

Christopher Klotz

## Die Abgeltungsteuer

Eine verfassungsrechtliche Analyse  
unter Einbeziehung rechtspolitischer,  
steuersystematischer und  
europarechtlicher Aspekte



Mit Einführung der Abgeltungsteuer hat der Gesetzgeber das Grundprinzip einer synthetischen Einkommensteuer durchbrochen. Dies wirft die Frage nach der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer solchen, auf den ersten Blick verlockend unkompliziert erscheinenden anonymen Brutto-Quellensteuer auf. Deren Beantwortung steht im Mittelpunkt dieses Werks. Ergänzend wird aber auch auf konnexe steuerpolitische, steuersystematische und europarechtliche Fragen eingegangen, die gerade durch die in jüngster Vergangenheit zu beobachtende internationale Entwicklung im Bereich des Informationsaustausches von Steuerdaten an Bedeutung gewonnen haben. Im Ergebnis besteht die Abgeltungsteuer die verfassungsrechtliche Prüfung aus mehreren Gründen nicht.

Christopher Klotz studierte Rechtswissenschaften an der Ruhr-Universität Bochum und war Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht. Ebenda promovierte er auch zu einem steuerrechtlichen Thema. Christopher Klotz ist als Richter tätig.

## Die Abgeltungsteuer

# Bochumer Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Roman Seer

Band 31

Christopher Klotz

# **Die Abgeltungsteuer**

**Eine verfassungsrechtliche Analyse unter Einbeziehung  
rechtspolitischer, steuersystematischer  
und europarechtlicher Aspekte**

## **Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Bochum, Univ., Diss., 2016

Abbildung auf dem Umschlag: Siegel der Universität Bochum.  
Abdruck mit freundlicher Genehmigung der Universität Bochum.

D 294

ISSN 1613-933X

ISBN 978-3-631-67707-0 (Print)

E-ISBN 978-3-653-07205-1 (E-PDF)

E-ISBN 978-3-631-70426-4 (EPUB)

E-ISBN 978-3-631-70427-1 (MOBI)

DOI 10.3726/b10632

© Peter Lang GmbH

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Frankfurt am Main 2017

Alle Rechte vorbehalten.

PL Academic Research ist ein Imprint der Peter Lang GmbH.

Peter Lang – Frankfurt am Main · Bern · Bruxelles · New York ·

Oxford · Warszawa · Wien

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des

Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für

Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Diese Publikation wurde begutachtet.

[www.peterlang.com](http://www.peterlang.com)

*Meinen Eltern*





# Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde von der Juristischen Fakultät der Ruhr-Universität Bochum im Wintersemester 2015/2016 als Dissertation angenommen. Das Manuskript ist auf dem Stand von August 2015. Vereinzelt konnten aber noch Gesetzgebung, Literatur und Rechtsprechung bis Mitte 2016 in der veröffentlichten Fassung Berücksichtigung finden.

Danken möchte ich zuallererst meinem Doktorvater, Herrn Professor Doktor *Roman Seer*, für die Betreuung meiner Dissertation und die vielen gewinnbringenden Anregungen. Genauso dankbar bin ich ihm jedoch auch für die vielen Jahren, die ich an seinem Lehrstuhl als studentischer und wissenschaftlicher Mitarbeiter tätig sein durfte und in denen er mir jeden erdenklichen Freiraum ließ, um mich fachlich und persönlich weiterzuentwickeln. Zu Dank verpflichtet bin ich des Weiteren Herrn Prof. Dr. *Matthias Loose* für die überaus zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Dank schulde ich meiner Ehefrau *Christina*, die während des gesamten Promotionsvorhabens und vor allem in dessen Endphase mir klaglos die erforderliche Zeit einräumte, auch wenn sie mich dafür an zahllosen, eigentlich zur gemeinsamen Gestaltung angedachten Samstagen entbehren musste. Von Herzen danke ich meinen Eltern *Dieter* und *Eva Klotz*. Kaum etwas von dem, was ich heute bin und habe, wäre ohne ihre bedingungs- und grenzenlose Unterstützung denkbar gewesen. Ihnen ist daher diese Arbeit in Liebe gewidmet. Meiner Mutter gilt darüber hinaus noch ein ganz besonderer Dank für die unzähligen Stunden des Korrekturlesens.

Als bekennender Christ gebührt mein letzter und größter Dank indes meinem himmlischen Vater. Allein seiner Gnade verdanke ich alles. Wie die Werke von J. S. Bach, dessen Suiten für Violoncello solo mich schon im Studium und auch während der Dissertation intensiv begleitet haben, soll deshalb auch dieses Vorwort abschließen – *Soli Deo Gloria!*

Wuppertal, im Oktober 2016

Christopher Klotz



# Inhaltsverzeichnis

§ 1 Einleitung .....	19
A. Thematische Einführung.....	19
B. Gang der Untersuchung.....	19
§ 2 Zum Inhalt der deutschen Abgeltungsteuer .....	21
A. Das Wesen der Abgeltungsteuer.....	21
B. Die Abgeltungsteuer im Überblick.....	22
I. Veränderungen und Neuregelungen.....	22
II. Weitergehende Auswirkungen .....	24
§ 3 Geschichtliche Entwicklung, status quo ante sowie rechtsvergleichende Aspekte .....	25
A. Historie der Kapitalertragsbesteuerung .....	25
B. Die Ausgangslage vor Einführung der Abgeltungsteuer .....	26
I. Das Problem der Besteuerung privater Kapitaleinkünfte/ Veräußerungsgewinne.....	27
II. Die Defizite im Vollzug der Kapitalertragsbesteuerung als Kern des Problems.....	28
III. Steuerflucht und Steuerhinterziehung als Folge .....	29
IV. Die Situation des Steuerpflichtigen und seine Bedürfnisse .....	30
C. Deutschland im internationalen Steuerwettbewerb.....	31
I. Internationaler Vergleich .....	31
1. Abgeltungsteuer als bekanntes Konstrukt .....	32
2. Die Ausgestaltungsmöglichkeiten.....	33
3. Ländervergleich im Detail – Gegenüberstellung zur BRD.....	34
II. Schnittmengen nach der Vergleichsbetrachtung .....	35
D. Im Ergebnis: Gesetzgeberische Nöte in vielerlei Hinsicht .....	35

§ 4 Das Gesetzgebungsverfahren .....	37
A. Die Beweggründe für die Einführung einer Abgeltungsteuer.....	37
B. Stellungnahme zu den Gesetzesbegründungen.....	39
C. Der Regierungsentwurf zur Abgeltungsteuer, die Endfassung und bisherige Änderungen .....	41
D. Die politischen Stellungnahmen.....	44
E. Die Stellungnahmen der Sachverständigen und Interessenverbände sowie die Anhörung vor dem Finanzausschuss .....	46
F. Die Fragen und Kritikpunkte im Detail.....	48
I. Die Grundsatzfrage .....	48
II. Vereinfachung vs. Verkomplizierung.....	48
III. Bürokratie und Verwaltungsaufwand .....	50
IV. Steuermehr- vs. Steuermindereinnahmen.....	50
V. Finanzierungsneutralität oder Benachteiligung des Eigenkapitals gegenüber Fremdkapital? .....	51
VI. Rechtfertigung der steuerlichen Sonderbehandlung von Kapitaleinkünften.....	52
1. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und Nettoprinzip.....	53
2. Steuersatz und Bemessungsgrundlage .....	54
VII. Abgeltungsteuer und Kirchensteuer.....	55
VIII. Die Ausnahmeregelungen des § 32d II EStG.....	56
IX. Die Ausweitung der Besteuerung privater Veräußerungsgewinne .....	57
X. Das Sonderproblem des Zusammenspiels von Abgeltungsteuer und dem Aufbau einer privaten Altersvorsorge sowie dem langfristigen Sparen überhaupt.....	58
XI. Der Wegfall des § 24c EStG.....	60
XII. Die Neuregelung des Kontenabrufverfahrens .....	61
XIII. Abgeltungsteuer und Steuergerechtigkeit.....	62
G. Zwischenfazit zum Gesetzgebungsverfahren .....	62

§ 5 Steuersystematische Analyse .....	65
A. Der Dualismus der Einkunftsarten als überkommene Grundlage des EStG.....	65
B. Auswirkungen der Abgeltungsteuer auf dieses System.....	66
C. Die Unterscheidung zwischen steuerlicher Betriebs- und Privatsphäre sowie das Verhältnis der Abgeltungsteuer zu den Kapitalerträgen aus Betriebsvermögen .....	68
D. Das Nettoprinzip als anerkanntes und das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisierendes Fundamentalprinzip .....	70
E. Abgeltungsteuer und Nettoprinzip.....	70
F. Die synthetische Einkommensteuer als Ideal .....	71
G. Die Abgeltungsteuer als weiterer Schritt weg von der Synthese – aber in welche Richtung? .....	72
H. Zusammenfassende steuersystematische Kritik.....	75
 § 6 Verfassungsrechtliche Würdigung der Abgeltungsteuer.....	79
A. Rechtfertigung einer verfassungsrechtlichen Diskussion.....	79
B. Zulässigkeit einer weitreichenden Besteuerung privater Kapitaleinkünfte.....	80
I. Besteuerungsausweitung als nicht per se unzulässiger Grundrechtseingriff.....	80
II. Rechtfertigung des Steuerzugriffs.....	83
C. Gleichheitsrechtliche Prüfung – Art. 3 I GG.....	85
I. Bedeutung und Gewährleistungsgehalt des Art. 3 I GG im Bereich des Steuerrechts.....	86
II. Scheitert die Abgeltungsteuer bereits am Syntheseprinzip als dem Postulat gleichmäßiger Besteuerung? .....	89
III. Ist die Ungleichbehandlung von Kapital- und Arbeitseinkünften durch die Abgeltungsteuer verfassungsrechtlich gerechtfertigt? .....	90
1. Kein Abstellen auf die Fundustheorie oder die Theorie von der besonderen Leistungsfähigkeit der Vermögenden.....	91

2.	Lenkungssteuerlicher Rechtfertigungsansatz: Mobilität von Kapital und Eindämmung der Steuerflucht.....	93
3.	Kapitaleinkünfte als Altersvorsorge .....	95
4.	Inflationsanfälligkeit der Kapitaleinkünfte.....	95
	a) Die grundlegende Problematik der Inflations(nicht)berücksichtigung im deutschen Steuerrecht.....	95
	b) Keine hinreichende Rechtfertigung des besonderen Abgeltungsteuertarifs als Instrument der Inflationsbereinigung.....	97
IV.	Zur Gleichbehandlung von Dividenden und Zinsen (Binnengerechtigkeit im weiteren Sinne).....	100
	1. Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft als gegenüber der ihrer Anteilseigner verselbständigte Leistungsfähigkeit....	101
	a) Der Streitstand in der Literatur.....	101
	b) Die Haltung der Rechtsprechung .....	104
	c) Eigene Stellungnahme .....	104
	aa) Unmöglichkeit einer uneingeschränkte Geltung beanspruchenden Lösung .....	104
	bb) Berücksichtigung der sozialen Komponente von Kapitalgesellschaften.....	105
	2. Reichweite des Grundsatzes einer zulässigen Doppelbelastung .....	106
	3. Allerdings: inkonsequente Ausgestaltung der Gleichbehandlung – dennoch: Möglichkeit der Rechtfertigung vorhanden.....	107
V.	Zur Ungleichbehandlung von Anteilseignern mit Anteilen im Privatvermögen und Anteilseignern mit Anteilen im Betriebsvermögen (Binnengerechtigkeit im engeren Sinne).....	110
	1. Problemaufriss .....	110
	2. Geteiltes Meinungsbild im Schrifttum .....	111
	3. Stellungnahme .....	111
	4. Annexproblematiken: Die Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen .....	114
	a) (Fehlende) Möglichkeit steuerneutraler Umschichtung – §§ 6 V, 6b X EStG .....	114

	b) Ungleichbehandlung von Veräußerungs- und Ausschüttungsfall – § 17 EStG .....	114
VI.	Abgeltungsteuer und Finanzierungsneutralität .....	117
	1. Finanzierungsneutralität als Bestandteil der Entscheidungsneutralität der Besteuerung .....	117
	2. Gleichheitsrechtliche Dimension der Entscheidungsneutralität, speziell der Finanzierungsneutralität .....	118
	3. Kein Verfassungsverstoß der Abgeltungsteuer unter dem Aspekt der Finanzierungsneutralität der Besteuerung .....	120
VII.	Verletzung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch die Abgeltungsteuer ...	121
	1. Verfassungsrechtliche Verankerung des Leistungsfähigkeitsprinzips .....	122
	2. Konkrete Kollisionen der Abgeltungsteuer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip .....	127
	a) Der Tarif .....	127
	b) Die Bruttobesteuerung .....	128
	aa) Das objektive Nettoprinzip als insoweit präzisierter Prüfungsmaßstab .....	129
	(1) Die verfassungsrechtliche Behandlung des objektiven Nettoprinzips .....	129
	(2) Stellungnahme .....	131
	α) Bisher: Verständnis und Zustimmung für nachvollziehbare BVerfG-Rechtsprechung .....	131
	β) Nunmehr: Abgeltungsteuer fordert auch vom BVerfG klare Positionierung – zugleich Plädoyer für Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips .....	133
	bb) Schlussfolgerungen für die Abgeltungsteuer .....	136
	(1) Die vorgetragenen Rechtfertigungsgründe im Überblick .....	136
	(2) Eigene Beurteilung des Angriffs auf den horizontalen Kernbereich des objektiven Nettoprinzips .....	138
	(3) Keine Änderung der Bewertung im Anwendungsbereich des § 32d II Nr. 3 EStG .....	146

c)	Vertikale und zeitliche Dimension der Problematik – Einschränkungen der Verlustverrechnungsmöglichkeiten .....	149
d)	Die Verlustverrechnung und das objektive Nettoprinzip .....	150
aa)	§ 20 VI 1 EStG .....	152
bb)	§ 20 VI 4 EStG .....	158
VIII.	Folge(un)richtigkeit und System(un)gerechtigkeit der Abgeltungsteuer .....	161
1.	Inhalt und Bedeutung der Folgerichtigkeit .....	162
2.	Zur Relevanz des Folgerichtigkeitsgebotes im Einkommensteuerrecht .....	163
3.	Konkrete Bereiche nicht folgerichtiger Ausgestaltung der Abgeltungsteuer .....	164
a)	Das Verhältnis von Zinsschranke und Abgeltungsteuer ....	164
b)	Folgerichtigkeit in der Entwicklung des Schemakonzepts? .....	164
c)	Veranlagungen ohne Umsetzung des objektiven Nettoprinzips .....	165
d)	Die Abgeltungsteuer und die Spendenabzugsbeschränkung .....	167
aa)	VZ 2009–2011 .....	167
bb)	VZ seit 2012 .....	170
e)	Besteuerungsquellenerweiterung bei gleichzeitiger Einschränkung von Abzugsmöglichkeiten .....	171
f)	Insbesondere: Ausnutzen fiskalischer Chancen – Abwälzung korrespondierender Risiken .....	172
4.	Abgeltungsteuer = Systembruch = Systemwidrigkeit = Verfassungswidrigkeit? .....	174
a)	Zum Begriff der Systemgerechtigkeit .....	174
b)	Eigenständige Bedeutung einer Systemwidrigkeit für die verfassungsrechtliche Würdigung? .....	175
c)	Fehlende Systemgerechtigkeit der Abgeltungsteuer bestätigt aber eindrucksvoll die bisherigen Ergebnisse der verfassungsrechtlichen Würdigung .....	177



IX.	Gleichheitsrechtliche Beurteilung von im Rahmen der Abgeltungsteuer vorgenommenen Typisierungen und Pauschalierungen .....	178
1.	Das Instrument der Typisierung und Pauschalierung .....	178
2.	Zu seiner grundsätzlichen Zulässigkeit, ja sogar Gebotenheit im Steuerrecht .....	180
3.	Begrenzungen und Einschränkungen .....	183
a)	Erfordernis realitätsgerechter Festlegungen .....	183
b)	Weitere Kriterien/Verhältnismäßigkeit .....	184
c)	Verfehlen dieser Vorgaben im Falle der Abgeltungsteuer.....	186
(1)	Tarif.....	186
(2)	Sparer-Pauschbetrag .....	189
(3)	Die kumulative Typisierung.....	193
d)	Abgeltungsteuer als besonderen Rechten des Gesetzgebers unterliegende Regelung?.....	196
e)	Keine Sonderrechte des Gesetzgebers erkennbar.....	197
D.	Freiheitsrechtliche Aspekte der Abgeltungsteuer.....	198
I.	Art. 14 I GG.....	199
1.	Die Bruttobesteuerung .....	200
2.	Die Verlustverrechnungsbeschränkungen .....	202
3.	Annex: § 17 II 6 EStG.....	204
II.	Art. 12 I GG.....	205
III.	Art. 6 I GG.....	207
1.	§ 32d II EStG .....	207
2.	Verhältnis zu Art. 6 I GG.....	208
3.	Reichweite des Begriffs der „nahe stehenden Person“ in § 32d II Nr. 1 EStG .....	209
4.	Annex: Hausbankprinzip und Doppelbankenfall – Art. 2 I GG.....	212
IV.	Art. 4 I GG.....	214
E.	Das Verhältnismäßigkeitsprinzip – konkret: §§ 24c EStG, 93 VII AO ....	217
I.	Benachteiligung der Steuerpflichtigen durch den Wegfall des § 24c EStG .....	218

II.	§ 24c EStG und Indienstrafnahme der Banken beim Vollzug der Abgeltungsteuer .....	218
1.	Die Inanspruchnahme der Banken als solche .....	218
2.	Folgeproblem: Die Aufbürdung der Kostenlast .....	220
III.	Abgeltungsteuer und Kontenabruf .....	222
F.	Abgeltungsteuer und Rückwirkung .....	223
I.	Der Grundsatz: Abgeltungsteuer birgt wenig Rückwirkungskonfliktpotenzial .....	224
II.	Ausnahmen .....	225
1.	§ 52a X Satz 7 EStG a.F. = § 52 XXVIII Satz 16 EStG n.F. ....	225
2.	§ 52 a X Satz 8 EStG a.F. (= § 52 XXVIII Satz 17 EStG n.F.).....	226
3.	§ 52a VIII Satz 2 EStG a.F. ....	228
III.	Insgesamt: Rückwirkungsproblematik als verfassungsrechtliches Randproblem.....	231
G.	Zwischenfazit zur verfassungsrechtlichen Bewertung.....	232
§ 7 Europarechtliche Aspekte .....		235
A.	Abgeltungsteuer und primäres Unionsrecht .....	235
B.	Abgeltungsteuer und sekundäres Unionsrecht .....	240
I.	Abgeltungsteuer und Zinsrichtlinie.....	241
II.	Abgeltungsteuer und Amtshilferichtlinie.....	243
C.	Unionsrechtliches Fazit .....	245
§ 8 Ausblick und Perspektive .....		247
A.	Prognose: Weiterer Gang des Gesetzeswerkes .....	247
I.	Die Rolle der Finanzgerichtsbarkeit .....	247
II.	Die Tendenzen in der bisherigen BVerfG-Rechtsprechung .....	249
III.	Reichweite der prognostizierten BVerfG-Entscheidung.....	252
1.	Das Rechtsfolgeninstrumentarium des BVerfG.....	252
2.	Sachgerechter Ausspruch im Falle der Abgeltungsteuer.....	253

B.	Hat der Gesetzgeber durch Einführung der Abgeltungsteuer (wenigstens) die in den Gesetzesmotiven formulierten Ziele erreicht? .....	256
C.	Reformbedürftigkeit und Reformfähigkeit .....	261
§ 9 Abschluss und Zusammenfassung .....		265
A.	Abschließende Gedanken .....	265
B.	Zusammenfassung der Ergebnisse .....	269
Literaturverzeichnis .....		273
Entscheidungsregister .....		295
Anhang .....		303



# § 1 Einleitung

## A. Thematische Einführung

Die Abgeltungsteuer hat durch die Veränderung insbesondere der §§ 2 II 2, 20 EStG sowie der Einfügung der §§ 32d, 43a EStG tiefgreifende Einschnitte in das System des Einkommensteuerrechts verursacht. Bis zum heutigen Tag hat sie eine Flut an medialen, politischen und literarischen Stellungnahmen mit sich gebracht. Dass die damaligen Oppositionsparteien (FDP, Grüne und Linke) mit der Einführung einer Abgeltungsteuer bzw. deren Ausgestaltung unzufrieden waren, lag in der Natur der Sache. Eine solche Reaktion gehört zum politischen Alltag einer Demokratie und bedarf regelmäßig keiner ausführlichen rechtswissenschaftlichen Erörterung. Ganz anders verhält es sich hingegen mit dem gewaltigen Echo, das die Abgeltungsteuer im juristischen Schrifttum ausgelöst hat. Hier finden sich unzählige kritische Ausführungen, die von maßvoller und zurückhaltender bis hin zu teilweise vernichtender Kritik reichen. Uneingeschränkte Zustimmung zu dem Werk der Abgeltungsteuer als Ganzem sucht man jedenfalls vergebens. Aus diesem Grund ist eine nähere Untersuchung der Abgeltungsteuer erforderlich. Dabei sollen steuersystematische und verfassungsrechtliche Probleme ausführlich erörtert, ökonomische Erwägungen<sup>1</sup> dagegen bewusst vernachlässigt werden.

## B. Gang der Untersuchung

Im Folgenden wird zunächst die Abgeltungsteuer als solche charakterisiert und ein Überblick über ihre gesetzliche Ausgestaltung gegeben. Dabei wird zugleich aufgezeigt, welche weitreichenden Nebenfolgen mit ihrer Einführung verbunden sind. Sodann schließt sich eine historische Betrachtung an, in der auf die geschichtliche Entwicklung von Kapitalertragsteuern und Quellenbesteuerung in Deutschland eingegangen wird. Es folgt ein internationaler Vergleich, in dem zunächst untersucht wird, ob die deutsche Abgeltungsteuer einen nationalen Alleingang darstellt und inwieweit sie sich ggf. in ihrer rechtlichen Ausgestaltung, in ihrem Umfang und im Bereich des Steuersatzes von den Regelungen anderer Länder unterscheidet.

Den Ausgangspunkt der nachfolgenden Überlegungen bilden die Gesetzesbegründungen zur Abgeltungsteuer und die damit verbundenen Stellungnahmen der Oppositionsfractionen, des Bundesrates und des Finanzausschusses. Bereits hier werden erste Ansatzpunkte für verfassungsrechtliche Probleme der Abgeltungsteuer zu suchen sein. Anschließend werden die mit der Abgeltungsteuer verbundenen steuerrechtlichen Systemveränderungen kritisch gewürdigt. Konkret handelt es sich hierbei um die Aufgabe der synthetischen Einkommensteuer, die Durchbrechung

---

<sup>1</sup> Dazu ausführlich *Knebusch* (2008), S. 68 ff.; *Rockoff* (2014), S. 1–188 u. 233–246.

des objektiven Nettoprinzips sowie die Ungleichbehandlung von im Privatvermögen gehaltenen Gesellschaftsanteilen gegenüber solchen, die sich im Betriebsvermögen befinden. Gleichfalls an dieser Stelle erörterungsbedürftig sind die Missbrauchsmöglichkeiten der Abgeltungsteuer und die damit untrennbar verbundene enorme Komplexität der einfach-rechtlichen Ausgestaltung.

Die darauf aufbauende und hieran anknüpfende verfassungsrechtliche Prüfung wird von Art. 3 I GG geprägt. Er ist der zentrale Maßstab, an dem sich vor allem Steuergesetze messen lassen müssen, die regelmäßig besonders stark in die grundrechtlich geschützte Sphäre des einzelnen Bürgers eingreifen. Auch das BVerfG hat in seinem Urteil zur Zinsbesteuerung betont, dass der Gleichheitssatz eine tatsächlich und rechtlich gleiche Belastung des Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz verlange<sup>2</sup>. Somit muss sich die Abgeltungsteuer ebenfalls dieser verfassungsrechtlichen Prüfung stellen und den grundrechtlichen Anforderungen genügen.

Weil darüber hinaus auch das Europarecht in Form des in EUV und AEUV niedergelegten Unionsrechts von immer weiter wachsender Bedeutung ist, soll die Abgeltungsteuer auch aus dem Blickwinkel der Grundfreiheiten des Vertrags von Lissabon sowie des unionsrechtlichen Sekundärrechts – dort konkret mit Blick auf die bei Einführung der Abgeltungsteuer geltende Zinsrichtlinie sowie auf die aktuelle Rechtslage nach Änderung der Amtshilferichtlinie – analysiert werden.

Abschließend soll aufgezeigt werden, ob und inwieweit die mit der Einführung einer Abgeltungsteuer verbundenen Ziele erreicht werden konnten, ob die Abgeltungsteuer reformbedürftig und -fähig ist und wie eine solche Reform ggf. aussehen könnte.

---

2 BVerfGE 84, 239.

## § 2 Zum Inhalt der deutschen Abgeltungsteuer

### A. Das Wesen der Abgeltungsteuer

Der Begriff „Abgeltungsteuer“ verleitet bei unbefangener Betrachtung<sup>3</sup> zu der Annahme, dass es sich um eine eigene Steuerart handeln könnte. Dass dies aber schon nach der Systematik des Einkommensteuergesetzes nicht der Fall sein kann, ergibt sich aus einer vergleichenden Wortlautbetrachtung. Während sechs der sieben Einkunftsarten des EStG die zugrunde liegende Einkunftsquelle (etwa Gewerbebetrieb, selbständige Arbeit, Vermietung und Verpachtung) beim Namen nennen oder im Falle der §§ 22, 23 EStG zumindest eine Subsumtion unter „Sonstiges“ möglich ist, müsste es sich in entsprechender Anwendung dieser Systematik bei der Abgeltungsteuer um Einkünfte aus der Einkunftsquelle „Abgeltung“ handeln. Eine solche existiert indes schon dem Begriff nach nicht. Möglich erscheint es aber, die Charakteristik der Abgeltungsteuer durch einen anderen Vergleich zu erschließen. Behält man den oben eingenommenen Blickwinkel bei, so kommt dem Betrachter im Sinne einer Parallelwertung in der Laiensphäre der geläufige Begriff der „Lohnsteuer“ in den Sinn. Wenn gleich man hierbei an eine Besteuerung der Einkunftsquelle „Lohn“ denken könnte, so ist doch auch dem Laien überwiegend bekannt, dass es sich lediglich um eine Vorauszahlung der Einkommensteuer im Bereich der Einkünfte im Sinne des § 19 EStG handelt. Ähnlich verhält es sich mit der Abgeltungsteuer, die ebenso eine Vorauszahlung darstellt, allerdings auf Einkünfte aus Kapitalvermögen und – wie ihr Name schon sagt – mit abgeltender Wirkung. Folglich ist der Begriff „Abgeltungsteuer“ insofern nicht eindeutig, als er nicht zu erkennen gibt, dass es sich um eine Kapitalertragsteuer handelt. Insgesamt lässt sich die Abgeltungsteuer damit als besonders ausgestaltete Kapitalertragsteuer mit Quellensteuerabzug und letztlich als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer charakterisieren. Sie ist weder eine eigene Steuerart<sup>4</sup> noch erweitert sie den Umfang einer bestehenden Steuerpflicht<sup>5</sup>.

---

3 Einen solchen Blickwinkel werden vor allem die zahlenmäßig besonders stark betroffenen privaten Kleinanleger einnehmen, die regelmäßig nur über laienhafte Kenntnisse im Steuerrecht verfügen.

4 Vgl. *Schmidt/Weber-Grellet*, EStG<sup>27</sup>, § 43 Rdnr. 1; *Worgulla*, FR 2013, S. 921.

5 Vgl. *Blümich/Lindberg*, EStG, § 43 Rdnr. 8.

## B. Die Abgeltungsteuer im Überblick

Im Zuge der am 14.08.2007 gesetzlich verankerten<sup>6</sup> Unternehmensteuerreform 2008 wurde von der großen Koalition aus CDU/CSU und SPD u.a. auch für das deutsche Steuerrecht die Einführung einer Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge endgültig beschlossen. Damit verbunden waren zahlreiche Änderungen des EStG<sup>7</sup>. Die bedeutendsten sollen an dieser Stelle nun kurz dargestellt werden, ebenso die Auswirkungen der Abgeltungsteuer auf weitere Teile des Einkommensteuerrechts.

### I. Veränderungen und Neuregelungen

Bereits § 2 EStG wurde nicht unwesentlich verändert. Nach dessen neuem Absatz 2 Satz 2 gelten im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht mehr die Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten als Einkünfte. Vielmehr tritt der ebenfalls neu eingeführte § 20 IX EStG nun an die Stelle der §§ 9, 9a EStG. Danach stehen dem Steuerpflichtigen nur noch 801 € bzw. Ehegatten bei Zusammenveranlagung nur noch 1602 € als sog. Sparer-Pauschbetrag zur Verfügung. Der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten ist dagegen ausgeschlossen. Darüber hinaus wurde § 20 EStG von vormals sechs auf zunächst neun und inzwischen elf Absätze erweitert. Bedeutsam ist hier insbesondere der neugefasste § 20 II 1 Nr. 1 EStG. Er entzieht die Gewinne – vor allem aus Aktienverkäufen – dem Anwendungsbereich des § 23 EStG und unterwirft sie nunmehr unabhängig von der früher maßgeblichen einjährigen Haltefrist in vollem Umfang der Besteuerung. Vollständig neu ist § 32d EStG. Er führt in Absatz 1 für Einkünfte aus Kapitalvermögen einen gesonderten, einheitlichen Steuertarif von 25 Prozent ein. Im Falle einer Kirchensteuerpflicht ermäßigt sich die Einkommensteuer um 25 Prozent der auf die Kapitalerträge entfallenden Kirchensteuer. Das genaue Berechnungsverfahren erfolgt nach § 32d I Sätze 3–5 EStG in kurzer, aber nicht ganz einfacher Weise<sup>8</sup>. Weil aber danach die Kirchenzugehörigkeit des Steuerpflichtigen bekannt sein muss, die Erhebung dieser Daten jedoch längere Zeit in Anspruch genommen hat, sah § 51a IIc-IIe EStG a.F. umfangreiche Übergangsregelungen vor<sup>9</sup>. Inzwischen ist eine endgültige

---

6 BGBl. I 2007, 1912; vgl. stellvertretend für die kritische Würdigung der Unternehmensteuerreform 2008 die ersten Stellungnahmen von *Jonas*, WPg 2007, S. 407 ff. und *Endres/Spengel/Reister*, WPg 2007, S. 478 ff.

7 Für einen ersten Überblick mit grafischen Darstellungen, auch unter Gegenüberstellung der Rechtslage bis Ende 2008 und ab 2009, s. *Schönwald*, *SteuStud* 2008, S. 524, (528, 529, 531 ff.); ebenfalls ausführlich zum neuen Recht *Axer*, *Stbg* 2007, S. 201 ff.; *Behrens*, *BB* 2007, S. 1025 ff.; *Brusch*, *FR* 2007, S. 999 ff.; *Gemmel/Hoffmann-Fölkersamb*, *NWB* 2007, S. 2935 ff.; *Paukstadt/Luckner*, *DStR* 2007, S. 653 ff.; *Schmitt*, *Stbg* 2009, S. 55 ff., 101 ff.; ferner, auch alle übrigen Normen, die durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 eine Änderung erfahren haben, darstellend *Melchior*, *DStR* 2007, S. 1229 ff.

8 Vgl. dazu etwa *Ravenstein*, *StuB* 2007, S. 527 (531).

9 S. hierzu *Schmitt*, *Stbg* 2009, S. 101 (110); *Weber*, in: *Birk/Ehlers* (Hrsg.), S. 149 (159 ff.).



Regelung verabschiedet worden (§ 51a IIc, IIe EStG n.F.)<sup>10</sup>, die ein automationsunterstütztes Kirchensteuerabzugsverfahren mit Sperrvermerkssoption zugunsten des Kirchensteuerpflichtigen vorsieht. Mit einer für die Praxis erfreulich großzügigen Vorlaufzeit<sup>11</sup> traten diese Regelungen gemäß § 52 XLIX EStG zum 01.01.2015 in Kraft.

Um zu verhindern, dass Einkünfte, die ihrer Natur nach einer anderen Einkunftsart zuzurechnen sind, durch künstliche Gestaltung in Kapitalerträge umgewandelt und damit der progressiven Besteuerung entzogen werden, schließt § 32d II EStG für bestimmte Konstellationen die Geltung des § 32d I EStG, aber zugleich auch des bereits dargestellten § 20 IX EStG, aus. Erfasst werden Konstellationen, in denen Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge einander nahestehende Personen sind, Finanzierungen von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, an denen der Gläubiger oder diesem nahestehende Personen zu mindestens 10 Prozent beteiligt sind, sowie sog. Back-to-back-Finanzierungen<sup>12</sup>. § 32d VI EStG eröffnet zudem die Möglichkeit einer sog. Günstigerprüfung. Danach gilt auf Antrag des Steuerpflichtigen der genannte lineare Steuertarif für seine Kapitaleinkünfte dann nicht, wenn seine gesamten steuerbaren Einkünfte bei der Anwendung des eigentlich geltenden progressiven Steuertarifs zu einer geringeren Einkommensteuerbelastung als 25 Prozent führen. Die zentrale Vorschrift ist aber in § 43 V EStG neu eingefügt worden<sup>13</sup>. Dort wird bestimmt, dass für Kapitalerträge im Sinne des § 20 EStG, die bisher der Kapitalertragsteuer unterlegen haben, nunmehr die Einkommensteuer auf derartige Einkünfte grundsätzlich mit dem Steuerabzug abgegolten ist. Dies ist folglich die Geburtsstunde der Abgeltungsteuer. Die bei einem solch umfangreichen Gesetz wie dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 naturgemäß erforderlichen Anwendungsvorschriften wurden zunächst in § 52a EStG niedergelegt. Vor allem dessen Absätze II, X und XV bestimmten, dass die Abgeltungsteuer erstmalig für den Veranlagungszeitraum 2009, und damit später als andere Teile des Gesetzes<sup>14</sup>, zur Anwendung kam.

---

10 Dies geschah im Rahmen des BeitrRL-UmsG v. 07.12.2011, BGBl. I 2011, 2592 (2609 f.); zum näheren Inhalt der Regelung vgl. an dieser Stelle nur *Hörster*, NWB 2011, S. 4208 (4215 f.). Im Rahmen der Prüfung der Vereinbarkeit der Abgeltungsteuer mit Art. 4 I GG wird an späterer Stelle (§ 6 D. IV.) noch detaillierter auf den Kirchensteuerabzug bei Kapitalerträgen eingegangen.

11 Ebenso auch *Blümich/Treiber*, EStG, § 51a Rdnr. 17.

12 Eine ausführliche Darstellung zu den genannten Fällen findet sich bei *Behrens/Renner*, BB 2008, S. 2319 ff.

13 A.A. aber *Axer*, Stbg 2007, S. 501 (502) und *Homburg*, DStR 2007, S. 686, die § 32d EStG benennen, dabei aber verkennen, dass § 32d EStG ohne die Existenz des § 43 V EStG nicht zwingend zu einer Abgeltungsteuer führt. Wie hier dagegen *Schmidt/Weber-Grellet*, EStG<sup>34</sup>, § 43 Rdnr. 5; *Weber-Grellet*, NJW 2008, S. 545; *Melchior*, DStR 2007, S. 1229 (1233); *Niemeyer/Stock*, DStR 2011, S. 445 (446); wohl auch *Jochum*, in: *GS Schindhelm*, S. 405.

14 S. BGBl. I 2007, 1912 (1938), nach dem die übrigen Teile der Unternehmensteuerreform 2008 bereits am Tag der Verkündung (17.08.2007) oder im Bereich der Gemeindefinanzreform zum 01.01.2008 in Kraft traten.

## II. Weitergehende Auswirkungen

Die Abgeltungsteuer hat aber weit über die soeben dargestellten gesetzlich niedergelegten Regelungen hinausreichende Wirkungen. Mehr denn je gewinnt nun z.B. die Zuordnung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum Betriebs- oder Privatvermögen des Steuerpflichtigen an Bedeutung. Nur im erstgenannten Fall können Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Beteiligung stehen, weiterhin uneingeschränkt geltend gemacht werden. Des Weiteren stellt sich § 17 EStG als gleichfalls relevant heraus, da auch er es ermöglicht, die Folgen der Abgeltungsteuer bei mindestens einprozentiger Beteiligung zu vermeiden<sup>15</sup>. Auch die Unterschiede zwischen Abgeltungsteuer und dem ebenfalls neu eingeführten Teileinkünfteverfahren des § 3 Nr. 40 EStG wirken sich erheblich aus. Während danach etwa Dividenden aus unternehmerischen Beteiligungen nur zu 60 Prozent der Einkommensteuer unterliegen (bei gleichzeitiger Möglichkeit eines entsprechenden Aufwandabzugs), unterfallen die privaten Dividendeneinkünfte vollumfänglich der Abgeltungsteuer (ohne die Möglichkeit über den Pauschbetrag hinausgehende Aufwendungen geltend machen zu können). Schließlich stellen sich die Auswirkungen auch hinsichtlich der Belastungs- bzw. Entlastungsfolgen als gravierend dar. Während Steuerpflichtige, die dem Spitzensteuersatz unterliegen, von einer starken Absenkung der Steuerlast profitieren können, bleibt die Belastung für Steuerpflichtige im Bereich der unteren Progressionskurve bestenfalls gleich (s.o. zur Günstigerprüfung). Letztlich nimmt die absolute Belastungshöhe aber doch regelmäßig zu, weil die Bemessungsgrundlage infolge der vollumfänglichen Einbeziehung von Dividenden in die Abgeltungsbesteuerung verbreitert wird, sofern nicht das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung gelangt. Dies dürfte aber gerade im Bereich der unteren Progressionskurve regelmäßig nicht der Fall sein.

---

15 Zum Zusammenspiel der §§ 17 und 20 EStG Förster, Stbg 2007, S. 559 (568 ff.).

## § 3 Geschichtliche Entwicklung, status quo ante sowie rechtsvergleichende Aspekte

### A. Historie der Kapitalertragsbesteuerung

Die Kapitalertragsteuer kann in Deutschland inzwischen auf eine fast 100-jährige Vergangenheit zurückblicken<sup>16</sup>. Nach der im Jahre 1920 erfolgten erstmaligen Einführung einer zusätzlichen Abgabe in Höhe von 10 Prozent (u.a. auf Einkünfte aus Dividenden und Zinsen)<sup>17</sup>, die aber nicht auf die Einkommensteuer angerechnet wurde<sup>18</sup>, haben seitdem etwa 30 Gesetzesänderungen das System der Kapitalertragsteuer in unterschiedlichem Ausmaß verändert. Sehr häufig betroffen waren die Zinseinkünfte, die zeitweise vom Steuerabzug ausgenommen, dann wieder miteinbezogen und phasenweise im Bereich der festverzinslichen Wertpapiere mit 60 Prozent besteuert wurden. In Bezug auf die Abgeltungsteuer besonders interessant sind die Gesetzesänderungen der Jahre 1988 und 1989. War der Gesetzgeber zunächst dazu übergegangen, erstmals eine sog. kleine Quellensteuer auf bestimmte Zinsen einzuführen<sup>19</sup>, so veranlassten ihn der damit verbundene erhebliche Verwaltungsaufwand und die einhergehende Kapitalflucht dazu, diese kleine Kapitalertragsteuer nicht einmal ein Jahr später wieder abzuschaffen<sup>20</sup>. Insofern verwundert auch der Optimismus der Gesetzesbegründung<sup>21</sup>, wonach die Abgeltungsteuer die

---

16 Vgl. zu den nachfolgenden Ausführungen auch die Darstellungen bei *Harenberg*, in: *H/H/R*, EStG, Vor § 43 Anm. 6 und *Blümich/Lindberg*, EStG, § 43 Rdnrn. 2–7; s. ferner auch *Titgemeyer* (2009), S. 27 ff.; zur gegenwärtigen Funktion der Kapitalertragsteuer im System der Abgeltungsteuer ausführlich *Weber-Grellet*, DStR 2013, S. 1357 ff. (Teil I) und S. 1412 ff. (Teil II).

17 §§ 2 I Nrn. 1–5, 5 I und 6 I des Kapitalertragsteuergesetzes v. 29.03.1920, RGBl. I 1920, 345 f. und 350.

18 Vgl. § 13 I Nr. 1 lit. a) des Reichseinkommensteuergesetzes v. 29.03.1920, RGBl. I 1920, 359 (364), wonach im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer lediglich ein Abzug der Kapitalertragsteuer vom Gesamtbetrag der Einkünfte erfolgte; anders als in der Folgezeit diente die Kapitalertragsteuer also ursprünglich nicht der Erleichterung und Sicherstellung der steuerlichen Erfassung von Kapitalerträgen. Vielmehr ging es um die Verwirklichung der nach damaligem Verständnis erforderlichen stärkeren steuerlichen Belastung des auf Vermögensbesitz beruhenden sog. fundierten Einkommens [zu der literarischen Diskussion dieser Zeit vgl. die zahlreichen Nachweise bei *Titgemeyer* (2009), S. 27 Fn. 169], aber auch die „trotzlose Finanzlage des Reiches“ spielte eine Rolle (s. insgesamt die Gesetzesbegründungen der Deutschen Nationalversammlung, abgedruckt in den Reichstagsprotokollen 1919/1920, Aktenstück Nr. 1625, S. 7 ff. und Aktenstück Nr. 2157).

19 Vgl. für die genaue gesetzliche Umsetzung BGI. I 1988, 1093 (1106 ff.).

20 Zu den konkreten gesetzlichen Änderungen s. BGI. I 1989, 1267 (1268).

21 Hierzu § 4 A.

Kapitalflucht eindämmen soll, obwohl es sich hierbei ebenfalls um eine Quellensteuer handelt, die zudem gegenüber der Ausgestaltung vor über 20 Jahren einen höheren Steuersatz und einen umfassenderen Anwendungsbereich aufweist. Immerhin hat die Abgeltungsteuer, die sich insofern auch als große Quellensteuer bezeichnen ließe, bereits jetzt länger bestanden als ihr kleiner Bruder. Bereits 1992 wurde jedoch infolge des BVerfG-Urteils zur Verfassungswidrigkeit der Besteuerung von Zinseinkünften<sup>22</sup> wieder eine Steuerabzugspflicht an der Quelle für bestimmte Kapitalerträge eingeführt. Dabei ergab sich in der Folge eine praktizierte Gesetzesauslegung dergestalt, dass ein Steuerabzug in Höhe von 25 Prozent auf tatsächlich ausgezahlte Kapitalerträge vorgenommen wurde. Im Zuge der nächsten besonders bedeutsamen Reform im Jahre 2000 wurde dieser Steuersatz bei Gewinnausschüttungen auf 20 Prozent abgesenkt, in manchen Bereichen (Einnahmen aus sonstigen Leistungen und Gewinnen von Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 4 KStG und diesen gleichgestellten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben) sogar auf nur noch zehn Prozent. Außerdem ging der Gesetzgeber vom Anrechnungsverfahren zum sog. Halbeinkünfteverfahren<sup>23</sup> über. Seit 2008/2009 gilt schließlich das sog. Teileinkünfteverfahren – allerdings nur noch auf betriebliche Kapitaleinkünfte – während im Bereich der privaten Kapitaleinkünfte die Abgeltungsteuer greift.

Somit zeigt die Historie der Kapitalertragsbesteuerung, dass eine solche Besteuerung zwar bereits seit langer Zeit stattfindet, ansonsten aber in ihrer Ausgestaltung zu keiner Zeit mit der heutigen Abgeltungsteuer vergleichbar war. Dies gilt weniger hinsichtlich der Tatsache, dass die Abgeltungsteuer an der Quelle erhoben wird und einen Sondersteuersatz aufweist. Vielmehr stellen sich der sehr breite Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer, ihre abgeltende Wirkung unter Wegfall der bisher praktizierten Anrechnungsmethode und ganz besonders die unterschiedliche Behandlung von privaten und betrieblichen Kapitaleinkünften im Steuertarif als in der Historie der Kapitalertragsbesteuerung nie da gewesene und damit neuartige Ausgestaltungsformen dar<sup>24</sup>.

## **B. Die Ausgangslage vor Einführung der Abgeltungsteuer**

Eine gesonderte Betrachtung der Situation der Kapitalertragsbesteuerung in der Zeit unmittelbar vor Einführung der Abgeltungsteuer soll nachfolgend verdeutlichen, mit welchen Herausforderungen und Problemen sich der Gesetzgeber seinerzeit konfrontiert sah. Hieraus lassen sich dann bereits zentrale Antriebspunkte für sein

---

22 BVerfGE 84, 239 ff.

23 Hierzu einschließlich der historischen Bezüge Höller (2011), S. 123 ff.; vgl. dort auch schon S. 51 f.

24 Sieht man demgegenüber, dass die Politik nun schon z.B. die Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschetrags auf 1.000 € als Reform verkündet, stellt sich die Einführung der Abgeltungsteuer sogar als geradezu revolutionär dar, vgl. Sikorski, NWB 2011, S. 1064.

Handeln herausfiltern<sup>25</sup>. Ebenfalls thematisiert wird der Standpunkt der Wissenschaft zum damaligen „Status quo“ der Kapitalertragsbesteuerung. Auf diese Weise wird verdeutlicht, dass die Idee einer grundlegenden Reform der Besteuerung von Kapitalerträgen nicht allein praktischen Gegebenheiten geschuldet war, sondern auch einer vor einem theoretisch-wissenschaftlichen Hintergrund entstandenen und so begründeten Forderung entsprach.

## **I. Das Problem der Besteuerung privater Kapitaleinkünfte/ Veräußerungsgewinne**

Die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ist Teil der Einkommensteuer. Letzterer aber kommt eine besondere Stellung innerhalb der deutschen Steuerrechtsordnung zu und auch im Bewusstsein der Bürger hat sie ein hervorgehobenes, wenn nicht sogar überragendes Gewicht<sup>26</sup>. Gerade weil jeder Erwerbstätige durch die direkte Erhebung dieser Steuer auch wesentlich spürbarer wahrnimmt als indirekte Steuern, stellt er infolgedessen auch hohe Anforderungen an eine gerechte Verteilung der Steuerlast<sup>27</sup>. Davon – aufgrund der Mobilität von Kapitalvermögen – besonders stark betroffen ist der Teil der Einkommensteuer, der auf Kapitalerträge entfällt. Umso mehr sahen sich die jeweiligen Bundesregierungen hier einem Spannungsverhältnis ausgesetzt, das häufig auch als zur Zerreißprobe geeignet erscheint. Somit wurde die Besteuerung privater Veräußerungsgewinne und entsprechender Kapitalerträge über Jahrzehnte zu einem ungelösten Grundsatzproblem des Einkommensteuerrechts<sup>28</sup>. In der jüngeren Vergangenheit war der Gesetzgeber offenbar der Ansicht, dass eine möglichst umfassende Besteuerung in diesem Bereich die (sach)gerechteste Lösung sei. Dementsprechend wurde die Besteuerung privater Veräußerungsgewinne wesentlich ausgeweitet<sup>29</sup>. Dennoch befindet sich die steuerrechtliche Gesetzeslage insoweit nach wie vor in einem Dilemma. Einerseits entspräche eine sogar umfassende Unterwerfung sämtlicher privater Veräußerungsgewinne dem Leistungsfähigkeitsprinzip am besten, andererseits kann eine solch vollständige Besteuerung aber auch eine erhebliche Scheingewinnbesteuerung bewirken<sup>30</sup>. Außerdem erwies sich die Gemengelage von steuerfreien, steuerpflichtigen und zum Teil steuerbefreiten Einkünften als misslich; dies gerade auch unter Berücksichtigung der hieraus resultierenden Notwendigkeit einer Werbungskostenaufteilung<sup>31</sup>. Folglich war man lange auf der Suche nach einer empfehlenswerten Alternative zu dem als unbefriedigend

---

25 Der Gliederungspunkt „Gesetzgebungsverfahren“ (§ 4 der Arbeit) beschäftigt sich im weiteren Verlauf der Arbeit noch ausführlich mit den Motiven des Gesetzgebers.

26 Vgl. *Arndt/Schumacher*, AöR Bd. 118 (1993), S. 513 (515).

27 *Arndt/Schumacher*, a.a.O.

28 Vgl. etwa schon *Lang* (1981/1988), S. 514.

29 *Watrin/Lühn*, DB 2003, S. 168.

30 *Lang* (1981/1988), S. 514 f.; vgl. hierzu ausführlich unten § 6 C. III. 4. a).

31 Vgl. hierzu *Pelka*, StuW 2005, S. 378 (383).

empfundenen Zustand der Besteuerung von Kapitalvermögenseinkünften<sup>32</sup>. Neben der beschriebenen „Dauerbaustelle“ ist zudem über die Jahre noch ein weiterer Problempunkt für den Gesetzgeber hinzugekommen. Durch die Kapitalverkehrsfreiheit und die Globalisierung wurden die Einkünfte aus Kapitalvermögen zu „Heimatlosen“, da sie infolge des virtuellen Wegfalls der Staatsgrenzen gegenüber den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nun wesentlich schwieriger steuerlich zu erfassen waren und daher über eine praktisch unbegrenzte Mobilität verfügten<sup>33</sup>. Auch vor diesem Hintergrund galt es nach Lösungsmöglichkeiten zu suchen. Mit der Abgeltungsteuer glaubte der Gesetzgeber nun nach langer Zeit am Ziel angekommen zu sein.

## II. Die Defizite im Vollzug der Kapitalertragsbesteuerung als Kern des Problems

Doch nicht nur im materiellen Bereich litt die Kapitalertragsbesteuerung unter dem ständigen Wechsel der gesetzlichen Regeln. Viel einschneidender wirkte sich aus, dass die Besteuerung von Kapital über Jahrzehnte an etlichen Stellen an gravierenden Vollzugsmängeln litt<sup>34</sup>. Die Verwaltungskapazitäten reichten (und reichen auch heute) nicht aus, um jeden materiellen Steueranspruch zu ermitteln und durchzusetzen, wobei insbesondere für die Erfassung von Spekulationseinkünften den Finanzbehörden kein hinreichendes gesetzliches Instrumentarium zur Verfügung stand<sup>35</sup>. Hinzu kam das offenbar speziell deutsche Phänomen, dass der Informationsaustausch zwischen Banken und Finanzbehörden nicht nur wenig selbstverständlich vonstattenging, sondern kaum stattfand<sup>36</sup>. Die Ursache hierfür ist im verfehlten, inzwischen bedeutungslosen und bereits hinreichend umfangreich kritisierten § 30a AO zu sehen<sup>37</sup>. Im Ergebnis führte dies dazu, dass aufgrund von strukturellen Defiziten bei der Erhebung der Einkommensteuer auf Zinseinkünfte, deren – geschweige denn gleichmäßige – Erfassung nicht möglich war und dass nur Steuerehrliche Spekulationsgewinne versteuerten, während unwillige Steuerpflichtige der Besteuerung unerkannt und ohne Sanktionen befürchten zu müssen entgehen konnten<sup>38</sup>. Weil aber die Steuergesetze so auszugestalten sind, dass sie als Recht akzeptiert werden und eine Hinterziehung nach Möglichkeit ausgeschlossen

---

32 Vgl. *Kanzler*, FR 1999, S. 363 (366).

33 Vgl. *Calle*, StuW 2010, S. 121 (124).

34 Stellvertretend etwa *Hey*, DB 2004, S. 724; *Jachmann*, in: *Schick* (Hrsg.), S. 15, s. dort auch Fn. 1 m.w.N.

35 *Seer* (1996), S. 228; *Kraft/Bäumel*, DB 2004, S. 615 (617).

36 Vgl. *Hey*, DB 2004, S. 724 (725).

37 Hierzu einschließlich Kritik nachweisen *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, AO, § 30a Rdnrn. 13 ff. sowie *Seer*, in: *Tipke/Lang*, SteuerR<sup>22</sup>, § 21 Rdnr. 199 mit der (leider wohl zutreffenden) Prognose, dass mit einer Abschaffung des § 30a AO wegen der Einführung der Abgeltungsteuer auf absehbare Zeit nicht zu rechnen sei.

38 *Osterloh/Nußberger*, in: *Sachs*, GG, Art. 3 Rdnr. 143; *Kraft/Bäumel*, DB 2004, S. 615.

ist, mithin die Steuergleichheit auch tatsächliche Durchsetzung erfährt<sup>39</sup>, hatte das BVerfG eingegriffen. In zwei bedeutsamen Entscheidungen hat es die genannten Mängel gerügt und die darauf beruhende Besteuerung der betroffenen Kapitalerträge für verfassungswidrig erklärt<sup>40</sup>. Auch um diesen Mängeln zu begegnen und auf der Suche nach einer schlüssigen Gesamtkonzeption, die den Vollzug der Kapitalertragsbesteuerung verbessert, hat sich der Gesetzgeber nunmehr für einen Quellenabzug in Form der Abgeltungsteuer entschieden. Damit begegnet er zugleich einem Dilemma der Finanzverwaltung. Hätte er stattdessen deren Kontrolltätigkeit verringert, so hätte er wider besseres Wissen auf die Richtigkeit der Steuererklärungen vertraut und sich den Vorwurf eingehandelt, das Gebot gesetzmäßiger und gleichmäßiger Steuererhebung bestehe weiterhin nur auf dem Papier<sup>41</sup>. Umgekehrt hätte eine Verschärfung der Kontrolltätigkeit die ohnehin geringe Bereitschaft der Steuerpflichtigen zur Steuerehrlichkeit und zur Erfüllung ihrer Mitwirkungspflichten bezogen auf Kapitalerträge verringert<sup>42</sup>.

### III. Steuerflucht und Steuerhinterziehung als Folge

Die soeben erörterte Vollzugsproblematik blieb natürlich nicht ohne Folgen. Vielmehr ergab sich mit der Zeit ein nicht mehr zu übersehender „Trend“ zur Steuerhinterziehung und zur Verlagerung von Kapitalvermögen ins Ausland. Dies führte zu einer dauerhaften und unerträglich hohen Hinterziehungsquote<sup>43</sup>. So wird vermutet, dass sich das Guthaben der Deutschen allein in der Schweiz auf 280 Milliarden Schweizer Franken beläuft, wobei geschätzte drei Viertel dieser Summe un versteuert sein sollen<sup>44</sup>. Doch weder mit Zuckerbrot noch mit Peitsche gelang es dem Fiskus gegenzusteuern. So blieben sowohl Strafbefreiungserklärungsgesetz als auch Einführung der Kontenabfrage letztlich ohne nennenswerten Erfolg<sup>45</sup>. Allerdings lässt sich die Verantwortung für diese Entwicklung nicht allein dem Steuerpflichtigen oder den Banken zuweisen<sup>46</sup>. Als gewichtiger Aspekt ist nämlich auch das Akzeptanzproblem, bezogen auf die Qualität des Einkommensteuerrechts und seines Vollzugs im Bereich

---

39 *Weber-Grellet* (2001), S. 21; *Heun*, in: *Dreier*, GG, Art. 3 Rdnr. 76.

40 BVerfGE 84, 239 ff. „Zinsurteil“ und BVerfGE 110, 94 ff. „Spekulationsgewinne“.

41 Vgl. *Eckhoff* (1999), S. 35.

42 Vgl. *Eckhoff*, a.a.O.; die Abgeltungsteuer führt nun dazu, dass insoweit die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen erheblich an Bedeutung verlieren und Hinzuerschätzungen von Kapitaleinkünften (hierzu FG Münster EFG 2012, 1764 ff.) wohl nur noch in den wenigsten Fällen erforderlich sein werden.

43 *Thiel*, in: *FS ArbgemFAfStR*, S. 75 (86).

44 Vgl. *Götzenberger*, BB 2010, S. 2544.

45 *Brusch*, FR 2007, S. 999; zuvor schon *Schenk/Brusch*, DStR 2005, S. 1254 mit der zutreffenden Feststellung, dass eine Brücke zur Steuerehrlichkeit allein nicht ausreiche, weil diese nur eine Auffahrt darstelle. Es bedürfe aber ferner nach dem Brückenkopf auch einer eindeutigen Regelung für die Weiterfahrt in Form von mehr Rechts- und Planungssicherheit, an der es aber fehle.

46 *Thiel*, in: *FS ArbgemFAfStR*, S. 75 (86).