dem Abgeltungsteuersatz von 25 % liegt<sup>58</sup>. Dies setzt voraus, dass der Steuerpflichtige erstens signifikante Einkünfte erzielt und zudem zweitens über Geldvermögen verfügt, das er anlegen bzw. sparen oder investieren kann.

Dazu ist erstens festzustellen, dass der Umfang der Erzielung der potenziell privilegierten Einkünfte aus Kapitalvermögen in hohem Maße schichtspezifisch ist<sup>59</sup>: In Deutschland werden Einkünfte aus privat investiertem Vermögen ganz überwiegend von den einkommens- und vermögensmäßig am besten gestellten Haushalten erzielt. Im Jahr 2011 machten sie sowohl in absoluten wie in relativen Zahlen beim einkommensstärksten Dezil aller Haushalte ein Vielfaches dessen aus, was nachfolgende Dezile aus dieser Einkunftsquelle jeweils an Haushaltseinkommen generieren konnten. So beläuft sich beispielsweise der Anteil der Einkünfte aus der privaten Kapitalanlage (in Immobilien oder in der Abgeltungsteuer unterliegende Finanzanlagen) am Gesamthaushaltseinkommen beim obersten Dezil auf knapp 10 %, schon beim neunten Dezil auf nurmehr ca. 3 %, beim achten Dezil auf lediglich 2 % und bei den übrigen 70 % aller Haushalte auf 1 % oder weniger<sup>60</sup>.

Zweitens wirkt sich die Abgeltungsteuer bzw. der proportionale Einheitssteuersatz des § 32d Abs. 1 EStG von 25 % absehbar überhaupt nur bei der oberen Hälfte aller Haushalte begünstigend aus. Ausweislich einer Mikrosimulation der Bundesregierung war in den Jahren 2009 bis 2014 nämlich nur bei jeweils etwas mehr als der Hälfte aller Steuerpflichtigen mit steuerpflichtigen Einkünften aus privaten Kapitalerträgen die Abgeltungsteuer günstiger als

---

<sup>57</sup> Nach der Rspr. des BVerfG kann „die Frage, ob ein Differenzierungskriterium für den von der Ungleichbehandlung Betroffenen verfügbar ist, nur aus der Sicht des jeweils durch diese Ungleichbehandlung Benachteiligten, nicht hingegen aus der des Bevorzugten beantwortet werden.“ S. BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rz. 132.

<sup>58</sup> S. zu letzterem eingehend den Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2008/09, S. 232.

<sup>59</sup> So auch die Feststellung des Statistischen Bundesamtes, Jährliche Einkommensteuerstatistik 2002, S. 16.

<sup>60</sup> S. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2014/2015, S. 376. Dabei ist zudem zu berücksichtigen, dass das Haushaltsnettoeinkommen auch nicht steuerbare Bestandteile wie insbes. staatliche Transferleistungen beinhaltet, deren prozentualer Anteil mit abnehmender Höhe des Haushaltsnettoeinkommens steigt. Gemessen am einkommensteuerbaren Haushaltseinkommen sind die Unterschiede damit nochmals ausgeprägter.

die Veranlagung nach § 32d Abs. 6 EStG<sup>61</sup>. Darin noch nicht berücksichtigt sind zudem diejenigen Steuerpflichtigen, die mit ihren Einkünften aus Kapitalvermögen den Sparerpauschbetrag nach § 20 Abs. 9 Satz 1, 1. Halbsatz EStG nicht überschreiten und infolge von Freistellungsaufträgen nach § 44a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG weder der Abgeltungsteuer unterlagen noch mit ihren Kapitalerträgen veranlagt wurden. Das deckt sich auch mit der Einschätzung des Sachverständigenrates kurz vor Inkrafttreten der Abgeltungsteuer, wonach auf Basis der Daten des Jahres 2002 die Veranlagung privater Kapitalerträge im Rahmen der Regelbesteuerung bzw. nach der Günstigerprüfung des § 32d Abs. 6 EStG anstelle des Abgeltungsteuertarifs seinerzeit für ca. 55 % aller Betroffenen vorteilhaft gewesen wäre<sup>62</sup>.

Ein etwaiger Entlastungseffekt der Abgeltungsteuer konzentriert sich nach alledem auf die finanzkräftigsten Haushalte Deutschlands<sup>63</sup> und dort nochmals auf die Bezieher ganz besonders hoher Einkommen, die zugleich im statistischen Durchschnitt die höchsten Bruttogeldvermögen aufweisen<sup>64</sup>. Nicht oder kaum begünstigte Steuerpflichtige haben jedoch kurzfristig praktisch keinen und selbst mittel- und langfristig nur einen geringen Einfluss auf die Veränderung der sie betreffenden, für Ob und Ausmaß der Begünstigungswirkung des § 32d Abs. 1 EStG maßgeblichen sozioökonomischen Größen. Zudem stellt gerade auch die oberste Einkommensklasse aller Bürger eine relativ stabile gesellschaftliche Schicht dar<sup>65</sup>.

Neben Umfang und Ausmaß der Begünstigungswirkung des Abgeltungsteuersatzes streitet somit auch der Aspekt der mangelnden Verfügbarkeit für die hiervon ausgeschlossenen Steuerpflichtigen für eine strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung der für den Sondertarif geltend gemachten Rechtfertigungsgründe.

Für eine besonders hohe verfassungsgerichtliche Kontrolldichte der die Abgeltungsteuer tragenden Erwägungen des Gesetzgebers lassen sich zudem die sozialstaatlich fundierten Maßstäbe des von drei Richtern des Bundesverfassungsgerichts getragenen Sondervotums zum jüngsten Erbschaftsteuerurteil anführen. Danach ist der Gesetzgeber aufgrund seiner Bindung an Art. 20 Abs. 1 GG „besonderen Rechtfertigungsanforderungen unterworfen, je

---

<sup>61</sup> S. die Antwort der Bundesregierung v. 6.10.2014 auf die Kleine Anfrage der Fraktion Die Linke, BT-Drs. 18/2724, S. 5.

<sup>62</sup> S. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2008/09, S. 232 f.

<sup>63</sup> So auch *Rockoff*, *Beinflussung der Investitionsentscheidung durch die Abgeltungsteuer*, 2014, S. 205, m.w.N.

<sup>64</sup> S. zu dieser Korrelation von verfügbarem Haushaltseinkommen und vorhandenem Bruttogeldvermögen Statistisches Bundesamt, *Einkommens- und Verbrauchsstichprobe: Geld- und Immobilienvermögen sowie Schulden privater Haushalte*, 2013, S. 29.

<sup>65</sup> S. die Daten und Schlussfolgerungen zur Einkommensmobilität in Deutschland im Jahresgutachten 2014/2015 des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, S. 377 ff.

mehr von [der Regelsteuerbelastung] jene ausgenommen werden, die unter marktwirtschaftlichen Bedingungen leistungsfähiger sind als andere.“<sup>66</sup> Eben dies konnte für die Abgeltungsteuer in den obigen Analysen festgestellt werden. Auf dieser Linie liegen schließlich auch die Erwägungen des Zweitwohnungsteuerbeschlusses des Bundesverfassungsgerichts. Danach unterliegt der Gesetzgeber bei der Einführung degressiver Steuertarife wegen der damit verbundenen Abweichung vom Gebot einer sozial ausgewogenen Besteuerung strengen Bindungen an den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz<sup>67</sup>. Zwar reichen die sozialen Auswirkungen eines niedrigen Proportionalsteuersatzes für Einkünfte aus privaten Kapitalvermögen nicht an diejenigen eines allgemein degressiven Steuersatzes heran. Gerade im Verhältnis zwischen dem neunten und dem zehnten Dezil kann die Abgeltungsteuer aber nach dem Vorgesagten wegen des erheblich höheren Anteils privilegiert besteuert Kapitalerträge im obersten Dezil dazu führen, dass gemessen an ihrem insgesamt zu versteuernden Einkommen leistungsfähigere Steuerpflichtige relativ (d.h. prozentual in Bezug auf ihr Einkommen) geringer belastet werden als weniger leistungsfähige Steuerpflichtige.

## II. Würdigung möglicher Rechtfertigungsgründe

### 1. Verwirklichung des Verfassungsgebotes eines effektiven Steuervollzugs

Der Gesetzgeber hat den Sondertarif des § 32d Abs. 1 EStG und seine verfahrensrechtliche Flankierung durch eine anonyme Abgeltungsteuer gemäß § 43 Abs. 5 EStG in erster Linie als eine Maßnahme zur Sicherstellung einer effektiven Steuererhebung auf private Kapitalerträge gerechtfertigt. Es sei aus „Gerechtigkeitserwägungen“ erstrebenswert, durch eine verminderte Steuerbelastung Anreize zur Steuerehrlichkeit zu setzen und dem deutschen Fiskus auf diese Weise Steuersubstrat zuzuführen, das ihm ansonsten nicht zur Kenntnis gebracht würde. Ein verminderter, aber in der Vollzugsrealität durchsetzbarer Besteuerungsanspruch wurde als vorzugswürdig angesehen gegenüber der Alternative einer formalen Gleichbehandlung mit anderen Einkunftsarten, die aber an Vollzugsdefiziten scheitern müsse. Die eigentliche Ursache dieser Vollzugsdefizite bei der bis einschließlich 2008 vorgesehenen Regelbesteuerung der Kapitalerträge, d.h. fehlende Verifikationsmöglichkeiten der Finanzbehörden zu „ob“ und Ausmaß der von den Steuerpflichtigen deklarierten bzw. tatsächlich erzielten Einkünfte, nahm der Gesetzgeber dabei als ein nicht veränderbares

<sup>66</sup> BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Sondervotum Rz. 6.

<sup>67</sup> S. BVerfG v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, DStR 2014, 420, Rz. 69 ff.



Datum hin. Dies war maßgeblich der Überlegung geschuldet, dass Kontrollen im Inland eine ohnehin bereits festzustellende Tendenz zu Kapitalabflüssen ins Ausland verstärken würden und dass im Ausland angelegtes Kapital einem Zugriff der deutschen Finanzbehörden faktisch entzogen sei.

Exemplarisch hierfür steht der nachfolgende Auszug des Plenarprotokolls der zweiten Lesung zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008: „Peer Steinbrück, Bundesminister der Finanzen: ... Ich will zum Schluss einige wenige Worte über die Abgeltungsteuer verlieren... man wird sich den Realitäten stellen müssen. Die Realitäten sehen so aus, dass die Bundesrepublik Deutschland jedes Jahr einen Kapitalabfluss in Milliardenhöhe zu beklagen hat. Das heißt, dieses Kapital wird nicht in Deutschland angelegt, führt demnach nicht zu Zinsen, Dividenden, Kapitaleinkünften jedweder Art, die hier in Deutschland besteuert würden, sondern es ist futsch. (Dr. Peter Ramsauer [CDU/CSU]: Futsch!) Sie wissen, dass ich es vor diesem Hintergrund immer für logisch gehalten habe, zu sagen: Es ist besser, 25 Prozent auf X zu haben statt 42 Prozent auf gar nix. So simpel ist die Rechnung. (Beifall bei der SPD und der CDU/CSU sowie bei Abgeordneten der FDP).“<sup>68</sup>

#### **a) Keine Rechtfertigung zwecks Beseitigung eines strukturellen Vollzugsdefizits**

Die Abgeltungsteuer erweist sich damit primär als ein Versuch des damaligen Gesetzgebers, den Besteuerungsanspruch pragmatisch auf ein Maß zurückzunehmen, bei dem fortbestehende administrative Verifikationsdefizite angesichts einer erhöhten Deklarationsbereitschaft der Steuerpflichtigen letztlich in geringerem Maße zu Steuerausfällen führen als im Falle eines Beharrens auf der Regelbesteuerung<sup>69</sup>. Diese Argumentation nimmt damit Anleihen bei dem gleichheitsrechtlichen Gebot, die Steuerpflichtigen nicht nur rechtlich, sondern auch tatsächlich gleichmäßig zu belasten. Diese vom Bundesverfassungsgericht vor allem im sog. Zinssteuerurteil<sup>70</sup> entwickelte Vorgabe basiert auf der zutreffenden Prämisse, dass sich eine leistungsfähigkeitskonforme Besteuerung am konkreten Belastungserfolg messen lassen muss, wie er sich aus der Anwendung und Durchsetzung der Steuergesetze bei den einzelnen Steuerpflichtigen einstellt<sup>71</sup>. Dabei sind die gleichheitsrechtlichen Anforderungen an eine Gleichstellung im Belastungserfolg in erster Linie als Gebot eines gleichmäßigen Vollzugs von ihrerseits folgerichtig auf Gleichbelastung

<sup>68</sup> Plenarprotokoll zur zweiten Lesung des UntStRG 2008, 16/101, S. 10364.

<sup>69</sup> S. hierzu und zum Folgenden auch *Englisch*, *StuW* 2007, 221 (225 ff.).

<sup>70</sup> BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

<sup>71</sup> S. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268); v. 7.11.2006 - 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30 f.); *Tipke*, in FS Offerhaus, 1999, S. 819 (820).

angelegten Steuergesetzen zu verstehen<sup>72</sup>. Lassen sich aber trotz gesetz- und verwaltungstechnischer Anstrengungen bis zu den Grenzen des unter Effizienzgesichtspunkten Sinnvollen und dem Steuerpflichtigen Zumutbaren<sup>73</sup> flächendeckende Vollzugsdefizite nicht verhindern, so darf der Gesetzgeber darauf entweder durch eine Systemumstellung oder durch eine gleichmäßige Zurücknahme seines gesetzlichen Steueranspruchs reagieren<sup>74</sup>.

Explizit festgestellt hat dies das Bundesverfassungsgericht allerdings nur für den Fall eines sog. „strukturellen“, dem Gesetzgeber zuzurechnenden Vollzugsdefizits. Demnach verbietet der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG „eine Regelung der Steuererhebung, welche die Gleichheit des Belastungserfolgs prinzipiell verfehlt“, weil schon nach der Gesetzeslage keine Gewähr für die regelmäßige Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs besteht<sup>75</sup>. In seinem sog. Zinssteuerurteil hat das Bundesverfassungsgericht dabei noch maßgeblich auf einen normativen Widerspruch zwischen der materiell pflichtbegründenden Steuernorm einerseits und der nicht auf ihre Durchsetzung angelegten Erhebungsregel andererseits abgestellt<sup>76</sup>. Im nachfolgenden Urteil zur Besteuerung von Spekulationsgewinnen hat es aber klargestellt, dass ein strukturelles Vollzugsdefizit auch darüber hinaus angenommen werden kann. Eine dahingehende Feststellung hängt generell davon ab, „wieweit beim Vollzug einer bestimmten materiellen Steuernorm die Erhebungsform oder ... die Besteuerungspraxis im Rahmen gewöhnlicher Verwaltungsabläufe im Massenverfahren der Finanzämter im Großen und Ganzen auf Gleichheit im Belastungserfolg angelegt ist und wieweit insbesondere auch unzulängliche Erklärungen der Steuerpflichtigen mit einem angemessenen Entdeckungsrisiko verbunden sind... Lässt sich der Regelfall auf Grund einer Analyse der verfahrensrechtlichen Strukturen des Besteuerungsverfahrens und auf Grund von empirischen Erkenntnissen über die Veranlagungspraxis ausreichend zuverlässig so beschreiben, dass bestimmte Einkünfte materiell-rechtlich zutreffend nur bei einer qualifizierten Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen erfasst werden und ein Fehlverhalten bei der Erklärung ohne ein praktisch bedeutsames Entdeckungsrisiko möglich bleibt, dann liefert bereits dies hinreichende Grundlagen für die Feststellung einer im Gesetz

<sup>72</sup> Grundlegend *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012, S. 1408.

<sup>73</sup> S. zu diesen Einschränkungen BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (114).

<sup>74</sup> S. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl. 2003, S. 630 und S. 712 f. Kritisch hingegen *Mössner*, in DWS (Hrsg.), Besteuerung von Kapitaleinkünften und Unternehmensbesteuerung, 2005, S. 43 f.

<sup>75</sup> BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (115 f.).

<sup>76</sup> Vgl. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271); zusammenfassend BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (112 f.): „Zur Gleichheitswidrigkeit führt nicht ohne Weiteres die empirische Ineffizienz von Rechtsnormen, wohl aber das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts.“

strukturell angelegten Ungleichmäßigkeit der Rechtsanwendung.<sup>77</sup> Das Steuerverfahren und die verwaltungsseitigen Möglichkeiten der steuerlichen Kontrolle müssten einen gleichheitsgerechten Vollzug der materiellen Steuernorm ermöglichen, ohne unverhältnismäßige Mitwirkungsbeiträge der Steuerpflichtigen oder übermäßigen Ermittlungsaufwand der Finanzbehörden zu erfordern<sup>78</sup>.

Der Steuertatbestand muss folglich so normiert werden, dass er mit den im Vollzug verfügbaren Mitteln festgestellt oder überprüft werden kann<sup>79</sup>. Das Deklarationsprinzip bedarf somit notwendig der gesetzgeberischen Ergänzung durch das Verifikationsprinzip<sup>80</sup>. Ist die gleichmäßige Durchsetzung des Steueranspruchs von vornherein nicht zu gewährleisten, weil die faktischen bzw. administrativen Grenzen der Steuererhebung mit Blick auf den gewählten Steuertatbestand dies nicht erlaubt, ist folglich im Regelfall von einem strukturellen, dem Gesetzgeber zuzurechnenden Vollzugsdefizit auszugehen<sup>81</sup>. Dementsprechend fordert das Bundesverfassungsgericht, „dass das materielle Steuergesetz die Gewähr seiner regelmäßigen Durchsetzbarkeit in sich selbst trägt.“<sup>82</sup> Einschränkend hat es allerdings hinzugefügt, dies müsse „so weit wie möglich“ gewährleistet sein. Speziell mit Blick auf grenzüberschreitende Sachverhalte hat das Bundesverfassungsgericht in einem nachfolgenden Kammerbeschluss zu erkennen gegeben, dass die insoweit bestehenden völkerrechtlichen Schranken für Vollzugs- oder Ermittlungsmaßnahmen im Ausland<sup>83</sup> grundsätzlich nicht dem deutschen Gesetzgeber anzulasten seien<sup>84</sup>. Dies soll jedenfalls dann gelten, wenn der Gesetzgeber alle ihm trotz dieser Einschränkungen zur Verfügung stehenden und erfolgversprechenden Vorkehrungen für eine wirksame steuerliche Kontrolle von Auslandssachverhalten getroffen hat.

Lässt sich eine rechtliche Gleichbelastung von Einkünften in diesem Sinne schon „strukturell“ nicht verwirklichen, ist die Zurücknahme des Steueranspruchs insoweit mithin nicht nur

<sup>77</sup> BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (114).

<sup>78</sup> S. BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (115); s. auch *Pelka*, *StuW* 2005, 378 (379 f.). Die noch weitergehende Forderung von *Hey*, *FS Kruse*, 2001, S. 269 (272 f.), wonach auch die unzureichende sachliche oder personelle Ausstattung der Finanzverwaltung ein strukturelles Vollzugsdefizit begründe, hat sich nicht durchgesetzt; s. nunmehr auch *Hey*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 114.

<sup>79</sup> S. BVerfG v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (188); *Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, 1991, S. 534.

<sup>80</sup> Vgl. *P. Kirchhof*, *HdBStR V*, 3. Aufl. 2007, § 118, Rz. 28: „Eine Besteuerung allein nach Deklaration ohne Verifikation begründet einen strukturellen Erhebungsmangel, der zur Unvereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG führt und eine gesetzgeberische Pflicht zur Normensanierung begründet.“

<sup>81</sup> S. *Oellerich*, *Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts*, 2008, S. 73.

<sup>82</sup> BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271).

<sup>83</sup> S. BVerfG v. 22.3.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 43, 343 (373); BFH v. 11.2.1959 – II 15/58 U, *BStBl. III* 1959, 181; *Bühler*, *Prinzipien des Internationalen Steuerrechts*, Internationales Steuerdokumentationsbüro, 1964, S. 132; *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht*, 3. Aufl. 2011, Rz. 19.1; *Seer*, in *Tipke/Kruse*, *AO/FGO*, § 117 AO Rz. 2; s. auch *Hill*, *19 UNSW Law Journal* (1996), 45 (57).

<sup>84</sup> S. BVerfG (K) v. 10.3.2008 – 2 BvR 2077/05, *HFR* 2008, 852 (853).

zulässig, sondern gleichheitsrechtlich zwingend<sup>85</sup>. Das BVerfG hat hierzu in seiner Entscheidung zur Spekulationssteuer formuliert: „Zur Gleichheitswidrigkeit führt nicht ohne weiteres die empirische Ineffizienz von Rechtsnormen, wohl aber das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts... Daraus folgt eine nicht durch gesamtwirtschaftliche Erwägungen relativierbare Pflicht des Gesetzgebers, zur Vermeidung der Verfassungswidrigkeit des materiellen Steuergesetzes dieses in ein normatives Umfeld einzubetten, das die tatsächliche Lastengleichheit der Steuerpflichtigen gewährleistet ... Für den Fall, dass ein gleichheitsgerechter Vollzug einer materiellen Steuernorm nicht ohne übermäßige, insbesondere unzumutbare Mitwirkungsbeiträge der Steuerpflichtigen zur Sachverhaltsaufklärung möglich wäre, müsste der Gesetzgeber zur Vermeidung einer durch entsprechende Ermittlungsbeschränkungen bedingten prinzipiellen Belastungsungleichheit auf die Erhebungsart der Quellensteuer ausweichen.“<sup>86</sup>

Eine derartige Legitimation der Abgeltungsteuer muss aber daran scheitern, dass nach einhelliger Ansicht schon vor ihrer Einführung im Jahr 2009 hinsichtlich der von den §§ 32d Abs. 1, 43 Abs. 5 EStG erfassten laufenden Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne kein strukturelles Vollzugsdefizit (mehr) bestand. Bundesverfassungsgericht und Bundesfinanzhof haben dies hinsichtlich der im Inland verwalteten Kapitalanlagen mit der 1998 einsetzenden kontinuierlichen Erweiterung des Ermittlungsinstrumentariums der Finanzbehörden durch den Gesetzgeber begründet und namentlich auf die §§ 93 VI, 93b AO, 24c, 45d EStG a.F. verwiesen<sup>87</sup>. Im Ausland verwaltete Kapitalanlagen wiederum wurden nach Einschätzung der Finanzbehörden zwar weiterhin in großem Umfang hinterzogen<sup>88</sup>, doch begründete dies entsprechend den oben wiedergegebenen Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts kein dem Gesetzgeber zuzurechnendes, strukturelles Vollzugsdefizit. Der überwiegende Teil der Literatur hat sich – zu Recht – dieser Einschätzung angeschlossen<sup>89</sup>. Somit bestand keine verfassungsrechtliche Verpflichtung des Gesetzgebers, auf die Regelsteuererhebung bei privaten Kapitaleinkünften zu verzichten.

---

<sup>85</sup> S. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl. 2003, S. 629 f. Vgl. dazu auch BVerwG v. 19.1.2005 – 6 C 9/04, BVerwGE 122, 331 (Wehrdienstausnahmen).

<sup>86</sup> S. BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (113).

<sup>87</sup> S. BVerfG (K) v. 10.1.2008 – 2 BvR 294/06; BVerfG (K), v. 7.5.2008 – 2 BvR 2392/07, HFR 2008, 1283; BFH v. 7.9.2005 – VIII R 90/04, BStBl. II 2006, 61.

<sup>88</sup> S. dazu den Bericht der Arbeitsgruppe „Steuerausfälle“ des Finanzministeriums NRW v. August 1994, StB 1994, 446.

<sup>89</sup> S. *Eckhoff*, FR 2007, 989 (995); *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 8 Rz. 504. A.A. *Musil*, FR 2010, 149 (153).

**b) Unverhältnismäßigkeit als Maßnahme zur Steigerung tatsächlicher Belastungsgleichheit**

Es blieb und bleibt dem Gesetzgeber allerdings unbenommen, auch flächendeckende Vollzugsdefizite unterhalb der Schwelle eines „strukturellen“ Defizits zum Anlass für eine Zurücknahme des Besteuerungsanspruchs zu nehmen, um auf diese Weise ein höheren Grad an Gleichheit im tatsächlichen Belastungserfolg zu gewährleisten<sup>90</sup>. Denn auch eine solche Zielsetzung geht über ein bloß fiskalisches Interesse an Aufkommensmaximierung hinaus, weil und soweit die Steuerverschonung als Maßnahme zur Eindämmung der Steuerhinterziehung letztlich dem gleichheitsrechtlich unterlegten Anliegen der Steuergerechtigkeit dienen soll: Erstens durch die mit einem größeren Maß an Steuerehrlichkeit einhergehende Annäherung der faktischen Belastung der privilegierten Einkünftekatégorie an die Steuerbelastung sonstiger Einkünfte und zweitens in Gestalt einer Verbesserung auch der faktische Gleichbelastung der Bezieher der privilegierten Einkünfte untereinander, so dass der ehrliche Steuerzahler sich nicht länger als der „Dumme“ fühlen muss.

Verschiedentlich ist denn auch die Abgeltungsteuer als eine Konzession an den internationalen Steuerwettbewerb für gerechtfertigt erachtet worden, weil Geldvermögen eine hoch mobile Einkunftsquelle sei und weil nicht deklarierte ausländische Kapitalerträge dem Zugriff des deutschen Fiskus de facto entzogen seien<sup>91</sup>, weil also flächendeckende – wenn auch dem deutschen Gesetzgeber nicht zurechenbare – Vollzugsdefizite bestünden, denen durch ein attraktives Steuerregime abgeholfen werden dürfe. So ist auch die Aussage des Bundesverfassungsgerichts aus dem Zinssteuerurteil einzuordnen, wonach es im Rahmen des gesetzgeberischen Einschätzungsspielraumes liege, „wenn der Gesetzgeber die ihrer Natur nach nicht einer bestimmten Person zugeordnete und geographisch nicht gebundene Erwerbsgrundlage ‚Finanzkapital‘ dadurch erfaßte, daß er alle Kapitaleinkünfte - unabhängig von ihrer Anlageform und buchungstechnischen Erfassung - an der Quelle besteuert und mit einer Definitivsteuer belastet ...“<sup>92</sup>

Indes vermögen derartige Überlegungen nur dann einen sachlich legitimierenden Grund für einen vergleichsweise niedrigen Sondersteuersatz auf private Kapitalerträge abzugeben, wenn sich die Steuerverschonung zur Erreichung der vorerwähnten Ziele als verhältnismäßig

<sup>90</sup> So auch *Söhn*, DStJG Band 30 (2007), 13 (33).

<sup>91</sup> S. *Kommission Steuergesetzbuch* (Stiftung Marktwirtschaft), Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2009, S. 36; *Hey*, in *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 7 Rz. 91 und § 8 Rz. 505; ähnlich der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2012/2013, Rz. 387.

<sup>92</sup> BVerfG v. 27.6. 1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (282).

erweist. Insbesondere an die Eignung und Erforderlichkeit, aber auch an die Angemessenheit der Vorzugsbehandlung sind dabei entsprechend den Ausführungen oben unter I.3. hohe Anforderungen zu stellen. Insbesondere müsste erstens unter dem Aspekt der Eignung die konkrete Ausgestaltung des Sondertarifs für Einkünfte aus Kapitalerträgen dazu angetan sein, wirksame Anreize gegen Steuerhinterziehung zu setzen und so die tatsächliche Belastungsgleichheit zu fördern<sup>93</sup>. Zweitens kann eine Abgeltungsteuer nur erforderlich zur Gewährleistung dieses Zieles sein, wenn sich eine Annäherung an tatsächliche Belastungsgleichheit nicht auch im Rahmen des Normaltarifs gleichermaßen effektiv oder sogar besser in einer das Ideal gleichmäßiger Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit in geringem Maße beeinträchtigenden Weise erreichen lässt. Zu denken ist hier vor dem Hintergrund der internationalen Umbrüche seit dem Inkrafttreten des Gesetzesbeschlusses über die Einführung der Abgeltungssteuer vor allem an eine konsequente Inanspruchnahme internationaler Amtshilfe zur Abschreckung und Aufdeckung von Steuerhinterziehung. Wenn der Steuerhinterziehung mit zumutbarem Verwaltungsaufwand effektiv entgegengewirkt werden kann, müsste es bei der gleichmäßigen Regelbesteuerung bleiben.

Wären hingegen Eignung und Erforderlichkeit zu bejahen, müssten schließlich drittens die dann anzunehmenden Vorteile einer Abgeltungsteuer hinsichtlich der Effektivität des Steuervollzugs und der Vermeidung von „Dummensteuereffekten“ in einem vertretbaren Verhältnis zu den mit dem Sondertarif verbundenen signifikanten Einbußen an gesetzlicher Belastungsgerechtigkeit stehen. Dies könnte jedenfalls dann nicht mehr festgestellt werden, wenn das Aufkommen aus der Besteuerung von privaten Kapitaleinkünften im System der Abgeltungsteuer noch unter demjenigen läge, das sich mit zumutbarem Vollzugsaufwand bei Geltung des Regelsteuersatzes erzielen ließe<sup>94</sup>. Da naturgemäß zur Höhe des letztgenannten, rein hypothetischen Steueraufkommens keine Zahlen verfügbar sind, ist dem Gesetzgeber allerdings insoweit ein an Plausibilitätserwägungen ausgerichteter Einschätzungsspielraum zuzuerkennen. In die Abwägung wären zudem noch etwaige Vereinfachungseffekte der Abgeltungsteuer mit einzubeziehen; hierauf wird nachfolgend unter 2. noch gesondert einzugehen sein.

---

<sup>93</sup> Die Eignung einer Maßnahme verlangt, dass sie einen Beitrag zur Förderung des Normzwecks leistet, s. bspw. BVerfG v. 27.1.1983 – 1 BvR 1008/79 u.a., BVerfGE 63, 88 (115); v. 10.4.1997 – 2 BvL 45/92, BVerfGE 96, 10 (23); v. 2.3.2010 – 1 BvR 256/08 u.a., BVerfGE 125, 260 (317 f.).

<sup>94</sup> Legt man strengere Maßstäbe an, so wie vom Unterzeichner in StuW 2007, 221 (226) vertreten, so ist die Abgeltungsteuer aus den dort genannten Gründen offensichtlich unverhältnismäßig.

*aa) Absehbar mangelnde Eignung bzw. Unangemessenheit seit Inkrafttreten*

Unter dem Aspekt der Eignung zur Setzung wirksamer Anreize gegen Steuerhinterziehung unterlag die Abgeltungsteuer bereits im Zeitpunkt ihres Inkrafttretens erheblichen Bedenken<sup>95</sup>. Der Abgeltungsteuersatz beläuft sich einschließlich Solidaritätszuschlag auf 26,375 %. Bei kirchensteuerpflichtigen Beziehern privater Kapitalerträge kann die Belastung auf bis zu knapp 28 % ansteigen<sup>96</sup>. Bemessungsgrundlage sind zudem die Bruttokapitalerträge; ein Werbungskostenabzug wird durch § 20 Abs. 9 Satz 1, 2. Halbsatz EStG ausgeschlossen.

Dies ist schon im internationalen Vergleich eine immer noch hohe steuerliche Belastung. Von den 15 übrigen Staaten der Europäischen Union, die eine unter dem progressiven Regeltarif angesiedelte proportionale Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge eingeführt haben, sehen nur zwei einen höheren Steuersatz vor (Portugal und Schweden<sup>97</sup>), in allen anderen Staaten liegt er niedriger. Dabei sind die Unterschiede im Verhältnis zu vier weiteren Staaten noch eher gering<sup>98</sup>; die deutliche Mehrheit der EU-Staaten mit Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge hat hingegen signifikant niedrigere Sätze festgelegt<sup>99</sup>. Freilich ist ein solcher Vergleich nur begrenzt aussagefähig, weil die betreffenden Staaten jeweils unterschiedliche Motive und Rahmenbedingungen für die Einführung einer solchen relativ niedrigen proportionalen Abgeltungsteuer aufweisen. In Schweden etwa ist sie Teil der Dualen Einkommensteuer auf jede Art von (auch unternehmerischem) Kapitaleinkommen und soll darum in erster Line Neutralitätspostulaten genügen. In einigen anderen Staaten wiederum ist sie ersichtlich auch als Instrument zur steuerlichen Berücksichtigung der inflationsbedingten Unterschiede

<sup>95</sup> Kritisch auch *Paukstadt/Luckner*, DStR 2007, 653 (657). A.A. hingegen FG Nürnberg v. 7.3.2012 – 3 K 1045/11, EFG 2012, 1054; v. 3.7.2013 - 3 K 448/13, n.n.v., jedoch mit nur ganz pauschalen Feststellungen und ohne auch nur ansatzweise vertiefte Auseinandersetzung mit den relevanten Prüfungsmaßstäben und den nachfolgend erörterten Gegenargumenten.

<sup>96</sup> Bei einer Kirchensteuerpflicht von 9 % ergibt sich unter Berücksichtigung der Abzugsfähigkeit gezahlter Kirchensteuer als Sonderausgabe eine kumulierte Belastung von letztlich 27,98 %.

<sup>97</sup> In Portugal beläuft sich der Abgeltungsteuersatz auf 28 %, in Schweden auf 30 %; wobei sich die Belastung in Portugal bei langlaufenden Kapitalanlagen auf bis zu 11,2 % reduzieren kann. Zu beachten ist außerdem, dass in diesen beiden Staaten der Spitzensteuersatz des progressiven Tarifs höher ist als in Deutschland; in Portugal liegt er bei 48 %, in Schweden bei durchschnittlich ca. 55 %. Quelle dieser und der nachfolgenden Länderdaten sind die IBFD Country Surveys; Stand jeweils zwischen Juni 2014 und Januar 2015.

<sup>98</sup> Die Abgeltungsteuersätze in Österreich, Slowenien und Belgien belaufen sich auf jeweils 25 %, wobei dort erneut der Spitzensteuersatz des progressiven Tarifs über dem in Deutschland liegt (jeweils 50 %). In Italien wird ein Abgeltungsteuersatz von 26 % praktiziert.

<sup>99</sup> Lettland 10 % (statt maximal 24 %), Luxemburg 10 % (statt maximal 43,6 %), Kroatien befreit Sparguthaben und Kontokorrentkonten völlig von der Einkommensteuer (statt maximal 40 %), Estland befreit Sparguthaben u.ä. im Falle der Anlage bei einer im EWR ansässigen Bank von der Einkommensteuer (statt 20 %), Griechenland 15 % (statt maximal 42 %), Malta 15 % (statt maximal 35 %), Polen 19 % (statt maximal 32 %), Slowakei 19 % (statt maximal 25 %). In diese Gruppe gehört an sich auch Zypern, dessen Sonderabgabe auf (einkommensteuerfreie) Zinserträge an sich bei 15 % lag. Einzig auf Druck der Gruppe der Eurostaaten im Zuge der zyprischen Finanzkrise erhöhte Zypern diese Abgabe im April 2013 auf 30 %.

zwischen Nominalwert und Realwert der erzielten Kapitalerträge konzipiert<sup>100</sup>. Zudem fehlen dem Unterzeichner empirische Daten zu den Aufkommenswirkungen der jeweiligen Steuerregime im Vergleich zur Situation vor ihrer Einführung bzw. Modifizierung. Daher kann aus den genannten Daten nicht ohne weiteres abgeleitet werden, dass der deutsche Abgeltungsteuersatz zu hoch angesiedelt wäre, um seinen Hauptzweck zu erfüllen. Ebenso wenig lassen sich daraus freilich auch positive Rückschlüsse auf seine Eignung gerade im spezifischen Kontext des deutschen Einkommensteuerrechts ziehen.

Von größerer Bedeutung ist der Umstand, dass in Deutschland bereits vor Einführung der Abgeltungsteuer sehr ernüchternde Erfahrungen mit einer Quellensteuer auf Zinserträge gesammelt wurden: Als 1988 erstmals eine solche Steuer mit einem Satz von lediglich 10 % eingeführt wurde, war eine massive Kapitalflucht ins Ausland die Folge<sup>101</sup>. Schon dies lässt vermuten, dass eine mehr als zweieinhalbmal so hohe Quellensteuer – die jetzige Abgeltungsteuer – auch zehn Jahre danach kaum dazu beigetragen haben dürfte, der Verlagerung von Kapitalanlagen ins Ausland entgegenzuwirken oder gar im Ausland angelegtes Kapital wieder zu deutschen Finanzinstituten zurückzuholen.

Vor allem aber ist eine Steuerbelastung von über 26 % bzw. knapp 28 % ins Verhältnis zu setzen zur steuerlichen Belastung von Kapitalerträgen in typischen Steuerfluchtländern. Diese fällt in aller Regel deutlich niedriger aus und tendiert bei geschickter Gestaltung insbesondere von vermögenden Investoren meist gegen Null. Damit bestand auch nach Einführung der Abgeltungsteuer weiterhin ein erheblicher Anreiz für illegale Steuerarbitrage durch Verlagerung der Konten- und Depotführung ins Ausland und Verschleierung dort anfallender Erträge<sup>102</sup>. Hinzu kommt, dass zeitgleich mit Einführung der Abgeltungsteuer ein neues Erbschaftsteuerrecht in Kraft trat<sup>103</sup>. Selbiges hat bei bestimmten Gruppen von Erwerbern zu einer signifikanten Mehrbelastung hoher Erbschaften bzw. Schenkungen von Kapitalvermögen geführt<sup>104</sup> und dürfte damit in den betroffenen Kreisen eher dazu beigetragen haben, entsprechende Auslandsvermögen weiterhin zu verschleiern. Generell ist diese zusätzliche erbschaftsteuerliche Belastungskomponente – anders als etwa in Österreich, wo die Abgeltungsteuer zunächst die Erbschaftsteuer ebenfalls mit abdeckte und wo

---

<sup>100</sup> Dazu zählt neben Portugal etwa auch Spanien, das keine proportionale Abgeltungsteuer hat, aber einen speziellen progressiven Tarif von 21 % bis 27 % (statt maximal 52 %).

<sup>101</sup> S. *Bellstedt*, DB 1988, 2119.

<sup>102</sup> So auch *Homburg*, Finanzausschuss, Anhörung zum UnternehmensteuerreformG 2008 v. 7. 5. 2007, Prot. 16/57, S. 15; *von Beckerath*, in *Kirchhof, EStG*, 13. Aufl. 2014, § 20 Rz. 25.

<sup>103</sup> S. dazu auch den Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung im Jahresgutachten 2007/08, S. 275

<sup>104</sup> S. dazu im Einzelnen *Seer*, in *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 19. Aufl. 2008, § 13 Rz. 175.



inzwischen keine solche Steuer mehr erhoben wird – auch noch in die Würdigung der erhofften Anreizwirkungen des Sondertarifs nach § 32d Abs. 1 EStG mit einzubeziehen.

Schließlich ist speziell bei Beteiligungserträgen (Dividenden, Veräußerungsgewinnen u.ä.) zu beachten, dass seit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 deren körperschaftsteuerliche Vorbelastung gemäß § 3 Nr. 40 S. 2 EStG grds. nicht länger durch ein Teileinkünfteverfahren ausgeglichen wird<sup>105</sup>. Insbesondere findet es auch bei einer etwaigen Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG keine Anwendung mehr. Infolgedessen ergab sich bei entsprechenden Kapitalerträgen allenfalls für das einkommensstärkste Fünftel aller Haushalte in Deutschland überhaupt ein Entlastungseffekt durch die Einführung der Abgeltungsteuer. Denn nur bei diesen Haushalten wird eine marginale Steuerbelastung (Grenzsteuersatz) von 41,67 % oder mehr erreicht, von der an der Abgeltungsteuersatz bei Beteiligungserträgen den Wegfall des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 EStG zu kompensieren vermag<sup>106</sup>. Selbst dann ist der Entlastungseffekt außerdem nur höchst geringfügig<sup>107</sup>. Mit Blick auf diese Art von Kapitalerträgen sind damit selbst bei Spitzenverdienern, bei denen sie statistisch einen überdurchschnittlichen Anteil an den gesamten Einkünfte aus Kapitalvermögen ausmachen<sup>108</sup>, mit der Einführung der Abgeltungsteuer so gut wie sicher keinerlei Anreize zu erhöhter Steuerehrlichkeit einhergegangen<sup>109</sup>.

---

<sup>105</sup> S. dazu *Erhard* in Blümich, EStG/KStG, § 3 EStG Rz. 32.

<sup>106</sup> Eine Grenzsteuerbelastung von 41,67 % tritt bei Einzelveranlagten erst bei Überschreiten eines zu versteuernden Einkommens von ca. 52.000 Euro ein. Nach den Angaben des statistischen Bundesamtes wurde ein Gesamtbetrag der Einkünfte von 50.000 Euro oder mehr in 2010 (jüngere Daten liegen nicht vor) nur von 24,4 % aller veranlagten Steuerpflichtigen erzielt, s. Statistisches Bundesamt, Jährliche Einkommensteuerstatistik 2010, S. 8. Da vom Gesamtbetrag der Einkünfte regelmäßig noch diverse dem subjektiven Nettoprinzip geschuldete Abzüge vorzunehmen sind, namentlich Vorsorgeaufwendungen und evtl. Kinderfreibeträge in Abzug zu bringen sind, um zu dem zu versteuernden Einkommen zu gelangen (s. § 2 Abs. 4 und 5 EStG), dürfte es zutreffend sein davon auszugehen, dass nochmals deutlich weniger als diese 24,4 % aller Steuerpflichtigen ein zu versteuerndes Einkommen von über 52.000 Euro aufwiesen. Ferner werden in der Statistik Zusammenveranlagte als ein veranlagter Steuerpflichtiger gezählt; nach den Daten des Zensus 2011 ist jedoch knapp die Hälfte aller Steuerpflichtigen verheiratet. Bei dieser Gruppe der Zusammenveranlagten wird regelmäßig erst ab einem zu versteuernden Einkommen von mehr als ca. 104.000 Euro die Schwelle einer marginalen Belastung von 41,67 % überschritten sein, vgl. § 32a Abs. 1 Nr. 3. Es erzielen aber schon einen Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 100.000 Euro oder mehr nur noch 5,2 % aller Steuerpflichtigen. Insgesamt dürften damit sehr wahrscheinlich lediglich ca. 15 % aller Steuerpflichtigen auch bei Beteiligungserträgen von der Abgeltungsteuer profitieren, jedenfalls höchstwahrscheinlich nicht mehr als 20 %.

<sup>107</sup> Unter Geltung des Teileinkünfteverfahrens kann sich bei einem Spitzensteuersatz von 45 % eine maximale marginale Steuerbelastung von Beteiligungserträgen in Höhe von 27 % ergeben, im Vergleich zu 25 % Abgeltungsteuersatz; s. *Jachmann*, DStJG 34 (2011), S. 251 (261). Zudem bestand im Teileinkünfteverfahren nach der alten, bis 2008 geltenden Rechtslage die Möglichkeit, auch Werbungskosten immerhin anteilig in Abzug bringen zu können (vgl. §§ 9 Abs. 1; 3c Abs. 2 EStG a.F.).

<sup>108</sup> Vgl. Statistisches Bundesamt, Jährliche Einkommensteuerstatistik 2002, S. 16.

<sup>109</sup> So auch *Eckhoff*, FR 2007, 989 (995).

Schon die Eignung der Abgeltungsteuer, Steuerehrlichkeit der Bezieher privater Kapitaleinkünfte zu fördern, ist nach alledem überaus zweifelhaft<sup>110</sup>. Genährt werden diese Zweifel auch durch eine Mikrosimulation der Bundesregierung aus dem Oktober 2014. Danach ergab sich in den Jahren 2009 bis 2014 jeweils durchgängig ein Mehraufkommen aufgrund der Anwendung des Abgeltungsteuerregimes im Vergleich zu demjenigen hypothetischen Steueraufkommen, das bei Anwendung des Regelsteuerregimes des Jahres 2008 auf die in 2009 bis 2014 erfassten Kapitalerträge zu erzielen gewesen wäre<sup>111</sup>. Nach den Berechnungen der Bundesregierung haben die Streichung des Werbungskostenabzugs (§ 20 Abs. 9 Satz 1, 2. Halbsatz EStG) und insbesondere die Nichtberücksichtigung der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung von Beteiligungserträgen (§ 3 Nr. 40 Satz 2 EStG) in den Jahren 2009 bis 2014 nämlich die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes auf den überwiegenden Teil der steuerlich erfassten Kapitalerträge überkompensiert<sup>112</sup>. Das heißt aber nichts anderes, als dass bei aggregierter Betrachtung sämtlicher Bezieher von Kapitalerträgen das Abgeltungsteuerregime im Verhältnis zu der bis 2008 geltenden Regelbesteuerung keinerlei Steuerentlastung bewirkt hat, die einen Anreiz zu mehr Steuerehrlichkeit hätte setzen können. Zwar ist gleichwohl davon auszugehen, dass sich bei bestimmten Steuerpflichtigen mit privaten Kapitalerträgen gleichwohl steuerliche Vorteile ergeben haben, insbesondere bei Steuerpflichtigen mit einem hohen zu versteuernden Einkommen, mit niedrigen Werbungskosten bei der Erzielung von Kapitalerträgen sowie mit einem geringen Anteil an Beteiligungserträgen. Die Entlastungseffekte dürften aber oft weniger signifikant sein, als es die Diskrepanz zwischen Regelsteuertarif und Abgeltungsteuersatz auf den ersten Blick vermuten lässt, womit ihre Anreizwirkung aus den oben genannten Gründen sehr skeptisch zu beurteilen ist.

Darüber hinaus stellt der obige Befund jedenfalls die Angemessenheit bzw. Verhältnismäßigkeit i.e.S. der Abgeltungsteuer in Frage. Denn es kann einerseits sicher davon ausgegangen werden, dass es infolge der Einführung der Abgeltungsteuer bei zahlreichen

---

<sup>110</sup> Prägnant *Weber-Grellet*, NJW 2008, 545 (550): „Zur Verhinderung der Steuerflucht ist die Abgeltungsteuer ... ungeeignet.“ Ebenso *Eckhoff*, FR 2007 989 (995); *Rockoff*, *Beinflussung der Investitionsentscheidung durch die Abgeltungsteuer*, 2014, S. 203 f.; skeptisch auch *Pezzer*, DStJG 34 (2011), S. 207 (208 f.); a.A. unter Einräumung eines – nach den obigen Darlegungen unter I.3. richtigerweise aber gerade nicht großzügig zuzuerkennenden – Prognosespielraums hingegen *Recnik*, *Die Besteuerung privater Kapitaleinkünfte durch die Abgeltungsteuer*, 2011, S. 116 f.; *Moritz/Strohm*, in *Frotscher*, EStG, 163. Lfg. 5/2011, § 20 n.F. Rz. 42 („die Akzeptanz der Stpfl. wird sich jedenfalls mittelfristig erhöhen“).

<sup>111</sup> S. die Antwort der Bundesregierung v. 6.10.2014 auf die Kleine Anfrage der Fraktion Die Linke, BT-Drs. 18/2724, S. 4 (dort die 5. Spalte der Tabelle).

<sup>112</sup> S. die Antwort der Bundesregierung v. 6.10.2014 auf die Kleine Anfrage der Fraktion Die Linke, BT-Drs. 18/2724, S. 4 (Tabelle).

schon zuvor steuerehrlichen Beziehern von Kapitaleinkünften zu erheblichen Mitnahmeeffekten gekommen ist. So wurden für den Veranlagungszeitraum 2008 unmittelbar vor Inkrafttreten der Abgeltungsteuer ca. 36 Mrd. Euro private Kapitalerträge ordnungsgemäß deklariert<sup>113</sup>. Die Daten des Statistischen Bundesamtes legen sodann ferner nahe, dass der Abgeltungsteuersatz hinsichtlich des überwiegenden Teils besagter Kapitalerträge bei diesen ohnehin steuerehrlichen Anlegern auch tatsächlich Anwendung fand<sup>114</sup>. Damit verbunden sind spürbare Aufkommensverluste des Fiskus<sup>115</sup> und insoweit auch signifikante Einbußen an Belastungsgerechtigkeit gegenüber den Beziehern sonstiger Einkünfte. Kompensiert wurden diese Aufkommensverluste letztlich wie oben erwähnt vornehmlich durch die Versagung des Ausschlusses privater Beteiligungserträge vom Teileinkünfteverfahren<sup>116</sup>. Dies führte aber zu weiteren erheblichen Ungleichheiten, denn verschont von dieser Gegenfinanzierung blieben insoweit die Bezieher anderer Arten von Kapitalerträgen sowie generell und vor allem die einkommensstärksten Haushalte<sup>117</sup>. Darüber hinaus tritt bei den nachteilig betroffenen Steuerpflichtigen eine nicht durch den Abgeltungsteuersatz kompensierte Ungleichbehandlung im Verhältnis zu den einkommensteuerpflichtigen Beziehern von weiterhin dem Teileinkünfteverfahren unterliegenden betrieblichen Beteiligungserträgen ein<sup>118</sup>.

Andererseits dürften all diesen verfassungsrechtlich rechtfertigungsbedürftigen Nachteilen falls überhaupt, dann jedenfalls keine hinreichend gewichtigen positiven Beiträge der Abgeltungsteuer zur Herstellung eines größeren Maßes an tatsächlicher Belastungsgleichheit gegenüberstehen. Denn es ist entsprechend den Ausführungen in den Vorabsätzen zumindest nicht zu erwarten, dass bei denjenigen Steuerpflichtigen, die vor Inkrafttreten des Sondertarifs des § 32d Abs. 1 EStG Einkommensteuer auf im Ausland erzielte private Kapitalerträge hinterzogen haben, in aufkommensmäßig gleichem oder höherem Umfang gerade infolge der Neuregelung die Deklarationsbereitschaft gestiegen ist oder Finanzkapital repatriiert und damit in den Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer einbezogen worden ist.

---

<sup>113</sup> S. Statistisches Bundesamt, Jährliche Einkommensteuerstatistik 2008, S. 10; Jährliche Einkommensteuerstatistik 2009, S. 17.

<sup>114</sup> Vgl. Statistisches Bundesamt, Jährliche Einkommensteuerstatistik 2009, S. 21.

<sup>115</sup> S. die Antwort der Bundesregierung v. 6.10.2014 auf die Kleine Anfrage der Fraktion Die Linke, BT-Drs. 18/2724, S. 4 (Antwort zu Nr. 3).

<sup>116</sup> Die Versagung des Werbungskostenabzugs machte aufkommensmäßig nur zwischen 15 % bis 20 % der Aufkommenssteigerungen aus, die sich aus der kombinierten Aufkommenswirkung der Neuregelung des § 20 Abs. 9 Satz 1, 2. Halbsatz EStG sowie des § 3 Nr. 40 S. 2 EStG (Versagung des Teileinkünfteverfahrens) ergaben; s. die Antwort der Bundesregierung v. 6.10.2014 auf die Kleine Anfrage der Fraktion Die Linke, BT-Drs. 18/2724, S. 4 (Tabelle).

<sup>117</sup> S. dazu oben bei I.3.

<sup>118</sup> Nach *Jachmann*, DStJG 34 (2011), S. 251 (261), verfassungswidrig.

Zuzugestehen ist allerdings, dass sich empirisch fundierte Aussagen zum Ausmaß einer dahingehenden – möglicherweise so gut wie inexistenten – Anreizwirkung der Abgeltungsteuer mit dem öffentlich zugänglichen Datenmaterial nicht treffen lassen. Denn vom Jahr 2009 an werden die privaten Kapitaleinkünfte als unmittelbare Folge der Einführung der Abgeltungsteuer nicht mehr vollständig in der Einkommensteuerstatistik erfasst<sup>119</sup>. Hinzu kommt, dass mit der Einführung der Abgeltungsteuer einerseits zugleich die Bemessungsgrundlage der Einkünfte aus § 20 EStG um private Veräußerungsgewinne erweitert wurde, andererseits aber auch die dämpfenden Folgen der Weltwirtschaftskrise auf das Zinsniveau und das Volumen der Gewinne aus Aktienverkäufen u.ä. voll durchschlugen<sup>120</sup>. Die gegenläufigen Auswirkungen dieser Effekte auf das Steueraufkommen müssten zu Vergleichszwecken neutralisiert werden, lassen sich aber jeweils nicht hinreichend genau quantifizieren. Darüber hinaus lässt sich nicht abschätzen, inwieweit in den Folgejahren nach der Einführung der Abgeltungsteuer eine etwaige erhöhte Deklarationsbereitschaft der Steuerpflichtigen auch bereits auf den erhöhten Verfolgungsdruck bzw. Abschreckungseffekt bestimmter Maßnahmen der Finanzbehörden wie namentlich der Ankäufe von Steuerdaten-CDs oder auf den Ausbau zwischenstaatlicher Amtshilfemöglichkeiten (s. nachfolgend unter bb.) zurückzuführen ist. Dass solche Effekte quantitativ nicht zu vernachlässigen sein dürften, legt bereits der sprunghafte Anstieg strafbefreiender Selbstanzeigen seit dem Jahr 2010 nahe. Allein für die Jahre 2010 bis 2013 sind 61.896 Selbstanzeigen im Zusammenhang mit Kapitaleinkünften im Ausland abgegeben worden<sup>121</sup>.

Keine Ursachenforschung betreibt auch die Mikrosimulation der Bundesregierung von Ende 2014. Danach lag das Gesamtaufkommen aus der Besteuerung privater Kapitalerträge in den Jahren 2009 bis 2014 teils um bis zu 15 % unter dem entsprechenden Steueraufkommen des Jahres 2008, teils aber auch um bis zu 15 % darüber<sup>122</sup>. Ob und ggf. inwieweit diese Aufkommensentwicklung jeweils auch durch eine etwaige Anreizwirkung des Abgeltungsteuerregimes, Kapitalerträge zu deklarieren bzw. Kapitalanlagen zu repatriieren, beeinflusst wurde lässt sich aus diesen Daten nicht ersehen.

---

<sup>119</sup> S. Statistisches Bundesamt, Jährliche Einkommensteuerstatistik 2009, S. 17 f.

<sup>120</sup> Insoweit zutreffend die Feststellung der Bundesregierung in ihrer Antwort v. 6.10.2014 auf die Kleine Anfrage der Fraktion Die Linke, BT-Drs. 18/2724, S. 2.

<sup>121</sup> S. die Antwort der Bundesregierung v. 6.10.2014 auf die Kleine Anfrage der Fraktion Die Linke, BT-Drs. 18/2724, S. 7.

<sup>122</sup> S. die Antwort der Bundesregierung v. 6.10.2014 auf die Kleine Anfrage der Fraktion Die Linke, BT-Drs. 18/2724, S. 3 und die dortige Tabelle.

Auch wenn es somit an einer vollständigen Datengrundlage zur Beurteilung von Eignung und Angemessenheit der Abgeltungsteuer zur Verbesserung der tatsächlichen Belastungsgleichheit der Besteuerung privater Kapitalerträge fehlt, sind die dahingehenden Annahmen des Gesetzgebers doch entsprechend den obigen Ausführungen jedenfalls nicht plausibel, sondern fernliegend. Damit vermögen sie zumal bei – gebotener (siehe oben bei I.3.) – Anlegung strenger Maßstäbe an die Rechtfertigung für den Sondertarif des § 32d Abs. 1 EStG keine legitimierende Wirkung zu entfalten<sup>123</sup>. Folglich unterliegt die Verhältnismäßigkeit der Abgeltungsteuer unter den oben erörterten Gesichtspunkten ganz erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken.

*bb) Zwischenzeitlich auch mangelnde Erforderlichkeit*

Neben den bislang unter aa. untersuchten Aspekten besteht zudem mittlerweile ein noch gravierenderer Einwand gegen die Verhältnismäßigkeit der Abgeltungsteuer mit Blick auf die hier erörterte Zielsetzung eines effektiven Steuervollzugs. Denn aus den nachfolgend dargelegten Gründen ist der Sondertarif des § 32d Abs. 1 EStG wegen der zwischenzeitlich eingetretenen Entwicklungen auf dem Gebiet der internationalen Kooperation zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung ersichtlich nicht mehr erforderlich, um dieses Ziel zu erreichen; mindestens wird man ihm infolgedessen die Angemessenheit zur Zielerreichung eindeutig absprechen müssen.

Im Zeitpunkt des Gesetzesbeschlusses über die Einführung des Sondertarifs und der ihn flankierenden Abgeltungsteuer standen die deutschen Finanzbehörden vor großen Schwierigkeiten bei der Ermittlung von im Ausland erzielten, aber nicht deklarierten privaten Kapitalerträgen. Eigenständige Nachforschungen im Ausland waren den Behörden nach dem Prinzip der strengen formellen Territorialität schon völkerrechtlich grds. untersagt<sup>124</sup>. Der Informationsaustausch in Steuersachen im Wege internationaler Amtshilfe wiederum war nur rudimentär entwickelt. Allerdings war bis zum Jahr 2008 in knapp 30 der von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen eine Große Auskunfts Klausel enthalten, in über 35 weiteren Abkommen immerhin noch eine kleine Auskunfts Klausel, und mit vier Staaten war ein bilaterales Amtshilfeabkommen vereinbart

---

<sup>123</sup> S. zur Notwendigkeit, Abweichungen vom Leistungsfähigkeitsprinzip auf zumindest „vertretbare und plausible“ Einschätzungen zu stützen, BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (69 f., Rz. 144); s. auch BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (259 ff.).

<sup>124</sup> S. BVerfG v. 22.3.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 (373), m.w.N.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 19.1, m.w.N.

worden<sup>125</sup>. Indes fehlte es gerade im Verhältnis zu typischen Steueroasen häufig von vornherein am Abschluss eines entsprechenden Abkommens (so etwa mit Liechtenstein), oder es bestand für die ausländischen Behörden keine abkommensrechtliche Verpflichtung zu Nachforschungen zugunsten der deutschen Finanzbehörden (vgl. z.B. Art. 23 II des DBA Luxemburg 1958). Vor allem aber war routinemäßig auch bei Vereinbarung einer regulären – kleinen oder großen – Auskunftsklausel ein Vorbehalt zugunsten eines etwaigen nationalen Bankgeheimnisses enthalten. Außerdem wurden steuerungsrelevante Informationen regelmäßig nicht automatisch, sondern nur auf Anfrage weitergegeben. Eine gewisse Ausnahme stellte zwar insoweit innerhalb der Europäischen Union die EU-Zinsrichtlinie<sup>126</sup> dar. Auch sie bot aber letztlich nur in bescheidenem Maße Abhilfe. Denn sie wies in ihrem Anwendungsbereich im Zeitpunkt des Beschlusses über die Abgeltungsteuer noch zahlreiche Lücken auf<sup>127</sup>; zudem nahmen seinerzeit drei Mitgliedstaaten mit traditionell stark ausgeprägtem Bankgeheimnis (Belgien, Luxemburg und Österreich) noch nicht am internationalen Informationsaustausch teil, sondern hatten sich in der Richtlinie lediglich zu einem Quellensteuerabzug verpflichtet.

Allerdings war bereits 2006 erstmals der Ankauf einer sog. „Steuerdaten-CD“ erfolgt, die Datensätze u.a. von deutschen Kapitalanlegern in Liechtenstein enthielt, die in der Folge steuerlich und zum Teil auch strafrechtlich belangt werden konnten. Derartige Maßnahmen blieben aber bis zum Beschluss über die Abgeltungsteuer noch ein Einzelfall; ein „schwunghafter“ Handel mit solchen Daten-CDs setzte erst 2010 ein<sup>128</sup>. Vor allem aber handelte es sich trotz einer gewissen Breitenwirkung hinsichtlich des Abschreckungspotenzials auf aktuelle oder potenzielle Steuerhinterzieher letztlich um einen nur punktuell wirkenden Ansatz, der keine flächendeckende Abhilfe versprach und dessen Fortführung zudem auch unter verfassungsrechtlichen Aspekten als zumindest nicht unproblematisch erscheinen musste<sup>129</sup>.

Der deutsche Gesetzgeber durfte vor diesem Hintergrund im August 2007 bei Verabschiedung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 davon ausgehen, dass im Bereich der

---

<sup>125</sup> S. dazu im Einzelnen Anhang I.

<sup>126</sup> Richtlinie 2003/48/EG des Rates v. 3.6.2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen.

<sup>127</sup> S. dazu den Bericht der Kommission an den Rat gemäß Art. 18 der Zinsrichtlinie, KOM(2012) 65 endg.; insbes. das Fazit: „Die wirtschaftliche Bewertung hat ergeben, dass eine Aktualisierung der Richtlinie und der betreffenden Vereinbarungen über die Besteuerung von Zinserträgen sowohl in Bezug auf die erfassten Produkte als auch für die einbezogenen Transaktionen und Wirtschaftsakteure dringend geboten ist, um die bestehenden Umgehungsmöglichkeiten einzuschränken.“

<sup>128</sup> S. dazu die Antwort der Bundesregierung v. 17.3.2014 auf die Kleine Anfrage der Fraktion Die GRÜNEN, BT-Drs. 18/826, S. 8.

<sup>129</sup> Vom BVerfG letztlich in BVerfG v. 9.11.2010 – 2 BvR 2101/09, DStR 2010, 2512 gebilligt.

Besteuerung privater Kapitalerträge aus ausländischen Finanzanlagen flächendeckende Vollzugsdefizite bestanden, die seitens der deutschen Finanzverwaltung damals auch nicht behoben werden konnten. Geht man entgegen den hier (unter aa.) geäußerten Bedenken von einer Eignung des Sondersteuersatzes und der Abgeltungsteuer zur Erfassung eines signifikant größeren Kreises einkommensteuerpflichtiger Kapitalerträge als im System der progressiven Regelbesteuerung aus, so durfte die Abgeltungsteuer nach den Verhältnissen von 2007 folglich auch als erforderlich zur Herstellung eines größeren Maßes an tatsächlicher Belastungsgleichheit angesehen werden. Denn unterstellt man, dass es dank einer im Verhältnis zum progressiven Spitzensteuersatzes niedrigeren und im Falle der abgeltenden Besteuerung an der Quelle auch anonymen Steuererhebung tatsächlich zu einer erhöhten Bereitschaft der Steuerpflichtigen kam, Kapitalerträge zu deklarieren bzw. im Inland und ergo abgeltungsteuerpflichtig zu erzielen, so hätte eine äquivalente Steigerung der steuerlichen Erfassung dieser Kapitalerträge bei Fortgeltung des synthetischen Einkommensteuertarifs nicht alternativ durch verstärkte Vollzugsbemühungen der deutschen Finanzbehörden erreicht werden können.

Indes vermag diese Beurteilung ihrer ursprünglichen Erforderlichkeit die Abgeltungsteuer nicht ohne weiteres auch noch im Jahr 2015 vor dem Verdikt der Unverhältnismäßigkeit abzuschirmen<sup>130</sup>. Das Bundesverfassungsgericht hat bereits mehrfach betont, dass den Gesetzgeber eine Beobachtungspflicht trifft, ob sich seine Annahmen und Prognosen bei der Verabschiedung eines Gesetzes bewahrheitet haben und auch dahingehend, ob nachfolgende Veränderungen der für den Gesetzeserlass maßgeblichen Umstände eine Neubewertung und ggf. Anpassung der Gesetzgebung erfordern<sup>131</sup>. Im Zusammenhang mit der vorliegenden Begutachtung ist dabei vor allem die folgende Feststellung von Belang: „Hat der Gesetzgeber eine Entscheidung getroffen, deren Grundlage durch neue, im Zeitpunkt des Gesetzeserlasses noch nicht abzusehende Entwicklungen entscheidend in Frage gestellt wird, dann kann er von Verfassungen wegen gehalten sein zu überprüfen, ob die ursprüngliche Entscheidung auch unter den veränderten Umständen aufrechtzuerhalten ist.“<sup>132</sup> Dementsprechend ist in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts „anerkannt, daß eine ursprünglich

<sup>130</sup> S. auch *Treiber*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 32d EStG Rz. 49.

<sup>131</sup> S. dazu BVerfG v. 18.11.1968 – 1 BvL 5/64 u.a., BVerfGE 25, 1 (12 f.); v. 8.8.1978 – 2 BvL 8/77, BVerfGE 49, 89 (130); v. 8.4.1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 (314); v. 16.3.2004 – 1 BvR 1778/01, BVerfGE 110, 141 (158, 166); v. 19.3.2013 – 2 BvR 2628/10 u. a. BVerfGE 133, 168 (235 f.).

<sup>132</sup> S. BVerfG v. 8.8.1978 – 2 BvL 8/77, BVerfGE 49, 89 (130). S. auch speziell zum Steuerrecht das ErbSt-Urteil des BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 Rz. 195.

verfassungsgemäße Regelung wegen Veränderungen der maßgeblichen Umstände verfassungswidrig werden kann.“<sup>133</sup>

Eben solche im Sommer 2007 noch nicht vorhersehbare Entwicklungen sind auf dem Gebiet des internationalen Informationsaustausches in Steuersachen seit dem Inkrafttreten der Abgeltungsteuer eingetreten<sup>134</sup>. Sie lassen die Erforderlichkeit der Abgeltungsteuer in einem neuen Licht erscheinen<sup>135</sup> und erlauben in der Tat die Schlussfolgerung, dass der Gesetzgeber seine Entscheidung für dieses steuerpolitische Instrument inzwischen von Verfassungs wegen revidieren muss – vorbehaltlich einer anderweitigen Rechtfertigung aus den nachfolgend (ab 2.) noch zu untersuchenden Gründen.

In erster Linie müssen hier die erfolgreichen Bemühungen der OECD, der G20 und des „Global Forum über Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke“ (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes; im Folgenden: Global Forum) um die Etablierung und effektive Durchsetzung verbesserter Standards des internationalen Auskunfts-austausches erwähnt werden. So hat die OECD ihren Mitgliedstaaten zwar schon mit der Revision ihres Musterabkommens im Jahr 2005 verschärfte Regelungen zum internationalen Informationsaustausch zur Aufnahme in bilaterale Abkommen empfohlen. Auskünfte sollten danach auf Anfrage auch dann erteilt werden, wenn der übermittelnde Mitgliedstaat kein eigenes Interesse daran hat oder wenn sich die relevanten Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Vertreter oder Treuhänder befinden oder sich auf Eigentumsanteile einer Person beziehen. Damit sollten insbesondere das Bankgeheimnis als Hindernis für den Informationsaustausch eliminiert werden und Briefkastengesellschaften sowie ähnliche Konstrukte aufgedeckt werden können. Bis zum Jahr 2008 waren aber weltweit nur 136 Abkommen nach einem solchen Standard abgeschlossen worden<sup>136</sup>; und insbesondere in der Abkommenspraxis der Bundesrepublik hatte er sich noch so gut wie gar nicht niedergeschlagen.

Diese Situation änderte sich schlagartig, nachdem die Staats- und Regierungschefs der G20-Mitgliedstaaten im Jahr 2009 unter dem Eindruck der Finanzkrise und der dadurch geschärften öffentlichen Wahrnehmung weit verbreiteter Steuerhinterziehung die Bekämpfung derselben zu einer gemeinsamen Priorität auf ihrer politischen Agenda machten.

---

<sup>133</sup> S. BVerfG v. 9.2.1982 – 1 BvR 698/79, 1 BvR 771/79, BVerfGE 59, 336 (356 f.), m.w.N.

<sup>134</sup> S. dazu und zum Folgenden auch den Überblick bei *Marquardt/Betzinger*, BB 2014, 3033 (3034 ff.).

<sup>135</sup> So auch *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rz. 505.

<sup>136</sup> S. OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Tax Transparency 2014, Report on Progress, S. 31.



Das Global Forum wurde daraufhin noch in demselben Jahr umbenannt und in eine Vereinigung mit globaler Mitgliedschaft zur Umsetzung der Vorgaben für den effektiven Informationsaustausch umgebaut<sup>137</sup>. Seine Aktivitäten und der dahinterstehende politische Druck haben dazu geführt, dass sich die Zahl der zwischenstaatlichen Amtshilfebeziehungen, die den OECD-Standards für Informationsaustausch von 2005 entsprechen, in weniger als sechs Jahren von 136 auf ca. 3000 weltweit mehr als verzwanzigfacht hat<sup>138</sup>. Vollzogen wurde dieser rasante Zuwachs zu einem ganz erheblichen Teil durch den bilateralen Abschluss sog. Steuerauskunftsabkommen (Tax Information Exchange Agreements; kurz TIEA)<sup>139</sup> sowie durch den Beitritt von inzwischen 85 Staaten<sup>140</sup> – darunter etwa auch Österreich, Luxemburg, die Schweiz und Singapur – zur 2010 auf den OECD-Standard gebrachten multilateralen Konvention für gegenseitige administrative Hilfe bei Steuerfragen (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters). Speziell Deutschland hat seit 2009 insgesamt 18 Steuerauskunftsabkommen – so gut wie ausschließlich mit traditionellen Steueroasen – abgeschlossen<sup>141</sup> und schon 2008 die vorbezeichnete Konvention unterzeichnet, allerdings immer noch nicht ratifiziert. Außerdem sind seit 2009 über 20 Doppelbesteuerungsabkommen neu abgeschlossen oder geändert worden und enthalten nunmehr eine große Auskunftsklausel nach dem neuen OECD-Standard<sup>142</sup>; besondere Erwähnung verdienen insoweit die dahingehenden Revisionen der Abkommen mit Belgien, Luxemburg, Österreich und der Schweiz.

Ergänzend zur rechtlichen Absicherung des neuen Standards hat das Global Forum bis Ende 2014 unter seinen inzwischen 126 Mitgliedern insgesamt 150 sog. Peer Reviews durchgeführt, um die Umsetzung der eingegangenen Verpflichtungen in der Vollzugspraxis sicherzustellen. Ausnahmslos alle bislang untersuchten Jurisdiktionen sind der Vorgabe der Abschaffung eines zuvor etwa bestehenden Bankgeheimnisses im Wesentlichen nachgekommen („compliant“ oder „largely compliant“), und für immerhin 95 % gilt dies auch hinsichtlich der effektiven Handhabung von Amtshilfeanfragen<sup>143</sup>. Außerdem werden in

---

<sup>137</sup> S. OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Tax Transparency 2014, Report on Progress, S. 24.

<sup>138</sup> S. OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Tax Transparency 2014, Report on Progress, S. 31.

<sup>139</sup> S. dazu auch *Seer*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 117 AO Rz. 29a.

<sup>140</sup> S. [http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf); Stand am 21.1.2015; am 24.2.2015 haben außerdem noch die Seychellen die Konvention unterzeichnet. Von den damit insgesamt 85 Staaten haben 18 die Konvention bislang noch nicht ratifiziert.

<sup>141</sup> S. dazu Anhang II.

<sup>142</sup> S. dazu Anhang II.

<sup>143</sup> S. OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Tax Transparency 2014, Report on Progress, S. 27.

schwächer entwickelten Staaten Schulungen durchgeführt und technischer Beistand geleistet<sup>144</sup>. Infolgedessen haben zahlreiche Mitgliedstaaten zu erkennen gegeben, dass sich die neuen Möglichkeiten der Auskunftserlangung zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung in der Praxis bewährt haben<sup>145</sup>. Speziell für Deutschland hat der Parlamentarische Staatssekretär im Bundesfinanzministerium im Dezember mitgeteilt, die von Deutschland mit zahlreichen wichtigen Finanzzentren abgeschlossenen Abkommen zum internationalen Informationsaustausch ermöglichten die Aufklärung grenzüberschreitender Sachverhalte und trügen „wesentlich dazu bei, dass Deutschland seinen Besteuerungsanspruch sichern kann.“<sup>146</sup>

Von noch größerer Bedeutung aber ist der jüngst erzielte Durchbruch bei der Etablierung des *automatischen* Informationsaustauschs als neuer globaler Standard. Ihren Ausgangspunkt nahm diese Entwicklung mit der Verabschiedung des „Foreign Account Tax Compliance Act“ (FATCA) durch den US-amerikanischen Gesetzgeber im Jahr 2010. Ziel dieses Gesetzes war es, ausländische Finanzinstitute unter Androhung fiskalischer Nachteile dazu zu bewegen, den US-Finanzbehörden Auskunft über die bei ihnen unterhaltenen Konten und Depots von US-Bürgern zu erteilen<sup>147</sup>. Im Jahr 2012 verständigten sich fünf europäische Länder – darunter Deutschland – mit den USA darauf, einen entsprechenden automatischen und nunmehr beidseitigen Informationsaustausch in bilateralen Vereinbarungen („Intergovernmental Agreements“, kurz IGA) vorzusehen. Dies wiederum war Anlass für die Staats- und Regierungschefs der G20-Mitgliedstaaten, sich im Jahr 2013 für die Schaffung eines globalen Standards nach dem Vorbild der FATCA-IGAs auszusprechen und die OECD mit dessen Ausarbeitung zu betrauen<sup>148</sup>. Dieser Standard wurde im Juli 2014 von der OECD fertiggestellt und nachfolgend von den G20 gebilligt. Er beinhaltet zwei Musterabkommen zum automatischen Informationsaustausch auf der Basis sog. „Common Reporting Standards“ (CRS), die sich ihrerseits an die FATCA-Vorgaben anlehnen<sup>149</sup>. Danach ist vorgesehen, dass die teilnehmenden nationalen Finanzbehörden Angaben zu Zinsen, Dividenden und ähnlichen Kapitalerträgen, zu Veräußerungsgewinnen und bestimmten Versicherungserträgen sowie zu Kontosalen von in ihrem Staat niedergelassenen, genau spezifizierten

---

<sup>144</sup> S. OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Tax Transparency 2014, Report on Progress, S. 24.

<sup>145</sup> S. OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Tax Transparency 2014, Report on Progress, S. 32.

<sup>146</sup> S. die Antwort des Parlamentarischen Staatssekretärs Michael Meister v. 29.12.2014 auf die schriftliche Frage der Abgeordneten Gesine Löttsch, BT-Drs. 18/3672, S. 34.

<sup>147</sup> S. *Marquardt/Betzinger*, BB 2014, 3033 (3035).

<sup>148</sup> Siehe hierzu sowie zum Folgenden OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, 2014, S. 9 f.

<sup>149</sup> S. OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, 2014, S. 10.

Finanzdienstleistungsunternehmen erhalten. Ebenso sind ihnen Angaben zum wirtschaftlichen Eigentümer der jeweiligen Kapitalanlage zu machen, um diesen insbesondere bei Briefkastengesellschaften, Trusts, u.ä. zu identifizieren. Diese Informationen sind kraft nationaler Umsetzungsgesetze zeitnah nach Ablauf eines Jahres bereitzustellen und sollen dann jährlich und ebenfalls zeitnah an die teilnehmenden Ansässigkeitsstaaten der jeweiligen Steuerpflichtigen weitergeleitet werden<sup>150</sup>. In Deutschland existiert hierfür mit § 117c AO bereits seit 2013 eine – seinerzeit zur Umsetzung des FATCA-IGA eingefügte – Rechtsgrundlage<sup>151</sup>.

Im Rahmen der Siebten Jahrestagung des Mitglieder des Global Forum im Oktober 2014 haben sich alle 101 teilnehmenden Staaten zum neuen Standard für einen automatischen steuerlichen Austausch von Informationen zu Finanzkonten bekannt<sup>152</sup>. Darüber hinaus haben inzwischen 90 Staaten zugesagt, diesen Standard rasch in nationales Recht umsetzen zu wollen; 56 davon (die sog. „early adopters“) wollen ab September 2017 mit dem automatischen Datenaustausch beginnen, die übrigen bis spätestens Ende 2018<sup>153</sup>. Außerdem haben 51 Staaten, darunter Deutschland, anlässlich der Jahrestagung in Berlin ein multilaterales Abkommen unterzeichnet (das „Multilateral Competent Authority Agreement“, kurz MCAA), welches die Implementierung der Standards bis zum Jahr 2017 völkerrechtlich verbindlich festschreibt<sup>154</sup>. Außerdem ist das Global Forum mandatiert worden, die Implementierung der CRS zu überwachen und dabei erforderlichenfalls auch zu assistieren<sup>155</sup>. Damit wird spätestens ab 2018 ein weltweit anerkannter und praktizierter Standard für den automatischen Informationsaustausch betreffend private Kapitalerträge zur Verfügung stehen und absehbar auch effektiv durchgesetzt werden, namentlich auch in nahezu allen bisherigen Steueroasen und in fast allen international relevanten Finanzzentren.

Die Effektivität des neuen Auskunftsmechanismus zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung bei privaten Kapitalerträgen wird sowohl von der OECD als auch insbesondere vom deutschen Bundesfinanzministerium zu Recht überaus positiv beurteilt. So zog die OECD Ende 2014 folgendes Fazit: „Strict banking secrecy for tax purposes which existed five years

---

<sup>150</sup> S. OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, 2014, S. 12 und 15 f.

<sup>151</sup> S. *Marquardt/Betzinger*, BB 2014, 3033 (3034).

<sup>152</sup> S. BMF, Monatsbericht November 2014, S. 35.

<sup>153</sup> S. OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Tax Transparency 2014, Report on Progress, S. 38.

<sup>154</sup> S. BMF, Monatsbericht November 2014, S. 36.

<sup>155</sup> S. OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Tax Transparency 2014, Report on Progress, S. 39.

ago is no longer part of any Global Forum members' legislation. Automatic exchange of information of financial accounts *which might have been considered unimaginable five years ago* is being introduced in almost all of the world's major financial centres. Exchange of information will now rest on two mutually reinforcing pillars [Auskunftserteilung auf Ersuchen und automatischer Informationsaustausch], *significantly reducing the scope for international tax evasion*. The provisions on fiscal transparency are also becoming increasingly strict. The pressure is on all countries to show that they can obtain beneficial ownership information. *As a result, the risk of shell companies or other similar arrangements to evade tax will be further reduced*. The standards are now in place and *there should no longer be any safe hiding places for tax evaders.*"<sup>156</sup> Das BMF formuliert im Ton nüchterner, in der Sache aber ebenso überzeugt von der Bedeutung der multilateralen Vereinbarung: „Dieses bisher einzigartige internationale Abkommen dieser Art *wird die Bekämpfung der Steuerhinterziehung rund um den Globus signifikant voranbringen*. Durch den ab 2017 jährlich stattfindenden automatischen Austausch von Steuerinformationen *wird es für die Finanzbehörden künftig deutlich einfacher, steuerrelevante Informationen aus dem Ausland zu erhalten und so dazu beizutragen, dass eine gleichmäßige Besteuerung erfolgt*. Die Chance für Steuerhinterzieher, Einkommen vor dem Fiskus zu verbergen, wird damit *in Zukunft erheblich geringer*. Das Bankgeheimnis in seiner bisherigen Form gehört insoweit der Vergangenheit an“<sup>157</sup>, und resümiert: „Auf dem Gebiet des steuerlichen Informationsaustauschs wurden in den vergangenen Jahren *gewaltige Fortschritte erzielt*.“<sup>158</sup>

Parallel dazu haben die Staats- und Regierungschefs der Mitgliedstaaten der EU im Frühjahr 2014 beschlossen, die EU-Zinsrichtlinie<sup>159</sup> zu verschärfen<sup>160</sup>. Die angepasste Richtlinie verpflichtet zur automatischen Meldung nicht nur von Zinserträgen, sondern auch von anderen im Wesentlichen gleichwertigen Kapitalerträgen einschließlich bestimmter Lebensversicherungserträge; außerdem wird der Kreis meldepflichtiger

---

<sup>156</sup> S. OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Tax Transparency 2014, Report on Progress, S. 51 (Hervorhebung nur hier). S. auch OECD, a.a.O., S. 5: „... the era of bank secrecy for tax purposes [is] over...“; S. 7: „The world is a very different place now to what it was even five years ago when the Global Forum was restructured... This is a fundamental change in the global architecture for exchange of information“; sowie S. 35: „The CRS ... is expected to lead to the discovery of previously concealed offshore accounts and assets.“

<sup>157</sup> S. BMF, Monatsbericht November 2014, S. 36.

<sup>158</sup> S. BMF, Monatsbericht November 2014, S. 39.

<sup>159</sup> Richtlinie 2003/48/EG des Rates v. 3.6.2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen.

<sup>160</sup> S. Richtlinie 2014/48/EU v. 24.3.2014 zur Änderung der Richtlinie 2003/48/EG im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen.

Investmentfondserträge weiter gezogen. Um Umgehungen vorzubeugen, soll außerdem in bestimmten, hinterziehungsträchtigen Konstellationen der wirtschaftliche Eigentümer mitgeteilt werden müssen, wenn es sich dabei um eine vom zivilrechtlichen Bezieher der Einkünfte unterschiedliche Person handelt. Anzuwenden sind die neuen Vorgaben ab dem 1.1.2017; von da an wird auch Österreich sich am automatischen Informationsaustausch beteiligen. Belgien ist dazu bereits am 1.1.2010, Luxemburg zum 1.1.2015 übergegangen.

Auch wenn die europäischen und globalen Vorkehrungen zur Implementierung des automatischen Informationsaustausches ihre volle Wirkung erst 2017 bzw. 2018 entfalten werden, so wirken sie sich doch schon jetzt auf die Beurteilung der Verhältnismäßigkeit der Abgeltungsteuer aus<sup>161</sup>. Das Bundesverfassungsgericht hat überzeugend dargelegt, dass den Finanzbehörden erstmals zur Verfügung stehende neue Ermittlungsinstrumente eine zeitliche Vorwirkung für die Beurteilung entfalten, inwieweit sie einen gleichmäßigen Steuervollzug und damit tatsächliche Belastungsgleichheit gewährleisten können. Es hat dazu festgestellt: „In zeitlicher Hinsicht sind dabei grundsätzlich alle solche Veränderungen in die Betrachtung einzubeziehen, die sich typischerweise auf den Vollzug innerhalb der allgemeinen vierjährigen Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) auswirken“ können<sup>162</sup>. Das Bundesverfassungsgericht hat in diesem Zusammenhang auch darauf hingewiesen, dass ein allgemeines Bekanntwerden künftiger Möglichkeiten der Finanzbehörden, Steuerhinterziehung aufzudecken, allein infolge des damit geschaffenen Bewusstseins eines erkennbar steigenden Entdeckungsrisikos einen starken Anreiz zu wahrheitsgemäßer Deklaration von Kapitaleinkünften bieten kann. Die entsprechenden Instrumentarien entfalten somit nach der plausiblen Einschätzung des Bundesverfassungsgerichts auch generalpräventiv erhebliche Vorwirkungen<sup>163</sup>. Dies entspricht auch der durch zahlreiche nationale Erfahrungsberichte gestützten Ansicht der OECD<sup>164</sup>.

Vor diesem Hintergrund lässt sich schon für das Jahr 2015 nicht länger vertreten, die Abgeltungsteuer sei erforderlich, um eine effektive Steuererhebung auf private Kapitalerträge und damit letztlich ein höheres Maß an tatsächlicher Belastungsgleichheit sicherzustellen, als dies bei Geltung des Regelsteuertarifs für private Kapitalerträge möglich sei. Die damit

---

<sup>161</sup> Dies übersieht die Bundesregierung, zumindest in offiziellen Stellungnahmen; s. die Antwort der Bundesregierung v. 6.10.2014 auf die Kleine Anfrage der Fraktion Die Linke, BT-Drs. 18/2724, S. 8.

<sup>162</sup> S. BVerfG (K) v. 10.1.2008 – 2 BvR 294/06, HFR 2008, 387.

<sup>163</sup> S. BVerfG (K) v. 10.1.2008 – 2 BvR 294/06, HFR 2008, 387.

<sup>164</sup> S. OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Tax Transparency 2014, Report on Progress, S. 35: Die beschlossene Einführung des automatischen Informationsaustausches als neuer globaler Standard habe „substantial deterrent effects“; s. auch OECD, a.a.O., passim, zu den nationalen Erfahrungsberichten.

verbundene Durchbrechung des Prinzips der gleichmäßigen Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit kann unter diesem Aspekt nicht länger als verhältnismäßig gerechtfertigt werden. Unter Berücksichtigung der schon bislang beim Informationsaustausch auf Ersuchen eingetretenen Verbesserungen, insbesondere der faktischen Eliminierung des Bankgeheimnisses als Hindernis für Steuerauskünfte und der Effektivierung des Auskunftsverfahrens, sowie angesichts der oben beschriebenen Vorwirkungen des schon ab 2018 seine volle Wirkkraft entfaltenden automatischen Informationsaustausches ist davon auszugehen, dass sich die Besteuerung von privaten Kapitalerträgen auch bei Geltung des regulären progressiven Steuertarifs bereits zum jetzigen Zeitpunkt weitgehend durchsetzen ließe. Das Bundesfinanzministerium ist selbst der Auffassung, dass insoweit seit dem Inkrafttreten der Abgeltungsteuer „gewaltig“, im Jahr 2007 noch nicht vorhersehbare Fortschritte erzielt wurden und dass es infolgedessen nur noch erheblich verminderte Chancen gibt, private Kapitaleinkünfte vor dem Fiskus zu verbergen.

Hinzu tritt – ebenfalls mit zeitlicher Vorwirkung – der generalpräventive Effekt des signifikant erhöhten Aufdeckungsrisikos: Insbesondere in Kombination mit den in den letzten Jahren sukzessive beschlossenen erhöhten Anforderungen an die Wirksamkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige<sup>165</sup> haben sich Entdeckungswahrscheinlichkeit und Sanktionsfolgen einer Steuerhinterziehung im Bereich der privaten Kapitalerträge absehbar so deutlich verschärft, dass ein rational handelnder Steuerpflichtiger von Steuerhinterziehung absehen wird, sofern er nicht in besonderem Maße risikogeneigt ist<sup>166</sup>. Die letztgenannte Gruppe von Steuerpflichtigen mit hoher Risikoneigung und krimineller Energie wiederum wird absehbar ein Abgeltungsteuersatz von mehr als 25 %, zumal auf Bruttobasis, auch nicht dazu bewegen, in geringerem Maße Steuern zu hinterziehen als bei Geltung des progressiven Regeltarifs<sup>167</sup>.

In der Konsequenz ist festzustellen, dass sich ein effektiver Steuervollzug sowie eine weitgehende Annäherung der tatsächlichen steuerlichen Belastungsfolgen an die gesetzlich vorgesehene Steuerbelastung unter Berücksichtigung der „gewaltig“ verbesserten

---

<sup>165</sup> Gesetz zur Verbesserung der Bekämpfung der Geldwäsche und Steuerhinterziehung v. 28.4.2011, BGBl. I 2011 676 (677) und Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung v. 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2415.

<sup>166</sup> S. zur Relevanz der genannten beiden Parameter auch *Beckmann*, Steuerhinterziehung, 2003, S. 19, m.w.N.; s. zur Bedeutung des Aufdeckungsrisikos auch *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rz. 504.

<sup>167</sup> Zudem sind die Auswirkungen einer erhöhten progressiven Steuersatzes auf das Hinterziehungsverhalten gerade von gutverdienenden Steuerpflichtigen – und wie oben unter I.3. dargelegt wurde, profitieren vornehmlich diese vom Sondertarif des § 32d EStG bzw. von der Abgeltungsteuer – jedenfalls modelltheoretisch keineswegs in dem Sinne eindeutig, dass ein höherer progressiver Steuersatz auch in größerem Umfang zum Verschweigen von Kapitalerträgen führt; s. *Beckmann*, Steuerhinterziehung, 2003, S. 33 ff., m.w.N.

Möglichkeiten internationaler Steuerauskünfte schon jetzt auch bei Geltung des progressiven Regeltarifs gewährleisten ließe. Zugleich wäre damit anders als bei Fortgeltung des Sondersteuersatzes des § 32d Abs. 1 EStG und der Abgeltungsteuer des § 43 Abs. 5 EStG auch die rechtliche Belastungsgleichheit im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung nach der individuellen Einkommensleistungsfähigkeit gewahrt.

Selbst wenn man dem Gesetzgeber einen Einschätzungs- und Prognosespielraum dahingehend zugestehen wollte, dass auch unter den veränderten Rahmenbedingungen für den Steuervollzug die Abgeltungsteuer immer noch bei einzelnen Steuerpflichtigen einen Ausschlag für ein höheres Maß an Steuerehrlichkeit geben könnte – was nach dem Vorgesagten fernliegt – so wäre doch jedenfalls zu konstatieren, dass dieser evident nur noch marginale Beitrag zur Förderung von Steuerehrlichkeit völlig außer Verhältnis zu den Mitnahmeeffekten bei den nunmehr durch ein massiv gestiegenes Entdeckungsrisiko ohnehin zur Steuerehrlichkeit angehaltenen, oder seit jeher steuerehrlichen, gutverdienenden Beziehern privater Kapitalerträge steht. Zudem ist zu berücksichtigen, dass die fortdauernde Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Bereich der privaten Kapitalerträge die Steuermoral der Bezieher anderer Arten von Einkünften zu beeinträchtigen vermag<sup>168</sup>; es liegt daher nahe, dass etwaige noch verbleibende geringfügige Gewinne an Deklarationsbereitschaft von Kapitaleinkünftebeziehern an anderer Stelle im Steuersystem durch eine verminderte Deklarationsbereitschaft der Bezieher anderer Arten von Einkünften wieder zunichte gemacht werden<sup>169</sup>. Gemessen an den mit dem Sondertarif des § 32d Abs. 1 EStG verbundenen Einbußen an steuerlicher Belastungsgerechtigkeit ist die Abgeltungsteuer also jedenfalls inzwischen ein unangemessenes, unverhältnismäßiges Instrument zur Gewährleistung von mehr Steuergerechtigkeit.

### ***c) Mangelnde Erforderlichkeit als Maßnahme zur Sicherung des Steuervollzugs***

In der Politik ist allerdings der Einwand vorgetragen worden, die Abgeltungsteuer sei unbeschadet der ganz erheblich verbesserten Möglichkeiten zur Aufdeckung von Steuerhinterziehung bei privaten Kapitalerträgen nach wie vor zur Sicherung des Steuervollzugs erforderlich. Denn der mit ihr einhergehende Abzug der Steuer schon an der Quelle – bei den Finanzinstituten – verhindere, dass Steuerbürger die Deklaration ihrer

---

<sup>168</sup> Zur Bedeutung der Steuermoral für die Bereitschaft zur Steuerhinterziehung s. *Beckmann*, Steuerhinterziehung, 2003, S. 87 ff., m.w.N.

<sup>169</sup> S. dazu auch *Homburg*, Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung zum UnternehmensteuerreformG 2008 v. 10.4.2007, S. 3; abrufbar unter <http://webarchiv.bundestag.de/cgi/show.php?fileToLoad=1249&id=1134>.

privaten Kapitalerträge schlicht „vergessen“<sup>170</sup>. Diesen Bedenken kann aber ohne weiteres dadurch Rechnung getragen werden, dass auch bei Anwendung des progressiven Regelsteuertarifs eine Kapitalertragsteuer als Quellensteuer erhoben würde; sie hätte lediglich nicht länger abgeltende Wirkung nach § 43 Abs. 5 EStG. Einer eventuellen Vergesslichkeit der Steuerpflichtigen trotz erfolgten Quellensteuerabzugs könnte zudem durch an sie zu versendende Jahresbescheinigungen nach dem Muster des § 24c EStG a.F. oder durch eine vorausgefüllte Steuererklärung (s. dazu unter 2.a.) vorgebeugt werden.

## 2. Vereinfachungseffekt

In die Gesamtbewertung des proportionalen Sondertarifs für private Kapitalerträge und insbesondere der damit einhergehenden Möglichkeit, dem Kapitalertragsteuerabzug abgeltende Wirkung beizumessen, sind allerdings auch noch Aspekte der Steuervereinfachung mit einzustellen. Denn die „drastische Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens“ war ein weiteres Anliegen des Reformgesetzgebers, das vermittels der Abgeltungsteuer erreicht werden sollte<sup>171</sup>. Man versprach sich davon zudem für den Finanzdienstleistungssektor „erhebliche Entlastungen von Bürokratiekosten insbesondere bei der Ausstellung der Jahresbescheinigung nach § 24c EStG“<sup>172</sup> im saldierten Umfang von ca. 100 Millionen Euro<sup>173</sup>.

Hierbei handelt es sich im Ausgangspunkt um einen tauglichen Rechtfertigungsgrund für eine Abweichung vom Ideal einer gleichmäßigen Besteuerung, die entsprechend der individuell festzustellenden Leistungsfähigkeit abzustufen ist<sup>174</sup>. Das Bundesverfassungsgericht hat in ständiger Rechtsprechung Vereinfachungserfordernisse als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen anerkannt<sup>175</sup>. Allerdings prüft das Bundesverfassungsgericht stets

<sup>170</sup> So der Abgeordnete Olav Gutting in seinem Debattenbeitrag im Deutschen Bundestag v. 9.10.2014.

<sup>171</sup> S. die Begründung des Gesetzentwurfs eines UntStRG 2008 der Fraktionen der CDU/CSU und SPD v. 27.3.2007, BT-Drs. 16/4841, S. 35.

<sup>172</sup> S. den Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 16/5491, S. 12.

<sup>173</sup> S. die Aufstellung in der Begründung des Gesetzentwurfs eines UntStRG 2008 der Fraktionen der CDU/CSU und SPD v. 27.3.2007, BT-Drs. 16/4841, S. 36 f. Die im Debattenbeitrag des Abgeordneten Bernhardt (CDU) zur ersten Lesung des UntStRG 2008, Plenarprotokoll 16/92, S. 9358, genannte Zahl von 150 Millionen Euro gibt lediglich die vermuteten Einsparungen im Bereich der Jahresbescheinigung nach § 24c EStG wieder, nennt aber nicht die mit der Abwicklung der Abgeltungsteuerformalitäten nach damaliger Schätzung an anderer Stelle einhergehenden Mehrkosten.

<sup>174</sup> So auch *Söhn*, DStJG Band 30 (2007), 13 (31).

<sup>175</sup> S. BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (30); v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u. a., BVerfGE 122, 210, (231 ff.); zuletzt BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (278); v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (245); v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, BVerfGE 133, 377 (412).



auch die Eignung, Erforderlichkeit und Angemessenheit von Vereinfachungsregeln im Bereich des Steuerrechts, zieht sich also nicht auf eine bloße Willkürprüfung zurück<sup>176</sup>. Das Bundesverfassungsgericht betont daher auch regelmäßig, dass die Vorteile von Vereinfachungsregeln im rechten Verhältnis zu der mit ihnen notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen müssen<sup>177</sup>. Aus den oben unter I.3. genannten Gründen ist zudem hier im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung eine hohe Kontrolldichte hinsichtlich der gesetzgeberischen Einschätzungen und Wertungen angezeigt. Speziell bei einer vereinfachten Tarifstruktur ist dabei besonderes Augenmerk darauf zu legen, dass die wirtschaftlich ungleiche Wirkung des damit einhergehenden Vereinfachungseffekts ein gewisses Maß nicht übersteigt<sup>178</sup>, entsprechend der allgemeinen Vorgabe, dass bei Vereinfachungsregeln der Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht sehr intensiv ausfallen darf<sup>179</sup>.

Von Bedeutung für die nachfolgenden Erörterungen ist außerdem, dass das Bundesverfassungsgericht den Spielraum für Typisierungen umso enger zieht, je dichter die einschlägigen verfassungsrechtlichen Vorgaben außerhalb des Art. 3 Abs. 1 GG sind<sup>180</sup>. Da sonstige verfassungsrechtliche Wertungen generell das Gewicht des allgemeinen Gleichheitssatzes in der Abwägung zu verstärken vermögen, soweit sie von einer ungleichmäßigen Behandlung betroffen sind<sup>181</sup>, muss das auch für Vereinfachungsregeln im Bereich des Steuertarifs gelten. Auch an dieser Stelle der Prüfung ist es daher von der Bedeutung, dass mit der Abgeltungsteuer erhebliche Abweichungen vom Gebot einer sozial ausgewogenen Besteuerung verbunden sind (dazu eingehend oben unter I.3.).

#### ***a) Keine signifikanten Entlastungswirkungen für Staat und Private***

Die verfassungsrechtlich gebotene Verhältnismäßigkeitsprüfung erfordert im Licht der obigen Ausführungen daher zunächst eine realitätsnahe Einschätzung des mit der Abgeltungsteuer tatsächlich verbundenen Entlastungseffekts für Verwaltung und Finanzdienstleistungssektor. Dabei zeigen die vorhandenen Erhebungen und Einschätzungen, dass die Annahmen des

<sup>176</sup> Exemplarisch BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (281 ff.).

<sup>177</sup> S. bspw. BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u. a., BVerfGE 133, 377 (413); v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (19); v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (246); jeweils zu gesetzlichen Typisierungen.

<sup>178</sup> S. BVerfG v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, DSrR 2014, 420 (424); ähnlich BVerfG, v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, HFR 2014, 1111, Rz. 43.

<sup>179</sup> Ständige Rspr., s. bspw. vgl. BVerfG v. 8.2.1983 – 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119 (128); v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (360); v. 6.7.2010 – 1 BvL 9/06 u. a., BVerfGE 126, 233 (263 f.).

<sup>180</sup> S. BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377 (413) unter Verweis auf BVerfG v. 27.5.1970 – 1 BvL 22/63 u.a., BVerfGE 28, 324 (356); v. 4.7.2012 – 2 BvC 1/11 u.a., BVerfGE 132, 39 (55 f.).

<sup>181</sup> S. BVerfG v. 9.2.1982 – 1 BvR 698/79, 1 BvR 771/79, BVerfGE 59, 336 (355 f.).

Gesetzgebers – sowie auch einiger Autoren im Vorfeld des Inkrafttretens der Abgeltungsteuer<sup>182</sup> – viel zu optimistisch bzw. unzutreffend waren.

So wird nach der fundierten Analyse des Sachverständigenrates „die eigentlich mit der Abgeltungsteuer angestrebte Steuervereinfachung ... nur zu einem geringen Teil erreicht.“<sup>183</sup> Auf der Grundlage von Daten aus 2002 schätzte der Sachverständigenrat dabei wie schon erwähnt den Anteil derjenigen Steuerpflichtigen, die sich wegen der Günstigerprüfung des § 32d Abs. 6 EStG nach wie vor für eine Veranlagung ihrer privaten Kapitalerträge entscheiden würden, auf rund 55 % aller Betroffenen<sup>184</sup>. Nach jüngst veröffentlichten Berechnungen der Bundesregierung sollen es knapp 50 % aller Bezieher steuerpflichtiger Kapitalerträge sein, bei denen die Günstigerprüfung zu einer geringeren Steuerbelastung als die Anwendung der §§ 32d Abs. 1, 43 Abs. 5 EStG führt<sup>185</sup>. Zu berücksichtigen ist ferner, dass der Ausgang der Günstigerprüfung für die zahlreichen Kapitalanleger mit mittlerem Haushaltseinkommen nicht ohne weiteres erkennbar ist, weshalb insoweit eher mit einem Erklärungsüberhang zu rechnen ist. Dementsprechend weist die Einkommensteuerstatistik für 2009 nach, dass im Jahr der erstmaligen Anwendung der Abgeltungsteuer noch in über 4 Millionen Veranlagungsfällen private Kapitaleinkünfte deklariert wurden, was ungefähr 80 % aller seinerzeit von der Abgeltungsteuer erfassten Steuerpflichtigen entsprechen dürfte<sup>186</sup>. Daneben fällt auch bei denjenigen Steuerpflichtigen, bei denen die Höhe der privaten Kapitalerträge unter dem Sparer-Pauschbetrag des § 20 Abs. 9 Satz 1, 1. Halbsatz EStG liegt, ein administrativer Kontrollaufwand an, sei es bei der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung oder bei der Überprüfung von Freistellungsaufträgen nach §§ 44a, 45d EStG.

---

<sup>182</sup> S. insbes. *Loritz*, Finanzausschuss, Anhörung zum UnternehmensteuerreformG 2008 v. 7. 5. 2007, Prot. 16/57, S. 5 f.; *Weber-Grellet*, NJW 2008, 545 (549 f.).

<sup>183</sup> S. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2008/09, S. 193 f.

<sup>184</sup> S. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2008/09, S. 232 f.

<sup>185</sup> S. Antwort der Bundesregierung v. 6.10.2014 auf die Kleine Anfrage der Fraktion Die Linke, BT-Drs. 18/2724, S. 5.

<sup>186</sup> S. Statistisches Bundesamt, Jährliche Einkommensteuerstatistik für das Jahr 2009, 2013, S. 17 ff. Auf die deklarierten Kapitalerträge entfielen zwar nur ca. zwei Drittel des Aufkommens aus der Abgeltungsteuer. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass zum einen ein (wenn auch absehbar eher geringer) Teil der Abgeltungsteuer auf bestimmte Kapitalerträge von beschränkt Steuerpflichtigen entfällt, die sich ohnehin nicht für eine Veranlagung qualifizieren. Zum anderen und vor allem besteht nur für Steuerpflichtige in den oberen Einkommensdezilen kein Anreiz, die Veranlagung statt einer abgeltenden Besteuerung zu wählen; entsprechend den Ausführungen unter I.3. sowie auch ausweislich der Einkommensteuerstatistik 2009, a.a.O., sind die durchschnittlichen Kapitaleinkünfte bei dieser Gruppe von Steuerpflichtigen aber ganz signifikant höher als bei den übrigen Einkommensteuerpflichtigen. Dementsprechend ist der auf nicht veranlagte Kapitalerträge entfallende Teil der Abgeltungsteuer absehbar weniger Steuerfällen zuzurechnen als die von einer Veranlagung erfassten zwei Drittel.

Es verwundert daher nicht, dass der Bundesrechnungshof in einem Bericht aus dem Jahr 2012 lapidar feststellte: „Die Abgeltungsteuer sollte ‚zu einer erheblichen steuerlichen Entlastung sowie zur drastischen Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens von Kapitaleinkünften‘ führen. Der Bundesrechnungshof stellte in einer anderen Untersuchung bei sechs Finanzämtern fest, dass die meisten Steuerpflichtigen auch weiterhin ihre Kapitalerträge erklärten. Einen Vereinfachungseffekt konnten die Beschäftigten in den Finanzämtern noch nicht feststellen.“<sup>187</sup> Dies mag nicht zuletzt auch daran liegen, dass die Abgeltungsteuer wegen zahlreicher weiterer in § 32d EStG normierter Ausnahmen sowie wegen der von ihr ausgehenden Gestaltungsanreize in einigen Bereichen auch einen zusätzlichen Vollzugaufwand im Vergleich zum früheren Rechtszustand erzeugt<sup>188</sup>. Auch das Fazit der Fachliteratur ist ganz überwiegend überaus ernüchternd<sup>189</sup>.

Daneben dürfte sich auch die Entlastung der Finanzdienstleistungsbranche von Bürokratiekosten als Illusion erwiesen haben<sup>190</sup>. Einerseits ist hierfür seitens des Gesetzgebers von vornherein nur die Kostenersparnis infolge des Wegfalls der Erstellung von Jahresbescheinigungen nach § 24c EStG a.F. angeführt worden. Wie schon in der Anhörung vor dem Finanzausschuss zutreffend ausgeführt wurde, handelte es sich bei den dafür veranschlagten 150 Millionen Euro aber ganz überwiegend um die Kosten der Systemumstellung bei Banken und Versicherungen anlässlich der Einführung der dahingehenden Bescheinigungspflicht. Einmal angefallen, konnten diese einmalig angefallenen Umstellungskosten nach der Einführung der Abgeltungsteuer aber naturgemäß nicht mehr periodisch eingespart werden; die tatsächlich eingesparten laufenden Kosten der Erstellung der Jahresbescheinigungen wiederum machten absehbar nur einen Bruchteil dieser

---

<sup>187</sup> Unterrichtung durch den Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 der Bundeshaushaltsordnung über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, v. 17.1.2012, BT-Drs. 17/8429, S. 7.

<sup>188</sup> S. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2008/09, S. 193 f.

<sup>189</sup> S. *Dahm/Hamacher*, Export der Abgeltungsteuer, 2012, S. 31: „Allein die Zahl der Sachverhalte, bei denen qua gesetzlicher Vorgabe ein Veranlagungsverfahren durchgeführt werden muss oder kann, belegt, dass das Ziel ‚Abschluss des Besteuerungsverfahrens mit dem Steuerabzug‘ nicht als Regelfall formuliert werden kann.“; s. ferner *Wagner*, Stbg 2007, 313 (329); *Haisch*, DStZ 2007, 762 (773); *Worgulla/Söffing*, FR 2007, 1005 (1011); *Ondracek*, DStR 2011, 1 (4); *Eckhoff*, FR 2007, 1005 (1011), *Packstadt/Kepf*, DStR 2010, 678 (683); *Baumgärtel/Lange*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 32d EStG Rz. 5; *Rockoff*, Beeinflussung der Investitionsentscheidung durch die Abgeltungsteuer, 2014, S. 202. Anders– aber in keiner Weise näher reflektiert oder begründet – die Einschätzung von *Rechnik*, Die Besteuerung privater Kapitaleinkünfte durch die Abgeltungsteuer, 2011, S. 121, ähnlich auch *Musil*, FR 2010, 149 (153) („der Vereinfachungseffekt ist nicht zu unterschätzen“); *Intemann*, in H/H/R, EStG, Februar 2014, § 20 Anm. 8 sieht „trotz kompliziert geratener Einzelregelungen in der Mehrzahl der Fälle tatsächlich eine Vereinfachung“.

<sup>190</sup> So auch die Einschätzung von *Eckhoff*, FR 2007, 989 (996).

Kosten aus<sup>191</sup>. Ihnen stehen nach eigener Einschätzung des Gesetzgebers mindestens 50 Millionen Euro Zusatzkosten durch Formalitäten im Zusammenhang mit der Abwicklung der Abgeltungsteuer gegenüber<sup>192</sup>. Denn im Grunde wurde der vorherige verwaltungsseitige Veranlagungsaufwand der Finanzbehörden mit der Abgeltungsteuer auf die auszahlenden Stellen in der Finanzbranche abgewälzt<sup>193</sup>.

Schließlich ist auch der Vereinfachungseffekt der Abgeltungsteuer für die Bezieher von privaten Kapitalerträgen als nur sehr gering einzuschätzen. Wie oben dargelegt wurde, dürfte sich die überwiegende Mehrheit der Einkommensteuerpflichtigen ohnehin veranlasst sehen, ihre Kapitalerträge entweder unverändert zu deklarieren, weil deren Steuerbelastung nach dem regulären progressiven Tarif für sie günstiger sein könnte, oder wie auch schon vor 2009 eine Besteuerung unverändert über Freistellungsaufträge i.S.d. § 44a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG zu vermeiden suchen. Bezieher von Kapitaleinkünften, bei denen sich dies anders verhält, gehören im Wesentlichen den obersten Einkommensdezilen an und dürften daher sehr häufig zu denjenigen 35 %<sup>194</sup> aller Steuerpflichtigen gehören, die ihre Einkommensteuererklärung an einen Steuerberater delegieren. Hinzu kommt, dass nach den derzeitigen Planungen des Bundesfinanzministeriums bei Abzugssteuern künftig auf eine Abfrage der betreffenden Daten in Erklärungsformularen verzichtet werden soll; stattdessen sollen die Daten von den jeweiligen Steuerentrichtungspflichtigen – d.h. von den zum Quellensteuereinbehalt Verpflichteten – an die Finanzbehörde übermittelt werden. Diese kann sie dann dem Einkommensteuerschuldner über das elektronische Portal ELSTER zugänglich machen, und der Steuerpflichtige muss lediglich die Richtigkeit der Daten überprüfen<sup>195</sup>. Ein derartig vereinfachtes Verfahren könnte auch für den Kapitalertragsteuerabzug vorgesehen werden, falls dieser keine abgeltende Wirkung mehr hätte.

Nach alledem sind sowohl der Vereinfachungseffekt der Abgeltungsteuer für die Verwaltung als auch ihr Entlastungseffekt für die Bürger zweifelhaft. Selbst bei Zuerkennung eines gesetzgeberischen Einschätzungsspielraums, der freilich aus den oben genannten Gründen

---

<sup>191</sup> S. *Homburg*, Finanzausschuss, Anhörung zum UnternehmensteuerreformG 2008 v. 7. 5. 2007, Prot. 16/57, S. 34.

<sup>192</sup> S. die Aufstellung in der Begründung des Gesetzentwurfs eines UntStRG 2008 der Fraktionen der CDU/CSU und SPD v. 27.3.2007, BT-Drs. 16/4841, S. 37.

<sup>193</sup> S. *Behrens*, BB 2007, 1025 (1032), *Oho/Hagen/Lenz*, DB 2007, 1322 (1325 f.); *Weber-Grellet*, NJW 2008, 545 (549), *Eckhoff*, FR 2007, 989 (996); *Rockoff*, *Beinflussung der Investitionsentscheidung durch die Abgeltungsteuer*, 2014, S. 202.

<sup>194</sup> S. dazu die von Focus-Money v. 8.12.2010, S. 80, veröffentlichte Umfrage.

<sup>195</sup> S. BMF, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ v. 21.11.2014, Rz. 57; abrufbar unter [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2014-11-21-Modernisierung-des-Besteuerungsverfahrens-Diskussionsentwurf-Anlage.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2014-11-21-Modernisierung-des-Besteuerungsverfahrens-Diskussionsentwurf-Anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=1).

kein großzügiger sein kann, ist angesichts der klaren Faktenlage von allenfalls nur geringen Vereinfachungswirkungen auszugehen. Die Bürokratiekosten für den Finanzdienstleistungssektor wiederum dürften höchstwahrscheinlich eher gestiegen als gesunken sein. Dem stehen in zahlreichen Fällen ganz erhebliche Einbußen an steuerlicher Belastungsgerechtigkeit durch den Proportionalsteuersatz gegenüber. Wie oben unter I.3. dargelegt wurde, kann die marginale Steuerbelastung der Kapitalerträge bei mehreren Hunderttausend Steuerpflichtigen um 17 bzw. 20 Prozentpunkte unter der progressiven Steuerbelastung anderer Einkünfte liegen. Aus dieser Gegenüberstellung ist zu folgern, dass etwaige Vereinfachungswirkungen der Abgeltungsteuer, sofern sie überhaupt existieren, jedenfalls entgegen den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts völlig außer Verhältnis zur wirtschaftlich ungleichen Wirkung des Einheitssteuersatzes stehen<sup>196</sup>.

Dieser Befund fällt so eindeutig aus, und die Diskrepanz ist so groß, dass Vereinfachungszwecke die Abgeltungsteuer auch nicht im Verbund mit den oben unter 1. erörterten Zielen der Gewährleistung eines effektiven Steuervollzugs und der Herstellung tatsächlicher Belastungsgleichheit zu rechtfertigen vermögen<sup>197</sup>. Dabei ist zu berücksichtigen, dass angesichts der zwischenzeitlich eingetretenen Veränderungen im Bereich des Internationalen Informationsaustauschs auch dem zuletzt genannten Rechtfertigungsansatz kein signifikantes Gewicht in der Abwägung mehr zukommt. Damit steht zugleich fest, dass umgekehrt die beim Gesetzesbeschluss geltend gemachten vermeintlichen Vereinfachungseffekte der Abgeltungsteuer auch ihr – jedenfalls inzwischen überholtes - Gerechtigkeitsanliegen nicht in einer Weise verstärken können, dass die im Abschnitt 1.b. begründeten gravierenden Bedenken hinsichtlich ihrer Erforderlichkeit bzw. Angemessenheit entkräftet werden könnten.

Vor diesem Hintergrund entbehren die Ausführungen des Finanzgerichts Nürnberg, das der Abgeltungsteuer vor allem auch mit Blick auf die damit vermeintlich einhergehende „Vereinfachung des Verfahrens durch den Wegfall des Deklarationsprinzips“ die Verfassungsmäßigkeit attestiert hat<sup>198</sup>, jeglicher fundierter Analyse. Die zur Unterstützung dieser Annahme angeführten Behauptungen sind zu pauschal gehalten, unterkomplex und liegen zudem teilweise neben der Sache. Das Finanzgericht hat im Wesentlichen wie folgt

---

<sup>196</sup> S. bspw. BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, BVerfGE 133, 377 (413); v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (19); v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (246); jeweils zu gesetzlichen Typisierungen.

<sup>197</sup> Ebenso i.E. Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rz. 507; a.A. Buge/Intemann, in H/H/R, EStG, Februar 2014, § 20 Anm. 8.

<sup>198</sup> S. FG Nürnberg v. 7.3.2012 – 3 K 1045/11, EFG 2012, 1054; v. 3.7.2013 - 3 K 448/13, n.n.v.

argumentiert: „Gerade im Bereich der Kapitaleinkünfte war für den Bürger angesichts der überbordenden Komplexität meist die Grenze überschritten, sodass für die Ausfüllung der Anlagen ‚KAP‘ und ‚AUS‘ professionelle Hilfe in Anspruch genommen werden musste ... [Außerdem] entfällt mit der Neuregelung die in der Praxis kaum durchführbare Unterscheidung zwischen Nutzungsertrag und Veräußerungsertrag. ... Zudem ist darauf hinzuweisen, dass ... [keine] Werbungskosten in Abzug gebracht werden... Die Abgeltungssteuer ist nach Auffassung des Senats ein wirksames Instrument, die Komplexität des Steuerrechts zu reduzieren. Sie ist ein akzeptabler Kompromiss zwischen Vereinfachung auf der einen und materieller Einzelfallgerechtigkeit auf der anderen Seite.“

Dazu ist erstens anzumerken, dass die Einbeziehung der Veräußerungserträge in den Tatbestand des § 20 EStG zwar vereinfachend wirkt – und auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip besser Rechnung trägt – aber in keiner Weise die Anwendung eines Sondersteuersatzes impliziert; dieses Argument ist also für dessen verfassungsrechtliche Beurteilung irrelevant. Dasselbe gilt im Ergebnis zweitens für den – seinerseits mit Blick auf das objektive Nettoprinzip ohnehin erheblichen Bedenken unterliegenden<sup>199</sup> – Ausschluss des Abzugs von Werbungskosten. Insbesondere taugt der einheitliche Proportionalsteuersatz des § 32d Abs. 1 EStG nicht zur Kompensation der damit einhergehenden erheblichen Abweichungen vom Grundsatz leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung, wie unter 4. noch zu zeigen sein wird. Zur mangelnden Eignung und Erforderlichkeit der Abgeltungsteuer zwecks einer Verfahrenserleichterung für die Bezieher steuerpflichtiger Kapitalerträge schließlich ist oben schon eingehend Stellung genommen worden. Vor allem aber bagatellisiert das Finanzgericht Nürnberg die ganz erheblichen Abweichungen vom Grundsatz einzelfallgerechter Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, die mit der Abgeltungsteuer einhergehen, sowie deren sozialstaatliche Dimension.

### ***b) Kein erweiterter Typisierungsspielraum zwecks Vermeidung von Grundrechtseingriffen***

Im Schrifttum wird allerdings vereinzelt auch noch geltend gemacht, die anonyme Erhebungsweise der Abgeltungsteuer vermeide besteuierungsbedingte Eingriffe in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung, weshalb ihrem Vereinfachungszweck in der Abwägung ein besonderes Gewicht zuerkannt werden müsse<sup>200</sup>. Dieser Gedankengang ist im Ausgangspunkt durchaus nachvollziehbar: Wie das Bundesverfassungsgericht in mittlerweile gefestigter Rechtsprechung entschieden hat, setzt die durch Art. 2 Abs. 1 GG in

<sup>199</sup> Dazu näher *Englisch*, *StuW* 2007, 221 (238).

<sup>200</sup> S. *Recnik*, *Die Besteuerung privater Kapitaleinkünfte durch die Abgeltungsteuer*, 2011, S. 118 f.

Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 GG geschützte freie Entfaltung der Persönlichkeit den Schutz des Einzelnen gegen unbegrenzte Erhebung, Speicherung, Verwendung und Weitergabe seiner persönlichen Daten voraus. Hieraus ist ein Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung abzuleiten, das die Befugnis des Einzelnen gewährleistet, grundsätzlich selbst über die Preisgabe und Verwendung seiner persönlichen Daten zu bestimmen<sup>201</sup>. Das Bundesverfassungsgericht hat ferner zutreffend festgestellt, dass Informationen über Kontostammdaten und Kontoinhalte für den Persönlichkeitsschutz des Kontoinhabers bedeutsam sein können. Gesetzliche Regelungen, die einen steuerstaatlichen Zugriff auf solche Daten ermöglichen bzw. die ihre Auswertung erforderlich machen können, greifen mithin in den Schutzbereich der Art. 1 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG ein<sup>202</sup>. In anderem, aber vergleichbarem Zusammenhang – betreffend das Recht auf Unverletzlichkeit der Wohnung nach Art. 13 Abs. 1 GG<sup>203</sup> – hat das Bundesverfassungsgericht zudem zu erkennen gegeben, dass es dem Gesetzgeber einen erheblichen Gestaltungsspielraum bei Vereinfachungszweckregelungen zubilligt, wenn eine effektive Kontrolle der tatsächlichen steuerungsrelevanten Verhältnisse wegen des engen Zusammenhangs zur Sphäre der privaten Lebensführung und ihres grundrechtlichen Schutzes wesentlich eingeschränkt oder gar unmöglich ist<sup>204</sup>.

Indes sind die Verhältnisse bei der Abgeltungsteuer – anders als in der vorstehend zitierten Arbeitszimmerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts – nicht so, dass sich aus den freiheitsrechtlichen Implikationen einer Besteuerung von privaten Kapitalerträgen nach Regeltarif eine tragfähige Rechtfertigung für eine Abweichung vom Prinzip der gleichmäßigen Besteuerung nach der je individuellen Leistungsfähigkeit herleiten ließe. Erstens wird eine effektive Kontrolle hier nicht durch grundrechtliche Hürden wesentlich erschwert oder gar ausgeschlossen. Das Bundesverfassungsgericht selbst hat dazu entschieden, dass der Zweck der gleichmäßigen Festsetzung und Erhebung von Steuern Eingriffe in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung zu legitimieren vermag<sup>205</sup>. Es hat ferner festgestellt, die mit bestimmten ermittlungstechnischen Maßnahmen

---

<sup>201</sup> S. bspw. BVerfG v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 (43); v. 12.4.2005 – 2 BvR 1027/02, BVerfGE 113, 29 (46); v. 24.1.2012 – 1 BvR 1299/05, BVerfGE 130, 151 (183).

<sup>202</sup> S. BVerfG v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168.

<sup>203</sup> Zur vergleichbaren Schutzrichtung s. BVerfG v. 3.4.1979 – 1 BvR 994/76, BVerfGE 51, 97 (105); v. 3.3.2004 – 1 BvR 2378/98 u.a., BVerfGE 109, 279 (325 f.); v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (183 f.): „Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung ergänzt besonders geregelte Garantien der Privatheit, die ihm vorgehen, insbesondere ... den durch Art. 13 GG gewährleisteten Schutz der räumlichen Privatsphäre des Wohnungsinhabers.“

<sup>204</sup> Vgl. BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (282).

<sup>205</sup> S. BVerfG v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168 (193).

(Kontenabruf) einhergehende „Konkretisierung des Risikos, staatlichen Ermittlungen ausgesetzt zu sein, stellt ... angesichts der verfolgten Gemeinwohlbelange keine unangemessene Belastung dar.“<sup>206</sup> Nichts anderes kann dann für die vorgelagerte Systemfrage gelten, ob die materiell-rechtliche Ausgestaltung der Besteuerung entsprechende Risiken für die Steuerpflichtigen beinhalten kann. Art. 1 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG stehen einer effektiven Kontrolle privater Kapitalerträge somit nicht entgegen.

Zweitens sind die mit einer Regelbesteuerung von privaten Kapitalerträgen im Vergleich zur Abgeltungsteuer verbundenen Grundrechtseingriffe sowohl quantitativ als auch qualitativ deutlich weniger weitreichend, als dies in der vorerwähnten Arbeitszimmer-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts hinsichtlich des Art. 13 Abs. 1 GG zur Diskussion stand. Es wurde bereits dargelegt, dass gegenwärtig ohnehin der überwiegende Teil aller Bezieher von privaten Kapitalerträgen unbeschadet der „grundsätzlichen“ Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer nach § 43 Abs. 5 GG Veranlassung hat, Einkünfte i.S.d. § 20 EStG in die Steuererklärung mit aufzunehmen, um sie einer Günstigerprüfung zu unterziehen und ggf. individuell veranlagten zu lassen. Bei dem überwiegenden Teil der Steuerpflichtigen sind daher auch im System der Abgeltungsteuer finanzbehördliche Kontrollen erforderlich; von der Anonymität des Kapitalertragsteuerabzugs profitieren sie nicht. Davon abgesehen setzt das Steuergeheimnis des § 30 AO einer Weiterverarbeitung und Nutzung von etwa durch die Finanzbehörden ermittelter bzw. erlangter Kontodaten für andere Zwecke als die der korrekten Festsetzung der Einkommensteuer enge Grenzen, weshalb die Eingriffsintensität nicht besonders hoch ist<sup>207</sup>.

Drittens schließlich gehen auch mit der Abgeltungsteuer Eingriffe in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung einher, die genuine Folgen dieser Besteuerungsform sind und die in einem System progressiver Regelbesteuerung ohne Abgeltungswirkung des Kapitalertragsteuerabzugs vermieden werden könnten. Denn um auch die Kirchensteuererhebung im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs zu realisieren und damit eine Veranlagung der Kapitalerträge entbehrlich zu machen, sieht § 51a Abs. 2c Nr. 3 EStG vor, dass jedem Kapitalerträge auszahlenden Finanzinstitut seitens des Bundeszentralamts für Steuern mindestens einmal jährlich auf Abruf die rechtliche Zugehörigkeit des jeweiligen Gläubigers der Kapitalerträge zu einer steuererhebenden Religionsgemeinschaft mitgeteilt wird. In dieser Weitergabe staatlicherseits erhobener Daten aus dem Bereich der

<sup>206</sup> BVerfG v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03 u. a., BVerfGE 118, 168 (196).

<sup>207</sup> Vgl. BVerfG v. 13.6.2007 – 1 BvR 2357/04 u. a., BVerfGE 118, 168 (196 f.).



höchstpersönlichen Lebenssphäre des Betroffenen an Unternehmen der Privatwirtschaft liegt ein Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung. Das gilt auch und gerade für diejenigen Steuerpflichtigen, die keiner der großen, steuererhebenden Religionsgemeinschaften angehören, denn auch dies lässt sich dann aus dem übermittelten Kirchensteuerabzugsmerkmal ersehen<sup>208</sup>. Dabei handelt es sich nach zutreffender Würdigung des Bundesverfassungsgerichts zudem mit Blick auf ihre freiheitsgrundrechtliche Dimension – vgl. Art. 4 Abs. 1 GG – um ganz besonders sensible Informationen<sup>209</sup>. Der Eingriff ist mithin als besonders gravierend zu werten. Allerdings besteht für jeden Steuerpflichtigen gemäß § 51a Abs. 2e S. 1 EStG die Möglichkeit, diesen Eingriff durch einen rechtzeitigen Antrag auf Eintragung eines Sperrvermerks abzuwenden. Für diesen Fall werden allerdings Kontrollmitteilungen an das jeweilige Wohnsitzfinanzamt versandt, und der Steuerpflichtige ist zur Abgabe einer Steuererklärung zum Zwecke der Veranlagung verpflichtet, vgl. § 51a Abs. 2e S. 3 u. 4 EStG. Es entfällt dann also gerade jegliche Vereinfachungswirkung der Abgeltungsteuer, zumal dies auch für die Finanzverwaltung schon Bearbeitungsaufwand in mehreren hunderttausend Fällen verursacht hat<sup>210</sup>.

### 3. Standortförderung

Der Gesetzgeber erhoffte sich von der Abgeltungsteuer auch, „die Attraktivität und die Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Finanzplatzes zu verbessern.“<sup>211</sup> Sie werde „wesentlich dazu beitragen, die Abwanderung von Kapital in das Ausland zu verringern.“<sup>212</sup> Dabei sei es für die Außenwahrnehmung des Finanzplatzes Deutschland auch von Bedeutung, dass die Zahl der Kontenabfragen deutlich geringer ausfallen könne<sup>213</sup>.

Aus verfassungsrechtlicher Warte wird in diesem Zusammenhang auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts<sup>214</sup> zur ehemaligen Tarifikappung (nur) für gewerbliche Einkünfte

---

<sup>208</sup> S. *Eckhoff*, FR 2007, 989 (993).

<sup>209</sup> S. BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277 (359 f.).

<sup>210</sup> S. dazu die Antwort des Parlamentarischen Staatssekretärs Michael Meister v. 10.11.2014 auf die Frage des Abgeordneten Richard Pitterle, BT-Drs. 18/3215, S. 37.

<sup>211</sup> Begründung des Gesetzentwurfs eines UntStRG 2008 der Fraktionen der CDU/CSU und SPD v. 27.3.2007, BT-Drs 16/4841, S. 60. Ähnlich der Debattenbeitrag des Hess. Ministerpräsident Roland Koch zur ersten Lesung des UntStRG 2008, Plenarprotokoll 16/92, S. 9343; der Debattenbeitrag des Abgeordneten Bernhardt (CDU) zur ersten Lesung, Plenarprotokoll 16/92, S. 9358; und der Debattenbeitrag des Abgeordneten Michael Meister (CDU) zur zweiten Lesung, Plenarprotokoll 16/101, S. 10368; sowie die Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der FDP-Fraktion, BT-Drs. 16/4714, S. 3.

<sup>212</sup> Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 16/5491, S. 11 f.

<sup>213</sup> S. den Debattenbeitrag des Abgeordneten Michael Meister (CDU) zur zweiten Lesung, Plenarprotokoll 16/101, S. 10368

<sup>214</sup> BVerfG, Beschluss vom 21. Juni 2006 – 2 BvL 2/99 –, BVerfGE 116, 164.

gemäß § 32c EStG a.F. verwiesen<sup>215</sup>. Der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts hatte es seinerzeit – nur ein Jahr vor der Beschlussfassung über die Einführung der Abgeltungsteuer – zwar offengelassen, ob auf die Sicherung des Standorts Deutschland gerichtete wirtschaftspolitische Förderungs- und Lenkungsziele für sich genommen eine hinreichende legitimierende Kraft entfalten können, um einen Sondertarif für bestimmte Arten von Einkünften zu rechtfertigen<sup>216</sup>. Indes ist zum einen zwischenzeitlich vom Zweiten Senat des Bundesverfassungsgerichts zugestanden worden, dass Steuerverschonungen gerechtfertigt sein können, wenn bei uneingeschränkter Steuererhebung „unerwünschte, dem Gemeinwohl unzuträgliche Effekte“ zu befürchten sind<sup>217</sup>. Zum anderen hat auch der Erste Senat schon seinerzeit zu § 32c EStG a.F. entschieden, dass wirtschaftspolitische Förder- und Lenkungsziele jedenfalls im Verbund mit weiteren, namentlich auf die Gewährleistung steuerlicher Belastungsgleichheit angelegten Zielsetzungen „die Rechtfertigungsbasis für eine Begünstigung [bestimmter Einkünfte] gegenüber den übrigen Einkünften vor Art. 3 Abs. 1 GG“ verstärken könnten<sup>218</sup>.

Nach hier vertretener Ansicht ist zwar die Abgeltungsteuer schon nicht geeignet, jedenfalls aber nicht (mehr) erforderlich, um einen effizienten Steuervollzug und damit ein höheres Maß an faktischer steuerlicher Belastungsgleichheit zu gewährleisten. Wenn man dem Gesetzgeber insoweit aber entgegen den oben unter I.3. ausführlich begründeten strengen Maßstäben einen großzügigeren Einschätzungsspielraum zuerkennen wollte, so würde besagter Rechtfertigungsansatz bei isolierter Betrachtung – aber auch unter Mitberücksichtigung eines vermeintlichen Vereinfachungseffekts (s. dazu 2.) – erst in der Abwägung scheitern, weil die Abgeltungsteuer wie dargelegt (s. 1.b.) gemessen an ihren gravierenden Verstößen gegen hochrangige verfassungsrechtliche Grundsätze jedenfalls nur einen unangemessen niedrigen Beitrag zur Zielerreichung leistet. Insofern stellt sich die Frage, ob sich ein anderes Bild ergibt und sich die Waage zugunsten der Abgeltungsteuer zu neigen vermöchte, wenn das vom Gesetzgeber angeführte wirtschaftspolitische Ziel einer Stärkung des Finanzplatzes Deutschland mit in die Betrachtung einbezogen wird.

In formaler Hinsicht ist dies insofern unproblematisch möglich, als dass die standortpolitische Zielsetzung der Abgeltungsteuer wie vom Bundesverfassungsgericht in ständiger

---

<sup>215</sup> S. *Recnik*, Die Besteuerung privater Kapitaleinkünfte durch die Abgeltungsteuer, 2011, S. 114.

<sup>216</sup> S. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (191).

<sup>217</sup> S. BVerfG, Urteil vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rz. 123.

<sup>218</sup> BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (193).

Rechtsprechung für Lenkungs Zwecke gefordert<sup>219</sup> schon ausweislich der Gesetzesmaterialien von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen ist. In materieller Hinsicht setzt dies aber darüber hinaus voraus, dass das Motiv einer Stärkung des Finanzplatzes Deutschland als ein solches der Standortsicherung hinreichend gewichtig ist<sup>220</sup>. Tatsächlich ist dies nicht der Fall.

**a) Keine Maßnahme der Wirtschaftsförderung und zur Anziehung von Auslandsinvestoren**

Dazu ist erstens festzustellen, dass es nicht etwa darum gehen kann, aktuelles oder potenzielles deutsches „Steuerfluchtkapital“ ins Inland zurückzuholen bzw. dort zu halten, um eine ausreichende Kapitalausstattung der deutschen Volkswirtschaft sicherzustellen. Schon während des Gesetzgebungsverfahrens wurde zutreffend darauf hingewiesen, dass es sich „bei privaten Ersparnissen um Finanzkapital handelt, das selbst dann, wenn es anfangs aufgrund der Besteuerung ins Ausland entfliehen sollte, doch rasch wieder über die internationalen Kapitalmärkte zurückfließt. Wachstum und Beschäftigung werden durch Finanzkapitalströme nur wenig beeinflusst...“<sup>221</sup> Darin liegt ein signifikanter Unterschied zur Unternehmensbesteuerung, die Gegenstand der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu § 32c EStG war. Der Gesetzgeber war sich dieses Umstandes augenscheinlich auch bewusst, weil er allein auf den deutschen Finanzdienstleistungssektor als möglichen Nutznießer der Abgeltungsteuer, nicht aber auf die Realwirtschaft abgestellt hat.

Zweitens ist entgegen einiger Stellungnahmen anlässlich der Anhörung zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008<sup>222</sup> auch auszuschließen, dass die Abgeltungsteuer in das Entscheidungskalkül auslandsansässiger Kapitalanleger mit eingeht bzw. die Attraktivität Deutschlands als Anlageort für solche beschränkt steuerpflichtigen privaten Kapitalanleger steigert. Denn von beschränkt steuerpflichtigen privaten Investoren in Deutschland erzielte Kapitalerträge werden ohnehin seit jeher abgeltend an der Quelle besteuert, wie sich aus § 50 Abs. 2 S. 1 EStG (zuvor § 50 Abs. 5 EStG a.F.) ergibt. Die Einführung eines Systems generell abgeltender Kapitalertragsteuererhebung nach § 43 Abs. 5 EStG hat für solche Anleger daher

<sup>219</sup> S. BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147 f.); v. 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99 u.a., BVerfGE 110, 274 (293); v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (32); v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126(151 f.); v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, HFR 2014, 1111 (1113); *Kirchhof*, in GS Trzaskalik, 2005, S. 395 (403).

<sup>220</sup> S. auch *Hey*, DStJG 30 (2007), S. 85; inzwischen wohl grds. bejahend, vgl. *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 7 Rz. 91; s. aber auch *dies.*, a.a.O., § 8 Rz. 507.

<sup>221</sup> S. *Homburg*, Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung zum UnternehmensteuerreformG 2008 v. 10.4.2007, S. 3; abrufbar unter <http://webarchiv.bundestag.de/cgi/show.php?fileToLoad=1249&id=1134>.

<sup>222</sup> S. *Gerke*, Finanzausschuss, Anhörung zum UnternehmensteuerreformG 2008 v. 7. 5. 2007, Prot. 16/57, S. 7; *Loritz*, Finanzausschuss, Anhörung zum UnternehmensteuerreformG 2008 v. 7. 5. 2007, Prot. 16/57, S. 26;

keine positiven Auswirkungen. Anders verhält es sich nur hinsichtlich der in § 43a EStG geregelten Bemessung des Kapitalertragsteuerabzugs; dessen Absenkung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 schlug auch auf die Belastung von beschränkt Steuerpflichtigen durch, sofern sie nicht ohnehin kraft DBA eine geringere als die gesetzlich vorgesehene Quellensteuerbelastung einfordern konnten. Insofern besteht aber kein systematischer Zusammenhang zur Abgeltungsteuer nach § 43 Abs. 5 EStG; im Gegenteil kann der für Steuerausländer maßgebliche Quellensteuerabzug wesentlich leichter an etwaige außenwirtschaftliche Erfordernisse angepasst werden, wenn damit nicht – wie derzeit im System der Abgeltungsteuer – auch für inländische Bezieher von Kapitalerträgen eine Aussage zur definitiven Belastungsobergrenze verbunden ist. Auch insofern besteht also keine Vergleichbarkeit mit der Rechtslage, wie sie der § 32c-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zugrunde lag. Dessen dortige Feststellung, der Gesetzgeber habe sich „für den Einsatz einer auch international leicht erkennbaren Belastungsminderung entscheiden“ dürfen<sup>223</sup>, ist folglich im hier untersuchten Kontext ohne Belang.

#### ***b) Unverhältnismäßigkeit als Maßnahme zur Stützung der deutschen Finanzbranche***

Der wirtschaftspolitische Lenkungszweck, den sich der Gesetzgeber vernünftigerweise allenfalls erhoffen konnte, und der sich so auch aus der Begründung des Gesetzesentwurfs und dessen parlamentarischen Beratungen ergibt, war also ein gegenständlich sehr begrenzter: Es ging um eine Förderung allein der deutschen Finanzbranche und auch dies nur im Hinblick auf in Deutschland ansässige Privatkunden. Insoweit ist aber schon die Eignung der Abgeltungsteuer zur Förderung dieses Lenkungsziels in hohem Maße fraglich<sup>224</sup>. Der Sachverständigenrat merkte hierzu in seinem Jahreshgutachten 2007/08 zutreffend an: „Da Zinseinkünfte regelmäßig nach dem Wohnsitzprinzip besteuert werden, haben steuerehrliche Inländer nur dann einen Anreiz, ausländische Kapitalanlagen zu repatriieren, wenn die Steuerbelastung der ausländischen Zinseinkünfte 25 vH übersteigt und es nach Einführung der Abgeltungsteuer zu Anrechnungsüberhängen kommt. Das ist aber wegen der durchgehenden Niedrigbesteuerung von Zinsen im Ausland nicht der Fall.“<sup>225</sup> Es ist also nicht davon auszugehen, dass die Abgeltungsteuer die vor ihrer Einführung zu beobachtende Kapitalflucht ins Ausland revidieren konnte. Aus den oben unter 1.b.aa. genannten Gründen ist es zudem auch fernliegend, dass die Abgeltungsteuer hinterziehungswillige Steuerpflichtige davon

<sup>223</sup> BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (196).

<sup>224</sup> S. auch *Tipke*, *StuW* 2007, 201 (209): „nicht ausreichender, zu unbestimmter Gemeinplatz“.

<sup>225</sup> Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, *Jahreshgutachten 2007/08*, S. 275.

abhielt, einen neu erwirtschafteten Kapitalstock zwecks Verschleierung der Erträge ins Ausland zu transferieren.

Empirisch belastbare Zahlen liegen hierzu allerdings nicht vor. Insbesondere schlüsselt die Bundesbank den von ihr veröffentlichten Auslandsvermögensstatus<sup>226</sup> erst sei dem 4. Quartal 2012 auch nach Kapitalanlagen privater Haushalte auf, so dass sich nicht nachvollziehen lässt, wie sich diese Größe seit der Einführung der Abgeltungsteuer entwickelt hat. Ergänzend sei aber angemerkt, dass die Abgeltungsteuer wohl als grds. verbotene Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV zu qualifizieren wäre, sollte sie tatsächlich zu einer spürbaren Belebung des Privatkundengeschäfts deutscher Finanzinstitute geführt haben. Denn untersagt sind nach ständiger Rechtsprechung des EuGH auch sog. indirekte Fiskalbeihilfen, die über Steueranreize zugunsten Dritter letztlich selektiv einen bestimmten Sektor der heimischen Wirtschaft fördern sollen und dazu auch geeignet sind<sup>227</sup>. Werden solche Beihilfen zudem aus Gründen internationalen Standortwettbewerbs gewährt – und eben darauf zielt die Gesetzesbegründung für die Abgeltungsteuer ab – so sind sie außerdem keinesfalls einer vom EuGH an sich anerkannten Rechtfertigung aus Gründen innerer Systemkohärenz zugänglich<sup>228</sup>. Rechtsfolge des Vorliegens einer der Kommission entgegen Art. 108 Abs. 3 AEUV nicht notifizierten Fiskalbeihilfe – und als eine solche wäre die Abgeltungsteuer bei unterstellter Eignung zur Standortförderung zu werten – ist ausnahmslos die Rückforderung des erlangten Vorteils bei den (ggf. indirekt) begünstigten Unternehmen<sup>229</sup>; Vertrauensschutz wird insoweit grds. nicht gewährt<sup>230</sup>. Damit kann die Abgeltungsteuer letztlich so oder so keinesfalls ihren Förderzweck nachhaltig verwirklicht haben: Hält man sie entgegen der hier

<sup>226</sup> S. Deutsche Bundesbank, Statistische Beihefte, Beiheft 3 zur Zahlungsbilanzstatistik, jeweils abrufbar unter [http://www.bundesbank.de/Navigation/DE/Veroeffentlichungen/Statistische\\_Beihefte/statistische\\_beihefte.html](http://www.bundesbank.de/Navigation/DE/Veroeffentlichungen/Statistische_Beihefte/statistische_beihefte.html).

<sup>227</sup> S. EuGH v. 19.9.2000 – Rs. C-156/98, Deutschland/Kommission, Slg. 2000, I-6857, Rz. 22 ff.; v. 13.6.2002 – Rs. C-382/99, Niederlande/Kommission, Slg. 2002, I-5163, Rz. 38 u. 60 ff.; EuG v. 4.3.2009 – Rs. T-445/05, Associazione italiana del risparmio gestito und Fineco Asset Management, Slg. 2009, II-289, Rz. 27 u. 127 ff. S. ferner den Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014 Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, [http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014\\_state\\_aid\\_notion/draft\\_guidance\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf), Rz. 74..

<sup>228</sup> S. EuGH v. 15.12.2005 – Rs. C-66/02 – Italien / Kommission, EuGHE 2005, I-10901, Rz. 101; EuG v. 13.9.2012 – Rs. T-379/09 – Italien / Kommission, n.n.v., Rz. 51; Umsetzungsbericht der Kommission v. 9.2.2004, C(2004), Rz. 38; *Bartosch*, Common Market Law Review 2010, 729 (747 f.).

<sup>229</sup> S. Art. 14 Abs. 1 der VO 659/1999 sowie EuGH v. 21.3.1990 – Rs. C-142/87 – Belgien/Kommission, Slg. 1990, I-959, Rz. 66; v. 10.6.1993 – Rs. C-183/91 – Kommission/Griechenland, Slg. 1993, I-3131, Rz. 16; v. 22.12.2010 – Rs. C-507/08 – Kommission/Slowakei, Slg. 2010, I-13489, Rz. 42, m.w.N.; st. Rspr.

<sup>230</sup> S. EuGH v. 20.9.1990 – Rs. C-5/89, Kommission/Deutschland, Slg. 1990, I-3437, Rz. 14; v. 11.11.2004 – Rs. C-183/02 P u. C-187/02 P – Demesa, Slg. 2004, I-10609, Rz. 44 f.; v. 22.4.2008 – Rs. C-408/04 P -Salzgitter, Slg. 2008, I-2767, Rz. 104. S. auch die Bekanntmachung der Kommission über die Durchsetzung des Beihilfenrechts durch die einzelstaatlichen Gerichte, (2009/C 85/01), ABl. C 85 v. 9.4.2009, 1, Tz. 32. Der BFH hat sich dem tendenziell angeschlossen, vgl. BFH v. 30.1.2009 – VII B 180/08, BFHE 224, 372 (376 f.). Weitere Einzelheiten bei *Englisch*, in *Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht*, 2015, Rz. 9.67.

vertretenen Einschätzung für insoweit effektiv, so hätte der deutsche Finanzdienstleistungssektor die erlangten Vorteile in Gestalt des Gegenwertes einer Steigerung von Umsätzen bzw. Marktanteilen umgehend an den deutschen Fiskus zurückzuerstatten.

Davon abgesehen ist die Abgeltungsteuer aber jedenfalls infolge der zwischenzeitlich eingetretenen gewaltigen Fortschritte beim Ausbau des internationalen Steuerauskunftswesens nicht mehr erforderlich zur Förderung des Privatkundengeschäfts der deutschen Finanzbranche. Wie oben unter 1.b.bb. dargelegt wurde, werden sich künftig absehbar nur noch hartgesottene Steuerhinterzieher dem hohen Entdeckungsrisiko undeklariertes Auslandserträge aussetzen und damit eine ausländische Kapitalanlage bzw. eine Kapitalflucht ins Ausland aus steuerlichen Gründen attraktiv finden. Dieser harte Kern wird sich aber wie erörtert hiervon so gut wie sicher nicht durch eine Abgeltungsteuer abhalten lassen, die ihm immer noch eine Steuerbelastung von über 25 % „zumutet“. Jedenfalls ist die Abgeltungsteuer insofern mangels hinreichend spürbarer Fördereffekte und angesichts ihrer gravierenden Beeinträchtigung steuergesetzlicher Belastungsgleichheit keine angemessene steuerliche Lenkungsmaßnahme mehr.

Nach alledem ist die pauschale Feststellung des Bundesfinanzhofs, das mit der Abgeltungsteuer verfolgte Ziel einer erhöhten Standortattraktivität der Bundesrepublik Deutschland im internationalen Wettbewerb für private Anleger sei geeignet, die damit einhergehende Begünstigung der Besteuerung der Kapitaleinkünfte gegenüber anderen Einkunftsarten zu rechtfertigen<sup>231</sup>, zu unreflektiert und im Ergebnis zurückzuweisen. Der Bundesfinanzhof hat sich nicht mit den fundierten Bedenken auseinandergesetzt, ob die Abgeltungsteuer in ihrer konkret vom Gesetzgeber 2007 beschlossenen Ausgestaltung überhaupt dazu angetan ist, die Kapitalflucht ins Ausland entgegenzuwirken oder sie gar zu revidieren; vollständig übersehen wurde zudem der beihilferechtliche Aspekt einer etwaigen dahingehenden Eignung. Vor allem aber blendet die Entscheidung aus dem April 2014 die bis dahin eingetretenen Entwicklungen auf dem Gebiet des internationalen Steuerauskehrs und ihre Implikationen für die Verhältnismäßigkeit der Abgeltungsteuer zur Förderung standortpolitischer Lenkungsziele völlig aus, und sie ist diesbezüglich außerdem durch erst nachfolgend eingetretene Entwicklungen auf dem Gebiet des automatischen Informationsaustausches auch gänzlich überholt.

---

<sup>231</sup> S. BFH v. 29.4.2014 – VIII R 23/13, BStBl. II 2014, 884 (885).

Hinfällig geworden sind angesichts der geschilderten jüngeren Entwicklungen im Übrigen auch die seinerzeit im Gesetzgebungsverfahren geäußerten Überlegungen, dass infolge der Abgeltungsteuer die Zahl der Kontenabfragen deutlich geringer ausfallen könne und damit die Außenwahrnehmung des Finanzplatzes Deutschland gestärkt würde<sup>232</sup>. Zum einen ist schon fraglich, ob angesichts der öffentlichen Reaktionen weltweit auf zahlreiche Hinterziehungsskandale der letzten Jahre („Offshore Leaks“<sup>233</sup>, „Swiss Leaks“<sup>234</sup>, Commerzbank-Affäre<sup>235</sup>, usw.) eine geringe steuerliche Transparenz eines nationalen Bankensektors tatsächlich noch zum positiven Bild des betreffenden Finanzplatzes beizutragen vermag. Vor allem aber stehen die damaligen Erwägungen diametral im Gegensatz zu den internationalen Bemühungen der letzten Jahre um ein höheres Maß an internationalem Informationsaustausch hinsichtlich privater Kapitalerträge. Mit der Unterzeichnung zahlreicher DBA und TIEA nach neuem Standard, des FATCA-IGA mit den USA und insbesondere des MCAA sowie mit der Zustimmung zur Verschärfung der EU-Zinsrichtlinie (s. dazu jeweils oben bei 1.b.bb.) hat die Bundesregierung dementsprechend auch gerade einen entgegengesetzten Weg beschritten und gewährleistet künftig vollständige Transparenz ausländischer Kapitalanlagen.

#### 4. Typisierung von Progression und Werbungskostenabzug

Das Bundesverfassungsgericht hat dem Gesetzgeber in seinem Zinssteuerurteil des Jahres 1991 in einem obiter dictum zugestimmt, die Besteuerung von privaten Kapitaleinkünften „auf die gesamtwirtschaftlichen Anforderungen an das Kapitalvermögen und die Kapitalerträge auszurichten.“<sup>236</sup> Zulässig wäre es nach damaliger Einschätzung des Bundesverfassungsgerichts insbesondere, Erträge aus Finanzkapital wegen der Mobilität der Erwerbsgrundlage abgeltend an der Quelle zu besteuern und dabei „in einem linearen Satz den absetzbaren Aufwand und den Progressionssatz in Durchschnittswerten“ zu typisieren<sup>237</sup>. Es sei dann allerdings „nur folgerichtig, dem vermutlich unterdurchschnittlichen Steuersatz der Kleinsparer durch beachtliche Freibeträge Rechnung zu tragen.“<sup>238</sup>

<sup>232</sup> S. den Debattenbeitrag des Abgeordneten Michael Meister (CDU) zur zweiten Lesung, Plenarprotokoll 16/101, S. 10368.

<sup>233</sup> S. dazu die Dokumentation auf <http://www.sueddeutsche.de/thema/OffshoreLeaks>.

<sup>234</sup> S. Handelsblatt v. 10.2.2015.

<sup>235</sup> S. Süddeutsche Zeitung v. 25.2.2015.

<sup>236</sup> BVerfG v. 27.6.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (282).

<sup>237</sup> BVerfG v. 27.6.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (282 f.).

<sup>238</sup> BVerfG v. 27.6.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (282 f.).

**a) Mangelnde Plausibilität des dahingehenden obiter dictum des BVerfG aus 1991**

Der Unterschied dieses Rechtfertigungsansatzes zu der vom Gesetzgeber angestrebten, oben unter 3. erörterten Lenkungswirkung zugunsten des deutschen Finanzdienstleistungssektors besteht darin, dass der Sondertarif nicht als wirtschaftspolitisch unterlegte Begünstigung, sondern als eine auch wirtschaftspolitisch legitimierte *Typisierung der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit* verstanden wurde. Indes ist gegenüber dieser Verquickung von Zielen der Standortsicherung einerseits und dem Anliegen einer bloß typisierenden Berücksichtigung individueller Leistungsfähigkeit andererseits Skepsis angezeigt<sup>239</sup>. Es ist schon nicht unmittelbar einsichtig, warum eine typisierende Bemessung steuerlicher Leistungsfähigkeit im Hinblick auf eine damit vermeintlich bewirkte Eindämmung von „Steuerflucht“ bzw. zur Förderung von Standortattraktivität legitimiert sein sollte. Denn es war nicht etwa die Komplexität einer einzelfallgerechten Besteuerung von privaten Kapitalerträgen, sondern deren Höhe, die seinerzeit wie auch bei der Beschlussfassung über die Abgeltungsteuer der Steuerhinterziehung Vorschub leistete. Damit aber war – wenn überhaupt – nicht eine Typisierung der steuerlichen Belastung, sondern deren Absenkung das gebotene Mittel, um der Kapitalflucht und der damit einhergehenden Steuerhinterziehung Herr zu werden; davon ging auch der Gesetzgeber des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 aus.

Nachvollziehen ließen sich die Überlegungen des Bundesverfassungsgerichts nur dann, wenn nach seiner Vorstellung vermittelt einer für alle Bezieher von privaten Kapitalerträgen einheitlichen Typisierung von tarifärer Belastung und Erwerbenaufwand letztlich eine Entlastung der besserverdienenden Steuerpflichtigen bewirkt und damit Deutschland als Kapitalanlageort speziell für diese Zielgruppe attraktiver gemacht werden sollte. Eine dahingehende Argumentation wäre aber erst recht abzulehnen: Es wäre evident unsachgerecht, die fiskalischen Kosten einer solchen Entlastung gut verdienender Anleger im Wege der Gegenfinanzierung allein den gering verdienenden Beziehern von Kapitalerträgen aufzuerlegen, statt der Allgemeinheit aller Steuerzahler<sup>240</sup>. Dem Bundesverfassungsgericht schwebte zwar offenbar vor, ein solches Sonderopfer jedenfalls zu Lasten von Kleinsparern zu vermeiden, wenn es zu deren Gunsten zwecks Ausgleichs eines „unterdurchschnittlichen“ Steuersatzes großzügige Freibeträge forderte. Damit würde aber der Rechtfertigungsansatz einer Typisierung der regulären Steuerbelastung über alle Bezieher Kapitalerträgen hinweg

<sup>239</sup> S. dazu und zum Folgenden auch eingehend *Englisch*, *StuW* 2007, 221 (227 f.).

<sup>240</sup> S. auch BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (194 f.).



„in Durchschnittswerten“ ad absurdum geführt. Das obiter dictum leidet nach alledem an einem unauflösbaren inneren Widerspruch, denn es ist nicht möglich, eine typisierende Durchschnittsbelastung für eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen festzulegen, die einerseits bestimmte Steuerpflichtige innerhalb dieser Gruppe entlastet, andererseits aber keinem anderen gruppenangehörigen Steuerpflichtigen Mehrbelastungen aufbürdet.

Es ist vor diesem Hintergrund keineswegs ausgemacht, dass das Bundesverfassungsgericht auch heute noch an seinem damaligen Standpunkt festhalten würde, zumal dieser wie erwähnt seinerzeit keine tragende Rolle für die Begründung des Zinssteuerurteils spielte. So hat das Bundesverfassungsgericht in seiner späteren Entscheidung zu § 32c EStG a.F. mehrfach hervorgehoben, dass die durchaus ebenfalls standortpolitisch motivierte Tarifikappung für gewerbliche Einkünfte nur „in seltenen Fällen“ eine echte Steuerentlastung im Verhältnis zu den übrigen Einkunftsarten bewirke. Und nur vor diesem Hintergrund einer lediglich geringen Zahl der Gewerbetreibenden, bei denen letztlich ein Entlastungsvorteil eingetreten sein könnte, konnte nach Ansicht der Richter die Ungleichbehandlung aufgrund der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers für einen Übergangszeitraum hingenommen werden<sup>241</sup>. Einer massenhaften – im Falle der Abgeltungsteuer wie oben unter I.3. dargelegt millionenfachen – und dauerhaften Besserstellung von Steuerpflichtigen durch typisierende Regelungen zum Steuertarif hat das Bundesverfassungsgericht also gerade nicht mehr sein Plazet erteilt.

### ***b) Keine realitätsnahe Typisierung***

Unbeschadet dieser grundsätzlichen Bedenken gegenüber dem obiter dictum des Zinssteuerurteils entspricht das vom Gesetzgeber im Jahr 2007 in Gestalt der Abgeltungsteuer implementierte Steuerregime aber auch nicht dessen Vorgaben. Der Einheitssteuersatz des § 32d Abs. 1 EStG kann nicht als Typisierung der durchschnittlichen Belastung sämtlicher privater Kapitalanleger verstanden werden, wie sie sich bei Geltung des progressiven Steuersatzes nebst Werbungskostenabzug ergäbe<sup>242</sup>. Dies muss schon an der Öffnungsklausel des § 32d Abs. 6 EStG scheitern<sup>243</sup>, die im Rahmen der Günstigerprüfung bei knapp der Hälfte aller Steuerpflichtigen<sup>244</sup> dazu führt, dass der Sondertarif gar keine Anwendung findet.

<sup>241</sup> S. BVerfG, Beschluss vom 21. Juni 2006 – 2 BvL 2/99 –, BVerfGE 116, 164 (184, 189).

<sup>242</sup> A.A. ohne nähere Begründung FG Nürnberg v. 7.3.2012 – 3 K 1045/11, EFG 2012, 1054; v. 3.7.2013 – 3 K 448/13, n.n.v.

<sup>243</sup> So auch *Grürmann*, in DWS (Hrsg.), Besteuerung von Kapitaleinkünften und Unternehmensbesteuerung, 2005, S. 58; *Eckhoff*, FR 2007, 989 (994); *von Beckerath*, in Kirchhof, EStG, 13. Aufl. 2014, § 20 Rz. 25; *Rockoff*, Beeinflussung der Investitionsentscheidung durch die Abgeltungsteuer, 2014, S. 206 f.

<sup>244</sup> S. dazu oben unter I.3.

Damit besteht kein Raum mehr für die Annahme, der Einheitssteuersatz betreffe auch die Bezieher von geringen Einkünften, deren Kapitalerträge nach dem Regeltarif mit einem Steuersatz von unter 25 % zu belasten wären, und stelle damit einen die Verhältnisse sämtlicher Kapitalanleger abbildenden Durchschnittswert dar. Das war vom Gesetzgeber auch gerade nicht gewollt<sup>245</sup>. Abwegig ist in diesem Zusammenhang im Übrigen die vom Bundesfinanzhof geäußerte Ansicht, der proportionale Steuersatz des § 32d EStG typisiere bei den unteren Einkommensgruppen die Höhe der gemäß § 20 Abs. 9 Satz 1, 2. Halbsatz EStG nicht länger abziehbaren Werbungskosten<sup>246</sup>. Dies ist schon deshalb unzutreffend, weil der Abgeltungsteuersatz dafür *unterhalb* des individuell anwendbaren Steuersatzes gemäß dem regulären progressiven Tarif liegen müsste, was bei den unteren Einkommensgruppen ausweislich der Inanspruchnahme des § 32d Abs. 6 EStG gerade nicht der Fall ist<sup>247</sup>. Tatsächlich bezieht sich die vom Bundesfinanzhof in Bezug genommene Passage der Gesetzesbegründung auf den Sparer-Pauschbetrag des § 20 Abs. 9 Satz 1, 1. Halbsatz EStG, und nicht auf den Abgeltungsteuersatz<sup>248</sup>.

Man könnte damit allenfalls noch erwägen, den Proportionalsteuersatz von 25 % als Durchschnittswert der Regelbelastung der oberen Einkommensgruppen zu begreifen, bei denen es nicht zur Einbeziehung der Kapitalerträge in das zu versteuernde Einkommen gemäß § 32d Abs. 6 EStG kommen kann. Auch unter dieser Prämisse ließe sich der aus dieser Perspektive vergleichsweise niedrige Steuersatz des § 32d Abs. 1 EStG aber nicht als verhältnismäßige Typisierung der Durchschnittsbelastung dieser Gruppe rechtfertigen, wie sie bei Geltung des Regeltarifs nebst Werbungskostenabzug einträte. Dies muss schon daran scheitern, dass sich der Einheitssteuersatz dann nicht wie geboten<sup>249</sup> realitätsgerecht am typischen Fall orientiert:

Dabei ist zunächst zu berücksichtigen, dass beim deutlich überwiegenden Teil der Steuerpflichtigen die Versagung des Werbungskostenabzugs bereits durch die Gewährung des Sparer-Pauschbetrags nach § 20 Abs. 9 Satz 1, 1. Halbsatz EStG in Höhe von 801 Euro (über-) kompensiert wird: Nach den verfügbaren Daten der Einkommensteuerstatistik 2002 beliefen

---

<sup>245</sup> S. dazu auch den Gesetzentwurf eines UntStRG 2008 der Fraktionen der CDU/CSU und SPD v. 27.3.2007, BT-Drs. 16/4841, S. 33: „Steuerzahler, die sich durch den abgeltenden Steuersatz von 25 Prozent schlechter stellen, haben die Möglichkeit, die Kapitaleinkünfte in der Steuererklärung anzugeben.“

<sup>246</sup> S. BFH v. 1.7.2014 – VIII R 53/12, BStBl. II 2014, 975 (976 f.).

<sup>247</sup> S. dazu auch FG Baden-Württemberg v. 17.12.2012 – 9 K 1637/10, EFG 2013, 1041.

<sup>248</sup> Vgl. den Gesetzentwurf eines UntStRG 2008 der Fraktionen der CDU/CSU und SPD v. 27.3.2007, BT-Drs. 16/4841, S. 57.

<sup>249</sup> S. dazu BVerfG v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BGBl I 2014, 1764, Rz. 66; s. auch BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (232 f.).

sich die Werbungskosten bei der Hälfte der Steuerpflichtigen mit privaten Kapitalerträgen auf 102 Euro oder weniger. Durchschnittlich wurden Werbungskosten in Höhe von 445 Euro geltend gemacht<sup>250</sup>. Es ist nicht davon auszugehen, dass sich diese Erwerbsaufwendungen bis zum Inkrafttreten der Abgeltungsteuer signifikant erhöht haben<sup>251</sup>. Zwar werden durch § 20 Abs. 2 EStG seit dem 1.1.2009 auch Veräußerungsgewinne vollumfänglich in die Besteuerung mit einbezogen; die diesbezüglichen Werbungskosten können aber nach § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG als Veräußerungskosten auch weiterhin abgezogen werden und erhöhen darum den Anteil nicht abziehbarer Werbungskosten nicht. Vor diesem Hintergrund könnte überhaupt nur in einer Minderheit von Fällen – das FG Baden-Württemberg schätzt sie auf 20 % aller privaten Bezieher von Kapitalerträgen<sup>252</sup> – ein vergleichsweise niedriger Proportionalsteuersatz ansatzweise damit gerechtfertigt werden, eine Versagung des Werbungskostenabzugs über den Sparer-Pauschbetrag hinaus zu kompensieren. Selbst wenn man davon ausgeht, dass die besagten 20 % der Betroffenen ganz überwiegend in den oberen Einkommensgruppen zu finden sind<sup>253</sup>, so würde das doch nur deutlich weniger als die Hälfte der hier untersuchten Gruppe aller derjenigen Bezieher von Kapitaleinkünften ausmachen, für die sich eine Antragsveranlagung nach § 32d Abs. 6 EStG nicht lohnt.

Sodann ist ferner zu konstatieren, dass sich nach den verfügbaren Daten (aus 2002) die durchschnittliche Quote der Werbungskosten im Verhältnis zu den nach § 20 EStG steuerpflichtigen Einnahmen auf ca. 8,5 % belief<sup>254</sup>. Schon im Falle einer individuellen Steuerbelastung der jeweiligen Kapitalerträge von nur 35 % bei Anwendung des progressiven Regelsteuertarifs müssten sich die Werbungskosten aber auf knapp 30 % der Brutto-Kapitalerträge belaufen, um die Spreizung von 10 Prozentpunkten zum Abgeltungsteuersatz zu erklären bzw. auszugleichen<sup>255</sup>. Bei einer Regelbelastung zum Spitzensteuersatz von 45 % und einer Spreizung von 20 Prozentpunkten wäre sogar ein Werbungskostenanteil von knapp 60 % der Brutto-Kapitalerträge erforderlich. Lediglich bei Steuerpflichtigen, deren

---

<sup>250</sup> S. Statistisches Bundesamt, Jährliche Einkommensteuerstatistik 2002, S. 16.

<sup>251</sup> So zeichnet sich etwa auch in den Jahren 2009 bis 2014, d.h. während der bisherigen Anwendung der Abgeltungsteuer die Gesamthöhe der Werbungskosten absehbar durch eine relativ hohe Konstanz aus, vgl. die Antwort der Bundesregierung v. 6.10.2014 auf die Kleine Anfrage der Fraktion Die Linke, BT-Drs. 18/2724, S. 4, wo die hypothetischen Steuermindereinnahmen bei Gewährung eines Werbungskostenabzugs aufgeführt sind. Es ist zu vermuten, dass die geringen Schwankungen im Jahresvergleich auf geringe Schwankungen hinsichtlich der Höhe der insgesamt geltend gemachten Werbungskosten zurückzuführen sind.

<sup>252</sup> S. FG Baden-Württemberg v. 17.12.2012 – 9 K 1637/10, EFG 2013, 1041 (1044).

<sup>253</sup> Skeptisch aber FG Baden-Württemberg v. 17.12.2012 – 9 K 1637/10, EFG 2013, 1041 (1044).

<sup>254</sup> Vgl. Statistisches Bundesamt, Jährliche Einkommensteuerstatistik 2002, S. 16.

<sup>255</sup> Während nämlich der Abgeltungsteuersatz unmittelbar die tarifäre Belastung vermindert, reduzieren Werbungskosten nur die steuerliche Bemessungsgrundlage; der Entlastungseffekt eines Werbungskostenabzugs ergibt sich daher erst nach Multiplikation mit dem jeweils maßgeblichen Steuersatz.

Regelsteuerbelastung privater Kapitalerträge nur knapp über dem Abgeltungsteuersatz von 25 % läge, oszilliert der zum Ausgleich der tarifären Begünstigungswirkung erforderliche Werbungskostenanteil um den Durchschnittswert von 8,5 %. Bei gerade diesen Beziehern von Kapitalerträgen ist aber angesichts der noch relativ geringen absoluten Höhe des Einkommens die Wahrscheinlichkeit am größten, dass ihre Werbungskostenbelastung ohnehin schon durch den Sparer-Pauschbetrag abgegolten ist.

In der Gesamtbetrachtung der obigen Analyse zeigt sich eindeutig, dass der Proportionalsteuersatz von 25 % auf Bruttokapitalerträge selbst bei isolierter Betrachtung nur der oberen, vom Abgeltungsteuerregime Gebrauch machenden Einkommensgruppen weit davon entfernt ist, sich realitätsgerecht am typischen Fall zu orientieren, würde man ihn als Typisierung der Regelsteuerbelastung einschließlich Werbungskostenabzug rechtfertigen wollen. Das belegen auch die jüngsten Angaben der Bundesregierung zu den fiskalischen Auswirkungen der tarifären Entlastungswirkung einerseits und des damit einhergehenden Werbungskostenabzugsverbotes andererseits: Demnach überstiegen die Vorteile aus der Inanspruchnahme des Abgeltungsteuersatzes anstelle der tariflichen Steuerbelastung nach § 32a Abs. 1 EStG in den Jahren 2009 bis 2014 die Nachteile aus der Versagung des Werbungskostenabzugs (über den Sparer-Pauschbetrag hinaus) in manchen Jahren etwa um das 6,5fache, und stets mindestens um das 4,5fache<sup>256</sup>. Auch wenn man dem Gesetzgeber einen Typisierungsspielraum zugesteht, liegt dies weit jenseits des unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten Akzeptablen.

Tatsächlich hat der Gesetzgeber auch an keiner Stelle der Begründung oder Beratungen des Unternehmensteuergesetzes 2008 zu erkennen gegeben, damit die Vorgaben des Zinssteuerurteils an einen typisierenden Einheitssteuersatz umsetzen zu wollen. Eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Abgeltungsteuer scheidet auch unter diesem Gesichtspunkt eindeutig aus.

## 5. Inflationsbereinigung

In der Literatur wird teilweise der Standpunkt vertreten, die Abgeltungsteuer stelle eine typisierte Inflationsbereinigung der privaten Kapitalerträge dar<sup>257</sup>, die im geltenden

---

<sup>256</sup> S. die Antwort der Bundesregierung v. 6.10.2014 auf die Kleine Anfrage der Fraktion Die Linke, BT-Drs. 18/2724, S. 4 (Spalten 1 und 2 der Tabelle).

<sup>257</sup> S. zum Folgenden auch *Englisch*, *StuW* 2007, 221 (228 f.).

Einkommensteuerrecht nach dem Nominalwertprinzip statt nach dem Realwertprinzip erfasst werden<sup>258</sup>. Auch der Sachverständigenrat hat sich dieser Einschätzung angeschlossen<sup>259</sup>.

Nach dem Zinssteuerurteil des Bundesverfassungsgerichts wäre es in der Tat „verfassungsrechtlich unbedenklich“, die Geldwertabhängigkeit und damit die gesteigerte Inflationsanfälligkeit des Kapitalvermögens bei der Besteuerung der daraus fließenden Erträge steuermindernd in Rechnung zu stellen<sup>260</sup>. Es wäre auch unschädlich, dass ein derartiger Rechtfertigungsansatz keinen Eingang in die Beratungen des Gesetzgebers gefunden hat. Denn die Gewährleistung einer Besteuerung nur der realen, über den Ausgleich für die Geldentwertung hinausgehenden Erträge stellt keine Steuervergünstigung dar, die von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen sein müsste<sup>261</sup>, sondern entspricht gerade dem Leistungsfähigkeitsprinzip<sup>262</sup>.

Indes verwirklicht der im Vergleich zum Einkommensteuerspitzensatz ermäßigte Proportionalsteuersatz nach § 32d Abs. 1 EStG eine Inflationsbereinigung nur höchst unvollkommen<sup>263</sup>. Denn ob es überhaupt zu einer Annäherung an eine Besteuerung nur der realen Vermögenszuwächse kommt, und wie weit diese ggf. reicht bzw. in eine Überkompensation umschlägt, hängt von einer Reihe sehr variabler Faktoren ab: Der jährlichen Geldentwertung, gemessen an der Veränderung des Verbraucherpreisindex (Inflationsrate), der Rendite der jeweiligen Kapitalanlage, sowie dem Ausmaß der Begünstigungswirkung durch die Anwendung des Proportionalsteuersatzes gemäß § 32d Abs. 1 EStG anstelle des progressiven Tarifs nach § 32a Abs. 1 EStG. Hinzu kommt nach den Vorstellungen des Gesetzgebers zur typisierenden Berücksichtigung auch der Werbungskosten im Abgeltungsteuersatz (s. oben bei 4.b.) zudem noch die Höhe der real angefallenen Werbungskosten.

---

<sup>258</sup> S. *Flick*, DStZ 1998, 186 (191); *Mössner*, in DWS (Hrsg.), Besteuerung von Kapitaleinkünften und Unternehmensbesteuerung, 2005, S. 43 f.; *Lang*, StuW 2006, 22 (30); *Klüger*, Die Kapitalertragsteuer, 2006, S. 110 f.; *Rädler*, DB 2007, 988; *Seer*, Referat zum 66. DJT, 2006, Q 145; *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 7 Rz. 91. S. auch *Tipke*, StuW 2007, 201 (209): Inflation als „Teilrechtfertigung“.

<sup>259</sup> S. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2012/13, Rz. 387.

<sup>260</sup> S. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (282).

<sup>261</sup> S. dazu oben bei Fußnote 219 sowie BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 (126).

<sup>262</sup> S. *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 176 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Aufl. 2000, S. 514; *Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, 2004, S. 183 f.; *Djanani/Krenzin/Grossmann*, StuW 2014, 145 (147).

<sup>263</sup> Wie hier *J. Hey*, JZ 206, 851 (858); *Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer, 2012, S. 153 ff.; ebenso die schriftliche Stellungnahme der Deutschen Bundesbank zum UnternehmensteuerreformG 2008, S. 3, abrufbar unter <http://webarchiv.bundestag.de/cgi/show.php?fileToLoad=1249&id=1134>.

Dies sei anhand einiger Beispiele verdeutlicht: In den Jahren 2011 bis 2013 lag die Inflationsrate konstant über den durchschnittlichen Zinsen für Bankeinlagen privater Haushalte mit einer bis zu dreimonatigen Kündigungsfrist (den typischen Spareinlagen bei Kreditinstituten)<sup>264</sup>. Die nominalen Zinszahlungen auf solche Einlagen haben in diesen Jahren die Geldentwertung nicht wettgemacht. Jegliche Form von Besteuerung, und sei es auch mit einer „nur“ 25prozentigen Abgeltungsteuer, war daher gemessen an den nicht vorhanden Realwertzuwachsen überhöht. Eine Inflationsbereinigung der Besteuerung durch die Abgeltungsteuer fand insoweit also bei weitem nicht in hinreichendem Maße statt, denn dafür hätte auf jegliche Besteuerung verzichtet werden müssen. Im Jahr des Inkrafttretens der Abgeltungsteuer war die jährliche Teuerung mit 0,3 % hingegen auf einem historischen Tiefstand<sup>265</sup>, und zugleich brachten Bankeinlagen privater Haushalte mit einer bis zu zweijährigen Kündigungsfrist<sup>266</sup> seinerzeit im Jahresdurchschnitt noch eine Rendite von 3,2 %<sup>267</sup>. Der mit entsprechenden Kapitalerträgen erzielte reale Wertzuwachs in Höhe von 2,9 % machte hier folglich noch ca. 91,6 % der nominellen Kapitalerträge aus. Dementsprechend hätte eine Besteuerung mit einem Steuersatz in Höhe von 91,6 % der regulären tarifären Belastung genügt, um die Inflation für Besteuerungszwecke zu neutralisieren und die Einkommensteuer letztlich nach dem Realwertprinzip zu erheben<sup>268</sup>. Bei einem Spitzensteuersatz von 45 % wäre also eine Absenkung der Tarifbelastung auf 41,2 % für die Inflationsbereinigung ausreichend gewesen. Der Abgeltungsteuersatz von 25 % stellte damit bei Spitzenverdienern eine ganz erhebliche Überkompensation dar; denn es wurde nur knapp ein Fünftel der Tarifabsenkung von 20 Prozentpunkten für die typisierte Inflationsberücksichtigung benötigt. Belief sich 2009 die Rendite bei einer risikoreicheren

<sup>264</sup> Vgl. dazu einerseits zur Inflationsrate Statistisches Bundesamt, Verbraucherpreisindizes für Deutschland, Lange Reihe ab 1948, Januar 2015, S. 5; andererseits die monatsgenauen Zinsstatistiken der EZB, MFI-Zinsstatistik für das Euro Währungsgebiet, Dezember 2011 / Dezember 2012 / Dezember 2013, jeweils Tabelle 6.

<sup>265</sup> S. Statistisches Bundesamt, Verbraucherpreisindizes für Deutschland, Lange Reihe ab 1948, Januar 2015, S. 5.

<sup>266</sup> Die MFI-Zinsstatistiken der EZB wurden erst zum Jahr 2011 auf Einlagen mit einer vereinbarten Kündigungsfrist bis zu 3 Monaten umgestellt.

<sup>267</sup> S. EZB, MFI-Zinsstatistik für das Euro Währungsgebiet, Dezember 2009, Tabelle 4.

<sup>268</sup> Die tarifäre Steuerbelastung  $X$  entspricht dem Produkt von Kapitalrendite  $R$  und Anlagebetrag  $A$  (Bemessungsgrundlage) multipliziert mit dem individuellen Steuersatz  $S$ . Eine Inflationsbereinigung kann daher durch einen Ansatz nur der Nettorendite  $R_N$  (nach Berücksichtigung der Inflationsrate) in dieser Gleichung erfolgen:  $X = R_N \times A \times S$ . Wenn  $I$  die Inflationsrate und  $R_B$  die Bruttorendite ist, so gilt dass  $R_N = R_B - I$ . Das lässt sich auch formulieren als  $R_N = R_B \times (1 - I/R_B)$ . Es gilt also:  $X = R_B \times (1 - I/R_B) \times A$  [entspricht einer Bemessungsgrundlage nach dem Realwertprinzip]  $\times S$ . Wird die Bemessungsgrundlage entsprechend dem Nominalwertprinzip auf der Basis der Bruttorendite  $R_B$  ermittelt, so lässt sich eine äquivalente Inflationsbereinigung folglich erreichen durch eine Reduktion der tarifären Belastung um den Faktor  $(1 - I/R_B)$ :  $X = R_B \times A$  [entspricht einer Bemessungsgrundlage nach dem Nominalwertprinzip]  $\times S \times (1 - I/R_B)$ . Es spielt für das Ergebnis keine Rolle, an welcher Stelle der Faktor  $(1 - I/R_B)$  zur Anwendung gelangt: schon bei der Bemessungsgrundlage oder erst beim Steuertarif.

Kapitalanlage auf nominal 10 % statt der sicheren 3,2 %, so wäre sogar nur ein Fünfzehntel der Tarifabsenkung für die Inflationsbereinigung zu veranschlagen gewesen. Die überschießende Begünstigungswirkung verminderte sich freilich jeweils noch in dem Maße, in dem der betreffende Steuerpflichtige über den Sparer-Pauschbetrag hinaus nicht abziehbare Werbungskosten hatte, die ja ebenfalls durch die Tarifabsenkung mit abgegolten sein sollen.

Es ist evident, dass die für das Ausmaß der mit dem Abgeltungssteuersatz verbundenen Tarifbegünstigung maßgebliche individuelle Steuerbelastung nach dem progressiven Regelsteuertarif des § 32a Abs. 1 EStG bei verschiedenen Beziehern von Kapitalerträgen ebenso stark variiert wie die für die jeweilige Kapitalanlage erzielte Rendite sowie der individuelle Werbungskostenaufwand. „Typische“ Werte lassen sich insoweit nicht feststellen<sup>269</sup>. Im Zeitverlauf schwankt zudem auch die Inflationsrate; seit Inkrafttreten der Abgeltungsteuer zwischen 0,3 % und 2,1 %<sup>270</sup>. Dementsprechend fällt die Inflationsbereinigung in Abhängigkeit von der jeweils konkret in Rede stehenden Kombination all dieser Faktoren völlig willkürlich aus: Die Spanne reicht zum völligen Ausfall jeglicher Berücksichtigung der Geldentwertung – etwa wenn eine geringfügige Begünstigungswirkung des Abgeltungssteuersatzes bereits zwecks Kompensation des Ausschlusses des Werbungskostenabzugs „verbraucht“ ist – bis hin zu ihrer zwanzigfachen oder gar noch weitergehenden Überkompensation– bei hohen Renditen, hohem persönlichen Einkommen, geringen Werbungskosten und geringer Inflation.

Hinzu kommt, dass eine derartige Inflationsberücksichtigung regressive Züge aufwies<sup>271</sup>. Denn es wird *ceteris paribus* denjenigen Beziehern privater Kapitaleinkünfte ein Höchstmaß an potenzieller Inflationsbereinigung gewährt, deren Kapitaleinkünfte bei einer Regelbesteuerung dem Spitzensteuersatz unterlägen. Demgegenüber erfährt knapp die Hälfte der privaten Anleger überhaupt keine Entlastung durch den Proportionalsteuersatz des § 32d Abs. 1 EStG, weil es bei ihnen über die Günstigerprüfung des § 32a Abs. 6 EStG zur Einbeziehung der privaten Kapitalerträge in die regelversteuerte Summe der Einkünfte kommt<sup>272</sup>. Einen Inflationsausgleich vermag hier allenfalls der Sparer-Pauschbetrag des § 20

---

<sup>269</sup> Ebenso *Jochum/Wassermeyer*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 EStG Rz. A 159; *Moritz/Strohm*, in Frotcher, EStG, 163. Lfg. 5/2011, § 20 n.F. Rz. 42.

<sup>270</sup> S. Statistisches Bundesamt, Verbraucherpreisindizes für Deutschland, Lange Reihe ab 1948, Januar 2015, S. 5.

<sup>271</sup> So auch *Kleinmanns*, Besteuerung inflationsbedingter Scheingewinne im System des deutschen Einkommensteuerrechts und ihre verfassungsrechtliche Rechtfertigung, 2009, S. 83; *Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer, 2012, S. 154;

<sup>272</sup> S. oben bei I.3.

Abs. 9 Satz 1, 1. Halbsatz EStG zu bieten, soweit er nicht durch nicht abziehbare Werbungskosten im entsprechenden Umfang neutralisiert wird<sup>273</sup>.

Unterstellt man Inflationsbereinigung als eine mögliche Zielsetzung der Abgeltungsteuer, so würde eine solche Diskrepanz im Verhältnis einer potenziellen Entlastung der Bezieher höherer Einkünfte zu derjenigen der Bezieher entsprechender Einkünfte aus unteren Einkommensgruppen einen besonderen Rechtfertigungsbedarf begründen<sup>274</sup>. Eine Rechtfertigung hierfür ist aber – zumal im Lichte der Ausführungen in den vorherigen Abschnitten 1. bis 3. – nicht ersichtlich. Angesichts der über die regressive Wirkung noch hinausgehenden Willkür möglicher Entlastungswirkungen wären zudem auch die vom Verhältnismäßigkeitsprinzip gezogenen Grenzen gesetzgeberischer Typisierungsbefugnisse<sup>275</sup> bei weitem überschritten.

Eine Rechtfertigung der Abgeltungsteuer als typisierende Maßnahme der inflationsbereinigten Besteuerung privater Kapitalerträge scheidet demnach aus.

## 6. Verhinderung von Missbrauch bzw. Steuerumgehung

Eine Mehrheitsmeinung im Sachverständigenrat sah 2012 eine wesentliche Rechtfertigung für die Abgeltungsteuer in ihrer Eignung zur Verhinderung einer missbräuchlichen Inanspruchnahme des niedrigen Körperschaftsteuersatzes. Ohne den vergleichsweise niedrigen Proportionalsteuersatz von 25 % für Einkünfte aus privaten Kapitalerträgen wären Anreize entstanden, private Finanzvermögen in eigens hierfür gegründete vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften einzubringen, um die vergleichsweise geringere Unternehmensteuerbelastung zu nutzen. Zwar träte bei Kapitalgesellschaften zur Belastung auf der Unternehmensebene in Höhe von ca. 26 % bis 30 % noch die Ausschüttungsbelastung für Dividendenzahlungen hinzu. Jedoch falle diese nicht so stark ins Gewicht, wenn die Ausschüttungsbelastung durch interne Wiederanlage der Erträge innerhalb der Kapitalgesellschaft in die Zukunft verschoben würde, und hätte die Verlagerungsanreize nicht signifikant vermindert<sup>276</sup>.

Indes hat der Gesetzgeber sich bei Einführung der Abgeltungsteuer ersichtlich nicht von dem Gedanken leiten lassen, diese sei als flankierende Maßnahme zur Absenkung des

---

<sup>273</sup> S. dazu aber die kritischen Anmerkungen bei *Djanani/Krenzin/Grossmann*, *StuW* 2014, 145 (153 ff.).

<sup>274</sup> Vgl. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (194).

<sup>275</sup> S. dazu oben bei Fußnoten 176 ff.

<sup>276</sup> S. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2012/13, Rz. 388.



Körperschaftsteuersatzes erforderlich, um dessen Ausnutzung für private Kapitalanlagen zu verhindern<sup>277</sup>. Ausweislich der Gesetzesmaterialien ist der Gesetzgeber anders als der Sachverständigenrat davon ausgegangen, dass die private Anlageebene im Vergleich zu einer Kapitalanlage in einem Körperschaftsteuersubjekt „privilegiert“ ist, weil die Nachbelastung von Dividendenausschüttungen durchaus in das Kalkül eines typischen Steuerpflichtigen eingeht<sup>278</sup>. Auch das Mitglied des Sachverständigenrates *Bofinger* hat sich in seinem Minderheitenvotum tendenziell dieser Sichtweise angeschlossen<sup>279</sup>.

Nach dieser plausiblen Einschätzung würde ein Wegfall der Abgeltungsteuer daher auch nicht in verfassungsrechtlich bedenklicher Weise<sup>280</sup> steuermindernde Gestaltungen in erheblichem Umfang zulassen. Es wäre somit zwar absehbar im Einzelfall, nicht aber flächendeckend mit einer Ausnutzung des niedrigen Körperschaftsteuerniveaus durch Verlagerung von Portfolioverwaltung in Kapitalgesellschaften zu rechnen. Dafür spricht auch, dass entsprechende Umgehungsgestaltungen wegen der Gründungskosten sowie laufenden Kosten einer vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft absehbar nur für sehr vermögende bzw. sehr gut verdienende Steuerpflichtige attraktiv wäre; nur diese Gruppe von Steuerpflichtigen kann zudem typischerweise auch auf längere Sicht auf den Konsum der erwirtschafteten Kapitalerträge verzichten und so die Ausschüttungsbelastung längere Zeit vermeiden. Eine Aushöhlung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage bei privaten Kapitaleinkünften i.S.d. § 20 EStG würde mithin auch bei Wegfall der Abgeltungsteuer anzunehmenderweise nicht drohen. Vor diesem Hintergrund stünden dann aber die nach Breitenwirkung und Ausmaß gravierenden Einbußen an Steuergerechtigkeit und Beeinträchtigungen des Grundsatzes gleichmäßiger Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit, wie sie mit der Abgeltungsteuer entsprechend den Ausführungen oben unter I.3. verbunden sind, in keinem angemessenen Verhältnis zum Ziel einer Abwehr von Umgehungsgestaltungen mehr.

Davon abgesehen wäre die Abgeltungsteuer als Maßnahme zur Bekämpfung „missbräuchlicher“ bzw. unerwünschter Verlagerung von Kapitalanlagen auf die

---

<sup>277</sup> Zur Bedeutung der gesetzgeberischen Vorstellungen bei der Prüfung einer Rechtfertigung aus Gründen der Missbrauchsbekämpfung s. BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (255).

<sup>278</sup> Vgl. die Begründung zu § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG im Gesetzentwurf eines UntStRG 2008 der Fraktionen der CDU/CSU und SPD v. 27.3.2007, BT-Drs. 16/4841, S. 60: Es müsse verhindert werden, dass einem (unternehmerisch tätigen) Körperschaftsteuersubjekt zur Verfügung gestelltes „Eigenkapital in die privilegiert besteuerte private Anlageebene“ verlagert werde.

<sup>279</sup> S. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2012/13, S. 242.

<sup>280</sup> S. dazu BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (84 f., Rz. 254).

Gesellschaftsebene auch nicht folgerichtig ausgestaltet<sup>281</sup>. Zunächst kamen bis zum 28.2.2013 auch Streubesitzdividenden u.ä. Beteiligungserträge vermögensverwaltender Kapitalgesellschaften aufgrund des Körperschaftsteuerrechtlichen Beteiligungsprivilegs gemäß § 8b Abs. 1 und 5 KStG a.F. in den Genuss einer niedrigen Steuerbelastung von lediglich 0,75 % Körperschaftsteuer, bei vollem Abzug der realen Beteiligungsaufwendungen. Demgegenüber unterlagen sie wie oben unter I.3. dargelegt im Falle einer unmittelbar auf der privaten Anlageebene gehaltenen Beteiligung einer ungemilderten Abgeltungsteuerbelastung von 25 % der Bruttobezüge. Es bestanden damit trotz Einführung des Abgeltungsteuerregimes erhebliche Arbitragemöglichkeiten fort, die erst mit der Einführung der regulären Körperschaftsteuererhebung auf Streubesitzdividenden nach § 8b Abs. 4 KStG zum 1.3.2013 merklich reduziert wurden. Nach wie vor besteht eine Privilegierung im genannten Umfang aber für Gewinne aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen an Kapitalgesellschaften fort, vgl. § 8b Abs. 2 und 3 KStG. Auch das Verbot des Werbungskostenabzugs bei Zinsen und ähnlichen Kapitalerträgen nach § 20 Abs. 9 Satz 1, 2. Halbsatz EStG wäre bei einer vermeintlichen Funktion der Abgeltungsteuer als Instrument zur Bekämpfung von Steuerumgehung nicht folgerichtig, weil sich diese Abzugsbegrenzung ebenfalls durch Verlagerung der zinsbringenden Anlage in eine Kapitalgesellschaft umgehen lässt.

## 7. Erleichterung der Kapitalbildung

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Zinssteuerurteil zu erkennen gegeben, dass es eine privilegierte Besteuerung von Einkünften aus privatem Kapitalvermögen für zulässig hielte, soweit dadurch „die Kapitalbildung als Quelle der Altersversorgung ... oder als sonstige existenzsichernde Versorgungsgrundlage“ erleichtert werden soll<sup>282</sup>.

Hierbei würde es sich um eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips um der Verfolgung eines Förder- bzw. Lenkungszwecks willen handeln. Derartige Zwecke müssen von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen sein, sich also entweder dem Gesetzestext, den Gesetzesmaterialien oder zumindest dem Gesamtzusammenhang des Gesetzes entnehmen lassen<sup>283</sup>. Aus den parlamentarischen Beratungen zur Abgeltungsteuer ergibt sich aber gerade im Gegenteil, dass ein solcher Lenkungszweck nicht verfolgt wurde. Die Begünstigungswirkung zugunsten der Bezieher von privaten Kapitalerträgen wurde aus Sicht der Koalitionsfraktionen als notwendiges Übel in Kauf genommen, um den

<sup>281</sup> S. zu diesem Erfordernis BVerfG v. 30.7.2008 – 1 BvR 3262/07 u.a., BVerfGE 121, 317 (362 f.), m.w.N.

<sup>282</sup> S. BVerfG v. 27.6.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (282).

<sup>283</sup> S. oben bei Fußnote 219.

Steuervollzug zu effektuieren, das Besteuerungsverfahren zu vereinfachen und den Bankensektor in Deutschland zu stärken. Besonders deutlich wird die kritische Sicht auf die steuerliche Bevorzugung der Kapitaleinkünfte in den Äußerungen des für die Reform zuständigen Bundesfinanzministers: „Ich weiß, dass diese Abgeltungsteuer von 25 Prozent verteilungspolitisch umstritten ist. Diese Kritik ist berechtigt... Es ist nicht ohne Weiteres einzusehen, dass Kapitaleinkünfte – die nicht durch Leistung erzielt werden – einheitlich mit 25 Prozent besteuert werden sollen, während diejenigen, die mit Kopf und Händen arbeiten, es mit Grenzsteuersätzen und mit einer durchschnittlichen steuerlichen Belastung zu tun haben, die weit darüber liegt. Dieser Einwand ist stimmig.“<sup>284</sup>

Die Förderung der privaten Kapitalbildung kann damit nicht als Rechtfertigungsgrund für die Abgeltungsteuer berücksichtigt werden. Es kann daher auch offen bleiben, ob und ggf. inwieweit ein solches Lenkungsziel das geltende Regelungsregime der §§ 20, 32d, 43 Abs. 5 EStG überhaupt zu tragen vermöchte.

## 8. Verbesserung der intertemporalen Neutralität der Besteuerung

Die Abgeltungsteuer ließe sich eventuell auch als Maßnahme zur Verbesserung der intertemporalen Neutralität der Besteuerung legitimieren. In der Finanzwissenschaft ist anerkannt, dass die Besteuerung der Normalverzinsung des Kapitals im Rahmen der Einkommensteuer die Entscheidungsneutralität zwischen Gegenwarts- und Zukunftskonsum zu Lasten des letzteren verzerrt und damit allokatonspolitisch nicht optimal ist, wobei freilich keine Einigkeit darüber besteht, ob eine Beseitigung dieses Zustands angesichts der sonstigen Neutralitätsdefizite im Steuersystem letztlich eine wohlfahrtssteigernde Wirkung hätte<sup>285</sup>. Eine jedenfalls aus der Perspektive der oberen Einkommensgruppen vergleichsweise niedrige proportionale Besteuerung von privaten Kapitalerträgen im System der Abgeltungsteuer wird daher teilweise als ein Schritt in Richtung einer sog. „Konsumorientierung“ der Einkommensteuer zwecks Verbesserung ihrer intertemporalen Neutralitätseigenschaften angesehen<sup>286</sup>.

Indes vermögen derartige Überlegungen die Abgeltungsteuer aus verfassungsrechtlicher Perspektive im Lichte der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts schon aus

---

<sup>284</sup> Debattenbeitrag des Bundesfinanzministers Peer Steinbrück zur zweiten Lesung des UntStRG 2008, Plenarprotokoll 16/101, S. 10364

<sup>285</sup> S. dazu statt aller *Tresch*, Public Finance, 3. Aufl. 2015, S. 219 f., m.w.N.

<sup>286</sup> S. *Schick*, in Schick (Hrsg.), Veranlagung – Abgeltung – Steuerfreiheit, 2003, S. 9 (10); *Neumann*, a.a.O., S. 31 ff.; *Strohm*, Abgeltungsteuer – Systematische Darstellung und ausgewählte Zweifelsfragen, 2010, S. 140 ff.

demokratiethoretischen bzw. auf das Gesetzgebungsverfahren bezogenen Gründen nicht zu legitimieren. Denn es handelt sich dabei im Kern um eine Zielsetzung gesamtwirtschaftlich effizienter Verhaltenslenkung. Das Bundesverfassungsgericht verlangt auch für solche Ziele, dass sie von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen sind, sich also entweder dem Gesetzestext, den Gesetzesmaterialien oder dem Gesamtzusammenhang des Gesetzes entnehmen lassen<sup>287</sup>. Dies ist jedoch offensichtlich nicht der Fall. Der Gesetzgeber hat derartige Überlegungen nicht angestellt. Aus dem Gesamtzusammenhang des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 ergeben sie sich ebenfalls nicht, schon weil die Reform insgesamt in erheblichem Maße gegen ökonomische Neutralitätspostulate verstieß<sup>288</sup>.

## 9. Erster Schritt hin zu einer Systemumstellung

Ein proportional niedriger Steuersatz auf private Kapitalerträge, ggf. kombiniert mit einer abgeltenden Quellensteuererhebung, ist ein traditionelles Element einer Dualen Einkommensteuer. Diese differenziert generell zwischen proportional niedrig besteuerten Einkünften, die durch den (unternehmerischen oder vermögensverwaltenden) Einsatz des Faktors Kapital erwirtschaftet werden, und progressiv hoch besteuerten Einkünften aus persönlichem (selbständigem oder unselbständigem) Arbeitseinsatz<sup>289</sup>. Theoretisch könnte es sich daher bei der Abgeltungsteuer um einen ersten Schritt im Rahmen einer Systemumstellung hin zu einer Dualen Einkommensteuer handeln<sup>290</sup>. Es könnte dann erwogen werden, ob der Gesetzgeber möglicherweise von den der Prüfung bislang zugrunde gelegten strengen gleichheitsrechtlichen Bindungen entbunden war. Denn nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts kommt dem Gesetzgeber „bei der Umstrukturierung komplexer Regelungssysteme stets [ein] besonders weite[r] Spielraum bei der Ausgestaltung der Übergangsvorschriften“ zu<sup>291</sup>.

---

<sup>287</sup> S. BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (237 f.); s. ferner BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 (126).

<sup>288</sup> S. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2007/2008, Rz. 410 ff.; *Wiegand*, FR 2007, 1011 f.; *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 7 Rz. 79: „schwere Neutralitätseinbußen“.

<sup>289</sup> S. dazu eingehend *Englisch*, Die Duale Einkommensteuer – Reformmodell für Deutschland?, 2005, S. 19 ff.; Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2005/2006, Rz. 378 ff.; Sachverständigenrat/Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht/ZEW, Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer, 2006; *Meyer-Sandberg*, Die Duale Einkommensteuer als Modell ungleicher Besteuerung von Arbeit und Kapital, 2008, S. 108 ff.

<sup>290</sup> So *Treiber*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 32d EStG Rz. 1.

<sup>291</sup> S. BVerfG v. 8.2.1977 - 1 BvR 79/70 u.a., BVerfGE 43, 242 (288 f.); v. 28.4.1999 - 1 BvL 32/95, 1 BvR 2105/95, BVerfGE 100, 1 (39 ff.); v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1 (18); st. Rspr.

Indes hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung zur Pendlerpauschale auch klargelegt, dass es einen derartigen, gleichheitsrechtlich großzügiger zu beurteilenden Systemwechsel nicht ohne ein erforderliches Mindestmaß von Ansätzen neuer Systemorientierung geben kann<sup>292</sup>. Es ist aber schon oben unter B. dargelegt worden, dass der Gesetzgeber mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 und der Einführung der Abgeltungsteuer gerade keine einheitliche Behandlung für jede Art von Einkünften aus Kapital im Sinne der vom Sachverständigenrat präferierten dualen Einkommensteuer anstrebte. Er hat zwar das Einkommensteuerrecht „mit Elementen einer dualen Einkommensteuer durchsetzt, ohne sich allerdings für eine konsequente und systematische Differenzierung zwischen Arbeits- und Kapitaleinkommen zu entscheiden.“<sup>293</sup> Gegen den Beginn einer Systemumstellung spricht insbesondere auch die Möglichkeit der Antragsveranlagung nach § 32d Abs. 6 EStG. Sie zeigt ebenso wie das oben angeführte Zitat des Bundesfinanzministers *Steinbrück*<sup>294</sup>, dass der Gesetzgeber grundsätzlich auch für private Kapitaleinkünfte am progressiven Steuersatz festhalten wollte und nur aus Gründen der Bekämpfung der Steuerflucht sowie zwecks Verwirklichung standortpolitischer Zielsetzungen eine punktuelle Abweichung davon vorgenommen hat. Letztlich hat der Gesetzgeber denn auch in den über sechs Jahren seit dem Inkrafttreten der Abgeltungsteuer keine Anstalten gemacht, das System des Ertragsteuerrechts stärker in Richtung einer Dualen Einkommensteuer umzugestalten.

---

<sup>292</sup> S. BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (243 f.).

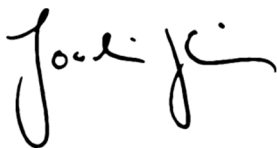
<sup>293</sup> Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 7 Rz. 79. Ähnlich *Mellinghoff*, Stbg 2007, 549 (552 f.); *Rockoff*, *Beinflussung der Investitionsentscheidung durch die Abgeltungsteuer*, 2014, S. 201.

<sup>294</sup> S. oben bei Fußnote 284.

### III. Ergebnis

Der Sondersteuersatz des § 32d Abs. 1 EStG für Einkünfte aus privaten Kapitalerträgen und die darauf basierende abgeltende Wirkung des Kapitalertragsteuerabzugs nach § 43 Abs. 5 EStG verstoßen gegen die gleichheitsrechtlich verankerte Vorgabe der Gleichbehandlung aller Einkunftsarten und die gleichmäßige Besteuerung nach der individuellen Einkommensleistungsfähigkeit. An die Rechtfertigung dieses Verstoßes mit Blick auf die vom Gesetzgeber damit verfolgten Zielsetzungen sind vergleichsweise hohe Anforderungen zu stellen. Ob die Abgeltungsteuer ihnen genügen konnte, unterlag schon bei ihrer Einführung 2009 erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken. Die mittlerweile vorliegenden Erfahrungen und Daten sowie die seit 2009 eingetretenen weitreichenden Entwicklungen auf dem Gebiet der internationalen Bekämpfung der Steuerhinterziehung auf Kapitalerträge führen zu der Feststellung, dass die Abgeltungsteuer in ihrer konkreten Ausgestaltung und Zielsetzung jedenfalls inzwischen als unverhältnismäßige Maßnahme zu beurteilen ist. Der Sondersteuersatz des § 32d Abs. 1 EStG und seine verfahrenstechnische Flankierung durch § 43 Abs. 5 EStG sind mithin verfassungswidrig.

Münster, 4. März 2015



(Prof. Dr. Joachim Englisch)

## Anhang I: Instrumente internationalen Informationsaustauschs bis 2008

<b>I. Bilaterale Abkommen</b>	
<b>1. Doppelbesteuerungsabkommen von Deutschland mit anderen Ländern (vor 2009)</b>	
<b>Ägypten</b>  Vom 8.12.1987	Kleine Auskunfts Klausel
<b>Algerien</b>  Vom 12.12.2007 In Kraft getreten 23.12.2008	Große Auskunfts Klausel
<b>Argentinien</b>  Vom 13.7.1978 In Kraft getreten 25.11.1979	Kleine Auskunfts Klausel
<b>Armenien</b>  Vom 24.11.1981	Kleine Auskunfts Klausel
<b>Aserbaidtschan</b>  Vom 25.8.2004 In Kraft getreten 28.12.2005	Große Auskunfts Klausel
<b>Australien</b>  Vom 24.1.1972 In Kraft getreten 15.2.1975	Große Auskunfts Klausel
<b>Bangladesch</b>  Vom 29.5.1990 In Kraft getreten 21.2.1993	Kleine Auskunfts Klausel

<b>Belarus (Weißrussland)</b>  Vom 30.9.2005 In Kraft getreten 21.12.2006	Große Auskunftsklausel
<b>Belgien</b>  vom 11.4.1967 in Kraft getreten 30.7.1969	Mit Zusatzabkommen vom 5.11.2002, in Kraft getreten 28.12.200, wurde eine <b>große Auskunftsklausel</b> eingefügt (Art. 26)
<b>Bolivien</b>  Vom 30.9.1992 In Kraft getreten 12.7.1995	Kleine Auskunftsklausel
<b>Bosnien und Herzowina</b>  Vom 26.3.1987	Kleine Auskunftsklausel
<b>China</b>  Vom 10.6.1985 In Kraft getreten 14.5.1986	Kleine Auskunftsklausel
<b>Dänemark</b>  vom 22.11.1995 In Kraft getreten 25.12.1996	Große Auskunftsklausel
<b>Ecuador</b>  Vom 7.12.1982 In Kraft getreten 25.6.1986	Kleine Auskunftsklausel
<b>Elfenbeinküste</b>	Kleine Auskunftsklausel



<p>Vom 3.7.1979 In Kraft getreten 8.7.1982</p>	
<p><b>Estland</b></p> <p>Vom 29.11.1996 In Kraft getreten 30.12.1998</p>	<p>Große Auskunftsklausel</p>
<p><b>Finnland</b></p> <p>vom 5.7.1979 In Kraft getreten 4.6.1982</p>	<p>Große Auskunftsklausel (Art. 26)</p>
<p><b>Frankreich</b></p> <p>vom 21.7.1959 In Kraft getreten 4.11.1961</p>	<p>Zusatzabkommen vom 20.12.2001, in Kraft getreten 1.6.2003 Große Auskunftsklausel</p>
<p><b>Georgien</b></p> <p>Vom 1.6.2006 In Kraft getreten 21.6.2006</p>	<p>Kleine Auskunftsklausel</p>
<p><b>Ghana</b></p> <p>Vom 12.8.2004</p>	<p>Große Auskunftsklausel</p>
<p><b>Griechenland</b></p> <p>vom 18.4.1966</p>	<p>Große Auskunftsklausel</p>
<p><b>Großbritannien</b></p> <p>vom 26.11.1964 In Kraft getreten 21.12.2010</p>	<p>Große Auskunftsklausel (Art. 26)</p>

<b>Indien</b>  Vom 19.6.1995	Kleine Auskunftsklausel
<b>Indonesien</b>  Vom 30.10.1990	Kleine Auskunftsklausel
<b>Iran</b>  Vom 20.12.1968	Kleine Auskunftsklausel
<b>Irland</b>  vom 17.10.1962	Große Auskunftsklausel (Art. 26)
<b>Island</b>  Vom 18.3.1971 In Kraft getreten 2.11.1973	Große Auskunftsklausel
<b>Israel</b>  Vom 9.7.1962 In Kraft getreten 21.8.1966	Kleine Auskunftsklausel
<b>Italien</b>  vom 18.10.1989	Große Auskunftsklausel
<b>Jamaika</b>  Vom 8.10.1974	Kleine Auskunftsklausel
<b>Japan</b>  Vom 22.4.1966	Kleine Auskunftsklausel
<b>Kanada</b>  Vom 17.7.1981	Große Auskunftsklausel

<b>Kasachstan</b>  Vom 26.11.1997	Große Auskunftsklausel
<b>Kenia</b>  Vom 17.5.1977	Kleine Auskunftsklausel
<b>Kirgisistan</b>  Vom 1.12.2005	Kleine Auskunftsklausel
<b>Korea</b>  Vom 10.3.2000	Große Auskunftsklausel
<b>Kroatien</b>  Vom 6.2.2006	Große Auskunftsklausel
<b>Kuwait</b>  Vom 4.12.1987	Änderung 18.5.1999: große Auskunftsklausel
<b>Lettland</b>  Vom 21.2.1997	Große Auskunftsklausel
<b>Liberia</b>  Vom 25.11.1970	Große Auskunftsklausel
<b>Luxemburg</b>  vom 23.8.1958	
<b>Marokko</b>  Vom 7.6.1972	Kleine Auskunftsklausel
<b>Mexiko</b>  Vom 23.2.1993	Kleine Auskunftsklausel

<b>Moldau</b> Vom 24.11.1981	DBA mit UdSSR gilt fort Kleine Auskunftsklausel
<b>Mongolei</b> Vom 11.8.1994	Kleine Auskunftsklausel
<b>Namibia</b> Vom 21.3.1993	Kleine Auskunftsklausel
<b>Neuseeland</b> Vom 20.10.1978	Große Auskunftsklausel
<b>Niederlande</b> vom 16.6.1959	Große Auskunftsklausel (Art. 25)
<b>Norwegen</b> Vom 4.10.1991	Große Auskunftsklausel
<b>Pakistan</b> Vom 14.7.1994	Kleine Auskunftsklausel
<b>Philippinen</b> Vom 22.7.1983	Kleine Auskunftsklausel
<b>Polen</b> Vom 14.5.2003	Große Auskunftsklausel
<b>Portugal</b> Vom 15.7.1980	Große Auskunftsklausel
<b>Rumänien</b> Vom 4.7.2001	Große Auskunftsklausel

<b>Russische Föderation</b>  Vom 29.5.1996	Änderungsprotokoll vom 15.10.2007 große Auskunfts-klausel
<b>Sambia</b>  Vom 30.5.1973	Kleine Auskunfts-klausel
<b>Serbien</b>  Vom 26.3.1987	DBA mit UdSSR gilt fort Kleine Auskunfts-klausel
<b>Schweden</b>  Vom 14.7.1992	Große Auskunfts-klausel (Art. 25)
<b>Schweiz</b>  vom 11.8.1971	- kleine Auskunfts-klausel in (Art. 27) - mit dem Revisionsprotokoll vom 12.3.2002 (BStBl. I 2003, 165): Erweiterung auf die Durchführung des innerstaatlichen Rechts bei Betrugsdelikten  <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuer n/Internationales Steuerrecht/Staatenbezogene Informationen/Laender A Z/Albani en/2011-12-08-Albanien-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf? blob=publicationFile&amp;v=7">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuer n/Internationales Steuerrecht/Staatenbezogene Informationen/Laender A Z/Albani en/2011-12-08-Albanien-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf? blob=publicationFile&amp;v=7</a>
<b>Simbabwe</b>  Vom 22.4.1988	Kleine Auskunfts-klausel
<b>Singapur</b>  Vom 28.6.2004	Kleine Auskunfts-klausel
<b>Slowakei</b>  Vom 19.12.1980	DBA mit Tschechoslowakei gilt fort Kleine Auskunfts-klausel
<b>Sri Lanka</b>  Vom 13.9.1979	Kleine Auskunfts-klausel
<b>Südafrika</b>	Kleine Auskunfts-klausel

Vom 25.1.1973	
<b>Tadschikistan</b>	Große Auskunfts Klausel
Vom 27.3.2003	
<b>Thailand</b>	Kleine Auskunfts Klausel
Vom 10.7.1967	
<b>Trinidad und Tobago</b>	Kleine Auskunfts Klausel
Vom 4.4.1973	
<b>Tschechien</b>	DBA mit Tschechoslowakei gilt fort Kleine Auskunfts Klausel
Vom 19.12.1980	
<b>Tunesien</b>	Kleine Auskunfts Klausel
Vom 23.12.1975	
<b>Turkmenistan</b>	DBA mit UdSSR gilt fort Kleine Auskunfts Klausel
Vom 24.11.1981	
<b>Ukraine</b>	Kleine Auskunfts Klausel
Vom 3.7.1995	
<b>Usbekistan</b>	Große Auskunfts Klausel
Vom 7.9.1999	
<b>Venezuela</b>	Kleine Auskunfts Klausel
Vom 8.2.1995	
<b>Vietnam</b>	Große Auskunfts Klausel
Vom 16.11.1995	

<b>2. Bilaterale Amtshilfeabkommen</b>		
<p><b>Finnland</b></p> <p>Vom 25.9.1935</p> <p>Wiederanwendung</p> <p>1.1.1953</p>	<p>Über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Steuersachen</p> <p>Informationshilfe, Beitreibungshilfe und Zustellungshilfe</p> <p>ESt</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Finnland/1936-01-17-Finnland-Abkommen-Rechtsschutz-Rechtshilfe-Abkommen.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=4">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Finnland/1936-01-17-Finnland-Abkommen-Rechtsschutz-Rechtshilfe-Abkommen.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=4</a></p>	<p>RStBl. I 1936, 94</p>
<p><b>Italien</b></p> <p>Vom 9.6.1938</p> <p>Wiederanwendung</p> <p>1.10.1954</p>	<p>Über Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen</p> <p>Informationshilfe, Beitreibungshilfe und Zustellungshilfe</p> <p>ESt</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Italien/1939-02-22-Italien-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=2">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Italien/1939-02-22-Italien-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=2</a></p>	
<p><b>Niederlande</b></p> <p>Vom 21.5.1999</p> <p>In Kraft getreten:</p> <p>23.6.2001</p>	<p>Über die gegenseitige Amtshilfe bei der Beitreibung von Steueransprüchen und der Bekanntgabe von Schriftstücken</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Niederlande/2001-01-03-Niederlande-Abkommen-Amtshilfe-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=3">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Niederlande/2001-01-03-Niederlande-Abkommen-Amtshilfe-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=3</a></p>	
<p><b>Österreich</b></p> <p>Vom 4.10.1954</p> <p>In Kraft getreten:</p> <p>26.11.1955</p>	<p>Über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Oesterreich/1955-08-29-Oesterreich-Abkommen-Rechtshilfe-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=5">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Oesterreich/1955-08-29-Oesterreich-Abkommen-Rechtshilfe-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=5</a></p>	

## **II. Multilateral**

### **1. EU-Zinsrichtlinie (2003/48/EG)**

Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung

- Vom 3.6.2003; seit dem 1.7.2005 angewendet
- Rechtsrahmen für den automatischen Informationsaustausch über Zinszahlungen an natürliche Personen
- Umsetzung in nationales Recht erfolgte gem. § 45e EStG auf Basis der Zinsinformationsverordnung
- Möglichkeit eines Quellensteuereinbehalts wurde von Österreich, Luxemburg und Belgien in Anspruch genommen.
- Lücken und Unzulänglichkeiten wurden schon sehr bald bemängelt

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:de:PDF>

### **2. Multilaterals Übereinkommen über gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen**

- Vom Europarat und der OECD ausgearbeitet; 1987 verabschiedet, in Kraft getreten: 1.4.1995
- Deutschland hat das Abkommen am 17.4.2008 unterzeichnet, bis heute noch keine Ratifizierung
- Weltweiter Informationsaustausch, Unterstützung bei der Steuerbeitreibung und bei Zustellungen sowie zeitlich abgestimmte Betriebsprüfungen

<http://conventions.coe.int/Treaty/ger/Treaties/Html/127.htm>

### **3. EG-Richtlinie über gegenseitige Amtshilfe im Bereich der direkten Steuern**

- vom 19.12.1977
- verpflichtet die Mitgliedstaaten zur Informationshilfe bei der Festsetzung (nicht die Erhebung) der Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen
- Umsetzung in nationales Recht durch EG-Amtshilfe-Gesetz

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:31977L0799&from=DE>

### **4. EG-Zusammenarbeits-Verordnung im Bereich der MwSt (EG Nr. 1798/2003)**

Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der MwSt

- vom 7.10.2003, in Kraft getreten am 1.1.2004 (bis 31.12.2011)
- innereuropäische Kooperation für Zwecke der Umsatzbesteuerung
- Ablehnung des Amtshilfeersuchens möglich, wenn die Auskunftserteilung gegen die gesetzlichen Vorschriften des ersuchten Mitgliedstaates verstößt.

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:32003R1798&from=DE>

### **5. EG-Beitreibungsrichtlinie 76/308/EWG**



- Vom 26.3.1976; geändert durch die Richtlinie 2001/44/EG vom 15.7.2001, ABl. EG Nr.. L 175, 17 und damit Erweiterung auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer
- Durch EG-Beitreibungsgesetz in nationales Recht umgesetzt
- Auf Antrag eines Mitgliedstaates hat die deutsche Verwaltung die Vermögens- und Einkommensverhältnisse eines Vollstreckungsschuldners zu ermitteln und mitzuteilen
- Ersuchenshilfe ist Teil der Gewährung zwischenstaatlicher Vollstreckungshilfe; Befugnisvoraussetzungen knüpfen daher auch unmittelbar an gesetzliche Vollstreckungsvoraussetzungen.

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:32001L0044&from=DE>

## Anhang II: Instrumente internationalen Informationsaustauschs seit 2009

<b>III. Bilaterale Abkommen</b>		
<b>3. Doppelbesteuerungsabkommen von Deutschland mit anderen Ländern</b> (seit 2009)		
<p><b>Albanien</b></p> <p>vom 5.12.2011 In Kraft getreten 23.12.2011</p>	<p>Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen</p> <p>Große Auskunftsklausel</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Albanien/2011-12-08-Albanien-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=7">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Albanien/2011-12-08-Albanien-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=7</a></p>	<p>BStBl. I 2012, 292</p>
<p><b>Belgien</b></p> <p>Änderung Vom 21.1.2010 Noch nicht in Kraft getreten</p>	<p>Änderung des DBA aus dem Jahr 1967</p> <p>Große Auskunftsklausel: nationales <b>Bankgeheimnis</b> hindert die Auskunftserteilung nicht mehr</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Belgien/2010-11-23-Belgien-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=5">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Belgien/2010-11-23-Belgien-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=5</a></p>	
<p><b>Bulgarien</b></p> <p>Vom 24.1.2010 In Kraft getreten 21.12.2010</p>	<p>Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen</p> <p>Große Auskunftsklausel</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Bulgarien/2011-05-23-Bulgarien-Abkommen-DBA-Bekanntmachung.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=3">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Bulgarien/2011-05-23-Bulgarien-Abkommen-DBA-Bekanntmachung.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=3</a></p>	
<p><b>China</b></p> <p>Vom 28.3.2014 Noch nicht in Kraft getreten</p>	<p>Einfügung einer großen Auskunftsklausel (Art. 26)</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/China/2014-03-28-China-Abkommen-DBA-28-Maerz-2014-deutsche-Sprachfassung.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=2">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/China/2014-03-28-China-Abkommen-DBA-28-Maerz-2014-deutsche-Sprachfassung.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=2</a></p>	

<p><b>Costa-Rica</b></p> <p>vom 13.2.2014 noch nicht in Kraft getreten</p>	<p>Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen</p> <p>Große Auskunfts Klausel in Art. 26</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Costa_Rica/2014-11-26-Costa-Rica-Abkommen-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=1">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Costa_Rica/2014-11-26-Costa-Rica-Abkommen-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=1</a></p>	<p>BGBI. II 2014, 917</p>
<p><b>Irland</b></p> <p>vom 30.3.2011 In Kraft getreten 28.11.2012</p>	<p>Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ersetzt das DBA vom 17.10.1962</li> <li>- Große Auskunfts Klausel</li> </ul> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Irland/2011-11-07-Irland-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=5">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Irland/2011-11-07-Irland-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=5</a></p>	<p>BStBl. I 2013, 487</p>
<p><b>Jersey</b></p> <p>vom 4.7.2008 In Kraft getreten: 28.8.2009</p>	<p>Über die Zusammenarbeit in Steuersachen und die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei bestimmten Einkünften (begrenzt DBA)</p> <p>Keine Auskunfts Klausel</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Jersey/2009-06-23-Jersey-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=5">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Jersey/2009-06-23-Jersey-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=5</a></p>	<p>BStBl. I 2010, 174</p>
<p><b>Liechtenstein</b></p> <p>vom 17.11.2011 In Kraft getreten 19.12.2012</p>	<p>Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern</p> <p>Große Auskunfts Klausel (entspricht Art. 26 OECD-MA 2012): nationales <b>Bankgeheimnis</b> hindert einen die Auskunftserteilung nicht</p> <p>Anwendung grds. ab 1.1.2013</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten</a></p>	<p>BStBl. I 2013, 507</p>

	<p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Liechtenstein/2012-12-10-Liechtenstein-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=6">bezogene Informationen/Laender A Z/Liechtenstein/2012-12-10-Liechtenstein-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=6</a></p>	
<p><b>Luxemburg</b></p> <p><b>Änderung</b> vom 23.4.2012 In Kraft getreten 30.9.2013</p>	<p>Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung</p> <p>Große Auskunftsklausel: nationales <b>Bankgeheimnis</b> hindert die Auskunftserteilung nicht mehr</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Luxemburg/2012-12-10-Luxemburg-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=4">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender A Z/Luxemburg/2012-12-10-Luxemburg-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=4</a></p>	BGBI. II 2012, 1403
<p><b>Malaysia</b></p> <p>vom 23.2.2010 In Kraft getreten 21.12.2010</p>	<p>Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen</p> <p>Durch Änderungsprotokoll wurde das Abkommen von 1977 um eine große Auskunftsklausel (Art. 26) ergänzt</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Malaysia/2010-11-23-Malaysia-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=4">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender A Z/Malaysia/2010-11-23-Malaysia-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=4</a></p>	BStBl. I 2011, 329
<p><b>Malta</b></p> <p>Vom 17.6.2010 In Kraft getreten 19.5.2011</p>	<p>Durch Änderungsprotokoll vom 17.6.2010 wurde das Abkommen von 2001 um eine große Auskunftsklausel ergänzt</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Malta/2011-03-03-Malta-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=4">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender A Z/Malta/2011-03-03-Malta-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=4</a></p>	
<p><b>Mauritius</b></p> <p>vom 7.10.2011 In Kraft getreten 7.12.2012</p>	<p>Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen</p> <p>- Große Auskunftsklausel (Art. 26)</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten</a></p>	BStBl. I 2013, 388

	<p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten/bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Mauritius/2012-10-09-Mauritius-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=6">bezogene Informationen/Laender A Z/Mauritius/2012-10-09-Mauritius-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=6</a></p>	
<p><b>Mazedonien</b></p> <p>vom 13.7.2006 In Kraft getreten 29.11.2010</p>	<p>Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und vom Vermögen</p> <p>- Große Auskunftsklausel</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten/bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Mazedonien/2010-10-22-Mazedonien-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=4">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten/bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Mazedonien/2010-10-22-Mazedonien-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=4</a></p>	<p>BStBl. I 2011, 313</p>
<p><b>Österreich</b></p> <p>Änderung vom 29.12.2010 In Kraft getreten 1.3.2012</p>	<p>Änderung des DBA aus dem Jahr 2000</p> <p>Große Auskunftsklausel: nationales <b>Bankgeheimnis</b> hindert die Auskunftserteilung nicht mehr</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten/bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Oesterreich/2011-12-08-Oesterreich-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=4">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten/bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Oesterreich/2011-12-08-Oesterreich-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=4</a></p>	<p>BStBl. I 2012, 366</p>
<p><b>Schweiz</b></p> <p><b>Änderung</b></p> <p>vom 27.10.2010 In Kraft getreten 21.11.2011</p>	<p>Mit Protokoll v. 27.10.2010 wurde insbes. eine <b>große Auskunftsklausel ohne Bankgeheimnis- und Strafbarkeitsvorbehalt</b> (Art. 27) eingeführt nach dem Vorbild des Art. 26 OECD-MA 2005</p> <p>- das Schweizer Bankgeheimnis ist damit keine Hürde mehr für die deutschen Steuerfahnder</p> <p>- auf Besteuerungszeiträume ab 1.1.2011 anwendbar.</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten/bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Schweiz/2011-11-09-Schweiz-DBA-Gesetz-Protokoll-27-Oktober-2010.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=6">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten/bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Schweiz/2011-11-09-Schweiz-DBA-Gesetz-Protokoll-27-Oktober-2010.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=6</a></p>	<p>BStBl. I 2012, 512</p>
<p><b>Slowenien</b></p> <p>Vom 17.5.2011 In Kraft getreten</p>	<p>Ersetzt das DBA aus dem Jahr 2006</p> <p>Große Auskunftsklausel</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten/bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Slowenien/2011-05-17-Slowenien-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=4">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten/bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Slowenien/2011-05-17-Slowenien-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=4</a></p>	

<p>30.7.2012</p>	<p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Slowenien/2012-03-08-Slowenien-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=2">dartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten bezogene Informationen/Laender A Z/Slowenien/2012-03-08-Slowenien-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=2</a></p>	
<p><b>Spanien</b></p> <p>Vom 3.2.2011                  In Kraft getreten                  3.2.2011</p>	<p>Ersetzt das DBA aus dem Jahr 1966</p> <p>Große Auskunfts-klausel</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Spainien/2012-01-20-Spanien-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=2">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten bezogene Informationen/Laender A Z/Spainien/2012-01-20-Spanien-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=2</a></p>	
<p><b>Syrien</b></p> <p>vom 17.2.2010                  In Kraft getreten                  30.12.2010</p>	<p>Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen</p> <p>Große Auskunfts-klausel (Art. 25)</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Syrien/2010-11-23-Syrien-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=4">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten bezogene Informationen/Laender A Z/Syrien/2010-11-23-Syrien-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=4</a></p>	<p>BStBl. I 2011, 345</p>
<p><b>Türkei</b></p> <p>Vom 19.9.2011                  In Kraft getreten                  1.8.2012</p>	<p>Ersetzt das DBA aus dem Jahr 1985</p> <p>Große Auskunfts-klausel</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Tuerkei/2012-05-30-Tuerkei-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=2">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten bezogene Informationen/Laender A Z/Tuerkei/2012-05-30-Tuerkei-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=2</a></p>	
<p><b>Ungarn</b></p> <p>vom 28.2.2011                  In Kraft getreten                  30.11.2011</p>	<p>Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und vom Vermögen</p> <p>Große Auskunfts-klausel</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Ungarn/2011-10-07-Ungarn-Abkommen-DBA-">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten bezogene Informationen/Laender A Z/Ungarn/2011-10-07-Ungarn-Abkommen-DBA-</a></p>	<p>BStBl. I 2012, 155</p>

	<a href="#">Gesetz.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=4</a>	
<p><b>Uruguay</b></p> <p>Vom 9.3.2010                  In Kraft getreten                  28.12.2011</p>	<p>Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und vom Vermögen</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ersetzt das DBA aus dem Jahr 1987</li> <li>- Große Auskunfts Klausel (Art. 25)</li> </ul> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Uruguay/2011-10-24-Uruguay-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=2">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Uruguay/2011-10-24-Uruguay-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=2</a></p>	<p>BStBl. I 2012, 350</p>
<p><b>Vereinigte Arabische Emirate</b></p> <p>Vom 1.7.2010                  In Kraft getreten                  14.7.2011</p>	<p>Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ersetzt das DBA aus dem Jahr 1995</li> <li>- Große Auskunfts Klausel (Art. 25)</li> </ul> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Vereinigte_Arab_Emirate/2011-05-05-Vereinigte-Arabische-Emirate-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=3">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Vereinigte_Arab_Emirate/2011-05-05-Vereinigte-Arabische-Emirate-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=3</a></p>	<p>BStBl. I 2011, 942</p>
<p><b>Vereinigte Staaten</b></p> <p>Neufassung                  Vom 4.6.2008</p>	<p>Große Auskunfts Klausel seit 2006</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Vereinigte_Staaten/2006-12-13-USA-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=5">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Vereinigte_Staaten/2006-12-13-USA-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=5</a></p>	
<p><b>Vereinigtes Königreich</b></p> <p>Vom 30.3.2010                  In Kraft getreten                  30.12.2010</p>	<p>Große Auskunfts Klausel</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Grossbritannien/2010-11-23-Grossbritannien-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=7">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Grossbritannien/2010-11-23-Grossbritannien-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=7</a></p>	

<p><b>Zypern</b></p> <p>Vom 18.2.2011 In Kraft getreten 16.11.2011</p>	<p>Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen</p> <p>- Große Auskunfts Klausel</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Zypern/2011-11-07-Zypern-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=6">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Zypern/2011-11-07-Zypern-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=6</a></p>	<p>BStBl. I 2012, 222</p>
--	--	---------------------------



**4. Abkommen auf dem Gebiet der Rechts- und Amtshilfe und des Informationsaustausches  
 Tax Information Exchange Agreements – TIEA**

Ergebnis der Arbeit der OECD Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information

- es sollen insbesondere sog. Steueroasen eingedämmt werden
- Abschluss von speziellen TIEA bietet sich vor allem gegenüber solchen Staaten an, mit denen kein DBA abgeschlossen worden ist und auch keine Auskunftsklausel iSd. Art. 26 OECD-MA greift.
- Ausschließlich auf Ersuchensauskünfte beschränkt ; lässt weder Spontanauskünfte noch automatische Auskünfte zu
- Art. 5 IV,7 II 2 TIEA-MA schließen ein amtshilfefestes **Bankgeheimnis** aus; Amtshilfe scheitert auch nicht an Eigentumsverhältnisse verdunkelnden Treuhandverhältnissen (Seer in Tipke/Kruse, § 117 AO Rn. 29a)

<p><b>Anguilla</b></p> <p>Vom 19.3.2010                  In Kraft getreten                  11. 4.2011</p>	<p>Steuerlicher Informationsaustausch</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Anguilla/2010-11-23-Anguilla-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=6">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Anguilla/2010-11-23-Anguilla-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=6</a></p>	<p>BStBl. I 2012, 100</p>
<p><b>Antigua und Barbuda</b></p> <p>Vom 19.10.2010                  In Kraft getreten                  30.5.2012</p>	<p>Informationsaustausch in Steuersachen</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Antigua_und_Barbuda/2011-12-08-Antigua-Barbuda-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=6">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Antigua_und_Barbuda/2011-12-08-Antigua-Barbuda-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=6</a></p>	<p>BStBl. I 2013, 760</p>
<p><b>Bahamas</b></p> <p>Vom 9.4.2010                  In Kraft getreten                  12.12.2011</p>	<p>Unterstützung in Steuer- und Steuerstrafsachen durch Informationsaustausch</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Bahamas/2011-06-29-Bahamas-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=7">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Bahamas/2011-06-29-Bahamas-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=7</a></p>	<p>BStBl. I 2012, 268</p>
<p><b>Bermuda</b></p> <p>Vom 3.7.2009                  In Kraft getreten</p>	<p>Auskunfts austausch in Steuersachen</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Bermuda/2013-11-14-Bermuda-Abkommen-Auskunfts austausch-Steuersachen-">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Bermuda/2013-11-14-Bermuda-Abkommen-Auskunfts austausch-Steuersachen-</a></p>	<p>BStBl. I 2013, 692</p>

6.12.2012	<a href="#">Gesetz.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=5</a>	
<b>Britische Jungferninseln</b>  Vom 5.10.2010 In Kraft getreten 4.12.2011	Unterstützung in Steuer- und Steuerstrafsachen durch Informationsaustausch  <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Britische-Jungferninseln/2011-10-07-Britische-Jungferninseln-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=3">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Britische-Jungferninseln/2011-10-07-Britische-Jungferninseln-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=3</a>	BStBl. I 2012, 283
<b>Caymand Islands</b>  Vom 27.5.2010 In Kraft getreten 20.8.2011	Unterstützung in Steuer- und Steuerstrafsachen durch Informationsaustausch  <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Cayman-Islands/2011-06-29-Kaimaninseln-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=5">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Cayman-Islands/2011-06-29-Kaimaninseln-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=5</a>	BStBl. I 2011, 841
<b>Cookinseln</b>  Vom 3.4.2012 In Kraft getreten 11.12.2013	Unterstützung in Steuer- und Steuerstrafsachen durch Informationsaustausch  <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Cookinseln/2013-06-27-Cookinseln-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=4">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Cookinseln/2013-06-27-Cookinseln-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=4</a>	BGBI. II 2014, 102
<b>Dominica</b>  Vom 21.9.2010 Noch nicht in Kraft getreten	Informationsaustausch in Steuersachen  <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Dominica/2010-09-21-Dominica-Abkommen-DBA-Deutsche-Fassung.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=3">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Dominica/2010-09-21-Dominica-Abkommen-DBA-Deutsche-Fassung.pdf?_blob=publicationFile&amp;v=3</a>	BStBl. I 2011, 521
<b>Gibraltar</b>  Vom 13.8.2009	Unterstützung in Steuer- und Steuerstrafsachen durch Auskunftsaustausch  <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standard">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standard</a>	BStBl. I 2011, 521

<p>In Kraft getreten 4.11.2010</p>	<p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Gibraltar/2010-08-25-Gibraltar-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=6">dartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Gibraltar/2010-08-25-Gibraltar-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=6</a></p>	
<p><b>Guernsey</b>  vom 26.3.2009 In Kraft getreten: 22.12.2010</p>	<p>Auskunfts austausch in Steuersachen  <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Guernsey/2010-08-25-Guernsey-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=6">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Guernsey/2010-08-25-Guernsey-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=6</a></p>	<p>BStBl. I 2011, 514</p>
<p><b>Insel Man</b>  2.3.2009 In Kraft getreten 5.11.2010</p>	<p>Abkommen über die Unterstützung in Steuer- und Steuerstrafsachen durch Auskunfts austausch  <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Isle_of_Man/2010-08-25-Insel-Man-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=5">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Isle_of_Man/2010-08-25-Insel-Man-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=5</a></p>	<p>BStBl. I 2011, 503</p>
<p><b>Liechtenstein</b>  Vom 2.9.2009 In Kraft getreten 28.10.2010</p>	<p>Über die Zusammenarbeit und den Informations austausch in Steuersachen  <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Liechtenstein/2010-08-25-Liechtenstein-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=2">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Liechtenstein/2010-08-25-Liechtenstein-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=2</a></p>	<p><a href="#">BStBl. I 2011, 286</a></p>
<p><b>Monaco</b>  27.7.2010 In Kraft getreten 9.12.2011</p>	<p>Unterstützung in Steuer- und Steuerstrafsachen durch Informations austausch  <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Monaco/2011-06-29-Monaco-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=3">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staaten_bezogene_Informationen/Laender_A_Z/Monaco/2011-06-29-Monaco-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=3</a></p>	<p>BGBl. II 2012, 1321</p>
<p><b>Montserrat</b>  Vom 28.10.2011</p>	<p>Unterstützung in Steuer- und Steuerstrafrecht durch Informations austausch</p>	<p>BGBl. II 2014, 514</p>

<p>In Kraft getreten 3.1.2014</p>	<p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Montserrat/2012-11-14-Montserrat-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=6">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Montserrat/2012-11-14-Montserrat-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=6</a></p>	
<p><b>San Marino</b>  21.6.2010 In Kraft getreten 23.12.2011</p>	<p>Abkommen über die Unterstützung in Steuer- und Steuerstrafsachen durch Informationsaustausch</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/San_Marino/2011-10-07-San-Marino-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=5">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/San_Marino/2011-10-07-San-Marino-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=5</a></p>	<p>BStBl. I 2013, 684</p>
<p><b>St. Lucia</b>  Vom 18.6.2010 In Kraft getreten 28.2.2013</p>	<p>Informationsaustausch in Steuersachen</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/St-Lucia/2011-03-03-St-Lucia-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=3">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/St-Lucia/2011-03-03-St-Lucia-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=3</a></p>	<p>BStBl. I 2013, 760</p>
<p><b>St. Vincent und Grenadinen</b>  Vom 29.3.2010 In Kraft getreten 7.6.2011</p>	<p>Unterstützung in Steuer- und Steuerstrafsachen durch Informationsaustausch</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/St_Vincent-und-Grenadinen/2011-03-03-St-Vincent-Grenadinen-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=5">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/St_Vincent-und-Grenadinen/2011-03-03-St-Vincent-Grenadinen-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=5</a></p>	<p>BStBl. I 2011, 777</p>
<p><b>Turks- und Caicoinseln</b>  Vom 4.6.2010 In Kraft getreten 25.11.2011</p>	<p>Steuerlicher Informationsaustausch</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Turks-Caico-Inseln/2011-02-07-Turks-Caicos-Inseln-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=3">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Turks-Caico-Inseln/2011-02-07-Turks-Caicos-Inseln-Abkommen-Informationsaustausch-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=3</a></p>	<p>BStBl. I 2012, 275</p>

<b>5. Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA</b>		
<b>USA</b>  vom 31.3.2013  in Kraft getreten 11.12.2013	<p>Abkommen zwischen Deutschland und den USA zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten und hins. der als Gesetz über die Steuerehrlichkeit bzgl. Auslandskonten benannten US-amerikanischen Informations- und Meldebestimmungen</p> <p>FATCA-USA-Umsetzungsverordnung vom 23.7.2014</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Automatischer Informationsaustausch zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten</li><li>- Finanzinstitute (Verwahrinstitute, Einlageinstitute, Investmentunternehmen, spezifizierte Versicherungsgesellschaften) müssen die benötigten Daten erheben und an das Bundeszentralamt für Steuern übermitteln</li></ul> <p>Text des Abkommens:</p> <p><a href="http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Verein_Staaten/2013-10-15-USA-Abkommen-FATCA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=3">http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Verein_Staaten/2013-10-15-USA-Abkommen-FATCA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&amp;v=3</a></p> <p>FATCA-USA-UmsV:</p> <p><a href="http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/fatca-usa-umsv/gesamt.pdf">http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/fatca-usa-umsv/gesamt.pdf</a></p>	BGBI. I 2014, 1222

#### IV. Multilateral

##### 6. EU-Zusammenarbeits-Richtlinie (RiLi 2011/16/EU)

Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung

- vom 15.2.2011
- Umsetzung in nationales Recht durch EUAHiG mit Wirkung vom 1.1.2013 (BGBl. I 2013, 1809)
- Gilt nur für den Auskunftsverkehr zwischen den EU-Staaten
- Instrumente: Auskunftserteilung auf Ersuchen, spontane Übermittlung von besteuereungsrelevanten Informationen ohne Ersuchen; ab 1.1.2015 automatische Auskunftserteilung für Besteuerungszeiträume ab 1.1.2014
- Grds. anwendbar auf alle Steuern, Ausnahme: Umsatzsteuer, Zölle und besondere Verbrauchsteuern
- Art. 18 II, III der RiLi schließt ein amtshilfefestes **Bank- und Treuhandgeheimnis** aus (betrifft Besteuerungszeiträume ab 2011)
- § 4 V EUAHiG – Umsetzung des Art. 18 II der RiLi: nach nationalem Recht bestehende **Bankgeheimnisse** sind kein Geschäftsgeheimnis (mehr), auf das die Ablehnung eines Auskunftersuchens gegründet werden könnte

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:32011L0016&from=DE>

##### 7. EU-MwSt-Zusammenarbeits Verordnung (EU Nr. 904/2010)

Verordnung des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (ABl. EU Nr. L 268, 1)

- vom 7.10.2010, in Kraft getreten am 1.1.2012
- verpflichtet die Mitgliedstaaten auf Ersuchen hin untereinander zu Einzelauskünften und automatische Auskünfte
- Elektronischer automatischer Auskunftsverkehr
- Einrichtung des Netzwerks „Eurofisc“

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:268:0001:0018:DE:PDF>

##### 8. Multilateral Competent Authority Agreement – MCAA

- Multilaterale Vereinbarung über den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen vom 29.10.2014
- 51 teilnehmende Staaten und Jurisdiktionen
- Die Schweiz hat das Abkommen am 19.11.2014 unterzeichnet, am 14.1.2015 eröffnet der Bundesrat die Vernehmlassung zum MCAA-Gesetz, **Bankgeheimnis** für Ausländer in der Schweiz wird damit wegfallen  
(<https://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=de&msg-id=55889>)
- Jährlich stattfindender automatischer Austausch von Steuerinformationen **ab September 2017**
- Auszutauschende Informationen: Kontosalden, wirtschaftliche Berechtigte, Zinsen, Dividenden, Veräußerungsgewinne aus Finanzwerten

[http://www.flachsbarth.info/bundesregierung\\_aktuell/2014/141029\\_BMDrSchaeubleAutomatischerInformationsaustauschundStandardsgegenGewinnverlagerung.pdf](http://www.flachsbarth.info/bundesregierung_aktuell/2014/141029_BMDrSchaeubleAutomatischerInformationsaustauschundStandardsgegenGewinnverlagerung.pdf)

### 9. Standard für den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten – OECD

- Von der OECD gemeinsam mit den G20-Staaten in Zusammenarbeit mit der EU entwickelt.
- Bereits über 80 Länder haben sich zur Umsetzung und Anwendung dieses Standards verpflichtet
- Staaten beschaffen sich bestimmte Informationen von bei ihnen bestehenden Finanzinstituten und tauschen diese Daten jährlich mit den anderen Staaten aus:
- Zu den meldepflichtigen Daten gehören u.a. auch Kapitalerträge
- Gemeinsamer Meldestandard muss in nationales Recht umgesetzt werden.
- (weitere Informationen:  
<http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2014/08/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-6-internationale-standards-beim-steuerlichen-informationsaustausch.html#doc324650bodyText8>)

Text Gemeinsamer Meldestandard (CRS):

<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-of-financial-account-information.htm>

### 10. EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie (RiLi 2014/48/ EU) als Erweiterung der RiLi 2003/48/EG

Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2003/48/EG im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen

- Erweiterung vom 24.3.2014
- Muss bis zum 1.1.2016 in nationales Recht umgesetzt und ab 2017 angewendet werden
- Wesentliche Erweiterungen durch die Änderung im März 2014:
  - Einführung eines Transparenzansatzes auf der Grundlage der Sorgfaltspflicht bei der Feststellung der Kundenidentität. Dies verhindert die Umgehung der Richtlinie durch Einschaltung juristischer Personen (z. B. einer Stiftung) oder Einrichtungen (z. B. eines Fonds) in Nicht-EU-Ländern, die keine wirksame Besteuerung der zwischengeschalteten Rechtspersonen und Einrichtungen und deren Einkünfte und Erträge aus unter die Richtlinie fallenden Finanzprodukten gewährleisten;
  - präzisere Regelungen zur Vermeidung der Umgehung der Richtlinie durch eine zwischengeschaltete juristische Person (z. B. eine Stiftung) oder Einrichtung (z. B. ein Fonds) in einem EU-Land. Diese Regelungen umfassen auch die Berichterstattung durch diese juristische Person bzw. Einrichtung;
  - Ausweitung des sachlichen Geltungsbereichs der Richtlinie auf Finanzprodukte, die zwar ähnliche Merkmale aufweisen wie Forderungen (z. B. festverzinsliche Wertpapiere und Lebensversicherungsanlageprodukte), aber rechtlich nicht als solche eingestuft sind;
  - Einbeziehung aller relevanten Erträge aus Investmentfonds innerhalb und außerhalb der EU (wie in der aktuellen Fassung der Richtlinie) in die durch Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren gemäß der Richtlinie 85/611/EWG („OGAW“) erzielten Erträge. (Quelle:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/personal\\_tax/savings\\_tax/revised\\_directive/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/savings_tax/revised_directive/index_de.htm))

Text der RiLi 2014/48/EU:

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014L0048&from=DE>

**11. Multilaterales Übereinkommen über gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen  
(Amtshilfeübereinkommen)**

- Ergänzung durch Zusatzprotokoll von 2010: Auskunftsklausel entsprechend Art. 26 OECD-MA 2005
- 85 Unterzeichnerstaaten
- Deutschland hat das Abkommen im Jahr 2008 unterzeichnet, aber bis heute nicht ratifiziert
- Die Schweiz hat das Abkommen am 15.10.2013 unterzeichnet

<http://conventions.coe.int/Treaty/ger/Treaties/Html/127.htm>