

Schriften zum Steuerrecht

Band 111

Kontrollmitteilungen im Steuerrecht

System - Rechtsvergleich - Reformimpulse

Von

Stefan Humm



Duncker & Humblot · Berlin

STEFAN HUMM

Kontrollmitteilungen im Steuerrecht

Schriften zum Steuerrecht

Band 111

Kontrollmitteilungen im Steuerrecht

System - Rechtsvergleich - Reformimpulse

Von

Stefan Humm



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät
der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg
hat diese Arbeit im Wintersemester 2012/2013
als Dissertation angenommen.

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.

Alle Rechte vorbehalten
© 2014 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme: L101 Mediengestaltung, Berlin
Druck: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-14085-5 (Print)
ISBN 978-3-428-54085-3 (E-Book)
ISBN 978-3-428-84085-4 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

*Verena
und
meinen Eltern*

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2012/2013 von der Juristischen Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg als Dissertation angenommen. Sie entstand im Rahmen des Promotionskollegs „Reformen von Steuer- und Sozialsystemen“ der Universität Heidelberg unter der Leitung von Professor Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof, Professor Dr. Ekkehart Reimer, Professor Dr. Lars P. Feld, Professor Dr. Uwe Wagschal und Professor Dr. Manfred G. Schmidt. Das Manuskript wurde im Wintersemester 2009/2010 fertiggestellt. Für die Drucklegung wurde versucht, teilweise Rechtsprechung und Literatur sowie (nationale) Gesetzesänderungen bis Februar 2013 zu berücksichtigen. Die rechtsvergleichenden Ausführungen im dritten Kapitel der Arbeit entstanden im Wesentlichen während meines Aufenthalts in Schweden im Wintersemester 2008/2009.

Danken möchte ich an dieser Stelle meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Ekkehart Reimer, für die fürsorgliche Betreuung während der Erstellung dieser Arbeit. Zu danken habe ich auch Herrn Professor Dr. Peter Axer für die zügige Anfertigung des Zweitgutachtens. Weiterer Dank gebührt allen Mitgliedern des Promotionskollegs, insbesondere auch Herrn Professor Dr. Lars P. Feld als Zweitbetreuer dieser Arbeit, für intensive Diskussionen und wertvolle Anregungen.

Danken möchte ich ferner Herrn Professor Dr. Matthias Dahlberg und Herrn Professor Dr. Börje Leidhammar für die Unterstützung und für wertvolle Gespräche während meines Aufenthalts in Schweden. Besonderer Dank gilt auch der Vielzahl weiterer Gesprächspartner, insbesondere aus der Finanzverwaltung, die mir durch intensive Diskussionen und die Teilnahme an der Umfrage zur Praxis der Kontrollmitteilungen tiefere Einblicke in die Praxis ermöglichten; stellvertretend möchte ich hierbei meinen Dank aussprechen an Herrn Ministerialdirigent Werner Widmann.

Weit mehr als Dank gebührt meiner Frau Verena und meinen Eltern, die mich jederzeit – auch während meiner Ausbildung und der Entstehung dieser Arbeit – liebevoll und uneingeschränkt in jeglicher Hinsicht unterstützt haben. Ihnen widme ich diese Arbeit.

Stefan Humm

Inhaltsübersicht

Einleitung	33
A. Problemstellung	33
B. Historische Entwicklung, Stand von Rechtsprechung und Forschung	37
C. Gang der Untersuchung	47

1. Kapitel

Grundlagen des steuerrechtlichen Kontrollmitteilungswesens	49
A. Zweck und Funktionen der Kontrollmitteilungen	50
B. Der Begriff der Kontrollmitteilung	54
C. Typologie der Kontrollmitteilungen	57
D. Rechtsnatur der Kontrollmitteilungen	62
E. Das Verfahren steuerrechtlicher Kontrollmitteilungen	66
F. Allgemeine Zulässigkeit und Grenzen von Kontrollmitteilungen	97
G. Verwertungsverbote	127
H. Rechtsschutz gegen Kontrollmitteilungen	133

2. Kapitel

Einzelne Kontrollmitteilungen und ihre Rechtsgrundlagen	138
A. Kontrollmitteilungen innerhalb der Finanzverwaltung	139
B. Kontrollmitteilungen sonstiger Behörden und staatlicher Institutionen	167
C. Kontrollmitteilungen privater Personen und Stellen	210
D. Kontrollmitteilungen ausländischer Staaten	236

3. Kapitel

**Das Kontrollmitteilungswesen des Königreichs Schweden
als Impuls für Deutschland** 281

- A. Grundlagen des schwedischen Kontrollmitteilungswesens 282
- B. Allgemeine Bestimmungen zu den schwedischen Kontrollmitteilungen 295
- C. Einzelne Kontrollmitteilungspflichten in Schweden und ihre Rechtsgrundlagen 297
- D. Impulse für das deutsche Kontrollmitteilungswesen 310

4. Kapitel

**Das steuerrechtliche Kontrollmitteilungswesen
im Lichte der Verfassung** 323

- A. Allgemeiner Teil: Verfassungsrechtliche Impulse und Grenzen für das steuerrechtliche Kontrollmitteilungswesen 324
- B. Besonderer Teil: Verfassungsrechtliche Einzelfragen/Überprüfung der Impulse aus Schweden 367

5. Kapitel

**Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung
des steuerlichen Kontrollmitteilungswesens** 390

- A. Problem und Ziel 392
 - B. Lösung 393
 - C. Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des steuerlichen Kontrollmitteilungswesens 395
 - D. Begründung 398
- Literaturverzeichnis** 404
- Sachverzeichnis** 415

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	33
A. Problemstellung	33
B. Historische Entwicklung, Stand von Rechtsprechung und Forschung	37
C. Gang der Untersuchung	47
<i>1. Kapitel</i>	
Grundlagen des steuerrechtlichen Kontrollmitteilungswesens	49
A. Zweck und Funktionen der Kontrollmitteilungen	50
I. Kontrollmitteilungen als Mittel des Verifikationsprinzips	50
II. Die präventive Funktion von Kontrollmitteilungen	52
III. Kontrollmitteilungen als Mittel zur Verfahrensvereinfachung	53
IV. Kontrollmitteilungen als Beweismittel im Steuerverfahren	53
B. Der Begriff der Kontrollmitteilung	54
C. Typologie der Kontrollmitteilungen	57
I. Finanzverwaltungsinterne, sonstige staatsinterne und externe Kontrollmitteilungen	57
II. Nationale und internationale Kontrollmitteilungen, kleiner und großer Auskunftsverkehr	58
III. Aktive und passive Kontrollmitteilungen	59
IV. Kontrollmitteilungspflichten, Kontrollmitteilungen nach pflichtgemäßem Ermessen und Kontrollmitteilungen aus Kulanz	59
V. Spontane und automatische Kontrollmitteilungen	61
VI. Flächendeckende Kontrollmitteilungen und Kontrollmitteilungen im Einzelfall	61
VII. Gezielte Fertigung von Kontrollmitteilungen und Kontrollmitteilungen nach dem Zufallsprinzip	62
D. Rechtsnatur der Kontrollmitteilungen	62
I. Finanzverwaltungsinterne und sonstige staatsinterne Kontrollmitteilungen als schlichtes Verwaltungshandeln	63
II. Finanzverwaltungsinterne und sonstige staatsinterne Kontrollmitteilungen als Sonderform zwischenbehördlicher Informationshilfe	64
E. Das Verfahren steuerrechtlicher Kontrollmitteilungen	66

I.	Die Fertigung von Kontrollmitteilungen/Anlass und Gegenstand der Kontrollmitteilungen	67
	1. Kontrollmitteilungspflichten	67
	2. Kontrollmitteilungen nach pflichtgemäßem Ermessen	67
	a) Typische Anlässe für die Fertigung von Kontrollmitteilungen ..	68
	aa) Ungewöhnliche Vorgänge	68
	bb) Zahlungsausgänge	69
	cc) Zahlungseingänge	70
	dd) Sonstige typische Anlässe	70
	b) Flächendeckende Fertigung von Kontrollmitteilungen	71
	3. Kontrollmitteilungen ausländischer Staaten im Überblick	71
II.	Form und Übermittlung der Kontrollmitteilungen	72
	1. Kontrollmitteilungen innerhalb und zwischen den Finanzbehörden	72
	2. Kontrollmitteilungen sonstiger staatlicher Behörden und Institutionen	73
	3. Kontrollmitteilungen privater Personen und Stellen	74
	4. Kontrollmitteilungen ausländischer Staaten	75
	5. Zusammenfassung, kritische Gesamtwürdigung und Ausblick	76
III.	Verknüpfung mit der Steuer-Identifikationsnummer	77
IV.	Fristen für die Übermittlung der Kontrollmitteilungen	78
V.	Folgen der Verletzung von Kontrollmitteilungspflichten	80
	1. Folgen der Verletzung von Kontrollmitteilungspflichten durch private Personen und Stellen	80
	2. Folgen der Verletzung von Kontrollmitteilungspflichten durch Notare	82
VI.	Empfangszuständigkeit/Adressat der Kontrollmitteilungen	84
	1. Empfangszuständigkeitsbestimmungen für nationale Kontrollmitteilungen	84
	a) Direkte Empfangszuständigkeit der Veranlagungsstellen	84
	b) (Erst-)Empfangszuständigkeit zentraler Stellen	85
	2. Empfangszuständigkeitsbestimmungen für Kontrollmitteilungen ausländischer Staaten	86
	a) Grundsätzliche Empfangszuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern	86
	b) (Direkte) Empfangszuständigkeit der Landesbehörden	87
VII.	Die Auswertung von Kontrollmitteilungen	87
	1. (Vor-)Auswertung durch zentrale Stellen	88
	2. Auswertung durch die Landesfinanzbehörden bzw. Veranlagungsstellen	89
	a) Manuelle Auswertung in Routine-Kontrollmitteilungsfällen	89
	b) Manuelle Auswertung in besonderen Verdachtsfällen	90
	c) Exkurs: Kontrollmitteilungen als Beweismittel im Steuerverfahren, Bindungswirkung und Verwertbarkeit	90

d) Kritik an der manuellen Auswertung – Die automatische Auswertung	91
e) Auswertungsquote und zusammenfassende Kritik an der Auswertungspraxis	92
3. Allgemeine Berechtigung zur Auswertung von Kontrollmitteilungen ausländischer Staaten durch die deutsche Steuerverwaltung ...	93
VIII. Speicherung der Kontrollmitteilungen	94
IX. Unterrichtung des von der Kontrollmitteilung Betroffenen	95
F. Allgemeine Zulässigkeit und Grenzen von Kontrollmitteilungen	97
I. Zulässigkeit und Grenzen aus verfassungsrechtlicher Perspektive im Überblick	98
II. Ermessensgrenzen	99
III. Ein „besonderer sachlicher Anlass“ als generelle Zulässigkeitsvoraussetzung für finanzverwaltungsinterne Kontrollmitteilungen?	101
IV. Kontrollmitteilungen und das „Bankgeheimnis“ nach § 30a Abs. 3 AO	104
1. § 30a Abs. 3 AO kein absolutes Verbot für Kontrollmitteilungen..	106
2. § 30a Abs. 3 AO als absolutes Verbot für Kontrollmitteilungen ...	108
3. Stellungnahme	110
4. Ergebnis	112
V. Kontrollmitteilungen und das Steuergeheimnis	112
1. Das nationale Steuergeheimnis des § 30 AO	113
a) Zulässigkeit von Kontrollmitteilungen innerhalb und zwischen den Finanzbehörden	114
aa) § 30 Abs. 4 Nr. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 1 lit. a) AO	115
bb) § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO	116
cc) Ergebnis	116
b) Zulässigkeit von Kontrollmitteilungen sonstiger staatlicher Stellen	117
2. Internationale Steuergeheimnisse	118
VI. Auskunfts- und Kontrollmitteilungsverweigerungsrechte	118
1. Anwendbarkeit der §§ 101–104 AO im Rahmen von Prüfungen bei Dritten	119
a) Entwicklung in der Praxis	119
b) Auffassungen in der Rechtsprechung	120
c) Auffassungen im Schrifttum	121
d) Stellungnahme	122
e) Ergebnis und Anwendbarkeit des § 160 AO	124
2. Anwendbarkeit der §§ 101–104 AO auf Kontrollmitteilungspflichten Privater	125
VII. Der Subsidiaritätsgrundsatz als Grenze von Kontrollmitteilungen? ...	126

G.	Verwertungsverbote	127
I.	Verwertungsverbote bei (nationalen) Rechtsverstößen und deren Geltendmachung	128
II.	Geltendmachung der Verwertungsverbote	130
III.	Umfang des Verwertungsverbots und „Fernwirkung“	131
IV.	Verwertungsverbote im Zusammenhang mit Kontrollmitteilungen privater Dritter	132
V.	Verwertungsverbote im Zusammenhang mit Kontrollmitteilungen ausländischer Staaten	133
H.	Rechtsschutz gegen Kontrollmitteilungen	133
I.	Rechtsbehelfe des von der Kontrollmitteilung Betroffenen	134
II.	Rechtsbehelfe anderer Personen	136

2. Kapitel

Einzelne Kontrollmitteilungen und ihre Rechtsgrundlagen

138

A.	Kontrollmitteilungen innerhalb der Finanzverwaltung	139
I.	Kontrollmitteilungen der Außenprüfungsstellen, § 194 Abs. 3 AO ...	139
1.	Besondere Zulässigkeitsvoraussetzungen und Grenzen	140
a)	Feststellung von steuerlichen Verhältnissen Dritter	140
b)	Auswertung von Feststellungen, deren Kenntnis für die Besteuerung „von Bedeutung ist“	141
c)	Feststellungen „anlässlich einer Außenprüfung“	141
aa)	Zulässigkeit von Kontrollmitteilungen als „Nebenprodukt“ und bei Zufallsfunden	142
bb)	Außenprüfung allein zum Zweck der Fertigung von Kontrollmitteilungen/Systematische und rastermäßige Auswertung der Unterlagen	142
cc)	Gezielte und stichprobenhafte Suche nach Informationen Dritter, Relevanz der Unterlagen	143
dd)	Ergebnis	145
2.	Gegenstand und Inhalt	146
3.	Form, Frist und Adressat	147
4.	Unterrichtung des von der Kontrollmitteilung Betroffenen und des geprüften Steuerpflichtigen	147
5.	Praktische Bedeutung	148
II.	Kontrollmitteilungen der Steuerfahndungsstellen	148
1.	Kontrollmitteilungen im Rahmen der „Auftrags-Außenprüfung“, § 208 Abs. 2 Nr. 1 AO	149
2.	Kontrollmitteilungen im Rahmen des § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und 3, S. 2 AO	149

a)	Restriktive Interpretation des § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und 3, S. 2 i. V. m. § 194 Abs. 3 AO	149
b)	Extensive Interpretation des § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und 3, S. 2 i. V. m. § 194 Abs. 3 AO	150
c)	Stellungnahme	151
d)	Besondere Zulässigkeitsvoraussetzungen für Kontrollmitteilungen der Steuerfahndung	152
e)	Gegenstand und Inhalt der Kontrollmitteilungen	153
f)	Praktische Bedeutung	153
3.	Kontrollmitteilungen aufgrund von Verdachtsanzeigen Dritter	154
III.	Kontrollmitteilungen im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschau, § 27b Abs. 4 UStG	154
1.	Besondere Zulässigkeitsvoraussetzungen und Grenzen	155
2.	Gegenstand und Inhalt, Form, Frist und Adressat der Kontrollmitteilungen	156
3.	Praktische Bedeutung	156
IV.	Kontrollmitteilungen der Erbschaftsteuerstellen	156
1.	Keine besonderen Zulässigkeitsvoraussetzungen und Grenzen	157
2.	Gegenstand und Inhalt der Kontrollmitteilungen	157
a)	Kontrollmitteilungen für die Steuerakten des Erblassers	158
b)	Kontrollmitteilungen für die Steuerakten des Erwerbers	158
3.	Form und Frist der Kontrollmitteilungen	158
4.	Praktische Bedeutung	158
5.	Exkurs: Kontrollmitteilungen anderer Finanzämter an die Erbschaftsteuerstellen	159
V.	Kontrollmitteilungen der Grunderwerbsteuerstellen	159
VI.	Kontrollmitteilungen der Kraftfahrzeugsteuerstellen	160
VII.	Kontrollmitteilungen der Körperschaftsteuerstellen	160
VIII.	Kontrollmitteilungen der Zolldienststellen	161
1.	Kontrollmitteilungen nach § 12a Abs. 5 ZollVG	161
2.	Kontrollmitteilungen nach § 6 SchwarzArbG	162
3.	Sonstige Kontrollmitteilungen der Zolldienststellen	163
IX.	Sonstige finanzverwaltungsinterne Kontrollmitteilungen	165
X.	Zusammenfassung und kritische Gesamtwürdigung	166
B.	Kontrollmitteilungen sonstiger Behörden und staatlicher Institutionen	167
I.	Kontrollmitteilungspflichten nach §§ 93a AO, 1 ff. Mitteilungsverordnung	168
1.	Kontrollmitteilungspflichtige	169
2.	Gegenstand der Kontrollmitteilungen	169
3.	Ausnahmen von der Kontrollmitteilungspflicht	171
4.	Inhalt der Kontrollmitteilungen	171
5.	Form und Frist	172
6.	Adressat	172

	7. Unterrichtung des von der Kontrollmitteilung Betroffenen	173
	8. Praktische Bedeutung	173
II.	Kontrollmitteilungspflichten nach §§ 34 ErbStG, 4 ff. ErbStDV	173
	1. Kontrollmitteilungen der Standesämter	174
	a) Gegenstand der Kontrollmitteilungen	174
	b) Inhalt der Kontrollmitteilungen	175
	c) Form, Frist und Adressat	175
	2. Kontrollmitteilungen der Gerichte bei Todeserklärungen	176
	3. Kontrollmitteilungen der Gerichte, Notare und sonstigen Urkunds- personen in Erbfällen	176
	a) Inhalt der Kontrollmitteilungen	177
	b) Ausnahmen	177
	c) Form und Frist	177
	4. Kontrollmitteilungen der Gerichte, Notare und sonstigen Urkunds- personen bei Schenkungen und Zweckzuwendungen unter Leben- den	178
	a) Gegenstand der Kontrollmitteilungen	178
	b) Inhalt der Kontrollmitteilungen	178
	c) Ausnahmen	179
	d) Form und Frist	179
	5. Kontrollmitteilungen der Auslandsstellen	180
	6. Kontrollmitteilungen der Genehmigungsbehörden	180
	7. Allgemeines zur Form der Kontrollmitteilungen, zu den Folgen der Verletzung der Kontrollmitteilungspflicht und zur Unterrich- tung des Betroffenen	181
	a) Form der Kontrollmitteilungen nach § 34 ErbStG	181
	b) Folgen der Verletzung der Kontrollmitteilungspflicht	181
	c) Unterrichtung des von der Kontrollmitteilung Betroffenen	182
III.	Kontrollmitteilungen im Zusammenhang mit Grundstücken nach § 18 GrEStG	182
	1. Kontrollmitteilungspflichtige	182
	2. Gegenstand der Kontrollmitteilungen	183
	3. Inhalt der Kontrollmitteilungen	184
	4. Form, Frist und Adressat	184
	5. Folgen der Verletzung der Kontrollmitteilungspflicht	185
	6. Unterrichtung des von der Kontrollmitteilung Betroffenen	185
IV.	Kontrollmitteilungen der Notare im Zusammenhang mit Kapitalge- sellschaften, § 54 EStDV	186
	1. Gegenstand und Inhalt	186
	2. Form, Frist und Adressat der Kontrollmitteilungen	188
	3. Folgen der Verletzung der Kontrollmitteilungspflicht und Unter- richtungspflicht	189
V.	Kontrollmitteilungen bei Steuerstraftaten, § 116 AO	189

1. Kontrollmitteilungspflichtige	189
2. Gegenstand und Inhalt	189
3. Ausnahmen von der Kontrollmitteilungspflicht	191
4. Form, Frist und Adressat der Kontrollmitteilungen	191
5. Unterrichtung des von der Kontrollmitteilung Betroffenen	192
6. Praktische Bedeutung des § 116 AO	192
VI. Kontrollmitteilungen der Gerichte, Staatsanwaltschaften und Verwaltungsbehörden nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 S. 2 EStG	193
VII. Kontrollmitteilungen der Strafverfolgungsbehörden nach § 15 Abs. 2 GwG	194
1. Voraussetzungen der Kontrollmitteilungspflicht	194
2. Gegenstand und Inhalt	195
3. Praktische Bedeutung	195
VIII. Sonstige Kontrollmitteilungen der Gemeinden	196
1. Kontrollmitteilungen im Rahmen von Personenstands- und Betriebsaufnahmen, §§ 134 ff. AO	196
2. Kontrollmitteilungen nach § 138 AO	197
3. Exkurs: Mitteilungen der Kraftfahrzeugstellen, § 5 Abs. 2 KraftStDV	198
IX. Kontrollmitteilungen der Sozialbehörden	198
1. Kontrollmitteilungen nach § 22a EStG (Rentenbezugsmitteilungen)	198
a) Kontrollmitteilungspflichtige	199
b) Gegenstand der Kontrollmitteilungen	200
c) Inhalt der Kontrollmitteilungen	200
d) Form, Frist und erstmalige Übermittlung der Kontrollmitteilungen	202
e) Adressat und (automatische) Auswertung der Kontrollmitteilungen	203
f) Unterrichtung des von der Kontrollmitteilung Betroffenen	203
g) Folgen der Verletzung der Kontrollmitteilungspflicht	203
h) Praktische Bedeutung des § 22a EStG	204
2. Kontrollmitteilungen der Sozialleistungsträger nach § 32b Abs. 3 EStG	205
a) Kontrollmitteilungspflichtige, Gegenstand und Inhalt der Kontrollmitteilungen	206
b) Ausnahmen von der Kontrollmitteilungspflicht	207
c) Form, Frist, erstmalige Übermittlung und Adressat der Kontrollmitteilungen	207
d) Unterrichtung des von der Kontrollmitteilung Betroffenen	208
3. Kontrollmitteilungen nach § 10 Abs. 2a EStG und § 10a EStG	208
X. Kontrollmitteilungen nach § 10a VersStG und § 12 FeuerSchStG	208
XI. Zusammenfassung und kritische Gesamtwürdigung	209

C.	Kontrollmitteilungen privater Personen und Stellen	210
I.	Kontrollmitteilungen der Arbeitgeber, § 41b EStG	211
1.	Kontrollmitteilungspflichtige, Gegenstand und Inhalt der Kontrollmitteilungen	211
2.	Ausnahmen von der Kontrollmitteilungspflicht	212
3.	Form, Frist und Adressat und Auswertung der Kontrollmitteilungen	212
4.	Folgen der Verletzung der Kontrollmitteilungspflicht	213
5.	Unterrichtung des Arbeitnehmers	213
6.	Praktische Bedeutung	214
II.	Kontrollmitteilungen nach § 33 ErbStG	214
1.	Kontrollmitteilungen der Vermögensverwahrer und -verwalter, §§ 33 Abs. 1 ErbStG, 1 ErbStDV	215
a)	Kontrollmitteilungspflichtige	215
b)	Gegenstand und Inhalt der Kontrollmitteilungen	216
c)	Ausnahmen von der Kontrollmitteilungspflicht	217
d)	Form und Frist	218
2.	Kontrollmitteilungen der Wertpapieremittenten, §§ 33 Abs. 2 ErbStG, 2 ErbStDV	218
a)	Kontrollmitteilungspflichtige, Gegenstand und Inhalt der Kontrollmitteilungen	218
b)	Ausnahmen von der Kontrollmitteilungspflicht	219
c)	Form und Frist der Kontrollmitteilungen	219
3.	Kontrollmitteilungen der Versicherungsunternehmen, §§ 33 Abs. 3 ErbStG, 3 ErbStDV	219
a)	Kontrollmitteilungspflichtige	219
b)	Gegenstand und Inhalt der Kontrollmitteilungen	220
c)	Ausnahmen von der Kontrollmitteilungspflicht	221
d)	Form und Frist	221
4.	Allgemeines zur Form, zu den Folgen der Verletzung der Kontrollmitteilungspflicht und zur Unterrichtung des Betroffenen	222
a)	Form der Kontrollmitteilungen nach § 33 ErbStG	222
b)	Folgen der Verletzung der Kontrollmitteilungspflicht und Unterrichtung des Betroffenen	222
III.	Kontrollmitteilungen nach § 45d Abs. 1 und 3 EStG	223
1.	Kontrollmitteilungen nach § 45d Abs. 1 EStG	223
a)	Kontrollmitteilungspflichtige	223
b)	Gegenstand und Inhalt der Kontrollmitteilungen	224
c)	Form, Frist und Adressat der Kontrollmitteilungen	224
d)	Auswertung der Kontrollmitteilungen	226
e)	Folgen der Verletzung der Kontrollmitteilungspflicht	226
f)	Unterrichtung des von der Kontrollmitteilung Betroffenen	226
g)	Praktische Bedeutung und Kritik	227

2.	Kontrollmitteilungen nach § 45d Abs. 3 EStG	228
a)	Kontrollmitteilungspflichtige, Gegenstand und Inhalt der Kontrollmitteilungen	228
b)	Ausnahmen von der Kontrollmitteilungspflicht	229
c)	Form, Adressat, Frist und erstmalige Übermittlung der Kontrollmitteilungen	229
d)	Sonstiges	229
IV.	Kontrollmitteilungen nach § 22a EStG	229
V.	Kontrollmitteilungen nach § 10 Abs. 2a EStG	230
1.	Kontrollmitteilungspflichtige	231
2.	Gegenstand und Inhalt der Kontrollmitteilungen	231
3.	Form, Frist und Adressat der Kontrollmitteilungen	232
4.	Auswertung der Kontrollmitteilungen und Folgen der Verletzung der Kontrollmitteilungspflicht	232
5.	Unterrichtung des Betroffenen	232
6.	Besondere Kontrollmitteilungspflichten nach § 29 EStDV	233
VI.	Kontrollmitteilungen nach § 10a Abs. 5 EStG	233
VII.	Zusammenfassung und kritische Gesamtwürdigung	234
D.	Kontrollmitteilungen ausländischer Staaten	236
I.	Kontrollmitteilungen auf der Grundlage völkerrechtlicher Abkommen	239
1.	Kontrollmitteilungen auf der Grundlage einer dem Art. 26 Abs. 1 S. 1 MA entsprechenden Auskunftsklausel	241
a)	Zulässigkeit der Kontrollmitteilungen und Bestehen einer Kontrollmitteilungspflicht?	241
b)	Gegenstand der Kontrollmitteilungen	243
c)	Grenzen der Kontrollmitteilungen	244
d)	Form der Kontrollmitteilungen	245
2.	Kontrollmitteilungen auf der Grundlage besonderer DBA-Auskunftsklauseln	245
3.	Kontrollmitteilungen auf der Grundlage des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen des Europarats und der OECD	246
4.	Exkurs: Das Musterabkommen über den steuerlichen Informationsaustausch	246
II.	Kontrollmitteilungen auf der Grundlage der EG-Amtshilferichtlinie und der entsprechenden nationalen Umsetzungsbestimmungen/Exkurs: Der Entwurf einer EG-Zusammenarbeitsrichtlinie (Steuern)	247
1.	Kontrollmitteilungen auf der Grundlage der EG-Amtshilferichtlinie	249
a)	Arten des Auskunftsaustauschs	249
aa)	Spontaner Auskunftsaustausch nach Art. 4 EG-AHRili	249
bb)	Automatischer Auskunftsaustausch nach Art. 3 EG-AH-Rili	251

b)	Gegenstand der Kontrollmitteilungen nach Art. 3, 4 EG-AH-Rili	252
c)	Grenzen	252
d)	Form und Frist der Kontrollmitteilungen	253
e)	Praktische Bedeutung und Kritik	253
2.	Exkurs: Kontrollmitteilungen nach dem Entwurf der EG-Zusammenarbeitsrichtlinie Steuern	254
a)	Arten des Auskunftsaustauschs	255
aa)	Automatischer Informationsaustausch	255
bb)	Spontaner Informationsaustausch	256
b)	Gegenstand der Kontrollmitteilungen	257
c)	Grenzen	258
d)	Form und Verfahren	258
e)	Ausblick	259
III.	Kontrollmitteilungen auf der Grundlage der Zinsrichtlinie und der entsprechenden nationalen Umsetzungen	260
1.	Anwendungsbereich der Zins-RL	261
2.	Kontrollmitteilungen der Zahlstelle an die zuständige Behörde (nationale Ebene)	261
3.	Kontrollmitteilungen zwischen den Mitgliedstaaten (internationale Ebene)	262
4.	Kritik und Ausblick	263
IV.	Kontrollmitteilungen auf Grundlage der EG-ZVO Mehrwertsteuer ...	264
1.	Informationsaustausch „ohne vorheriges Ersuchen“, Art. 17 ff. EG-ZVO MWSt	265
a)	Automatischer Informationsaustausch nach Art. 17 f. EG-ZVO MWSt	265
b)	Spontaner Informationsaustausch nach Art. 19 EG-ZVO MWSt	267
2.	Das Mehrwertsteuer-Informations-Austausch-System, Art. 22 ff. EG-ZVO MWSt	268
a)	Gegenstand des Informationsaustauschs	269
b)	Gewährungspflicht und Fristen	270
3.	Grenzen und Form des Informationsaustauschs, Art. 37 ff. EG-ZVO MWSt	270
4.	Kritik und Ausblick	271
V.	Kontrollmitteilungen auf der Grundlage der EG-ZVO Verbrauchsteuer	273
1.	Informationsaustausch „ohne vorheriges Ersuchen“	274
2.	Das Verbrauchsteuer-Informationssystem auf Grundlage der Art. 22 ff. EG-ZVO VerbrSt	275
3.	Exkurs: Richtlinie 2008/18/EG vom 16.12.2008	276
VI.	Internationale Kontrollmitteilungen aus Kulanz	277
VII.	Zusammenfassung und kritische Gesamtwürdigung	278

*3. Kapitel***Das Kontrollmitteilungswesen des Königreichs Schweden
als Impuls für Deutschland**

281

A.	Grundlagen des schwedischen Kontrollmitteilungswesens	282
I.	Zweck und Funktionen	282
1.	Verifikation, Prävention und Aufspüren unbekannter Steuerpflichtiger	282
2.	Kontrollmitteilungen als Grundlage für die vorausgefüllte Steuererklärung	282
a)	Exkurs: Steuererklärungen und Steuererklärungspflichtige	283
aa)	Arten von Steuererklärungen	283
bb)	Die allgemeine Steuererklärung	284
cc)	Die vorausgefüllte Steuererklärung	285
II.	Arten von Kontrollmitteilungen und der Begriff „Kontrolluppgifter“ ..	286
1.	Der schwedische Begriff „Kontrolluppgifter“	286
2.	Spontaner Informationsaustausch innerhalb der schwedischen Steuerverwaltung	287
a)	Aufbau und Organisation der schwedischen Steuerverwaltung – Das Skatteverket	288
b)	Personalstärke und Einsatz der Personalressourcen	289
III.	Auswertung der Kontrollmitteilungen	290
IV.	Mitteilungen an den Kontrollmitteilungspflichtigen	291
V.	Unterrichtung des von der Kontrollmitteilung Betroffenen	292
VI.	Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht	292
VII.	Folgen der Verletzung von Kontrollmitteilungspflichten	293
VIII.	Kontrollmitteilungen und das schwedische Verfassungs- und Datenschutzrecht	294
B.	Allgemeine Bestimmungen zu den schwedischen Kontrollmitteilungen	295
I.	Abgabefrist	295
II.	Adressat	296
III.	Form	296
IV.	Allgemeiner Inhalt der Kontrollmitteilungen	296
V.	Zusammenfassungen des Inhalts der Kontrollmitteilungen	297
C.	Einzelne Kontrollmitteilungspflichten in Schweden und ihre Rechtsgrundlagen	297
I.	Kontrollmitteilungen über Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ..	299
1.	Gegenstand der Kontrollmitteilungen	299
2.	Kontrollmitteilungspflichtige	300
3.	Ausnahmen von der Kontrollmitteilungspflicht	300
4.	Inhalt der Kontrollmitteilungen	300
II.	Kontrollmitteilungen über Einkünfte aus Kapitalvermögen	301

1.	Kontrollmitteilungen über Zinsen, Forderungsrechte und Verbindlichkeiten	301
a)	Kontrollmitteilungspflichtige und -betroffene	302
b)	Ausnahmen von der Kontrollmitteilungspflicht	302
c)	Inhalt der Kontrollmitteilungen	303
2.	Kontrollmitteilungen über Einkünfte aus und den Besitz von Teilhaberrechten	303
a)	Kontrollmitteilungspflichtige und -betroffene, Inhalt der Kontrollmitteilungen	303
b)	Ausnahmen von der Kontrollmitteilungspflicht	304
3.	Kontrollmitteilungen über Veräußerung von Teilhaber- und Forderungsrechten	304
a)	Kontrollmitteilungspflichtige und -betroffene	304
b)	Ausnahmen von der Kontrollmitteilungspflicht	304
c)	Inhalt der Kontrollmitteilungen	305
III.	Kontrollmitteilungen über gewerbliche Einkünfte	305
IV.	Kontrollmitteilungen über Transaktionen ins und aus dem Ausland	306
V.	Internationale Kontrollmitteilungen	307
VI.	Sonstige Kontrollmitteilungen	307
VII.	Überblick	309
D.	Impulse für das deutsche Kontrollmitteilungswesen	310
I.	Impulse für das Verfahren steuerrechtlicher Kontrollmitteilungen	311
1.	Einheitliche Form, grundsätzliche elektronische Übermittlung	311
2.	Einheitlicher allgemeiner Inhalt der Kontrollmitteilungen, Verknüpfung der Kontrollmitteilungen mit der Steueridentifikationsnummer	312
3.	Einheitlicher Adressat und zentrale Speicherung der Kontrollmitteilungen als Impuls für Deutschland?	313
4.	Kontrollmitteilungen als Bestandteil des automatisierten Verfahrens, insbesondere von Risikomanagementsystemen	314
5.	Weitgehend einheitliche Fristenregelung	314
6.	Mitteilungen an den Kontrollmitteilungspflichtigen	315
7.	Unterrichtung des von der Kontrollmitteilung Betroffenen	316
8.	Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten für Kontrollmitteilungspflichtige	316
9.	Einheitliche Folgenregelung bei Verstößen gegen Kontrollmitteilungspflichten	317
II.	Impulse für den Ausbau des Kontrollmitteilungswesens	318
1.	Ausweitung von Kontrollmitteilungen innerhalb der Finanzverwaltung	319
2.	Ausweitung von Kontrollmitteilungspflichten sonstiger staatlicher Stellen und privater Dritter	320
III.	Gesetzliche Ausgestaltung des Kontrollmitteilungswesens	320

1. Einheitliche Normierung des Kontrollmitteilungswesens	320
2. Definition des Begriffs der Kontrollmitteilungen	321
3. Vorweggenommene allgemeine Bestimmungen zu Kontrollmitteilungen	321
4. Strukturierte Normierung einzelner Kontrollmitteilungspflichten ..	321

4. Kapitel

**Das steuerrechtliche Kontrollmitteilungswesen
im Lichte der Verfassung** 323

A. Allgemeiner Teil: Verfassungsrechtliche Impulse und Grenzen für das steuerrechtliche Kontrollmitteilungswesen	324
I. Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung	324
1. Allgemeines	324
2. Kontrollmitteilungen als Mittel des Verifikationsprinzips	326
3. Impulse für den Gesetzgeber im Hinblick auf die Ausgestaltung des Kontrollmitteilungswesens	328
4. Impulse für die Steuerverwaltung	330
II. Grundrecht auf Datenschutz – Recht auf informationelle Selbstbestimmung	332
1. Schutzgrund und Schutzbereich des informationellen Selbstbestimmungsrechts	333
a) Personenbezogene Daten als Schutzobjekt	334
aa) Einschränkung der Interpretation des Gewährleistungsinhalts des informationellen Selbstbestimmungsrechts	336
bb) Extensive Interpretation des Gewährleistungsinhalts des informationellen Selbstbestimmungsrechts	337
cc) Zwischenergebnis	338
b) Juristische Personen und Personenvereinigungen des Privatrechts als Träger des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung?	338
2. Der Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung ..	341
a) Die moderne Datenverarbeitung als Eingriffsvoraussetzung? ..	342
b) Genereller Ausschluss bestimmter (Bagatell-)Beeinträchtigungen?	343
c) Kontrollmitteilungen als Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung	345
aa) Allgemeines	345
bb) Kontrollmitteilungen innerhalb der „Einheit“ Finanzverwaltung als Eingriff?	346
3. Die Rechtfertigung von Eingriffen in das informationelle Selbstbestimmungsrecht	348

a)	Der Vorbehalt des Gesetzes	350
aa)	Erforderlichkeit und Anforderungen an eine Rechtsgrundlage für Kontrollmitteilungen innerhalb der Finanzverwaltung	351
bb)	Vorhandensein einer allgemeinen Rechtsgrundlage für Kontrollmitteilungen innerhalb der Finanzverwaltung?	352
b)	Normenbestimmtheit und Normenklarheit	354
c)	Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit	357
aa)	Legitimer Zweck, Geeignetheit und Erforderlichkeit	357
bb)	Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne	357
(1)	Art der erhobenen bzw. übermittelten personenbezogenen Informationen	358
(2)	Art der Datenerhebung und -verarbeitung	359
(3)	Regelmäßigkeit und Dauerhaftigkeit der Übermittlung	360
(4)	Sonstige aufgrund der Kontrollmitteilungen drohende Nachteile	360
(5)	„Einschreitschwelle“ für finanzbehördliche Maßnahmen/Anlass der Kontrollmitteilungen	361
(6)	Heimlichkeit der Datenübermittlung und -verarbeitung	362
(7)	Abwägung und Ergebnis	363
III.	Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im konkreten Einzelfall	364
IV.	Weitere verfassungsrechtliche Vorgaben und Grenzen	366
B.	Besonderer Teil: Verfassungsrechtliche Einzelfragen/Überprüfung der Impulse aus Schweden	367
I.	Verfassungsrechtliche Einzelfragen zum Verfahren steuerrechtlicher Kontrollmitteilungen	367
1.	Verknüpfung der Kontrollmitteilungen mit der Steuer-Identifikationsnummer	367
2.	Einbeziehung von Kontrollmitteilungen in Risikomanagementsysteme und das Verfahren der vorausgefüllten Steuererklärung	369
3.	Die Verfassungsmäßigkeit zentraler Datenbanken für Kontrollmitteilungen	371
4.	Unterrichtung des von der Kontrollmitteilung Betroffenen	373
II.	Verfassungsrechtliche Fragen zum Ausbau des Kontrollmitteilungswesens	376
1.	Ausbau des Bereichs der finanzverwaltungsinternen Kontrollmitteilungen	376
a)	Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von (Außen-)Prüfungen zum Zwecke zielgerichteter Feststellungen über steuerliche Verhältnisse Dritter	377
b)	Aufhebung des § 30a Abs. 3 AO	378
2.	Verfassungsmäßigkeit und Ausbau des Bereichs der Kontrollmitteilungen sonstiger staatlicher Stellen	381

a)	Verfassungsmäßigkeit des geltenden Systems der Kontrollmitteilungen sonstiger staatlicher Stellen	381
b)	Ausbau des Bereichs der Kontrollmitteilungen sonstiger staatlicher Stellen	383
3.	Verfassungsmäßigkeit und Ausbau des Bereichs der Kontrollmitteilungen privater Dritter	384
a)	Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Auferlegung von Kontrollmitteilungspflichten für private Personen und Stellen	384
aa)	Zulässigkeit der Inanspruchnahme privater Dritter im Steuervollzug	385
bb)	Keine generelle Subsidiarität von Kontrollmitteilungen gegenüber sonstigen Mitteln der Sachverhaltsaufklärung	386
cc)	Insbesondere: Verfassungsrechtliche Rangfolge der Kontrollmitteilungsarten	387
b)	Ausbau des Bereichs der Kontrollmitteilungen privater Personen und Stellen	388
c)	Zulässigkeit von Außenprüfungen zur Überprüfung der Einhaltung von Kontrollmitteilungspflichten	388

5. Kapitel

**Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung
des steuerlichen Kontrollmitteilungswesens** 390

A.	Problem und Ziel	392
B.	Lösung	393
C.	Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des steuerlichen Kontrollmitteilungswesens	395
D.	Begründung	398
	Literaturverzeichnis	404
	Sachverzeichnis	415

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts (Zeitschrift)
AO-StB	AO-Steuerberater (Zeitschrift)
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
BaWü	Baden-Württemberg
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
Bearb.	Bearbeiter
Begr.	Begründung
Beschl.	Beschluss
BfF	Bundesamt für Finanzen (jetzt: BZSt)
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshof in Strafsachen
BGHZ	Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BW	Baden-Württemberg
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern

bzw.	beziehungsweise
CR	Computer und Recht (Zeitschrift)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
dies.	dieselbe(n)
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DStZ/E	Deutsche Steuer-Zeitung/Eildienst (Zeitschrift, seit 1990 StEd.)
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG-AHG	EG-Amtshilfe-Gesetz
EG-AHRili	EG-Amthilferichtlinie
EG-Vertrag	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EG-ZVO MWSt	EG-Zusammenarbeitsverordnung Mehrwertsteuer
EG-ZVO VerbSt	EG-Zusammenarbeitsverordnung Verbrauchsteuer
Einf.	Einführung
ErbStDV	Erbschaftsteuerdurchführungsverordnung
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGHE	Sammlung der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)
f., ff.	folgende(r), fortfolgend(e)
FA	Finanzamt
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FBeh.	Finanzbehörde(n)
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinMin	Finanzministerium
FinVerw.	Finanzverwaltung
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
FSA	Freistellungsauftrag
FSK	Förordnung om självdeklaration och kontrolluppgifter (schwedische Verordnung über Steuererklärungen und Kontrollmitteilungen)
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts

gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
gl. A.	gleiche Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
h. A.	herrschende Ansicht
Halbs.	Halbsatz
Hess.	Hessen
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
h. L.	herrschende Lehre
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg., hrsg.	Herausgeber, herausgegeben
HS	Halbsatz
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. d. S.	in dem Sinne
i. E.	im Ergebnis
i. e. S.	im engeren Sinne
IFA	International Fiscal Association
IL	Inkomstskattelagen (schwedisches Einkommensteuergesetz)
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
insb.	insbesondere
intern.	international
IRS	Internal Revenue Service
i. R. v.	im Rahmen von
i. S.	im Sinne
i. S. d.	im Sinne des
ISIN	International Security Identification Number
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weiteren Sinne
Jb.	Jahrbuch
JZ	Juristenzeitung (Zeitschrift)
KFR	Kommentierte Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
KM	Kontrollmitteilung
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
krit.	kritisch
KSt	Körperschaftsteuer

KStG	Körperschaftsteuergesetz
li. Sp.	linke Spalte
lit.	littera, Buchstabe
LSK	Lag im självdeklaration och kontrolluppgifter (schwedisches Gesetz über Steuererklärungen und Kontrollmitteilungen)
LSt	Lohnsteuer
MA	Musterabkommen
m. a. W.	mit anderen Worten
m. E.	meines Erachtens
Mio.	Millionen
m. N.	mit Nachweisen
MV	Mitteilungsverordnung
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MwSt	Mehrwertsteuer
nds.	niedersächsisch
n. F.	neue(r) Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NRW	Nordrhein-Westfalen
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
o. ä.	oder ähnliches
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OFD	Oberfinanzdirektion
o. g.	oben genannte
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OVG	Oberverwaltungsgericht
p. a.	per annum
Prot.	Protokoll
RAO	Reichsabgabenordnung
RechtsVO	Rechtsverordnung
Reg. Begr.	Regierungsbegründung
re. Sp.	rechte Spalte
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofes
RGBI.	Reichsgesetzblatt
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
S.	Seite/Satz (bzgl. Paragraphen)
s. a.	siehe auch

SEK	Schwedische Kronen
SekrL	Secretesslagen (schwedisches Geheimhaltungsgesetz)
SGB	Sozialgesetzbuch
SKV	Skatteverket (schwedische Steuerverwaltung)
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes
s. o.	siehe oben
sog.	sogenannte (-r, -s)
Sp.	Spalte
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StbJB	Steuerberater-Jahrbuch
StBp.	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StDÜV	Steuerdaten-Übermittlungsverordnung
StEd	Steuer-Eildienst (Zeitschrift)
StEK	Steuererlasse in Karteiform
StPO	Strafprozessordnung
str.	streitig
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
StStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
s. u.	siehe untern
SWI	Steuer & Wirtschaft International (Zeitschrift)
u.	und
u. a.	unter anderem
u. ä.	und ähnliches
u. a. m.	und anderes mehr
umstr.	umstritten
unstr.	unstreitig
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
Urt.	Urteil
USA	United States of America
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
u. U.	unter Umständen
u. v. m.	und vieles mehr
v.	von, vom
VAT	Value added tax
VerbrSt	Verbrauchssteuer
VGH	Verwaltungsgerichtshof
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
Vorb.	Vorbemerkung
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung

VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
wistra	Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht (Zeitschrift)
WM	Wertpapier-Mitteilung (Zeitschrift)
WRV	Weimarer Reichsverfassung
z. B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer
Zit.	zitiert, Zitat
ZollVG	Zollverwaltungsgesetz
ZPO	Zivilprozessordnung
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik (Zeitschrift)
z. T.	zum Teil
zutr.	zutreffend
ZVO	Zusammenarbeitsverordnung
z. Zt.	zur Zeit

Einleitung

A. Problemstellung

Ob als „Leviathan“ oder als „Big Brother“ charakterisiert, die Angst vor einem alles überwachenden Staat geht um. Der Fokus der öffentlichen Diskussion lässt hierbei den Bereich des Steuerverfahrens nicht unverschont. Neue, vom Gesetzgeber eingeräumte Ermittlungsmöglichkeiten gaben nicht selten Anlass für hitzige Auseinandersetzungen: Das automatisierte Kontenabrufverfahren oder die Umsatzsteuer-Nachschau seien beispielhaft genannt. Doch stellen diese Bestimmungen nur einige wenige Puzzleteile im Gesamtbild aller Maßnahmen dar, mit denen Finanzbehörden Informationen über Einkünfte der Bürger erlangen können. Eine beliebte, bewährte und effektive Informationsquelle für die Finanzverwaltung bietet dabei das Institut der Kontrollmitteilung im weiteren Sinne, dem sich diese Arbeit widmet. Unter dem Begriff der Kontrollmitteilung in diesem Sinne sind nicht nur Mitteilungen und Anzeigen innerhalb und zwischen den Finanzbehörden – insbesondere im Rahmen von Außenprüfungen gemäß § 194 Abs. 3 AO – zu verstehen, sondern auch solche, die andere Behörden und sonstige, auch private Stellen sowie ausländische Staaten den deutschen Finanzbehörden über steuerliche Verhältnisse Dritter zum Zweck der Kontrolle der Besteuerung übermitteln.¹ Aktuelle Gesetzesänderungen steigern zudem die Bedeutung von Kontrollmitteilungen, indem sie den Austausch von Informationen durch Kontrollmitteilungen in erheblichem Maße vereinfachen bzw. erweitern: Die Steueridentifikationsnummer (§§ 139a ff. AO) ermöglicht eine eindeutige Identifizierung eines jeden Steuerpflichtigen in Besteuerungsverfahren und bildet damit den Grundstein für ein effektives Informationssystem; hinsichtlich der Besteuerung von Altersbezügen verpflichtet § 22a EStG zur Übermittlung sog. Rentenbezugsmitteilungen, § 32b Abs. 3 EStG installiert einen umfangreichen ersuchensunabhängigen Informationsaustausch mit den Sozialleistungsträgern und auch auf internationaler Ebene wird der spontane und automatische Auskunftsverkehr stetig erweitert. In letzter Zeit wurden durch den Gesetzgeber jedes Jahr gesetzliche Änderungen und Neueinführungen im Bereich der steuerrechtlichen Kontrollmitteilungen vorgenommen. Heraklits „pantha rhei“ („Alles fließt“) mag insofern auch für das Kontrollmitteilungsverfahren zutreffen. Neben den gesetzlichen

¹ Zum (nicht gesetzlichen) Begriff der Kontrollmitteilung ausführlich auf S. 54 ff.

Entwicklungen steht die deutsche Finanzverwaltung zudem am Anfang einer „technischen Revolution“²: Viele Steuerpflichtigen reichen mittlerweile ihre Steuererklärungen auf elektronischem Wege ein, und auch Kontrollmitteilungspflichtige übermitteln dem Finanzamt Informationen zunehmend auf diesem Wege. Die elektronische Datenverarbeitung beschleunigt und erleichtert aber nicht nur die Gewinnung, sondern entscheidend auch den weiteren Austausch sowie die Auswertung von Informationen, beispielsweise im Rahmen von Risikomanagementsystemen, und leistet so ihren Beitrag zur Ermittlung eines (beinahe) vollständigen Persönlichkeitsbildes des Bürgers. Der Weg in Richtung eines vollständig elektronischen Informationssystems scheint gebahnt. Viele sprechen davon, dass der „gläserne Steuerbürger“ längst Realität sei.

Doch stellt diese Sichtweise nur eine Seite der Medaille dar. Auf der anderen stehen erhebliche Defizite im Vollzug des materiellen Steuerrechts. Hier klaffen die Anforderungen, die das geltende Recht an die Sachverhaltsermittlung im Besteuerungsverfahren stellt, und die Rechtswirklichkeit weit auseinander.³ So werden dem deutschen Steuervollzug regelmäßig schlechteste Noten bescheinigt.⁴ Nicht zuletzt machen Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts die verfassungsrechtliche Dimension des Vollzugsproblems sichtbar.⁵ Die Gleichmäßigkeit der Gesetzesanwendung ist nicht gewährleistet, von Steuergerechtigkeit kann keine Rede sein. Diskussionen über eine Reform des Steuerverfahrensrechts sowie die Modernisierung der Finanzverwaltung wurden und werden zwar lebhaft geführt. Politisch jedoch gelang – nicht selten verbrämt durch eine Berufung auf den Datenschutz und den „gläsernen Steuerbürger“ – in weiten Bereichen der entscheidende Durchbruch lange Zeit nicht.⁶ Beispielsweise für den Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen wurde jedoch jüngst mit der Einführung einer grundsätzlich abgeltenden Quellensteuer durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008⁷ ein wichtiger Schritt in Richtung eines gleichmäßigeren und gerechteren Steuervollzugs gewagt. Dass die Abgeltungssteuer aber nicht ausnahmslos gilt, bremst den Erfolg und lässt Kontrollmaßnahmen der Finanzbehörden nicht gänzlich obsolet werden. In Bezug auf andere Bereiche des Steuerrechts wird zwar Jahr für Jahr vom Gesetzgeber an der Stei-

² So auch die Online-Ausgabe der FAZ vom 6.8.2007: „Der Fiskus ist nicht mehr von Pappe“.

³ Dazu allgemein *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht (1999).

⁴ Vgl. nur das Gutachten des *Bundesrechnungshofs*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze (2006).

⁵ Grundlegend das Zinsurteil des *Bundesverfassungsgerichts*, BVerfGE 84, 239 ff.; vgl. auch BVerfG NJW 2004, S. 1022 ff.

⁶ Vgl. auch *Hey*, in: FS Kruse (2001), S. 269 ff.

⁷ Vom 14.8.2007, BGBl. I 1912.

gerung der Effektivität des Verifikationssystems gearbeitet, gleichwohl kann die These aufgestellt werden, dass es – vor allem im internationalen Vergleich – noch immer anhaltend unterentwickelt ist.⁸ Steuerlich erfasst wird teilweise nur, was „offen und ehrlich“ erklärt wird. Dass die Finanzbehörden sich auf die Ehrlichkeit der Steuerpflichtigen nicht immer verlassen können, liegt in der Natur der Sache,⁹ und wird etwa durch einen generellen Blick auf den Umfang der Schattenwirtschaft bestätigt. Schätzungen zufolge erreichte der Umsatz der Schattenwirtschaft für das Jahr 2002 insgesamt ca. 350 Mrd. Euro.¹⁰ Auch Untersuchungen für das Jahr 2007 schätzen das Volumen der Schattenwirtschaft auf rund 349 Mrd. Euro.¹¹ Wenn auch diese Schätzungen kaum zu verifizieren sind, so zeigen sie doch den in Deutschland bestehenden Verlust der Akzeptanz des Steuerrechts bei den Bürgern.¹² Eine Verbesserung des geltenden Verifikationssystems könnte demnach nicht nur aus verfassungsrechtlicher Perspektive als geboten, sondern auch zur Steigerung der Steuermoral und zur Reduzierung der Schattenwirtschaft als notwendig angesehen werden.

Gegenstand der vorliegenden Arbeit soll die Auseinandersetzung mit beiden Seiten der Medaille sein. Neben der (kritischen) Betrachtung des geltenden steuerrechtlichen Kontrollmitteilungssystems unter Berücksichtigung der gesetzlichen Verfahrensvorgaben, der verwaltungsinternen Verfahrensausgestaltung und der tatsächlichen Verwaltungspraxis¹³ soll aus verfassungsrechtlicher Perspektive der Blick auf die verfassungsrechtlichen Vorgaben und Grenzen des Kontrollmitteilungswesens im Allgemeinen sowie auf bestimmte Einzelfragen zum Kontrollmitteilungsverfahren im Besonderen gerichtet werden. Die Arbeit will dabei primär die steuerrechtlichen Kontrollmitteilungen als Mittel zur Sicherstellung der *deutschen* Besteuerung untersuchen und beschränkt sich insofern neben dem Austausch von Kontrollmitteilungen innerhalb der (deutschen) Finanzverwaltung auf den Empfang steuerrechtlicher Kontrollmitteilungen durch diese. Die im Ver-

⁸ Vgl. nur *Tipke*, in: FS Offerhaus (1999), S. 819 (829).

⁹ *Kirchhof*, *StuW* 1995, 189 li. Sp., spricht insofern vom „natürlichen Willen gegen die Steuer“.

¹⁰ So *Schneider*, *Schattenwirtschaft und Schwarzarbeit*, 2002, S. 1 ff. Dies entspricht ca. 16,5 % des Bruttoinlandsprodukts.

¹¹ Vgl. das BMF vom 9.2.2008, *Bekämpfung der Schwarzarbeit*, S. 1 m.w.N., abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de. In Relation sei die Schattenwirtschaft mit 14,7 % des Bruttoinlandsprodukts aber so gering wie seit 1977 nicht mehr.

¹² Vgl. *Pelka*, in: *StuW* 2005, 378 (381).

¹³ Der Verfasser bedankt sich insbesondere für die Teilnahme einiger Ministerien und Finanzämter an der in den Jahren 2007 und 2008 durchgeführten Umfrage „Impulse aus der Praxis für das deutsche Kontrollmitteilungswesen“ sowie für einzelne wertvolle Diskussionen mit Vertretern aus der Finanzverwaltung.