

Johanna Hey

Mitteilungspflichten oder Quellenabzug – Maßnahmen zur Sicherung von Steueransprüchen

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| I. Sicherung von Steueransprüchen und Rechtsanwendungsgleichheit | 4. Möglichkeiten der Ausweitung der Quellenbesteuerung |
| II. Sicherung von Steueransprüchen durch Verifikation der Deklaration | IV. Grenzen der Zulässigkeit einer Einbeziehung Dritter zur Sicherung von Steueransprüchen |
| 1. Betriebsprüfung | V. Verzicht auf Besteuerungsrechte als Kapitulation vor den Schwierigkeiten der Sicherung von Steueransprüchen |
| 2. Kontrollmitteilungen und Anzeigepflichten | VI. Steigerung der Deklarationsbereitschaft durch die Ausgestaltung des materiellen Steuerrechts |
| 3. Grenzen der Kontrolle | VII. Sicherungsbedürfnis und Besteuerungsmoral |
| III. Quellenbesteuerung als Instrument der vorbeugenden Sicherung von Steueransprüchen | VIII. Zusammenfassung |
| 1. Anwendungsfälle des Abzugs an der Quelle | |
| 2. Das Problem der Übersicherung | |
| 3. Sicherung ohne Steueranspruch? | |

I. Sicherung von Steueransprüchen und Rechtsanwendungsgleichheit

So viel Beachtung der Rechtsetzungsgleichheit im Steuerrecht geschenkt worden ist und geschenkt wird, so wenig erforscht sind die Implikationen der Rechtsanwendungsgleichheit. Hieran hat letztlich auch die wegweisende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Zinsbesteuerung nichts geändert. Zwar herrscht bemerkenswerte Einigkeit über die Bedeutung der Rechtsanwendungsgleichheit¹. Ihr Stellenwert ist nicht zuletzt durch die Habilitationsschrift von *Rolf Eckhoff*² verfassungsrechtlich abgesichert. Was dies aber konkret für die Ausgestaltung der Steuergesetze heißt, liegt weiterhin weitgehend im dunkeln. Sicherlich, Steuerhinterziehung und -verkür-

1 S. etwa *J. Lang*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 4 Rz. 70 f., 162; *K. Tipke*, Gleichmäßigkeit der Steuerrechtsanwendung, in *Vogelsang* (Hrsg.), Perspektiven der Finanzverwaltung, 1992, S. 95 ff.; *ders.*, Über Deklarieren und Verifizieren, in FS für *K. Offerhaus*, 1999, S. 819 ff.; *ders.*, StRO I, 2. Aufl. 2000, S. 359 ff.; *F. Balmes*, FR 2000, 1069, 1070 ff.; *D. Birk*, StuW 1989, 2121, 213; *W. Spindler*, DB 1987, 2537 ff.

2 *R. Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999.

zung sind strafrechtlich sanktioniert; die Vorschriften über Mitwirkungspflichten, Betriebsprüfung etc. eröffnen Kontrollmöglichkeiten. Nur stellt sich die Frage, ob sich der Staat auf dieses Instrumentarium zurückziehen darf. Sie stellt sich um so mehr, wenn die bestehenden Kontrollmechanismen aus rein praktischen Gründen auf Stichproben und Zufallsfunde beschränkt sind.

Im Blickfeld des allgemeinen Interesses steht die Zinsbesteuerung. Das Bundesverfassungsgericht hat für die Zinsbesteuerung festgestellt, der Staat dürfe nicht blind auf die Ehrlichkeit seiner Steuerbürger vertrauen, dürfe nicht einzelnen Gruppen sehenden Auges Steuerhinterziehungsmöglichkeiten gewähren, während anderen Steuerpflichtigen keine oder geringere Ausweichmöglichkeiten offen stehen. Erfolge die Steuererhebung im Veranlagungsverfahren, so bedürfe das Deklarationsprinzip zur Gewährleistung eines gleichheitskonformen Gesetzesvollzugs der Ergänzung durch das Verifikationsprinzip³. Seither wird darum gestritten, ob die Maßnahmen, die der Gesetzgeber mit dem Zinsabschlagsgesetz⁴ ergriffen hat, ausreichen, um das Vollzugsdefizit zu beseitigen⁵, ja ob es sich überhaupt in einer den Prinzipien der synthetischen Einkommensteuer entsprechenden Weise beheben läßt⁶. Die „rechtliche Misere der Zinsbesteuerung“⁷ ist sprichwörtlich; Remeduren, insbesondere die Einführung einer moderaten Quellensteuer mit Abgeltungswirkung – national oder EU-weit – werden seit Jahren diskutiert⁸. Aber wie ist es bestellt um den Vollzug der Besteuerung von Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. von §§ 22 Nr. 2, 23 EStG⁹,

3 BVerfG v. 27. 6. 1991, BVerfGE 84, 239, 273 (Zinsbesteuerung).

4 Zinsabschlagsgesetz v. 9. 11. 1992, BGBl. I 1992, 1853: Einführung eines Quellenabzugs in Höhe von 30%, Verzehnfachung des Sparerfreibetrages auf 6000/12 000 DM unter gleichzeitiger Beibehaltung von § 30a AO.

5 So BFH v. 18. 2. 1997 – VIII R 33/95, BStBl. II 1997, 499 ff.; BFH v. 15. 12. 1998 – VIII R 6/98, BStBl. II 1999, 138 f.; mit zust. Anm. F. Dötsch, DStZ 1999, 221 ff.; zustimmend im Ergebnis auch J. Wieland, JZ 2000, 272, 275; ferner K. Lindberg, Das Zinsabschlagsgesetz, 1992, S. 24; a.A. die ganz h.M. in der Literatur, s. J. Lang, in Tipke/Lang, § 9 Rz. 563; P. Hellwig, in FS für K. Offerhaus, 1999, S. 1113, 1120; K. Tipke, FR 1998, 117, 118; Wernsmann/Stalbold, StuB 2000, 252, 255; Papier/Dengler, BB 1996, 2541, 2543.

6 Zweifelnd P. Hellwig, in FS für K. Offerhaus, 1999, S. 1113, 1122.

7 K. Tipke, BB 1989, 157; D. Birk, in FS für Stree und Wessels, 1993, S. 1173 ff.: „endlose Geschichte der Zinsbesteuerung“.

8 S. z.B. H. Flick, DStZ 1998, 186 ff.; Lang/Jann, IStR 1995, 55 ff.; dagegen dezidiert F. Wagner, DB 1999, 1520 ff.; krit. auch A. Steichen, in FS für L. Fischer, 1999, S. 231, 254 f.; F. Scheurle, DB 1995, 543 ff.; s. aber auch den jüngsten Kompromiß der EU-Finanzminister, ab 2003 eine abgeltende Quellensteuer von 15% zu erheben, die später auf 20% erhöht und im Jahr 2010 durch ein umfassendes Kontrollmitteilungssystem ersetzt werden soll, Handelsblatt v. 28. 11. 2000.

9 Arbeitsgruppe „Steuerausfälle“ (Teil III), StB 1994, 489, 494 f. Insoweit lassen sich wegen § 30a AO die Ausführungen des BVerfG (v. 27. 6. 1991, BVerfGE 84, 239 ff.) zur Zinsbesteuerung mühelos übertragen; vgl. K. Tipke, in FS für K. Offerhaus,

Alterseinkünften¹⁰, der Erbschaft- und Schenkungsteuer¹¹? Der Grund dafür, daß Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angegeben werden, dürfte in erster Linie darin liegen, daß hier vorrangig negative Einkünfte erzielt werden¹². Wie aber wird die Besteuerung positiver Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sichergestellt¹³?

Daß über Gleichmäßigkeit der Gesetzesanwendung gerne abstrakt und nur selten konkret gesprochen und geschrieben wird¹⁴, ist nur allzu verständlich¹⁵. Ist doch – sieht man einmal von gesetzlich sanktionierten strukturellen Vollzugsdefiziten wie § 30a AO ab – die ungleiche Gesetzesanwendung nur schwer greifbar, enthalten Aussagen über Steuerausfälle¹⁶ stets einen spekulativen Anteil. Politisch wird die Scheu, das Thema der Rechtsanwendungsgleichheit anzugehen, gerne mit den Fesseln des Datenschutzes und der informationellen Selbstbestimmung bemäntelt; der Forderung nach stärkerer Kontrolle wird das Schreckensszenario vom „gläsernen Steuerbürger“ entgegengehalten. Dabei entsteht jedoch ein bemerkenswertes Ungleichgewicht, wenn der Gesetzgeber mit immer detaillierteren Mißbrauchsvermeidungsvorschriften, die zumindest textlich mittlerweile einen Großteil der Steuergesetze ausmachen, *legalen* „Steuerschlußflöchern“ einen Riegel vorzuschieben versucht, der *illegalen* Steuerhinterziehung jedoch seitens des Staates nur wenig Beachtung geschenkt wird.

Das Bundesverfassungsgericht hat sich in seinem Zinsurteil darauf beschränkt, das *strukturelle* Erhebungsdefizit bei den Zinseinkünften zu rügen. Nur ein solches sei dem Gesetzgeber zuzurechnen, nicht hingegen die „Vollzugsmängel bei der Steuererhebung . . .“, wie sie immer wieder vorkom-

1999, S. 819, 830 f.; F. Balmes, FR 2000, 1069, 1070; a.A. Schleswig-Holsteinisches FG v. 23. 9. 1999 – V 7/99, EFG 2000, 178, 179 f. Allerdings dürfte, soweit reine Wertpapierhandelshäuser betroffen sind, zumindest § 30a AO nicht eingreifen, so daß das Ausschreiben von Kontrollmitteilungen möglich wäre.

10 Hierzu G. Felix, FR 1991, 389; K. Tipke, BB 1986, 601, 602.

11 S. auch J. P. Meincke, ErbStG, 12. Aufl. 1999, § 30 Rz. 1.

12 H.-J. Pezzer, StuW 2000, 457, 458.

13 Zweifelnd diesbezüglich D. Ondracek, DStG 1998, 86; auch die Arbeitsgruppe Steuerausfälle, Teil I, StB 1994, 399, 403 u. Teil III, 490 f. hatte Mieteinnahmen in die Liste der besonders hinterziehungsträchtigen Sachverhalte aufgenommen.

14 Eine der wenigen Ausnahmen s. K. Tipke, Über Deklarieren und Verifizieren, in FS für K. Offerhaus, 1999, S. 819.

15 S. auch die entsprechende Kritik von K. Tipke, StRO I, 2. Aufl. 2000, 361 mit Fn. 434.

16 Hierzu ausführlich Schneider/Kepler/Enste, Schattenwirtschaft und Schwarzarbeit – Umfang, Ursache, Wirkungen und wirtschaftspolitische Empfehlungen, 2000. G. Heidinger, Rechtsstaat und Rückwirkungsverbot im Steuerrecht, ÖStZ 1995, 92, 97 berichtet über das Ergebnis einer Meinungsumfrage unter österreichischen Steuerpflichtigen, derzufolge die Befragten die Zahl derjenigen Steuerpflichtigen, die nach eigener Einschätzung ihre Steuern korrekt und vollständig zahlen, für 1992 mit 36% und 1993 mit 41% bezifferten. Zu den Methoden der Ermittlung der Schattenwirtschaft: Arbeitsgruppe Steuerausfälle, StB 1994, 399, 404 ff.

men können und sich auch tatsächlich ereignen“. Diese Differenzierung ist explizit auf den Bankenerlaß¹⁷ bzw. § 30a AO zugeschnitten und läßt Gesetzgeber und Finanzverwaltung viel Raum, sich auf die „alltäglichen Vollzugsmängel“ zurückzuziehen¹⁸.

Verfassungsprozessual mag es richtig sein, die Feststellung der Verfassungswidrigkeit einer Vorschrift wegen eines Verstoßes gegen die Rechtsanwendungsgleichheit auf die Existenz normativer (gesetzlicher oder behördlicher) Ermittlungsrestriktionen zu beschränken¹⁹. Erst die „strukturelle“ Nichterhebbarkeit der Steuer durchbricht das Diktum vom fehlenden Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht²⁰ und stellt einen Zurechnungszusammenhang zwischen dem Handeln des Staates und der ungleichen Steuerbelastung her²¹. Der steuerehrliche Bürger kann sich gegen das gleichheitssatzkonforme materielle Steuergesetz nicht zur Wehr setzen mit dem Hinweis auf eine mehr oder weniger verbreitete Steuerhinterziehung, wenn diese dem Gesetzgeber nicht aufgrund einer verfahrensrechtlichen Kontrollausschlußnorm zurechenbar ist. Dennoch endet das Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit nicht am strukturellen, vom Gesetzgeber durch ausdrückliche Beschränkung der Befugnisse der Finanzverwaltung erst verursachten Vollzugsdefizit. Es erstreckt sich auch auf die rein tatsächlichen Vollzugsdefizite. Insbesondere darf der Gesetzgeber seine Augen nicht vor den Kapazitätsgrenzen der Finanzverwaltung verschließen, wenn er für einzelne Einkunftsarten spezielle Verfahren der Sicherstellung des Steueranspruchs vorsieht²². Die Existenz des Lohnsteuerabzugsverfahrens macht fehlende Rechtsanwendungsgleichheit nicht nur zu einem *Problem der Gleichbehandlung* zwischen steuerehrlichen und steuerunehrlichen Bürgern, sondern zugleich zu einer der Begleiterscheinungen des Einkunftsartendualismus²³. Im übrigen kann es nicht darauf ankommen, ob die Vorschriften

17 Bankenerlaß v. 2. 8. 1949, DStZ/B 1949, 242 und Neufassung von 1979, BStBl. I 1979, 590.

18 So geschehen in Schleswig-Holsteinisches FG v. 23. 9. 1999 – V 7/99, EFG 2000, 178, 179; s. auch W. Bergkemper, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 51 EStG Anm. 3 bezogen auf die Vollzugsdefizite bei der Erfassung von Trinkgeld; ferner F. Dötsch, DStZ 1999, 221, 223.

19 S. R. Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 554; R. Seer, in Tipke/Lang, § 23 Rz. 127.

20 Hierzu W. Berg, JuS 1980, 418 ff.; P. Rechenbach, NVwZ 1987, 383 ff.; H.-W. Arndt, in FS für H. Armbruster, 1976, S. 233 ff.; V. Götz, NJW 1979, 1478 ff.

21 M. Rodi, NJW 1990, 3246, 3249; R. Wernsmann, Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz, 2000, S. 138.

22 Immerhin hat auch das BVerfG v. 27. 6. 1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 281 (Zinsbesteuerung) ausgeführt, der Gesetzgeber müsse sich auch auf Verwaltungsvorschriften beruhende Erhebungsdefizite zurechnen lassen, soweit er sie bewußt und gewollt hinnimmt; vgl. ferner D. Ondracek, in FS für W. Ritter, 1997, S. 227, 242.

23 S. H. W. Kruse, DStJG Bd. 9 (1986), S. 1, 7; D. Ondracek, in FS für W. Ritter, 1997, S. 227, 240; K. Tipke, in dieser Schrift, S. 224.

fehlen oder die Beamten. Strukturell sind auch solche Kontrolldefizite, die auf einer dauerhaften²⁴ Unterbesetzung der Finanzbehörden beruhen²⁵. Deshalb muß auch über die Existenz „strukturell gegenläufiger Erhebungsregelungen“²⁶ hinaus hinterfragt werden, was der Staat zur Sicherung seines Steueranspruchs und der Rechtsanwendungsgleichheit unternimmt und welche Möglichkeiten ihm hierbei – gerade im Hinblick auf begrenzte Verwaltungskapazitäten – zur Verfügung stehen.

II. Sicherung von Steueransprüchen durch Verifikation der Deklaration

1. Betriebsprüfung

Umfassende Kontrolle und Abgleichung der Deklaration mit den Deklarationspflichten erlaubt letztlich nur die Außenprüfung. Indes, gerade hier wird das Auseinanderklaffen zwischen Anspruch und Wirklichkeit besonders deutlich. Denn für die große Masse der Kleinst- und Kleinbetriebe²⁷ ist das Risiko, einer Betriebsprüfung unterzogen zu werden, eher theoretischer Natur²⁸. Die Differenzierung des Betriebsprüfungsturnus nach der Betriebsgröße²⁹ mag ökonomisch betrachtet im Verhältnis zu den erwarteten Mehrergebnissen Sinn machen³⁰, ist aber bezogen auf die Rechtsanwendungsgleichheit kein sachgerechter Differenzierungsgrund³¹, auch kein Gebot maßvollen Gesetzesvollzugs³². Verstöße gegen die Rechtsanwendungsgleichheit lassen sich nicht in den absoluten Zahlen eines etwaigen Mehrergebnisses messen, sondern lediglich im Verhältnis zur tatsächlich geschuldeten Steuer. Dieses Verhältnis hat aber mit der Betriebsgröße nichts zu tun³³. Wenn Kleinbetriebe in Abständen von 24,2 Jahren, Kleinstbetriebe gar

24 S. die Angaben bei *D. Ondracek*, in FS für W. Ritter, 1997, S. 227, 230 f., aus denen sich ergibt, daß sich das bereits bestehende und bekannte Unterbesetzungsproblem eher noch verschärft.

25 Ebenso solche, die durch das Fehlen effizienter Kontrollnormen verursacht werden, s. *K. Tipke*, in dieser Schrift, S. 225, zu fehlenden Aufzeichnungspflichten.

26 *D. Ondracek*, in FS für W. Ritter, 1997, S. 227, 241.

27 Das BMF gibt an, daß 81% aller Unternehmen Umsätze zwischen 32 000 DM und 1 Mio. DM machen, damit in die Kategorie der Kleinst- oder Kleinunternehmen fallen (s. Erlaß v. 2. 5. 1997, BStBl. I, 576).

28 Kleinunternehmen alle 24,2 Jahre, Kleinstunternehmen alle 63,6 Jahre (s. Arbeitsgruppe Steuerausfälle [Teil I], StB 1994, 399, 411).

29 S. §§ 3, 4 BpO 2000 v. 15. 3. 2000, BStBl. I 2000, 368 ff.

30 S. FG Rheinland-Pfalz v. 1. 9. 1986 – 5 K 60/86, EFG 1987, 5, 7 f.

31 Kritisch auch *G. Felix*, FR 1991, 389; Arbeitsgruppe Steuerausfälle (Teil I), StB 1994, 399, 402, die zwischen fiskalischem und gesellschaftlichem Nutzen der Betriebsprüfung unterscheidet und nur letzteren als Argument für eine Verschärfung der Kontrollpraxis gelten läßt.

32 *R. Seer*, FR 1997, 553, 560 ff.

33 S. die Kritik von *K. Tipke*, in *Tipke/Kruse*, Vor § 193 AO Tz. 13a.

nur alle 63,6 Jahre geprüft werden, so liegt der Grund hierfür keineswegs in der Vermutung einer mit abnehmender Betriebsgröße wachsenden Gesetzes-treue. Die Orientierung der Betriebsprüfungsordnung an der Betriebsgröße ist damit nicht nur nicht geeignet, Verstöße gegen die Rechtsanwendungs-gleichheit möglichst effizient aufzudecken, sondern erzeugt ihrerseits Un-gleichheit, weil sie die Auswahl der zu prüfenden Unternehmen nicht nach sachgerechten Kriterien vornimmt. Diese Ungleichheit gefährdet die Legiti-mität des Freiheitseingriffs, der mit der Außenprüfung einhergeht.

Statt an der Betriebsgröße müßte die Prüfungshäufigkeit an der Prüfbedürf-tigkeit orientiert werden³⁴. Allerdings würde eine Neufassung der Kriterien für die Vornahme von Betriebsprüfungen lediglich an der Verteilung der geprüften Unternehmen etwas ändern, die Fallzahlen aber nur insoweit erhöhen, als die Prüfung eines Kleinbetriebes weniger Zeit in Anspruch nimmt als die eines Großunternehmens. Eine deutlichere Intensivierung der Prüfungstätigkeit ließe sich nur durch personelle Aufstockung erzielen.

2. Kontrollmitteilungen und Anzeigepflichten

Ein besonders wichtiges Instrument der nachträglichen Kontrolle der Befol-gung von Steuererklärungs- und Steuerentrichtungspflichten ist das Aus-schreiben von Kontrollmitteilungen³⁵. Es beschränkt sich zwar anders als die Betriebsprüfung auf die Verprobung von Einzelsachverhalten³⁶, ist aber gerade deshalb geeignet, die Steuererhebung durch Steuerabzug zu flankie-ren. So können über Kontrollmitteilungen insbesondere Einkünfte aus ne-benberuflicher Tätigkeit erfaßt werden. Mittels Kontrollmitteilungen lassen sich zudem die Fälle kontrollieren, in denen keine routinemäßigen Außen-prüfungen stattfinden, d.h. insbesondere die Fälle des § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO. Kontrollmitteilungen ergänzen die in § 93 AO normierten Mitwirkungs-pflichten insoweit, als es keines gesonderten Auskunftsverlangens bedarf. Vielmehr wird das Auskunftsbedürfnis vom Gesetzgeber abstrakt zugrunde-gelegt. Auch der Grundsatz der nur subsidiären Inanspruchnahme dritter, nicht am Verfahren beteiligter Personen gilt nicht. Dabei ist gerade weil sie nicht am Verfahren beteiligt sind, davon auszugehen, daß Dritte ihren Mit-teilungspflichten wahrheitsgemäß nachkommen, denn der aus dem mitge-teilten Sachverhalt resultierende Steueranspruch trifft einen anderen.

Indes eröffnet die Abgabenordnung nur eingeschränkt die Möglichkeit von Kontrollmitteilungen. Die zentrale Vorschrift des § 194 Abs. 3 AO setzt die

34 So R. Seer, FR 1997, 553, 561; K. Tipke, in Tipke/Kruse, § 193 AO Tz. 31; D. Gosch, in Beermann, § 193 Rz. 35; demgegenüber hält W. Schick, in Hübsch-mann/Hepp/Spitaler, § 193 AO Rz. 313 die Betriebsgröße für eine geeignete Typi-sierung der Prüfungsbedürftigkeit.

35 BVerfG v. 27. 6. 1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 278 (Zinsbesteuerung).

36 H. W. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts Bd. 1, Allgemeiner Teil, 1991, 326: „Be-grenzter Zweck der Kontrollmitteilung“.

Vornahme einer Außenprüfung voraus. Nur anlässlich einer solchen dürfen Kontrollmitteilungen ausgeschrieben werden. Überdies wird § 194 Abs. 3 AO auch noch restriktiv ausgelegt, wenn Teile der Literatur für das Ausschreiben von Kontrollmitteilungen besondere Verdachtsmomente fordern³⁷. Noch stärker wird die Möglichkeit zum Ausschreiben von Kontrollmitteilungen durch § 30a Abs. 3 S. 2 AO eingeschränkt³⁸. Die datenschutzrechtlich umstrittene³⁹ Vorschrift des § 93a AO bezieht sich nur auf andere Behörden; nur sie können allgemeinen zu Kontrollmitteilungen verpflichtet werden. Privatpersonen oder Unternehmen werden hingegen praktisch nicht zur Abgabe automatischer Kontrollmitteilungen herangezogen⁴⁰.

Daß das System der Anzeige- und Mitteilungspflichten insgesamt nur schwach ausgeprägt ist, ist angesichts des allseits beklagten Vollzugsdefizits nur schwer verständlich. Denn gerade Mitteilungspflichten könnten bei der Aufklärung unbekannter Besteuerungsfälle eine wichtige Rolle spielen. Hinzu kommt, daß die Kontrollmitteilung gegenüber einem proportionalen Quellenabzug mit Erstattung zuviel gezahlter Steuern erst nach Abschluß des jeweiligen Veranlagungszeitraums das mildere Mittel darstellt⁴¹ und daher grundsätzlich vorzugswürdig ist.

37 *W. Schick*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 194 AO Rz. 378; *E. Pauly*, BB 1986, 1130, 1133; *M. Streck*, DStR 1997, 1993, 1996 f.; *Wengert/Widmann*, BB 1998, 724; zu Recht kritisch *K. Tipke*, in FS für K. Offerhaus, 1999, S. 819, 827; *R. Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 355 mit Fn. 84.

38 Daran ändert auch der Versuch einer verfassungskonformen Auslegung durch den VIII. Senat (v. 18. 2. 1997 – VIII R 33/95, BStBl. II 1997, 499, 505, bestätigt in BFH v. 15. 12. 1998 – VIII R 6/98, BStBl. II 1999, 138; ebenso FG Baden-Württemberg v. 21. 7. 2000 – 3 K 59/98, EFG 2000, 1218; dagegen BFH v. 28. 10. 1997 – VII B 40/97, BFH/NV 1998, 424) nichts, denn selbst wenn das Ausschreiben von Kontrollmitteilungen möglich sein sollte, wenn ein „hinreichender Anlaß“ besteht, so dürfte eben jener im Regelfall gerade nicht vorliegen, wollte man diese einschränkende Voraussetzung nicht zur Farce werden lassen. Damit wird aber auch offenbar, daß das Bemühen verfassungskonformer Auslegung von § 30a AO selbst bei extremer Strapazierung des Wortlautes zu kurz greift; ablehnend auch *Wernsmann/Stalbold*, StuB 2000, 302 ff.

39 Ablehnend *R. Hamacher*, DB 1984, 2157, 2159 f.; *Jonas/Pauly*, DStR 1985, 560, 562; einschränkend auch *E. Wied*, Verfassungsrechtlich gebotener Datenschutz im Steuerrecht, 1991, S. 149 ff., der bemängelt, daß keine Schutzvorkehrungen hinsichtlich eines sich etwaig ergebenden Informationsüberhangs getroffen worden sind; dagegen haben *K. Tipke*, BB 1986, 601, 603, *H. Söhn*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93a AO Rz. 110 und im wesentlichen auch *H. Helsper*, in Koch/Scholz, 5. Aufl. 1996, § 93a AO Rz. 6, dem die Vorschrift allerdings noch nicht weit genug geht, keine Bedenken im Hinblick auf das Recht der informationellen Selbstbestimmung.

40 S. aber §§ 33, 34 ErbStG, § 29 EStDV, § 18 GrStG.

41 S. auch *K. Tipke*, in Tipke/Kruse, § 93a AO Rz. 2: Kontrollmitteilung als Minus zum Quellenabzug unbedenklich.

Der latenten Gefahr, kontrolliert zu werden, kommt dabei eine weitaus größere Bedeutung zu als der tatsächlichen Kontrolle⁴². Allerdings verlieren die gesetzlichen Kontrollmöglichkeiten ihre abschreckende Wirkung, je geringer das Entdeckungsrisiko wird. Ohne ein Mindestmaß an tatsächlicher Kontrolle wird das Risiko der Entdeckung unrealistisch. Deshalb sind auch faktische Kontrolldefizite jenseits von gesetzlichen Kontrollhindernissen wie § 30a AO dazu angetan, die Gleichmäßigkeit der Steuerrechtsanwendung in verfassungsrechtlich relevanter Weise zu beeinträchtigen.

3. Grenzen der Kontrolle

Rechtliche Grenzen setzt einer Kontrolle das Datenschutzrecht⁴³ und die diesem zugrunde liegenden Persönlichkeitsrechte in ihrer verfassungsgerichtlichen Weiterentwicklung zum Grundsatz informationeller Selbstbestimmung⁴⁴. Der Aufschrei, den jeder noch so vorsichtige Versuch auslöst, den in § 30a AO Gesetz gewordenen⁴⁵ Bankenerlaß aufzuheben oder ihn auch nur im Wege der Rechtsprechung einschränkend auszulegen, beweist, daß Kontrollmitteilungen den Steuerpflichtigen an einer empfindlichen Stelle treffen⁴⁶.

Indes ist die Berufung auf die informationelle Selbstbestimmung wohl weiterhin nur ein Vorwand. Denn mit der Kontrollmitteilung wird nicht stärker in die von Art. 2 Abs. 1 GG geschützte Privatsphäre des Steuerpflichtigen eingegriffen als durch entsprechende Erklärungspflichten. Auch diese werden nicht freiwillig, das heißt in freier Ausübung der informationellen Selbstbestimmung erfüllt, sondern aufgrund sanktionsbewehrter gesetzlicher Anordnung. Das Selbstbestimmungsrecht bezieht sich nicht auf die Entscheidung, die Besteuerungsgrundlagen wahrheitsgemäß zu deklarieren⁴⁷. Zwar muß zum Schutz der informationellen Selbstbestimmung gesetzlich festgelegt sein, wofür die erhobenen Daten verwendet werden⁴⁸, denn die staatliche

42 S. auch *D. Ondracek*, in FS für W. Ritter, 1997, S. 227, 236, 244.

43 *G. Felix*, FR 1991, 389, 390.

44 BVerfG v. 15. 12. 1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 ff. (Volkszählungsurteil).

45 StReformG 1990 v. 25. 7. 1988, BGBl. I 1988, 1093, 1127.

46 BFH v. 15. 12. 1998 – VIII R 6/98, BStBl. II 1999, 138 wendet gegen Kontrollmitteilungen für Zinseinkünfte ein, sie würden eine dauerhafte ernsthafte Gefährdung des Kapitalmarktes darstellen; ebenso *F. Dötsch*, DStZ 1999, 221, 222; zum Spannungsverhältnis zwischen Steuergerechtigkeit und Kapitalmarktadäquanz s. auch *F.-Chr. Zeitler*, in FS für K. Offerhaus, 1999, S. 955 ff.

47 *K. Tipke*, BB 1986, 601, 603; *H. Söhn*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93a AO Rz. 110; *J. Wieland*, JZ 2000, 272, 274: Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung erfordert keinen über das Steuergeheimnis hinausgehenden Geheimhaltungsschutz.

48 *H. Dreier*, GG, 1996, Art. 2 Rz. 59; *Ph. Kunig*, in v. Münch/Kunig (Hrsg.), GG, 5. Aufl. 2000, Art. 2 Rz. 38; *E. Wied*, Verfassungsrechtlich gebotener Datenschutz

Datenerhebung steht unter permanentem Rechtfertigungszwang. Der Informationseingriff ist jedoch – unter der Voraussetzung einer hinreichenden gesetzlichen Grundlage – durch das Ziel gleichmäßiger Steuererhebung gerechtfertigt. Soweit der Steuergesetzgeber an Sachverhalte anknüpft, deren Offenbarung nicht schon per se einen – auch nicht unter dem Aspekt der Besteuerungsgleichheit zu rechtfertigenden – Eingriff in die unantastbare Intimsphäre⁴⁹ erfordern, können sich verfassungsrechtliche Bedenken nur noch hinsichtlich der Art und Weise der Informationsgewinnung ergeben. So ließe sich eine Steuer auf das private Konsumvermögen möglicherweise entgegenhalten, daß sie den Steuerpflichtigen in unzulässiger Weise zur Preisgabe seiner privaten Verhältnisse zwingt⁵⁰. Bestehen aber in dieser Hinsicht keine grundsätzlichen Bedenken gegen die Besteuerung privaten Vermögens, so können sich keine zusätzlichen Einwände dagegen richten, die Preisgabe der erforderlichen Informationen zu erzwingen und zu kontrollieren⁵¹.

Zwar wäre die unmittelbare Befragung des Steuerpflichtigen im Wege eines konkreten Auskunftersuchens das mildere Mittel, indes ist es ungeeignet, die Erklärungen des Steuerpflichtigen wirksam zu kontrollieren, zumal oftmals erst die Mitteilung von dritter Seite die Finanzverwaltung überhaupt von dem steuerrechtlich relevanten Sachverhalt in Kenntnis setzen wird⁵². Auch der Einwand, die Anordnung allgemeiner Mitteilungspflichten verstoße gegen den Grundsatz der Bestimmung des Zwecks der Datensammlung⁵³, greift nicht durch, solange die gewonnenen Informationen ausschließlich zur Sicherung des Steueranspruchs benötigt und verwendet werden⁵⁴. Schutz vor einer Zweckentfremdung der im Besteuerungsverfahren erhobenen Daten bietet das Steuergeheimnis⁵⁵.

im Steuerrecht, 1991, S. 45; *M. Leist*, Verfassungsrechtliche Schranken des steuerlichen Auskunfts- und Informationsverkehrs, 1999, S. 47.

49 Zum besonderen Schutz der Intimsphäre s. BVerfG v. 14. 9. 1989 – 2 BvR 1062/87, BVerfGE 80, 367, 373 f. (Tagebuch).

50 So *F. v. Hammerstein*, Der verfassungsrechtliche Schutz der Privatsphäre im Steuerrecht, 1993, S. 213 ff.; krit. demgegenüber *K. Tipke*, StRO Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 428.

51 In diese Richtung auch *F. v. Hammerstein*, Der verfassungsrechtliche Schutz der Privatsphäre im Steuerrecht, 1993, S. 113: Jede Rechtsgrundlage für eine belastende Maßnahme beinhaltet stillschweigend die Befugnis, die zur Durchführung der Maßnahme erforderlichen Informationen zu beschaffen. Soweit sich Zweck und Umfang schon aus der gesetzlichen Grundlage für die belastende Maßnahme ergebe, bedürfe es darüber hinaus für den Informationseingriff keiner weiteren Rechtsgrundlage.

52 *H. Söhn*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93a AO Rz. 114, 120.

53 *R. Hamacher*, DB 1984, 2157, 2159.

54 *E. Wied*, Verfassungsrechtlich gebotener Datenschutz im Steuerrecht, 1991, S. 146; *H. Söhn*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 93a AO Rz. 115.

55 Zutreffend *Wernsmann/Stalbold*, StuB 2000, 252, 255.

Gerade in der Abgrenzung der zulässigerweise erhobenen Informationen liegt allerdings ein Problem. Denn es gibt kaum einen Sachverhalt ohne steuerliche Relevanz. Am effizientesten wäre es daher, Banken zur Vorlage aller Kontenunterlagen ihrer Kunden zu verpflichten, da die meisten Geschäfte im nichtbaren Zahlungsverkehr abgewickelt werden⁵⁶. Mit einer solchen Forderung dürfte man jedoch kaum Gehör finden. Kontobewegungen spiegeln nicht nur die steuerlich relevante Einnahmeseite, sondern auch die Konsumausgabenseite wider. Sie enthalten damit eine Vielzahl von Informationen, die der Kontoinhaber gegenüber den Finanzbehörden, was seine eigene Besteuerung angeht, nicht offenzulegen verpflichtet ist, mögen hierin auch wertvolle Anhaltspunkte für die Verprobung mit den Angaben anderer Steuerpflichtiger liegen.

III. Quellenbesteuerung als Instrument der vorbeugenden Sicherung von Steueransprüchen

1. Anwendungsfälle des Abzugs an der Quelle

Anders als Betriebsprüfung und Kontrollmitteilung setzt der Quellenabzug bereits im Vorfeld der Steuerentrichtung an. Während Betriebsprüfung und Kontrollmitteilung der *nachträglichen* Verifikation der Selbstdeklaration des Steuerpflichtigen dienen, beruht das Quellenabzugsverfahren auf der Fremddeklaration. Die Versteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, der Kapitalerträge und der Einkünfte beschränkter Steuerpflichtiger wird nicht dem Steuerschuldner selbst überlassen. Vielmehr wird ein Dritter in der Weise in das Steuerrechtsverhältnis einbezogen, daß er die Steuer für den eigentlichen Steuerschuldner abführen muß und für die fremde Steuerschuld haftet (§§ 42d, 44 Abs. 5, 50a Abs. 5 S. 5 EStG). Es ist die sanktionsbewehrte Einbeziehung eines Dritten in die Erfüllung fremder Steuerentrichtungspflichten, die das Quellenabzugsverfahren so effizient macht. Das Problem der Nichtdeklaration durch den Steuerpflichtigen selbst wird ausgeschaltet⁵⁷, die Kontrolle wird erleichtert, weil sie bei den zahlenmäßig geringeren Abzugsverpflichteten ansetzen kann⁵⁸.

56 So K. Tipke, in FS für K. Offerhaus, 1999, S. 819, 827 f.; s. auch Arbeitsgruppe Steuerausfälle, StB 1994, 450–452.

57 Chr. Goetz, Die Quellenbesteuerung als Erhebungsform der Einkommensteuer, 1993, S. 118. Auch ist die Quellenbesteuerung unmerklicher als eine Veranlagung; sie wird vom Steuerpflichtigen weniger stark wahrgenommen, wobei dies m.E. eher ein Nachteil ist, weil die Höhe der Steuerlast – aber eben nur wenn sie wahrgenommen wird – ein wichtiger Gradmesser der Beurteilung von Politik ist, so auch F. Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, S. 37 ff.

58 Zum Rationalisierungseffekt der Lohnsteuer s. auch BVerfG v. 26. 1. 1977 – 1 BvL 7/76, BVerfGE 43, 231, 238 f.; Chr. Goetz, Die Quellenbesteuerung als Erhebungsform der Einkommensteuer, 1993, S. 120, 122.

Eine Sonderstellung nimmt dabei das Lohnsteuerabzugsverfahren ein. Zum einen wird der ganz überwiegende Anteil des Einkommensteueraufkommens im Lohnsteuerabzugsverfahren erhoben⁵⁹, so daß der Quellenabzug, und nicht die Selbstdeklaration als Erhebungstechnik das Einkommensteuerrecht dominiert. Zum anderen wird aufgrund der Möglichkeit, steuermindernde Tatsachen auf der Lohnsteuerkarte eintragen zu lassen (§§ 39, 39a EStG), den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen anders als bei anderen Abzugsverfahren bereits bei der Vornahme des Lohnsteuerabzugs Rechnung getragen⁶⁰. Aufgrund der Individualisierung des Lohnsteuerabzugs und der Berücksichtigung persönlicher Merkmale können Übersicherungen weitgehend ausgeschlossen werden. Dabei kann der Fiskus im Lohnsteuerabzugsverfahren den vollen Steueranspruch sichern und muß sich nicht wie in den Fällen einer niedrigen, proportional bemessenen Quellensteuer auf eine Grundsicherung zurückziehen. Das Lohnsteuerabzugsverfahren ist damit einerseits effektiv, andererseits wahrt es die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und vermeidet Übersicherungen⁶¹. Nicht lösen kann allerdings auch das Lohnsteuerabzugsverfahren das Problem der Schwarzarbeit und der unrichtigen Angaben bei der Geltendmachung von Werbungskosten im Verfahren der Ausgleichsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG⁶².

Im Unterschied zum Lohnsteuerabzug haben die Steuerabzüge vom Kapitalertrag und von den inländischen Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger Objektsteuercharakter⁶³. Sie nehmen keine Rücksicht auf die individuellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Dies wird am deutlichsten an der Erhebung zu einem einheitlichen Proportionalatz. Dabei erfolgt nur bei der auf die Kapitalerträge unbeschränkt steuerpflichtiger Gläubiger erhobenen Kapi-

59 Das Verhältnis zwischen veranlagter Einkommensteuer und Lohnsteuer beträgt für das Jahr 1999 mit 22 474 Mrd. DM zu 319 284 Mrd. DM 7% zu 93% (Statistisches Jahrbuch 2000, S. 510); ca. 90% aller Erwerbstätigen beziehen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, nur knapp 10% sind selbständig (Statistisches Jahrbuch 2000, S. 106).

60 Zur Entwicklung und Anpassung der Eintragungsmöglichkeiten an das Vorauszahlungsverfahren des § 37 EStG und zu verbleibenden Defiziten s. *W. Drenseck*, *StuW* 2000, 452, 453 ff.

61 *R. Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, 1999, S. 406.

62 Zu diesen Einschränkungen des Bildes der weitgehenden Vollzugseffizienz der Lohnsteuer *R. Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, 1999, S. 406.

63 Für die Kapitalertragsteuer: *G. Raber*, Die Erhebung der Kapitalertragsteuer in Verlustsituationen, *BB* 1995, 384; *Chr. Goetz*, Die Quellenbesteuerung als Erhebungsform der Einkommensteuer, 1993, S. 57, 130; *W. Heinicke*, in *L. Schmidt*, *EStG*, 19. Aufl. 2000, § 43 EStG Rz. 16; *K. Lindberg*, in *Blümich*, § 43 Rz. 17; einschränkend *Harenberg/Irmer*, in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Vor § 43 EStG Rz. 7, die aufgrund der Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer im Ergebnis den Objektsteuercharakter verneinen. Für die beschränkte Steuerpflicht: *H.-W. Arndt*, *StuW* 1990, 364, 365; *H. Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht*, 2. Aufl. 1998, § 5 Rz. 5.122; *Chr. Goetz*, Die Quellenbesteuerung als Erhebungsform der Einkommensteuer, 1993, S. 80; a.A. *F. Wassermeyer*, *DStJG* Bd. 8 (1985), S. 49, 76.

talertragsteuer in der sich anschließenden Veranlagung eine Anpassung an die individuellen Verhältnisse, während die Quellenbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger in vielen Fällen abschließend ist. Kommt es im Quellen- oder Wohnsitzstaat zur Veranlagung und wird die Quellensteuer angerechnet, so findet jedoch auch hier eine Berücksichtigung individueller Merkmale statt⁶⁴.

Einen Sonderweg geht der Gesetzgeber zur Sicherung des Steueranspruchs gegenüber ausländischen Unternehmen, die in Deutschland eine Betriebsstätte begründen. § 50a Abs. 7 EStG⁶⁵ sieht vor, daß das Finanzamt gegenüber dem Auftraggeber (Vergütungsschuldner) eines beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers die Vornahme eines Steuerabzugs anordnen kann, wenn dies zur Sicherung des Steueranspruchs zweckmäßig ist. Der Unterschied des Sicherungsabzugs nach § 50a Abs. 7 EStG gegenüber einer obligatorischen Quellensteuer ist folglich, daß er nur *im Bedarfsfall* angeordnet wird. Während bei der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer oder in den Fällen des § 50a Abs. 1 und 4 EStG das Sicherungsinteresse abstrakt unterstellt wird, setzt § 50a Abs. 7 EStG ein konkretes, im Einzelfall bestehendes Sicherungsinteresse voraus.

Gerade gegenüber dem beschränkt Steuerpflichtigen ist der Quellenabzug oftmals der einzige Weg, den Steueranspruch durchzusetzen⁶⁶. Zugleich dient die Quellensteuer als Verhandlungsunterpfand in DBA-Verhandlungen⁶⁷. Andererseits verursacht die Erhebung von Quellensteuern Ungleichbehandlungen – zum einen gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen, zum anderen innerhalb der Gruppe der beschränkt Steuerpflichtigen. Unterschiedliche Quellensteuersätze, ebenso wie die Praxis der nur beschränkten Anrechnung im Wohnsitzstaat werden trotz der grundsätzlichen Anerkennung der beschränkten Steuerpflicht durch den EuGH⁶⁸ in jüngerer Zeit vermehrt als nicht europarechtskonform kritisiert⁶⁹. Ist ein System (abgeltender) Quellensteuern auch durchaus geeignet, auch die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte bis zu einem gewissen Grade sicherzustellen, so ist diese Methode unter dem Aspekt leistungsfähigkeitsgerechter und diskriminierungsfreier Besteuerung nicht optimal. Den Methodenzwiespalt wirksamer Erfassung von Auslandssachverhalten spiegelt das Ringen um

64 Für ausreichend befunden z.B. in BVerfG v. 24. 9. 1965 – 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119, 123 f. (Kuponsteuer).

65 Zu der zwischenzeitlichen Änderung der Vorschrift durch das StEntlG s. U. Probst, in Herrmann/Heuer/Raupach, Steuerreform 1999/2000/2002 § 50a Rz. R 11.

66 BFH v. 2. 2. 1994 – I B 143/93, BFH/NV 1994, 864.

67 W. Görlich, FR 1978, 367.

68 EuGH v. 14. 2. 1995, Rs C-279/93, EuGHE 1995 I, 225 (Schumacker); EuGH v. 11. 8. 1995, Rs C-80/94, EuGHE 1995 I, 2495 (Wielockx).

69 H. Schaumburg, StuW 2000, 369, 375; ders., Internationales Steuerrecht, § 4 Rz. 4.24; ders., DStJG Bd. 24 (2001), S. 44.

eine EU-weite Zinsbesteuerung wider. Moderate Quellenbesteuerung, Kontrollmitteilungen oder Koexistenz von beidem beherrschen seit Jahren die Diskussion um eine Zinsrichtlinie. Der nun gefundene Kompromiß⁷⁰ sieht zwar für eine Übergangszeit die Erhebung von Quellensteuern vor, gibt aber zumindest in der Endstufe der ausschließlichen Besteuerung im Wohnsitzstaat – ermöglicht durch Kontrollmitteilungen des Quellenstaates – den Vorrang. Der Vorschlag sieht die Zukunft der Sicherung der Besteuerungsrechte im grenzüberschreitenden Sachverhalt folglich nicht im Quellenabzug, sondern im Informationsaustausch zwischen den beteiligten Fiscis. Zwar hält schon jetzt die im EG-Amtshilfegesetz umgesetzte EG-Amtshilferichtlinie⁷¹ ein Instrumentarium vor, daß die Finanzbehörden der Mitgliedstaaten nicht nur berechtigt, sondern auch *verpflichtet*, beim Verdacht von Steuerhinterziehung Spontanauskünfte zu erteilen⁷². Bis zur Einrichtung eines funktionstüchtigen automatischen Mitteilungsverfahrens zwischen den Mitgliedstaaten ist jedoch noch ein weiter Weg zurückzulegen.

2. Das Problem der Übersicherung

Die Sicherung des Steueranspruchs darf im Hinblick auf das Übermaßverbot grundsätzlich nur in der Höhe der späteren Steuerschuld erfolgen⁷³. Auch wenn die Quellensteuer keinen abgeltenden Charakter hat, es also in einer nachfolgenden Veranlagung zu einer Anpassung an die individuellen Verhältnisse und damit zur Erstattung zuviel bezahlter Quellensteuer kommt, entstehen dem Steuerpflichtigen aufgrund zunächst zuviel erhobener Quellensteuern Liquiditäts- und Zinsnachteile⁷⁴. Läßt der Quellenabzug als Bruttobesteuerung einen Abzug von Aufwendungen nicht zu und ist eine spätere Veranlagung mit Anpassung an die individuellen Verhältnisse nicht vorgesehen (z.B. § 50a Abs. 3 S. 1 EStG), so kommt es zu einer dauerhaften Benachteiligung gegenüber Steuerpflichtigen, die zur Einkommensteuer veranlagt werden. Die Bruttobesteuerung läuft dem Nettoprinzip als einem Kernbestandteil des Leistungsfähigkeitsprinzips zuwider⁷⁵.

70 Einigung auf der Sitzung des ECOFIN v. 26./27. 11. 2000, IWB 2000, 1145.

71 EG-Amtshilferichtlinie 77/799/EWG v. 19. 12. 1977, Abl. EG Nr. L 336, 15 und 79/1070/EWG v. 6. 12. 1979, Abl. EG Nr. L 331, 8.

72 EuGH v. 13. 4. 2000, C-420/98, IStR 2000, 334; hierzu *J. de Weerth*, IStR 2000, 462 f. Um so unverständlicher ist die einschränkende Umsetzung der Amtshilferichtlinie im EG-Amtshilfegesetz, die von der Finanzverwaltung im Erlaßwege sogar noch stärker reduziert wird, s. BMF-Schreiben v. 3. 2. 1999, BStBl. I 1999, 228, 238 Tz. 4.2.1; BMF-Schreiben v. 3. 6. 1996, BStBl. I 1996, 644.

73 Ebenso (für das Lohnsteuerabzugsverfahren) *W. Dreneck*, StuW 2000, 452, 454 f.

74 *Chr. Goetz*, Die Quellenbesteuerung als Erhebungsform der Einkommensteuer, 1993, S. 130; *H. Scholtz*, Zur Anrechnung von Vorauszahlungen und Steuerabzugsbeträgen, FR 1988, 158 f.

75 Hierzu ausführlich für die Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger *M. Engelschalk*, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 1988, S. 75 ff.,

Schwerwiegender sind allerdings die freiheitsrechtlichen Implikationen der Bruttobesteuerung, und zwar auch dann wenn diese keinen definitiven Charakter hat. Die Bruttobesteuerung kann je nach dem Verhältnis der Einnahmen zum zu versteuernden Einkommen bei einem entsprechend hohen⁷⁶ Quellensteuersatz erdrosselnde⁷⁷ Wirkung entfalten. Der aktuelle Liquiditätsentzug wird auch durch eine nachfolgende Veranlagung nicht ausgeglichen, wohl aber der Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip⁷⁸.

Virulent wird dieses Problem der Übersicherung neuerdings hinsichtlich der auf Dividenden und sonstige dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende Bezüge erhobenen Kapitalertragsteuer, da diese sich – wenngleich zu einem nunmehr auf 20% reduzierten Steuersatz – weiterhin nach dem vollen Ausschüttungsbetrag bemisst (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG), obwohl die Dividende beim Steuerschuldner nur zur Hälfte der Einkommensteuer unterliegt (§ 3 Nr. 40 EStG). Dadurch kommt es bei allen Anteilseignern, deren Einkommensteuersatz unterhalb von 40% liegt, zu einem Kapitalertragsteuerüberhang. Zwar wird trotz der partiellen Steuerfreiheit des Kapitalertrags die Kapitalertragsteuer in vollem Umfang angerechnet bzw. erstattet (§ 36 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 S. 1 EStG). Dennoch verstößt der Kapitalertragsteuerabzug auf die volle Dividende gegen das Verhältnismäßigkeitsprinzip, weil er nicht nur im Einzelfall, sondern in der ganz überwiegenden Anzahl der Fälle zu einer Übersicherung führt⁷⁹. Zwar ist nachvollziehbar, daß der Gesetzgeber im Hinblick auf ausländische Anteilseigner, die nicht in das Halbeinkünfteverfahren einbezogen werden sollten, generell an der Bemessung der Kapitalertragsteuer nach der vollen Dividende festgehalten hat. Eine Differenzierung und Schlechterstellung des ausländischen gegenüber dem inländischen Empfänger wäre europarechtlich bedenklich gewesen. Der Gesetzgeber hätte aber, wenn er an der Bemessung der Kapitalertragsteuer an der vollen Dividende festhalten wollte, den Kapitalertragsteuersatz stärker absenken müssen. Dies gilt erst recht im Hinblick auf die bis 2005 stattfindende Absenkung des Einkommensteuertarifs⁸⁰.

der im Ergebnis jedoch eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG verneint, weil er Steuerinländer und Steuerausländer für nicht vergleichbar hält.

76 M. Engelschalk, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 1988, S. 98, hält bei einer „durchschnittlichen Gewinnerwartung“ einen Bruttosteuersatz von 30% für grundsätzlich annehmbar.

77 Kritisch zum Begriff der Erdrosselungssteuer H. W. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts Bd. I, Allgemeiner Teil, 1991, S. 37: „steuerrechtliches Ungeheuer von Loch Ness“.

78 Zutreffend H. Schaumburg, StuW 2000, 369, 372, der auf das Problem des vorübergehenden Liquiditätsentzugs jedoch nicht eingeht.

79 Nach Angaben des DAI liegen 80% aller Dividendenbezieher mit ihrem individuellen Einkommensteuersatz unter 40%, s. DAI, Reform des Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens, April 1999.

80 § 52 Abs. 41 EStG in der Fassung des StSenkG v. 23. 10. 2000, BGBl. I, 1433.

3. Sicherung ohne Steueranspruch?

Das Sicherungsbedürfnis des Staates kann seltsame Blüten treiben. Vertraut der Fiskus in vielen Fällen grenzenlos, so sichert er in anderen Fällen prophylaktisch, bevor ein Steueranspruch überhaupt entstanden ist, ja selbst wenn ein solcher nie entstehen wird. Es handelt sich hierbei um besonders krasse Fälle der Übersicherung⁸¹.

So ordnet die Finanzverwaltung in den Fällen der Begründung einer Betriebsstätte nach § 12 Nr. 8 AO den Sicherungsabzug nach § 50a Abs. 7 EStG auch bereits vor Fristüberschreitung an. Nach § 50a Abs. 7 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 sollte der Vertragspartner des ausländischen Unternehmers sogar unabhängig von einer finanzbehördlichen Anordnung und unabhängig von der Begründung einer Betriebsstätte automatisch zum Abzug verpflichtet sein. Die Kritik war so überwältigend⁸², daß der Gesetzgeber dieser *Steuerabzugspflicht ohne Steuerpflicht* mit dem Steuerbereinigungsgesetz 1999⁸³ rückwirkend ein schnelles Ende bereitet hat.

Ein weiterer Fall einer Sicherung ohne Steueranspruch hat sich durch das Steuersenkungsgesetz⁸⁴ eingeschlichen. Dividenden, die an andere Körperschaften gezahlt werden, unterliegen – obwohl sie nach neuem Recht beim Empfänger gemäß § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben – bei der ausschüttenden Gesellschaft weiterhin dem Kapitalertragsteuerabzug (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Buchst. b EStG). Es steht also von vornherein fest, daß es zur Entstehung eines zu sichernden Steueranspruchs nicht kommen *kann*. Der Erstattungsanspruch wird zum Regelfall. Der Quellenabzug erhält die Funktion eines (zinslosen) Zwangsdarlehens⁸⁵. Das neue Recht fällt damit hinter die Ausgestaltung des Schachtelprivilegs vor 1977 zurück. Denn vor der Einführung des körperschaftsteuerlichen Vollanrechnungssystems verzichtete der Gesetzgeber gemäß § 9 Abs. 2 KStG 1976 auf die Erhebung von Kapitalertragsteuer auf Schachteldividenden⁸⁶. Der Kapitalertragsteuerabzug auf steuerfreie Schachteldividenden

81 *Birk/Kulosa*, FR 1999, 433 f., sehen in der Sicherung nicht bestehender Steueransprüche die Normierung „völlig neuer Abgabentatbestände“. Gleichzeitig stelle sich dabei die Frage nach der Steuerqualität derartiger Abgabentatbestände, da Wesensmerkmal der Steuer sei, daß die Geldleistungspflicht endgültig auferlegt werde. Der nur vorübergehende Sicherungseinbehalt ohne Steueranspruch habe daher eher den Charakter einer Zwangsanleihe.

82 S. die einhellige Kritik im Schrifttum z.B. *U. Probst*, in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Steuerreform § 50a Rz. R 6 ff.; *Birk/Kulosa*, FR 1999, 433 f.; *Hey/Lieber*, IWB Gruppe 3, 1211 ff.

83 BGBl. I 1999, 2601.

84 Gesetz zur Senkung der Steuersätze und Reform der Unternehmensbesteuerung v. 23. 10. 2000, BGBl. I, 1433.

85 *W. Neyeres*, DStR 1993, 230 (zum Zinsabschlag in Verlustsituation des Empfängers).

86 S. hierzu *Herrmann/Heuer*, 18. Aufl., Stand Aug. 1976, § 9 Rz. 19.

den ist vor allem deshalb unverhältnismäßig⁸⁷, weil das Steuersenkungsge-
setz – bemerkenswerterweise anders als für Beteiligungserträge im Anwen-
dungsbereich der Mutter-/Tochter-Richtlinie (s. § 44d EStG) – keine Befrei-
ungsmöglichkeit vorsieht⁸⁸.

4. Möglichkeiten der Ausweitung der Quellenbesteuerung

Das Problem der Übersicherung markiert die Grenzen einer Ausdehnung der
Sicherung von Steueransprüchen durch Quellenabzug⁸⁹. Zwar wäre es
durchaus denkbar, einen Steuerabzug auf verschiedene Arten von Zahlun-
gen (Mieten, Provisionen, Vergütungen für Dienst- und Werkleistungen etc.)
einzuführen. Derartige Abzugspflichten existieren in einer Reihe südeuro-
päischer Länder⁹⁰, wohl ein Versuch, dem ausgeprägten Steuerwiderstand
Herr zu werden. Indes begegnen derartige Abzugspflichten erheblichen Be-
denken, weil – anders als bei der Lohn- oder der Kapitalertragsteuer – ein
angemessenes Verhältnis zwischen dem Quellenabzug und der tatsächli-
chen Steuerschuld nicht hergestellt werden kann.

Als Erhebungstechnik kommt der Quellenabzug sinnvollerweise nur in den
Fällen in Betracht, in denen ein Steuerpflichtiger im wesentlichen über eine
einzige Einkommensquelle verfügt und daher den individuellen Verhältnissen
bereits bei der Vornahme des Abzugs Rechnung getragen werden kann,
oder wenn das Verhältnis zwischen Einnahmen und zu versteuerndem Ein-
kommen relativ konstant ist, so daß eine Bemessung des Abzugs anhand der
(Brutto-)Einnahmen möglich ist, ohne daß Übersicherungen in größerem Stil
zu befürchten sind. Dabei lassen sich individuelle Merkmale nur dann be-
reits im Rahmen der Abzugsverpflichtung berücksichtigen, wenn der Ab-

87 Ähnlich *Birk/Kulosa*, FR 1999, 433, 434, die Sicherungsmaßnahmen dann für
verfassungswidrig halten, wenn ihnen nicht wenigstens regelmäßig ein zu sichern-
der Steueranspruch zugrunde liegt und es nur in Ausnahmefällen zu Erstattungs-
ansprüchen kommt.

88 Einen Ausweg aus dem Liquiditätsnachteil bietet die Organschaft. Sie wird sich
nach dem Wegfall der Voraussetzung der organisatorischen und wirtschaftlichen
Eingliederung ohnehin als Mittel der Wahl darstellen, schon um die Folgen des
§ 3c Abs. 1 EStG zu umgehen.

89 *K. Tipke*, in dieser Schrift, S. 224, plädiert wegen der begrenzten Einsatzmöglich-
keiten dafür, ganz auf Quellenabzüge zu verzichten.

90 Vgl. Griechenland: Steuerabzug in Höhe von 20% der Vergütungen, die der Staat
oder Unternehmen bestimmter Größenklasse an Steuerpflichtige mit Einkünften
aus selbständiger Arbeit zahlen; Vergütungen an Bauunternehmer unterliegen
einem Steuereinbehalt von 3% der Vergütung (s. *H. Groos*, Griechenland, in Men-
nel/Förster, *Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan* (Stand 1996), Rz. 131. In
Portugal unterliegen neben Zahlungen an Selbständige, Provisions- und Mietzah-
lungen einem Quellenabzug (*St. Stieb*, Portugal, in Mennel/Förster [Stand 1998]
Rz. 92). Auch in Großbritannien müssen unter bestimmten Voraussetzungen auf
Mietzahlungen Quellensteuern einbehalten werden, vgl. *I. Müssener*, in Men-
nel/Förster, *Großbritannien* (Stand 2000), Rz. 183.

zugsverpflichtete und der Steuerschuldner in einem qualifizierten Verhältnis zueinander stehen⁹¹. Im Idealfall der Lohnsteuer heißt dies: Erhebung des Steuerabzugs zum individuellen Einkommensteuersatz auf der Grundlage des endgültigen zu versteuernden Einkommens nach Maßgabe der Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte. Von diesem Ideal weicht die Kapitalertragsteuer bereits insofern ab, als sie zu einem Proportionalatz anhand der Einnahmen erhoben wird und eine Individualisierung nur in den Grenzen des § 44a EStG stattfindet. Zumindest hinsichtlich von Zinseinnahmen wird man allerdings davon ausgehen können, daß den Einnahmen über den Pauschbetrag des § 9a S. 1 Nr. 2 EStG hinaus in der Regel keine nennenswerten Ausgaben gegenüberstehen. Anbieten würde sich eine Quellenbesteuerung ferner für Sozialversicherungen⁹², soweit diese überhaupt steuerpflichtig sind. Ebenso wie zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer persönliche Verhältnisse berücksichtigt werden können, ist dies zwischen Sozialversicherungskasse und Rentner möglich⁹³. Läßt sich hingegen das Verhältnis zwischen Einnahmen und zu versteuerndem Einkommen nur individuell ermitteln, so ist ein Quellenabzug mit festem Proportionalatz grundsätzlich ungeeignet. Problematisch ist ein Quellenabzug ferner dann, wenn er von dem Abzugsverpflichteten komplexe Ermittlungen des steuerpflichtigen Sachverhalts fordert, die dieser nur unter Mitwirkung des eigentlichen Steuerschuldners leisten kann. Deshalb kann etwa das Vollzugsdefizit bei der Besteuerung privater Veräußerungseinkünfte nach §§ 17, 23 EStG nicht durch einen Quellenabzug⁹⁴, sondern lediglich durch automatische Kontrollmitteilungen⁹⁵ der Banken bzw. Notare an die Finanzbehörden behoben werden.

91 S. auch VfGH v. 15. 3. 2000, G 141/99 u.a., ÖStZ 2000, 232 ff.

92 Renten unterliegen einem Quellenabzug z.B. in Luxemburg (*E. Fort*, Luxemburg, in *Mennel/Förster*, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan [Stand 1997], Rz. 215); in Belgien (*E. Fort*, Belgien, in *Mennel/Förster*, a.a.O., [Stand 1996], Rz. 164), in Großbritannien (*I. Müssener*, in *Mennel/Förster*, a.a.O., [Stand 2000], Rz. 183), in Italien (*E. Lobis*, in *Mennel/Förster*, a.a.O., [Stand 2000], Rz. 124).

93 *K. Tipke*, BB 1986, 601, 602, kritisiert zu recht die kaum nachvollziehbare Differenzierung zwischen Arbeitnehmern und Rentnern.

94 Vgl. den österreichischen VfGH v. 15. 3. 2000, G 141/99 u.a., ÖStZ 2000, 232, 233, der die Quellenabzugspflicht der depotverwaltenden Banken für Veräußerungsgewinne aus diesem Grunde für verfassungswidrig erklärt hat; hierzu auch *T. Ehrke*, IStR 2000, 679 f. Daß die Ermittlung der Einkünfte nach § 23 EStG komplexe Sach- und Rechtsfragen aufwirft, belegt nicht zuletzt das BMF Schreiben zu § 23 EStG v. 5. 10. 2000 IV C 3 – S 2256 – 263/00 mit Anm. *A. Risthaus*, DB 2000, Beilage Nr. 13.

95 Dieses System existiert etwa in den USA für alle Formen von Kapitalerträgen, s. *I. Müssener*, in *Mennel/Förster*, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Stand 1999), Rz. 186.

IV. Grenzen der Zulässigkeit einer Einbeziehung Dritter zur Sicherung von Steueransprüchen

Deklaration und Entrichtung der eigenen Steuer sind Bürgerpflicht. Die Kontrolle der Erfüllung dieser Pflichten und die Sicherung des Steueranspruchs hingegen ist staatliche Aufgabe. Deshalb müssen bei der Anordnung von Steuerentrichtungs- und Mitteilungspflichten die Grenzen der Indienstnahme privater Dritter eingehalten werden. Für diese Grenzen fehlt jedoch bisher sowohl dem Gesetzgeber⁹⁶ als auch der Rechtsprechung⁹⁷ weitgehend das Bewußtsein.

So werden die Abzugspflichten durch weitreichende Haftungstatbestände flankiert. Sie begründen ein eigenes Interesse des Abzugs- und Entrichtungsverpflichteten, bei der Vornahme des Steuerabzugs Sorgfalt walten zu lassen und mögen daher die Einschaltung des Dritten noch weiter effektuieren⁹⁸. Mit der verschuldensunabhängigen Verursacherhaftung (z.B. des Arbeitgebers⁹⁹) geht das Steuerrecht jedoch – wie Heinrich Wilhelm Kruse moniert hat – nicht nur über vergleichbare Sanktionsregeln des öffentlichen und des bürgerlichen Rechts weit hinaus¹⁰⁰; die verschuldensunabhängige Haftung überschreitet auch das für die Sicherung des Steueranspruchs erforderliche und dem unbeteiligten Dritten zumutbare Maß. Zwar mag die voraussetzungslose Haftung den Abzugsverpflichteten zu *besonderer* Sorgfalt anhalten¹⁰¹. Der Bogen ist jedoch überspannt. Eine Garantiehafung für fremde Schuld im Dienste des Fiskus stellt nicht erfüllbare Nachforschungspflichten an den unbeteiligten Dritten, höhere als an die Beamten des Fiskus

96 Der Gesetzgeber hat allerdings die unter dem Aspekt einer unzulässigen Indienstnahme heftig kritisierte (vgl. etwa *H.-J. Kanzler*, FR 1996, 473 ff.; *O. Depenheuer*, BB 1996, 1218 ff.; *J. Pelka/F. Balmes*, DStR 1997, 1309 ff.) sog. Arbeitgeberlösung (eingeführt durch JStG 1996 v. 11. 10. 1995, BGBl. I 1995, 1250) für der Auszahlung des Kindergeldes umgehend wieder zurückgenommen (StEntlG 1999 v. 19. 12. 1998, BGBl. I 1998, 3779).

97 Das BVerfG hat bisher an der Indienstnahme Privater in Steuersachen nie Anstoß genommen (s. etwa die zentralen Entscheidungen des BVerfG v. 29. 11. 1967 1 BvR 175/66, BVerfGE 22, 380 ff. [Kuponsteuer]; BVerfG v. 16. 3. 1971 1 BvR 52, 665, 667, 754/66, BVerfGE 30, 292, 326 [Mineralölbevorratung]); ferner BVerfG v. 17. 2. 1977 1 BvR 33/76, BVerfGE 44, S. 103 f. und BFH, Urteil v. 5. 7. 1963 VI 270/62 U, BStBl. III 1963, 468 f.; anders der österreichische VfGH v. 15. 3. 2000, G 141/99 u.a., ÖStZ 2000, 232, 233, der sachliche Rechtfertigungsgründe fordert, wenn der Gesetzgeber einem Dritten praktisch sämtliche Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Abgabenerhebung auferlegt. In diesem Falle sei eine „qualifizierte Beziehung rechtlicher und/oder wirtschaftlicher Art“ zwischen dem Dritten und dem Primärschuldner erforderlich.

98 *J. Lang*, in *Tipke/Lang* § 7 Rz. 48.

99 St. Rspr., schon BFH v. 13. 5. 1954 IV 197/53 U, BStBl. III 1954, 225.

100 *H. W. Kruse*, Steuerrecht I, S. 160.

101 *K. Offerhaus*, BB 1982, 793; s. auch BVerfG I BvR 33/76 v. 17. 2. 1977, BVerfGE 44, 103, 104.

selbst¹⁰². Sorgfalt bei der Entrichtung ließe sich bereits durch eine Verschuldenshaftung erreichen. Wer fahrlässig, d.h. unter Außerachtlassung der ihm zumutbaren Sorgfalt, seinen Entrichtungspflichten nicht nachkommt, haftet¹⁰³. Erst recht gälte dies für den Abzugsverpflichteten, der vorsätzlich den Abzug unterläßt. Die Korrektur im Billigkeitswege bei der Betätigung des Auswahlermessens hinsichtlich der Inanspruchnahme¹⁰⁴ ist demgegenüber ungenügend. Die Haftungstatbestände sind nicht unbillig, sie sind rechts-, d.h. verfassungswidrig, und das nicht nur im Einzelfall, sondern generell, weil sie in ihrer Voraussetzungslosigkeit gegen das rechtsstaatliche Übermaßverbot verstoßen, soweit sie nicht bereits auf Tatbestandsebene reduziert werden¹⁰⁵.

Aber auch jenseits der Konfrontation mit Haftungspflichten stellt sich die Frage, ob die Heranziehung zu Steuerverwaltungsaufgaben in Angelegenheiten Dritter gerechtfertigt werden kann. Die Indienstnahme stellt einen Eingriff in die Freiheitsrechte der zur Mitwirkung Verpflichteten dar. Sie ist zudem, soweit die Erfüllung von Abzugs und Auskunftspflichten mit finanziellen Belastungen verbunden ist, gleichheitsrechtlich zu rechtfertigende Sonderlast¹⁰⁶. Bereits auf der Primärebene der Anordnung von Mitwirkungspflichten müssen die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit gewahrt werden. Und selbst wenn die Inanspruchnahme durch das Ziel der Verwirklichung eines gleichmäßigen Gesetzesvollzugs als solche gerechtfertigt ist, so bedeutet dies nicht, daß die Inanspruchnahme als „Fiskalagent“¹⁰⁷ auf der Sekundärebene¹⁰⁸ entschädigungslos erfolgen darf¹⁰⁹.

102 H. W. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts Bd. I, Allgemeiner Teil, 1991, S. 160; s. auch B. Gast-de Haan, DStJG Bd. 9 (1986), S. 141, 154, 156.

103 Zum Grad des Verschuldens (grobe Fahrlässigkeit): H. Hahn, IFSt. Brief Nr. 241, 70 ff.; W. Schick, BB 1983, 1041 ff.; B. Gast-de Haan, DStJG Bd. 9 (1986), S. 141, 154 ff.

104 S. z.B. BFH v. 6. 5. 1959 VI 252/57 U, BStBl. III 1959, 292; BFH v. 18. 9. 1981 VI R 44/77, BStBl. II 1981, 801; LStR H 145 zu § 42d EStG.

105 Kritisch auch W. Friedrich, DB 1984, 1114, 1116; J. Lang, StuW 1975, 113, 130 f.; B. Gast-de Haan, DStJG Bd. 9 (1986), S. 141, 151 ff.

106 J. Hey, FR 1998, 497, 507 f.

107 F. Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, S. 360.

108 Zu dieser Trennung zwischen dem Ob der Einbeziehung Dritter (Primärebene) und der Frage einer angemessenen Entschädigung (Sekundärebene) auch H. P. Ipsen, in FS für E. Kaufmann, 1950, S. 141 ff., ders., AöR Bd. 90 (1965), S. 393, 426 ff.; K.-H. Friauf, in FS für H. Jahrreiß, 1974, S. 45, 62 ff.

109 K. Tipke, in FS für K. Offerhaus, 1999, S. 819, 828; J. Hey, FR 1998, 497, 507 f.; für eine Entschädigung auch F. Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, S. 377, obwohl er die Kosten für den Lohnsteuerabzug nur als sehr gering einschätzt.

V. Verzicht auf Besteuerungsrechte als Kapitulation vor den Schwierigkeiten der Sicherung von Steueransprüchen

Hatte das Bundesverfassungsgericht in seinem Zinsurteil Mängel der Rechtsanwendungsgleichheit gerügt, so flüchtete sich die Gesetzgebung zur Behebung dieses Zustands in die Rechtssetzungsungleichheit¹¹⁰. Mit der Gewährung des zunächst 6.000/12.000 DM, jetzt 3.000/6.000 DM¹¹¹ betragenden Sparerfreibetrags (§ 20 Abs. 4 EStG) wurde von vornherein in einem Maße auf Besteuerungsrechte verzichtet, daß nur noch etwa 20% aller Bezieher von Zinseinkünften¹¹² der Besteuerung unterliegen und damit die Anzahl der Fälle, in denen ein Bedürfnis nach Durchsetzung des Steueranspruchs besteht, drastisch reduziert wurde. Aber selbst in den nach wie vor steuerpflichtigen Fällen bleibt das die Verfassungswidrigkeit der Besteuerung von Kapitaleinkünften unter dem Gesichtspunkt der Rechtsanwendungsgleichheit begründende strukturelle Vollzugsdefizit bestehen, da § 30a AO nicht aufgehoben wurde, so daß nicht sichergestellt werden kann, ob die Differenz zwischen dem Zinsabschlag in Höhe von 30% des Zinsbetrages und einem höheren individuellen Steuersatz erhoben werden kann¹¹³.

Dieser Versuch, das Problem der Rechtsanwendungsgleichheit durch die bewußte Inkaufnahme ungleicher Rechtssetzung zu lösen, ist kein Einzelfall. Es lassen sich für das Prinzip, auf Besteuerungsrechte von vornherein zu verzichten, statt an ihrer Durchsetzung zu scheitern, eine Reihe weiterer Beispiele nennen. So ist etwa die Steuerbefreiung für Trinkgelder von Arbeitnehmern (§ 3 Nr. 51 EStG) u.a. mit den Vollzugsschwierigkeiten zu erklären¹¹⁴, wenngleich zweifelhaft ist, ob der Freibetrag in Höhe von 2.400 DM p.a. dies überhaupt leisten kann¹¹⁵. Auch die Beibehaltung einer –

110 So die einhellige Kritik an diesem Vorgehen z.B. *J. Lang*, in *Tipke/Lang* § 9 Rz. 563; *G. Felix*, FR 1991, 389; *R. Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 351 ff., 406; keinen Anstoß an dieser gleichheitswidrigen Lösung des Vollzugsproblems nimmt hingegen *J. Wieland*, JZ 2000, 272, 275.

111 Gesenkt durch StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402).

112 *K. Lindberg*, Das Zinsabschlagsgesetz, 1992, S. 23.

113 Zum Fortbestehen des strukturellen Vollzugshindernisses a.A. *R. Miebach*, Das Bankgeheimnis, Verfassungsrecht und § 30a AO, 1999, S. 55, der in § 30a AO eine notwendige Einschränkung zum Schutz der Banken und Bankkunden sieht, Die Einschränkungen des § 30a bewahrten die Banken gerade davor, übermäßig im Besteuerungsverfahren zur Informationsgewinnung herangezogen zu werden. M.E. ließe sich eine besonders intensive Heranziehung der Banken aber mit dem Zweck der Sicherstellung der Besteuerungsgleichheit hinreichend rechtfertigen. Es würde sich allenfalls die Frage stellen, ob eventuelle entstehende Kostenbelastungen ausgeglichen werden müßten; hierzu *J. Hey*, FR 1998, 497, 507 f.

114 S. auch *Bareis-Kommission*, BB 1994, Beilage 24, 7; *E. Schmidt*, in *Heuermann/Wagner*, Lohnsteuer, D Anm. 65 f.

115 Zweifelnd *W. Bergkemper*, in *Herrmann/Heuer/Raupach* § 3 Nr. 51 Rz. 2; *H.-J. v. Beckerath*, in *Kirchhof/Söhn*, § 3 Rz. A 803.

wenngleich drastisch abgesenkten – Beteiligungsgrenze in § 17 EStG¹¹⁶ wird mit Vollzugsschwierigkeiten gerechtfertigt. Diese stünden einer umfassenden Veräußerungsgewinnbesteuerung entgegen. In der Tat dürfte die Integration von § 17 EStG in § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG gerade vor dem Hintergrund der von *Klaus Tipke* angestregten Klage¹¹⁷ weitgehend leer laufen, wenn nicht zugleich effektive Kontrollmechanismen geschaffen werden. Ob allerdings eine Beteiligungsgrenze ohne absolute Höchstgrenze die adäquate Antwort auf das Vollzugsproblem ist, ist mehr als zweifelhaft.

Desgleichen dürfte die immer wieder aufkeimende Diskussion um die Einführung einer moderaten Abgeltungssteuer auf Zinseinkünfte eher den Verifikationsschwierigkeiten Rechnung tragen als einer Kompensation von Inflation oder eines Elements der Zinsbereinigung¹¹⁸. Es ist die Wahl zwischen Pest und Cholera, zwischen dem Verstoß gegen die Prinzipien der synthetischen Einkommensteuer und der Vertreibung von Kapital. Denn in dem Moment, wo eine anrechenbare Kapitalertragsteuer unterhalb des Einkommensteuerspitzenatzes liegt, gibt es für eine bestimmte Gruppe von Zinsempfängern potentiell immer einen Anreiz, Zinseinkünfte nicht zu erklären, jedenfalls solange Kontrollmitteilungen von § 30a Abs. 3 AO weitestgehend ausgeschlossen werden. Andererseits würde eine hohe Kapitalertragsteuer, sei sie auch anrechenbar, aller Voraussicht nach Kapital in noch größerem Stile aus dem Land vertreiben¹¹⁹. Sie wäre zudem unter dem Aspekt der Übersicherung¹²⁰ nur schwerlich mit dem Verhältnismäßigkeitsprinzip zu vereinbaren, falls nicht bereits beim Quellenabzug Möglichkeiten der Anpassung an den individuellen Einkommensteuersatz vorgesehen werden¹²¹. Aus diesem Dilemma scheint es nur einen Ausweg zu geben: Die abgeltende Kapitalertragsteuer mit moderatem Steuersatz. Der Steueranspruch wäre gesichert, die Rechtsanwendungsgleichheit wieder hergestellt – mit einem kleinen Schönheitsfehler allerdings – dem Verstoß gegen die Rechtssetzungsgleichheit: Steuerpflichtige mit niedrigem Einkommen würden im Verhältnis zum individuellen Einkommensteuersatz mehr belastet, Steuerpflichtige mit hohem Einkommen begünstigt. Damit käme es zu einem Verstoß gegen die horizontale Steuergerechtigkeit, weil Zinseinkünfte im Verhältnis zu anderen Einkünften ungleich behandelt werden und zu einem Verstoß gegen die vertikale Steuergerechtigkeit, weil die proportionale Abgeltungssteuer im Rahmen eines ansonsten progressiven Einkommensteuertarifs verzerrend wirkt, wobei sich letzteres Problem durch ein Veran-

116 Unter 1%, StSenkG v. 23. 10. 2000, BGBl. I 2000, 1433.

117 Schleswig-Holsteinisches FG v. 23. 9. 1999, V 7/99, EFG 2000, 178 f.

118 Hierzu *F. W. Wagner*, DB 1999, 1520 ff.; *Wagner/Baur/Wader*, BB 1999, 1296, 1297 ff.

119 *P. Hellwig*, in FS für K. Offerhaus, 1999, S. 1113, 1120.

120 S. oben unter III.2; ferner *P. Hellwig*, in FS für K. Offerhaus, 1999, S. 1113, 1120.

121 So auch *Chr. Freitag*, Die Besteuerung der Zinsen, 1999, S. 117 f., der die nur temporäre Überbesteuerung aber für zumutbar hält.

lagungswahlrecht („relative Abgeltungssteuer“¹²²) zugunsten derjenigen Steuerpflichtigen, die mit ihrem individuellen Einkommensteuersatz unterhalb des Abgeltungssteuersatzes liegen, abmildern ließe¹²³. Die verbleibenden Verzerrungen könnten gerechtfertigt werden und sind gegenüber der faktischen Nichtbesteuerung bei einer rein deklaratorischen Anordnung der Vollbesteuerung vorzuziehen, soweit andere Möglichkeiten zur Verifikation nicht bestehen¹²⁴. Vorzugswürdig ist jedoch unter dem Aspekt gleichmäßiger Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die Sicherung des Steueranspruchs auf Zinseinkünfte durch ein automatisches Kontrollmitteilungssystem, wie es in den USA existiert.

Der Gleichmäßigkeit der Besteuerung – die allein das Zinsurteil vor Augen hatte – wäre ein schlechter Dienst erwiesen, wenn Rechtsanwendungsungleichheit lediglich durch Rechtssetzungsungleichheit ersetzt würde¹²⁵. Ebenso wenig wie sich ein punktueller Verzicht auf Besteuerungsrechte mit der Hinterziehungsgefahr begründen läßt, können Kompensationsmaßnahmen in Form von Freibeträgen für diejenigen, die keine Gestaltungs- bzw. Hinterziehungsmöglichkeiten haben, gerechtfertigt werden, wie dies zumindest latent bei der Begründung des Arbeitnehmerfreibetrags¹²⁶, jetzt Arbeitnehmer-Pauschbetrag mitschwingt¹²⁷. Zwar kann der Bürger, dessen Staat sich in dieser Weise seinem Unwillen, Steuern zu zahlen, annimmt, wieder ruhig schlafen. Verfassungskonform ist ein solcher Zustand indes nicht. Und er ist auch nicht durch das Zinsurteil des Bundesverfassungsgerichts sanktioniert. Denn das Bundesverfassungsgericht hat seine Ausführungen mit der besonderen Geldwertabhängigkeit von Zinseinkünften begründet¹²⁸, so daß sich die gerichtlicherseits angeregte Lockerung des Steueranspruchs nicht ohne weiteres auf andere Einkunftsarten übertragen läßt.

122 Ebenso Vorschlag der *Bareis-Kommission*, BB Beilage 24/1994, 11.

123 So auch das Konzept der Endbesteuerung in Österreich s. *H. Flick*, DStZ 1998, 186 ff.

124 So wohl auch *K. Tipke*, Gleichmäßigkeit der Steuerrechtsanwendung, in Vogelgesang (Hrsg.), *Perspektiven der Finanzverwaltung*, 1992, S. 95, 129; *ders.*, FR 1991, 480; dagegen *Chr. Freitag*, *Die Besteuerung von Zinsen*, 1999, S. 124 ff.

125 *F. Dötsch*, Anm. zu BFH v. 15. 12. 1998 VIII R 6/98, DStZ 1999, 221, 222.

126 § 19 Abs. 2 EStG; eingefügt durch StÄndG 1964 v. 16. 11. 1964, BGBl. I 1964, 885; s. die Begründung hierzu in BT-Drucks. IV/2400 v. 19. 6. 1964, 45.

127 § 9a S. 1 Nr. 1 EStG mit Begründung BT-Drucks. 11/2157 v. 19. 4. 1988, 143; krit. zu diesem Abstellen auf eine gewisse „Grundhinterziehung“ *N. Andel*, *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. II, 3. Aufl. 1980, S. 390/91; ferner *Chr. Rasenack*, BB 1988, 1859, 1865.

128 BVerfG v. 27. 6. 1991, BVerfGE 84, 239, 282 (Zinsbesteuerung).

VI. Steigerung der Deklarationsbereitschaft durch die Ausgestaltung des materiellen Steuerrechts

Einen Ausweg aus dem Problem mangelnder Vollzugseffizienz bietet der Einbau von Deklarationsanreizen in die Struktur der materiellen Steuergesetzgebung. So bestand im körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren ein Anreiz zur Deklaration von Dividendeneinkünften, nicht nur wegen der Anrechnung der von der ausschüttenden Körperschaft einbehaltenen Kapitalertragsteuer, sondern auch wegen der Anrechnung der Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer¹²⁹.

Ein grundlegender, systemorientierter Ansatz zur Vermeidung von Vollzugsdefiziten im Bereich der Besteuerung von Kapitaleinkünften wird in der Umstellung des Steuersystems von der kapitalorientierten zur konsumorientierten Einkommensteuer gesehen¹³⁰. Die Lösung der Vollzugsprobleme der traditionellen Einkommensteuer wird sogar als eines der zentralen Argumente für den Systemwechsel angeführt¹³¹. So soll von der Zinsbereinigung der Gewinnbesteuerung ein Anreiz ausgehen, ein möglichst hohes Eigenkapital auszuweisen, da dieses Bemessungsgrundlage für den Abzug der fiktiven Eigenkapitalfinanzierung ist. Die Zinsbereinigung würde auch die Vollzugsdefizite der Besteuerung im Bereich der privaten Zinseinkünfte lösen. Denn anders als im Rahmen einer im übrigen kapitalorientierten Einkommensteuer wäre die Steuerfreiheit von Zinseinkünften im Rahmen einer zinsbereinigten Einkommensteuer nicht Fremdkörper, sondern notwendiger Systembestandteil¹³².

VII. Sicherungsbedürfnis und Besteuerungsmoral

Grundvoraussetzung größerer Deklarationsbereitschaft sind aber Einfachheit, Transparenz und Gleichmäßigkeit der materiellen Steuergesetzgebung

129 Damit wirkte die Körperschaftsteuer wie eine zusätzliche Kapitalertragsteuer. Ein Anreiz zur Deklaration bestand aber auch im körperschaftsteuerlichen Vollanrechnungsverfahren nur insoweit, als die Kombination aus Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer die nach dem individuellen Einkommensteuersatz ermittelte Einkommensteuerschuld überschritt, d.h. nur für Anteilseigner mit persönlichem Einkommensteuersatz unter 47,5%.

130 *J. Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF Schriftenreihe Heft 49, 1993, Rz. 461, 514.

131 *J. Lang*, in Smekal/Sendlhofer/Winner (Hrsg.), Einkommen versus Konsum, 1999, S. 143, 152; *F. W. Wagner*, Harzburger Steuerprotokoll 1999, S. 25, 26 ff.

132 Zwar dürfte sich die Zinsbereinigung grds. nur auf die marktübliche Verzinsung beziehen, die vollständige Steuerbefreiung wäre jedoch unter dem Aspekt der Vereinfachung zu rechtfertigen, s. *E. Wenger*, in M. Rose (Hrsg.), Standpunkte zur aktuellen Steuerreform. Vorträge des zweiten Heidelberger Steuerkongresses 1997, 1997, S. 115, 131.

und dadurch ermöglicht niedrigere Steuersätze. Besteuerungsmoral und Steuermoral stehen in einer Wechselbeziehung, die eine Verschärfung der Sicherungsmaßnahmen des Staates in Frage stellt, solange dieser nicht mit der Ausgestaltung der materiellen Steuergesetzgebung die Geschäftsgrundlage dafür schafft, daß sich auch der Bürger fair verhält. Rechtssetzungsgleichheit muß der Rechtsanwendungsgleichheit grundsätzlich vorausgehen¹³³. Ungerechte materielle Steuergesetze zwingen den Steuerpflichtigen zu blindem Steueregehorsam¹³⁴, den einzufordern besonders schwer fällt, wenn es um den Vollzug von Gesetzen geht, die in verfassungswidriger Weise gegen die Rechtssetzungsgleichheit verstoßen¹³⁵.

VIII. Zusammenfassung

Während über den verfassungsrechtlichen Stellenwert der Rechtsanwendungsgleichheit nicht gestritten wird, beschränken sich die Vorschläge zur Behebung der bekannten Vollzugsdefizite bisher weitgehend auf die Zinseinkünfte, obwohl auch andere Einkünfte die Frage nach der Gleichmäßigkeit der Rechtsanwendung aufwerfen.

Neben der rein tatsächlichen Effektivierung der bestehenden Kontrollmittel kann der Steueranspruch entweder durch die Einführung eines umfassenden Systems von Quellensteuern oder durch die Anordnung von Mitteilungspflichten über § 93a AO hinaus gesichert werden. Dabei erweist sich der Abzug an der Quelle zwar als effektiv und zugleich einfach in der Handhabung; in ein Konzept der gleichmäßigen Besteuerung von Einkommen ist er aber nur schwer zu integrieren. Der proportionale Quellenabzug ist wenig flexibel und aus der Perspektive eines progressiven Einkommensteuertarifs, auch wenn eine Veranlagung stattfindet, entweder dem Vorwurf der Unter- oder Übersicherung ausgesetzt. Abgeltende Quellensteuern durchbrechen

133 R. Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 179, 532; zurückhaltend gegenüber einer wissenschaftlichen Rechtfertigung des Konnex zwischen Besteuerungsmoral und Steuermoral K. Tipke, Besteuerungsmoral und Steuermoral, Nordrhein-Westfälische Akademie der Wissenschaften, Vorträge G 366, 2000, S. 89.

134 Deshalb wendet sich F. Salditt, in FS für K. Tipke, 1995, S. 475, 480 ff., gegen die Strafbarkeit der Hinterziehung von ungerechten Steuern; a.A. R. Seer, in Tipke/Lang, § 24 Rz. 2, der insofern zwischen „schlicht ungerechten“ und verfassungswidrigen Steuern unterscheiden will.

135 Deutlich wird dieses Problem etwa bei der Vollziehung der für mit dem Grundgesetz unvereinbar erklärten Vermögensteuer; hierzu – insbesondere zu der Frage, ob die Hinterziehung einer verfassungswidrigen Steuer steuerstrafrechtliche Konsequenzen haben darf bzw. ob die verfassungswidrige Steuer vollstreckt werden darf – ablehnend W. Bornheim, DB 1997, 1534; Kohlmann/Hilgers-Kautzsch, wistra 1998, 161, 165 ff.; K. Frerichs, DStZ 1997, 581 ff.; M. Schüppen, DStR 1997, 225 ff.; G. Felix, KÖSDI 1997, 11084 ff.; bejahend G. Hartmann, DStZ 1997, 588 ff.

das Konzept der synthetischen Einkommensteuer nicht nur zeitlich begrenzt, sondern stören es dauerhaft. Diesen Vorwürfen ist eine Ausweitung von Mitteilungs- und Meldepflichten, in die auch private Stellen einzubeziehen wären, nicht ausgesetzt. Meldepflichten sind zwar, soweit sie sich nicht automatisieren lassen, mit einem hohen Verwaltungsaufwand verbunden, dieser erscheint aber durch das Ziel vollständiger und damit gleichmäßiger Erhebung von Steuern gerechtfertigt. Das Datenschutzrecht steht der Einbeziehung Dritter in ein System von Mitteilungspflichten nicht entgegen, soweit die Mitteilungspflichten steuerlich relevante Sachverhalte betreffen, die der Steuerpflichtige ohnehin offenzulegen verpflichtet ist.

FESTSCHRIFT
FÜR
HEINRICH WILHELM
KRUSE
ZUM 70. GEBURTSTAG

herausgegeben von

WALTER DRENSECK
ROMAN SEER

2001

Sonderdruck

ols
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Inhalt

	Seite
Vorwort	V
Verzeichnis der Autoren	XI
Abkürzungsverzeichnis	XV

I. Laudatio

Walter Drenseck Heinrich Wilhelm Kruse – Leben und Werk	3
--	---

II. Verfassung, Gesetzgebung und Verwaltung

Paul Kirchhof Besteuerung nach Gesetz	17
Hans-Uwe Erichsen Verwaltungsvorschriften als Steuerungsnormen und Rechtsquellen	39
Eberhard Schmidt-Aßmann Das Recht der Verwaltungsverträge zwischen gesetzlicher Bindung und administrativer Gestaltung	65
Peter J. Tettinger Der Kammerbeitrag als Verbandslast	79
Bernd Schildt Verfassungsleben thüringischer Dörfer in der frühen Neuzeit	97
Otto Wulff Altersentwicklung und ihre gesellschafts- sowie rechtspolitische Bewertung	119

III. Methoden der Rechtsanwendung

Karlheinz Muscheler Singularia non sunt extendenda	135
Jörg Manfred Mössner Typusbegriffe im Steuerrecht	161

Inhalt

Wolfgang Gassner	
Das allgemeine und das besondere Umgehungsproblem im Steuerrecht	183
Klaus-Dieter Drüen	
Zur Rechtsnatur des Steuerrechts und ihrem Einfluß auf die Rechtsanwendung	191

IV. Allgemeines Steuerrecht

Klaus Tipke	
Steuerliche Ungleichbelastung durch einkunfts- und vermögensart-differente Bemessungsgrundlagenermittlung und Sachverhaltsverifizierung	215
Hartmut Söhn	
Zahlungen auf noch nicht festgesetzte Steuerschulden und Zahlungen auf einen unwirksamen, einen nichtigen oder einen aufgehobenen Steuerbescheid	239
Arndt Raupach	
Vom Nichtanwendungs- zum Untätigkeitserlaß – Dargestellt am Beispiel des Untätigkeitserlasses zur Mehrmütterorganschaft	253
Johanna Hey	
Mitteilungspflichten oder Quellenabzug – Maßnahmen zur Sicherung von Steueransprüchen	269
Matthias Loose	
Fiskalpolitische Tendenzen im Zinssystem der Abgabenordnung	295

V. Besonderes Steuerrecht

Joachim Lang	
Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips	313
Dieter Birk	
Elterliche Zuwendungen als Minderungen steuerlicher Leistungsfähigkeit?	339
Roman Seer	
Das Ehegattensplitting als typisiertes Realsplitting	357

Inhalt

Joachim Schulze-Osterloh	
Der atypische stille Gesellschafter ist der typische stille Gesellschafter!	377
Werner Doralt	
Unentgeltlicher Nießbrauch – Zurechnung der Einkunftsquelle . . .	395
Klaus Offerhaus	
Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei Zuwendungen an Arbeit- nehmer bei und nach ihrem Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis	405
Manfred Groh	
Die atypische stille Gesellschaft als fiktive Gesamthands- gesellschaft	417
Ruth Hofmann	
Bedarfsbewertung und Grunderwerbsteuer – Merkwürdigkeiten einer Zwangsehe	433
Rüdiger von Groll	
Der formelle Bilanzenzusammenhang – eine unendliche Geschichte?	445
Wolfgang Ritter	
Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer	457
Joachim N. Stolterfoht	
Die „Privatsphäre“ der Körperschaftsteuersubjekte – unternehmens- bezogene oder unternehmensträgerbezogene Sicht?	485
Thomas Durchlaub	
Das Sonderrecht für sog. Verlustzuweisungsgesellschaften und die verfassungsrechtlichen Grenzen des Normkonzeptes des § 2b EStG	521
Thomas Stapperfend	
Über Betriebsausgaben und Werbungskosten	533

VI. Gemeinschaftsrecht, internationales und ausländisches Abgabenrecht

Knut Ipsen	
Gemeinschaftsrechtliche Tendenzen und Gemeinnützigkeit	557
Klaus Vogel	
Ein Doppelbesteuerungsabkommen besonderer Art: der Steuerkodex des Timorgraben-Vertrags	579

Franz Wassermeyer	
Die Betriebsstätte – ein in vieler Hinsicht unbekanntes Wesen	589
Apoloniusz Kostecki	
Die Steuerreform in Polen aus der Sicht der Steuerharmonisierung in der Europäischen Union	605
Carlos Palao Taboada	
„Öffentliche Preise“ – Eine neue Figur öffentlicher Einnahmen im spanischen Abgabenrecht	629

VII. Unternehmens- und Gesellschaftsrecht

Uwe Hüffer	
Dividendenabhängige Verstandstantiemen nach der Begründung von Gewinnabführungspflichten	651
Karsten Schmidt	
§ 34 Abs. 3 AO und Umsatzsteuer: Separatinsolvenz der Unterneh- men eines Einzelunternehmers? – Insolvenzzrechtliche Überlegungen zum Urteil des BFH vom 28. 6. 2000 – V R 87/99	671
Peter Hommelhoff und Martin Schwab	
Staats-ersetzende Privatgremien im Unternehmensrecht	693

VIII. Prozeßrecht

Klaus Schreiber	
Die Verwertung von Privatgutachten im Zivilprozess	721
Klaus J. Wagner	
Über effektiven vorläufigen Rechtsschutz im finanzgerichtlichen Verfahren	735

IX. Werkverzeichnis

Werkverzeichnis Heinrich Wilhelm Kruse	759
Schlagwortverzeichnis	769