



Herrn
Minister a. D. Eduard Oswald MdB
Vorsitzender des Finanzausschusses und
an die Mitglieder des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages

Abt. Steuerrecht

Unser Zeichen: En/Gr
Tel.: 030 240087-60
Fax: 030 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

E-Mail: eduard.oswald@bundestag.de
finanzausschuss@bundestag.de

20. Mai 2009

Öffentliche Anhörung am 25. Mai 2009 zu dem Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD „Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung (Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz)“ – Drs. 16/12852 –

Sehr geehrter Herr Oswald,
sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete,

für die Einladung zur öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages bedanken wir uns und werden daran gern teilnehmen.

Die Bundessteuerberaterkammer als Körperschaft des öffentlichen Rechts und die Berufsangehörigen als Organe der Steuerrechtspflege setzen sich für die korrekte Anwendung des geltenden Steuerrechts ein und lehnen Steuerhinterziehung als Ausdruck eines dem Allgemeinwohl schädlichen und nicht gutzuheißenden Verhaltens ab.

Wir unterstützen daher zielgerichtete Maßnahmen des Gesetzgebers zur Verhinderung von Steuerhinterziehung. Steuerhinterziehung ist kein „Kavaliersdelikt“, sondern kriminelles Verhalten.

Zielgerichtet ist aus unserer Sicht primär die verstärkte internationale Zusammenarbeit. Daher unterstützen wir die Bitte des Bundesrates, entsprechende Abkommen zügig zu verhandeln (vgl. Stellungnahme des Bundesrates zum Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz vom 15. Mai 2009, BR-Drs. 372/09). Nur wenn alle internationalen und bilateralen Möglichkeiten ausgeschöpft worden sind, unkooperative Staaten dazu zu bewegen, einen hinreichenden Informationsaustausch zu gewährleisten, sollten nationale Maßnahmen ergriffen werden. Der so genannte „Kampf gegen die Steueroasen“ sollte nicht auf dem Rücken der Steuerpflichtigen ausgetragen werden. Ein Unternehmer, der mit bestimmten Staaten in Geschäftsbeziehungen steht, darf nicht allein deswegen der Steuerhinterziehung verdächtig sein.

Daher ist es ausdrücklich zu befürworten, dass das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz nicht sofort angewendet werden soll, sondern den bislang unkooperativen Staaten die Gelegenheit gegeben wird, Versäumnisse der Vergangenheit nachzuholen. Erst wenn die internationalen Bemühungen erfolglos bleiben, sollten eventuelle Sanktionen im Inland in Kraft treten. Im Vergleich zum Referentenentwurf stellt dies einen deutlichen Fortschritt und eine deutliche Entschärfung dar.

Dennoch haben wir eine dringende Bitte: Internationale Verhandlungen benötigen ausreichend Zeit. Die vorgesehenen gesetzlichen Regelungen sollten nicht überstürzt beschlossen werden. Dies gilt erst recht für die noch zu entwickelnden Rechtsverordnungen. Die Anwendung der mit dem Gesetz angedrohten Maßnahmen muss das letzte noch erfolgversprechende Mittel bleiben.

In Zusammenhang mit den zu erwartenden Rechtsverordnungen möchten wir nochmals darauf hinweisen, dass wesentliche Regelungen durch das Parlament beschlossen werden müssen. Der Gesetzgeber sollte sich nicht seiner ureigensten Aufgabe, nämlich der Regelung wesentlicher Fragen in formellen Gesetzen, entziehen.

Mit freundlichen Grüßen
i. V.

Jörg Schwenker
Geschäftsführer

Anlagen



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage 1

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zu dem Gesetzentwurf
der Fraktionen der CDU/CSU und SPD
„Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung
der Steuerhinterziehung
(Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz)“
– Drs. 16/12852 –

Abt. Steuerrecht

Telefon: 030/24 00 87-61
Telefax: 030/24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

20. Mai 2009

Zu Artikel 1 - Änderung des Einkommensteuergesetzes - und zu Artikel 2 - Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Der Gesetzentwurf sieht in vielen Bereichen Ermächtigungsgrundlagen für die Bundesregierung vor, mit Zustimmung des Bundesrates Rechtsverordnungen zu erlassen. Diese sollen laut Entwurfsbegründung die Möglichkeit schaffen, die Inanspruchnahme bestimmter steuerlicher Regelungen bei Geschäftsbeziehungen zu Staaten und Gebieten, in denen die Beteiligten nicht wie bei inländischen Sachverhalten zur Mitwirkung herangezogen werden können, von der Erfüllung besonderer Mitwirkungs- und Nachweispflichten abhängig zu machen.

Zu nennen sind hier:

- besondere Mitwirkungs- und Nachweispflichten für den Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug (§ 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Doppelbuchst. aa EStG-E),
- Bekanntgabe der beteiligten Personen für die Entlastung nach § 50d EStG (§ 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Doppelbuchst. bb EStG-E),
- Auskunftsansprüche des Finanzamts gegenüber Kreditinstituten für die Anwendung der Abgeltungsteuer und des Teileinkünfteverfahrens (§ 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Doppelbuchst. cc EStG-E),
- Ausschluss der Steuerbefreiung für Dividenden und Veräußerungsgewinne im Körperschaftsteuerrecht (§ 33 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e KStG-E).

Nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 2 EStG-E bzw. § 33 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e KStG-E sollen die besonderen Nachweis- und Mitwirkungspflichten jedoch nicht bestehen, wenn mit dem jeweiligen Staat oder Gebiet ein Abkommen besteht,

- z. B. ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, das die Erteilung von Auskünften, die für die Besteuerung erforderlich sind, entsprechend Art. 26 des Musterabkommens der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung von 2005 vorsieht
- oder der Staat oder das Gebiet Auskünfte in einem dem Musterabkommen in der Fassung von 2005 entsprechenden Umfang unbeschadet bestehender Regelungen oder aufgrund seines nationalen Rechts tatsächlich erteilt
- oder aufgrund seines nationalen Rechts tatsächlich erteilt, oder der Staat oder das Gebiet bereit ist, Auskünfte in einem dem OECD-Musterabkommen in der Fassung 2005 entsprechenden Umfang zu erteilen.

Diese Maßnahmen werden allerdings nicht unmittelbar wirksam. Vielmehr will die Bundesregierung vor dem Erlass der Rechtsverordnung den Fortgang der Implementierung des OECD-Standards, z. B. im Rahmen bilateraler Gespräche prüfen. Dabei können Entwicklungen im EWR-Bereich, Entwicklungen aus der angestrebten Überarbeitung der Richtlinie

2003/48/EG (Zinsrichtlinie) und der Überarbeitung der 77/799/EWG (Amtshilferichtlinie) ggf. von Bedeutung sein.

Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt zielgerichtete Maßnahmen des Gesetzgebers zur Verhinderung von Steuerhinterziehung. Steuerhinterziehung ist kein Kavaliersdelikt, sondern kriminelles Verhalten. Hier gilt es allerdings in erster Linie die vorhandenen Möglichkeiten zu nutzen, bevor über neue Maßnahmen oder Kompetenzerweiterungen nachgedacht wird.

Generell muss darauf geachtet werden, dass mögliche Maßnahmen wirksam und verhältnismäßig sind. Zudem darf der freie Waren- und Kapitalverkehr nicht mehr als unbedingt erforderlich behindert werden. Bei der Bekämpfung von Steuerhinterziehung muss strikt darauf geachtet werden, rechtsstaatliche Grundsätze nicht zu verletzen. Es kann nicht sein, dass jeder Steuerpflichtige unter Generalverdacht gestellt wird, der normale Geschäftsbeziehungen in ein Land unterhält, das im Rahmen der noch zu erwartenden Rechtsverordnung genannt wird.

Grenzüberschreitende Steuerhinterziehung sollte in erster Linie durch klare Richtlinien für eine verbesserte zwischenstaatliche Zusammenarbeit bekämpft werden. Grundsätzlich sollten die Regeln für die Zusammenarbeit zwischen den Staaten von der OECD und der EU erarbeitet werden. Daneben sind bilaterale Regelungen im Rahmen von DBAs zu vereinbaren. Daher ist es zu begrüßen, dass die im Gesetzentwurf vorgesehenen Regelungen nicht sofort angewendet werden sollen.

Dieser Weg ist auch schon erfolgreich eingeschlagen worden. Das zeigen jüngste Meldungen, nach denen sich immer mehr Länder und Gebiete bereit erklären, die von der OECD entwickelten Standards zur Zusammenarbeit im Kampf gegen Steuerflucht und Steuerhinterziehung zu akzeptieren und in ihre Steuerpolitik zu integrieren. So haben beispielsweise Liechtenstein, Luxemburg, Österreich und die Schweiz kürzlich ihre Bereitschaft zur Kooperation im Sinne des Standards der OECD signalisiert. Mit Jersey, Guernsey und der Isle of Man sind schon entsprechende Abkommen unterzeichnet worden.

Völkerrechtliche Anmerkungen

Die geplanten Regelungen verstoßen unserer Ansicht nach gegen von Deutschland unterzeichnete Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und damit gegen das Völkervertragsrecht. Doppelbesteuerungsabkommen sind bilaterale Verträge zwischen zwei souveränen Vertragsstaaten. Diese werden unter der Voraussetzung bestimmter nationaler Steuerrechtsordnungen abgeschlossen und teilen dann die Besteuerungsrechte für einzelne Einkünfte zwischen den beiden beteiligten Staaten auf. Dem liegt ein Verfahren gegenseitigen „do-ut-des“ zugrunde, welches diese nationalen Steuerrechtsordnungen voraussetzt. Wenn nun Deutschland unilateral in diesem Ausmaß steuerverschärfende Regelungen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten festlegt, widerspricht dies dem Grundsatz des Effet utile, wonach eine Norm so auszulegen und anzuwenden ist, dass das Vertragsziel am besten und einfachsten

erreicht werden kann. Dieser Grundsatz ist durch das Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge allgemein anerkannt.

Es kommt hinzu, dass dann, wenn ein DBA mit dem betreffenden Staat abgeschlossen ist, regelmäßig ein Diskriminierungsverbot i. S. d. Art. 25 OECD-MA 2005 verhandelt worden ist, das eine steuerliche Diskriminierung verbietet und es untersagt, Angehörige des anderen Vertragsstaates gegenüber eigenen Angehörigen zu benachteiligen.

Aus den vorstehenden Gründen empfiehlt es sich, eine international abgestimmte Vorgehensweise zu wählen.

Europarechtliche Anmerkungen

Handelt es sich um Sachverhalte innerhalb der EU, so gelten die Grundfreiheiten des EG-Vertrages ohne Einschränkung. Hinsichtlich der Frage der erweiterten Informationsmitwirkungspflichten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten nehmen wir auf das EuGH-Urteil in der Rs. Futura/Singer vom 15. Mai 1997, Rs. C – 250/95 Bezug. Hier hat der EuGH ausgeführt, dass eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit einer Gesellschaft auch darin liegen könne, wenn für einen Verlustvortrag vorausgesetzt wird, dass der Steuerpflichtige während des Geschäftsjahres, in dessen Verlauf die Verluste entstanden sind, in diesem Staat entsprechend dem einschlägigen nationalen Recht Bücher über seine dortigen Tätigkeiten geführt und aufbewahrt hat. Aus dieser Entscheidung folgt, dass auch bei der Festlegung von Mitwirkungspflichten der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gilt.

Handelt es sich hingegen um einen Nicht-EU-Sachverhalt, so ist darauf hinzuweisen, dass die Kapitalverkehrsfreiheit i. S. d. Art. 56 Abs. 1 EGV auch in Bezug auf Drittstaaten gilt. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH muss ein Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit, um gerechtfertigt zu sein, die Erreichung des fraglichen Ziels gewährleisten und darf außerdem nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (EuGH-Urteil vom 27. Januar 2009, Persche, Rs. C – 318/07). Der Eingriff muss außerdem verhältnismäßig sein. Beides, also die Erforderlichkeit und die Verhältnismäßigkeit des Eingriffs, liegt jedoch u. E. aufgrund der bereits bestehenden Möglichkeiten, Informationen betreffend grenzüberschreitender Sachverhalte zu erhalten, nicht vor.

Denn wenn etwa in § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f lit. aa) aaa) oder bbb) EStG-E besondere Mitwirkungs- und Nachweispflichten normiert werden hinsichtlich der Angemessenheit der zwischen nahestehenden Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG in ihren Geschäftsbeziehungen vereinbarten Bedingungen oder die Angemessenheit der Gewinnabgrenzung zwischen unselbstständigen Unternehmensteilen, so gibt es im deutschen internationalen Steuerrecht diese Pflichten bereits. Denn die Abgabenordnung, das Außensteuergesetz und ihm folgend die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung normieren für die beteiligten Steuerpflichtigen erhöhte Mitwirkungs-, Auskunfts- sowie Dokumentationspflichten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten. Diese sind auch ausreichend sanktionsbewährt, etwa durch Ausschöpfung des Schätzungsrahmens zu Lasten des Steuerpflichtigen. Insoweit enthalten die bereits bestehenden

Rechtsnormen insbesondere in der Abgabenordnung einen ausreichenden Rechtsrahmen, diese Pflichten auch durchzusetzen.

Aus diesem Grunde sollten u. E. die Regelungen insbesondere in § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f EStG-E daraufhin überprüft werden, ob nicht bereits entsprechende Regelungen im deutschen Steuerrecht vorhanden sind.

Verfassungsrechtliche Anmerkungen

Auch aus verfassungsrechtlicher Sicht bestehen Bedenken gegen die geplanten Regelungen:

Strafrechtliches Rückwirkungsverbot

Die Exekutive soll durch Rechtsverordnung den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Neuregelungen bestimmen können. In der Auswirkung auf Strafnormen hat das im Bestimmtheitsgrundsatz enthaltene Verbot der Rückwirkung den Rang eines Justizgrundrechtes (Art. 103 Abs. 2 GG). Die Garantie umschließt auch Normen, die die Reichweite einer Strafnorm ausfüllen, selbst wenn sie nicht unmittelbarer Bestandteil der eigentlichen Strafnorm sind. Die vorgeschlagene Regelung gibt jedoch keinen festen Zeitpunkt des Inkrafttretens vor, sondern überlässt ihn dem Ermessen der Bundesregierung. Damit ist jedoch u. E. den Anforderungen an eine möglichst weitgehende Bestimmtheit nicht Genüge getan.

Wesentlichkeitstheorie

Es sollen umfangreiche Regelungen im Rahmen von Rechtsverordnungen geschaffen werden. Der Gesetzgeber darf sich aber nicht seiner ureigensten Aufgabe, nämlich der Regelung wesentlicher Fragen in formellen Gesetzen, entziehen. Dies ist nach der Wesentlichkeitstheorie nicht nur verfassungsrechtlich bedenklich; es käme auch einer Selbstentmachtung des Parlamentes gleich. Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, dass die Rechtsetzung durch Rechtsverordnung die Ausnahme bleiben soll (BVerfGE 24, 184, 197), eine Anforderung, die gerade im Steuerrecht in jüngster Vergangenheit immer weniger beachtet wird.

Bestimmtheitsgrundsatz

Auch im Hinblick auf den verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz erscheint der Entwurf bedenklich. Nach diesem Grundsatz muss die Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen nach Inhalt, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt sein. Das Bundesverfassungsgericht verlangt insoweit von einer Ermächtigung, „dass schon aus ihr und nicht erst aus der auf sie gestützten Verordnung erkennbar und vorhersehbar sein muss, was von den Bürgern gefordert sein kann“ (vgl. BVerfGE 7, 282, 302; 10, 254, 258; 14, 174, 185).

An folgendem Beispiel möchten wir zeigen, dass der vorliegende Entwurf Zweifel an der ausreichenden Bestimmtheit aufkommen lässt: Nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Doppelbuchst. bb EStG-E soll die Entlastung von Kapitalertragsteuer oder Abzugsteuer nach § 50d Abs. 1 und 2

nur soweit gewährt werden, wie die ausländische Gesellschaft die Ansässigkeit der an ihr unmittelbar oder mittelbar beteiligten natürlichen Personen, deren Anteil unmittelbar oder mittelbar 10 % übersteigt, darlegt und nachweisen kann. Wie weit dieser Nachweis genau reichen muss und wie die ausländische Gesellschaft diesen bewerkstelligen soll, bleibt hier unklar. Muss die ausländische Tochtergesellschaft durch zwei, drei, vier usw. Konzernstufen hindurch im Einzelnen und unter Berücksichtigung auch der mittelbaren Beteiligungsverhältnisse verdeutlichen und nachweisen, welche natürliche Person schließlich auf der letzten Stufe an ihr beteiligt ist und wo diese Person ansässig ist? Hat die Tochtergesellschaft überhaupt einen Anspruch darauf, entsprechende Informationen von den ihr übergeordneten Gesellschaften zu erhalten? Hat die schließlich identifizierte natürliche Person, die zwei, drei oder mehr Stufen von der Tochtergesellschaft entfernt letztlich die Anteile hält, überhaupt noch konkreten Einfluss auf die Geschäftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft?

Bitte gestatten Sie es uns, wegen der außerordentlichen Komplexität dieser Regelungen auf die weitere Anlage zu dieser Stellungnahme Bezug zu nehmen.

Zu Artikel 3 - Änderungen der Abgabenordnung

Nr. 2 - Bestätigung der Auslandsangaben an Eides statt (§ 90 Abs. 2 Satz 3 AO - neu -)

Bestehen objektiv erkennbare Anhaltspunkte für die Annahme, dass der Steuerpflichtige über Geschäftsbeziehungen zu Finanzinstituten in einem Staat oder Gebiet verfügt, mit dem kein Abkommen besteht, das die Erteilung von Auskünften entsprechend Artikel 26 des Musterabkommens der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung von 2005 vorsieht, oder der Staat oder das Gebiet keine Auskünfte in einem vergleichbaren Umfang erteilt oder keine Bereitschaft zu einer entsprechenden Auskunftserteilung besteht, ordnet der neue Satz 3 des § 90 Abs. 2 AO u. a. an, dass der Steuerpflichtige nach Aufforderung durch die Finanzbehörde die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben an Eides statt zu versichern hat.

Eine generelle Aufforderung nach § 90 Abs. 2 Satz 3 AO, die Angaben an Eides statt zu versichern, ist aus unserer Sicht völlig unverhältnismäßig, da der Steuerpflichtige durch seine Unterschrift unter die Steuererklärung unter Strafandrohung die Angaben bestätigt. Im Einzelfall kann die Finanzbehörde bereits jetzt eine Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung gem. § 95 AO verlangen.

Der Steuerpflichtige soll mit dieser Regelung laut Entwurfsbegründung dazu angehalten werden, wahrheitsgemäße Angaben zu machen, weil er damit rechnen muss, dass die Finanzbehörde eine eidesstattliche Versicherung der Angaben verlangt und er sich im Fall einer falschen Versicherung an Eides statt strafbar macht (§ 156 StGB). Hier wird ein weiterer Straftatbestand kreiert, was aber angesichts der erhöhten Strafandrohung bei Steuerhinterziehung völlig unnötig ist. Die weitere Straftat fällt neben der Steuerhinterziehung nicht ins Gewicht. Wenn der Steuerpflichtige unrichtige Angaben macht, kann er wegen Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 AO, nach der neuesten Rechtsprechung des BGH möglicherweise in vielen

Fällen auch in einem besonders schweren Fall nach § 370 Abs. 3 AO, bestraft werden. Eine weitere Strafandrohung durch die Abgabe einer falschen Versicherung an Eides statt (§ 156 StGB) mit einer viel geringeren Strafandrohung würde den Steuerpflichtigen nicht zu einem höheren Wahrheitsgehalt seiner Aussagen animieren.

Zudem ist fraglich, was unter „objektiv erkennbaren Anhaltspunkten“ zu verstehen ist. Diese Schwelle scheint uns als viel zu gering gewählt.

Nr. 3 Aufbewahrungspflichten bei Überschusseinkünften (§ 147a - neu -) und Nr. 5 a Außenprüfungen (§ 193 Abs. 1 AO)

In § 147a AO wird eine Vorschrift für die Aufbewahrung von Aufzeichnungen und Unterlagen bestimmter Steuerpflichtiger geschaffen. Danach sollen Steuerpflichtige, bei denen die Summe der positiven Einkünfte gem. § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG (Überschusseinkünfte) mehr als 500.000 € im Kalenderjahr beträgt, die Aufzeichnungen und Unterlagen über die den Überschusseinkünften zu Grunde liegenden Einnahmen und Werbungskosten sechs Jahre aufbewahren. Bei diesen Steuerpflichtigen sollen zukünftig Außenprüfungen generell zulässig sein. Die Finanzverwaltung soll auch dann eine Außenprüfung anordnen können, wenn der Steuerpflichtige seinen erhöhten Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 Satz 3 ff AO-E nicht nachkommt.

Die Einführung des § 147a AO sowie die Ergänzung des § 193 Abs. 1 AO sollen laut Entwurfsbegründung insbesondere dazu dienen, dass Überschusseinkünfte bei hohen Einkommen besser geprüft werden können. Es ist jedoch fraglich, ob diese Änderungen tatsächlich zielführend sind. Wer Vermögen ins Ausland verbringt und daraus nicht versteuerte Einkünfte bezieht, wird die entsprechenden Unterlagen wahrscheinlich nicht der Betriebsprüfung vorlegen. Da diese Unterlagen im Normalfall überhaupt nicht in Deutschland aufbewahrt werden, ist sogar eine Steuerfahndungsprüfung oftmals wenig erfolgreich. Außerdem können jetzt bereits nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO Überschusseinkunftsarten beim Steuerpflichtigen geprüft werden. Nach unseren Erkenntnissen wird davon auch regelmäßig Gebrauch gemacht. In anderen Fällen kann der Sachverhalt durch Auskünfte des Steuerpflichtigen und anderer Personen gem. § 93 AO und durch Vorlage von Urkunden gem. § 97 AO an Amtstelle ermittelt werden. Einer Erweiterung dieser Befugnisse bedarf aus unserer Sicht daher nicht.

Nr. 4 Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (§ 162 Abs. 2 Satz 3 - neu -)

Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 Satz 3 AO, soll die Finanzbehörde zukünftig eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vornehmen können, da widerlegbar vermutet wird, dass der Steuerpflichtige über Einkünfte im Ausland verfügt.

Obwohl eine Schätzung schon nach der bisherigen Regelung des § 162 Abs 2 Satz 1 AO im Falle der Verletzung der Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO möglich ist, wird hier zu Lasten des Steuerpflichtigen die widerlegbare Vermutung geschaffen, dass der Steuerpflichtige bei Verletzung der Auskunftspflicht nach § 90 Abs. 2 Satz 3 AO über Einkünfte im Ausland verfügt. Widerlegen kann der Steuerpflichtige dies nur durch eine Mitwirkung, der er aber bisher nicht nachgekommen ist. Hier erliegt der Gesetzgeber der Versuchung, die bewusst ab-

weichend angelegte Beweislastregelung in der AO zu Lasten des Steuerpflichtigen zu unterlaufen. Die Wiederholung des Gesetzestextes in der Entwurfsbegründung macht die Regelung nicht plausibler.

Die zusätzliche Schätzungsmöglichkeit nach dem neuen § 162 Abs. 2 Satz 3 AO hilft der Finanzverwaltung wenig, da sich dann immer noch die Frage stellt, in welcher Höhe denn die vermuteten ausländischen Kapitaleinkünfte (hinzu-) geschätzt werden dürfen. Hier wird es bei den allgemeinen - bisherigen - Schätzungsgrundsätzen bleiben.

Zu beachten ist außerdem, dass gerade bei grenzüberschreitenden Sachverhalten schon in den letzten Jahren gesonderte gesetzliche Regelungen für die Bereiche Verrechnungspreise bzw. Funktionsverlagerungen geschaffen worden sind. Deshalb stellt sich die Frage, welche grenzüberschreitenden Sachverhalte noch einer zusätzlichen gesonderten gesetzlichen Regelung bedürfen.



Anlage 2

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zu § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f
Satz 1 Doppelbuchst. bb und Satz 2 EStG-E
aus dem Gesetzentwurf
der Fraktionen der CDU/CSU und SPD
„Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung
der Steuerhinterziehung
(Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz)“
- Drs. 16/12852 -

Abt. Steuerrecht

Telefon: 030/24 00 87-61
Telefax: 030/24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

20. Mai 2009

Zu Artikel 1 – Änderung des Einkommensteuergesetzes

Neue Nachweispflichten (§ 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 Doppelbuchst. bb und Satz 2 EStG-E)

Mit § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 Doppelbuchst. bb EStG-E wird in bestimmten Fällen die Quellensteuerreduzierung/-befreiung aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen oder EG-Richtlinien für von ausländischen Gesellschaften bezogene Dividenden und Lizenzen über die Voraussetzungen nach § 50d Abs. 3 EStG hinaus davon abhängig gemacht, dass die Gesellschaft bestimmte Nachweispflichten erfüllt. Gleiches gilt für die Entlastung nach § 44a Abs. 9 EStG, mit welcher lediglich sichergestellt wird, dass Dividenden bei einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft nicht einem höheren Körperschaftsteuersatz unterliegen als bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften.

Von diesen Nachweispflichten wird die Gesellschaft nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 2 EStG-E wiederum befreit, sofern die Bundesrepublik Auskunftserteilung in einem Art. 26 OECD-MA 2005 vergleichbaren Umfang auf der Grundlage eines zwischenstaatlichen Abkommens beanspruchen kann oder auch ohne ein solches Abkommen tatsächlich erhält oder der entsprechende Staat Bereitschaft zu einer derartigen Auskunftserteilung zeigt.

Als Regelungsziele nennt die Gesetzesbegründung:

1. Sicherstellung der Identifizierung der am Ende der Beteiligungskette stehenden natürlichen Person mit substanzieller Beteiligung;
2. Einhaltung der bestehenden gesetzlichen Voraussetzungen der Entlastung von Abzugsteuern, die bei Einschaltung von Gesellschaften in Auskunftsaustausch verweigernden Staaten/Gebieten nicht anderweitig überprüft werden können;
3. Absicherung des § 50d Abs. 3 EStG zu Grunde liegenden rechtlichen Ansatzes zur Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen/EG-Richtlinien im Verhältnis zu Auskunftsaustausch verweigernden Staaten/Gebieten.

Ziel Nr. 1 lässt sich unschwer in den Kanon der übrigen Maßnahmen des Gesetzentwurfs einordnen. Da die in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 Doppelbuchst. bb EStG-E auferlegte Nachweispflicht sich allein auf beteiligte *natürliche* Personen bezieht, ist zu vermuten, dass letztlich die Offenlegung bisher (z. B. mangels Bilanzierungspflicht) nicht bekannter Einkünfte aus dem Ausland (vor allem Dividenden) im Zentrum der Überlegungen des Gesetzgebers stehen.

Wie unsere nachstehenden Ausführungen zeigen, lässt sich ein Zusammenhang zwischen den unter 2. und 3. formulierten Zielen, die sich auf die ausländische Gesellschaft als Steuerpflichtigen beziehen, und der vorgeschlagenen Regelung jedoch nicht ohne Weiteres herstellen. Die ausländische Gesellschaft wird zwar durch die geplante Regelung belastet, mit der missbräuchlichen Inanspruchnahme von Abzugsteuerentlastungen hat dies jedoch nichts zu tun.

Sämtliche in dem Regelungsentwurf unter den Vorbehalt neuer Nachweispflichten gestellten Entlastungen (§ 50d Abs. 1 und 2, § 44a Abs. 9 EStG) werden nur als Ergebnis eines Antragsverfahrens beim Bundeszentralamt für Steuern gewährt. In diesem Antragsverfahren muss die ausländische Gesellschaft bereits nach geltendem Recht nachweisen, dass ihr die Entlastung auch unter Berücksichtigung der speziellen Missbrauchsvorschrift des § 50d Abs.

3 EStG zusteht, sie also nicht missbräuchlich zur Erlangung von Abzugsteuerentlastungen zwischengeschaltet wurde. In diesem Antragsverfahren wird die ausländische Gesellschaft regelmäßig aus eigenem Interesse mitwirken. Über diejenigen des § 50d Abs. 3 EStG hinausgehenden Kriterien für die Frage einer missbräuchlichen Erlangung von Abzugsteuerentlastungen durch die ausländische Gesellschaft enthält § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f EStG-E nicht. Wie vor diesem Hintergrund die Ziele Nr. 2 und 3 verfolgt werden könnten, bleibt unklar.

Deutlich wird dies auch bei schlichter Anwendung der vorgesehenen Regelung:

Gelingt der ausländischen Gesellschaft der von ihr geforderte Nachweis, ist die Anwendung von § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 Doppelbuchst. bb EStG-E abgeschlossen; die Entlastung nach § 50d Abs. 1 und 2 oder § 44a Abs. 9 EStG ist ihr ohne weitere Einschränkungen (die erfolgreiche Missbrauchsprüfung nach § 50d Abs. 3 EStG war der Nachweispflicht vorgelagert) zu gewähren. Das Ergebnis des Nachweises ist hierbei völlig unerheblich. Für die Entlastung der ausländischen Gesellschaft spielt bei erbrachtem Nachweis keine Rolle, wo die letztlich beteiligten natürlichen Personen ansässig sind, in einem DBA-Staat, einem EU-Mitgliedstaat, einem Nicht-DBA-Staat, einem auf der "grauen Liste" der OECD befindlichen Staat oder aber auch in der Bundesrepublik Deutschland.

Dies verdeutlicht, dass § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Doppelbuchst. bb EStG-E entgegen dem Wortlaut der Gesetzesbegründung mit der Absicherung eines § 50d Abs. 3 EStG zu Grunde liegenden rechtlichen Ansatzes zur Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen oder Richtlinien nicht begründet werden kann.

Allerdings errichtet die geplante Neuregelung eine weitere Hürde auf dem Weg zur Abzugsteuerentlastung für diejenigen - und nur für diejenigen - ausländischen Gesellschaften, für die im Rahmen des Antragsverfahrens beim Bundeszentralamt für Steuern bereits eine missbräuchliche Einschaltung nach den Kriterien des § 50d Abs. 3 EStG zu verneinen ist/war. Hierbei darf u. E. nicht außer Acht gelassen werden, dass bereits gegen die Missbrauchsregelung des § 50d Abs. 3 EStG erhebliche EG-rechtliche Bedenken bestehen und die Europäische Kommission bereits ein Vertragsverletzungsverfahren gem. Art. 226 EG-Vertrag (2007/4435) wegen Unvereinbarkeit der Regelung mit der Kapitalverkehrsfreiheit wie auch mit den EG-Richtlinien eingeleitet hat. Umso schwerer wiegen die EG-rechtlichen Bedenken, wenn aus dem Regelungskontext der belastenden Regelung heraus der Nachteil der ausländischen Gesellschaft allein mit der Sicherstellung der Identifizierung eines anderen Steuerpflichtigen (hier der unmittelbar oder mittelbar beteiligten natürlichen Person) zwecks dessen Besteuerung begründet werden kann.

Neben diesen Bedenken zum grundsätzlichen Konzept der Regelung an sich, stellen sich auch wichtige Fragen zu ihrer Ausgestaltung und Anwendung. Hierbei geht es nicht nur um die Handhabbarkeit einer Regelung. Letztere wird auch maßgeblich darüber entscheiden, in welcher Quantität von Fällen sich o. g. vor allem EG-rechtliche Probleme auswirken werden. Entsprechende Präzisierungen sollten nicht allein der Rechtsverordnung überlassen bleiben.

Wann besteht die Nachweispflicht?

Voraussetzung für das Bestehen der Nachweispflicht ist nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 EStG-E ein Fall,

1. in dem ein Sachverhalt zu ermitteln und steuerlich zu beurteilen ist, der sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs des EStG bezieht, und
2. außerhalb dieses Geltungsbereichs ansässige Beteiligte oder andere Personen nicht wie bei Vorgängen innerhalb des Geltungsbereichs des EStG zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts herangezogen werden können.

Bereits an dieser Stelle ist fraglich, welches der zu ermittelnde Sachverhalt ist und damit, wann die gesamte Regelung überhaupt zur Anwendung kommt.

Nach unserem bereits vorstehend dargelegten Verständnis können sich die in Frage stehenden Ermittlungen und Beurteilungen nicht auf die ausländische Gesellschaft und deren Anspruch auf die Quellensteuerbegünstigung beziehen, da die Prüfung der Missbrauchsvorschrift des § 50d Abs. 3 EStG der Anwendung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 EStG-E aufgrund der in Doppelbuchst. bb enthaltenen Formulierung "ungeachtet des § 50d Abs. 3 EStG" eindeutig vorgeschaltet ist.

Als zu ermittelnder und zu beurteilender Sachverhalt, der Bedeutung für eine Besteuerung im Inland haben und in welchen die ausländische Gesellschaft involviert sein könnte, verbliebe damit allein der Bezug von Einkünften (i. d. R. Dividenden) durch im Inland Steuerpflichtige von der ausländischen Gesellschaft. Da § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Doppelbuchst. bb EStG-E eine Nachweispflicht nur hinsichtlich (un)mittelbar beteiligter *natürlicher* Personen auferlegt, scheint es im Wesentlichen um die Aufdeckung ggf. bisher nicht erklärter ausländischer Dividendeneinkünfte im Privatvermögen zu gehen.

Über die Gewährung der Entlastungen nach § 50d Abs. 1 und 2 bzw. § 44a Abs. 9 EStG hat das Bundeszentralamt für Steuern zu entscheiden. Ob ein Sachverhalt - in unserem Verständnis der Bezug von Dividendeneinkünften durch im Inland steuerpflichtige natürliche Personen - zu ermitteln und zu beurteilen ist, kann dahingegen allein durch das für diese Steuerpflichtigen jeweils zuständige örtliche Finanzamt entschieden werden. Hier stellen sich nicht nur Fragen hinsichtlich der Rückkopplung zwischen Bundeszentralamt für Steuern und den örtlichen Finanzämtern; vielmehr bleibt das Regelungsverständnis des Gesetzentwurfs vor diesem Hintergrund weitgehend im Dunkeln. Weiß das örtliche Finanzamt bereits, dass ein Sachverhalt zu ermitteln oder zu beurteilen ist, ist fraglich, welche zusätzlichen Erkenntnisse aus dem von der ausländischen Gesellschaft zu erbringenden Nachweis gewonnen werden könnten. Dass andererseits das Bundeszentralamt für Steuern in jedem Fall den Nachweis fordern kann, schließt bereits der Regelungsentwurf mit der Formulierung "... in Fällen, in denen ein Sachverhalt zu ermitteln und steuerrechtlich zu beurteilen ist ..." richtigerweise aus. Eine Vermutung dahingehend, dass hinter jeder ausländischen Gesellschaft letztlich im Inland steuerpflichtige natürliche Personen stehen, dürfte wohl als unzulässig zu betrachten sein.

Inhalt der Nachweispflicht

Gemäß § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 Doppelbuchst. bb EStG-E soll die ausländische Gesellschaft die Ansässigkeit der an ihr unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 10 % beteiligten natürlichen Personen nachweisen.

Dieser Nachweis wird in vielen Fällen unmöglich sein:

- Handelt es sich bei der die Entlastung begehrenden ausländischen Gesellschaft um eine börsennotierte Aktiengesellschaft, wird oftmals bereits die Identifizierung der unmittelbar beteiligten natürlichen Personen nicht gelingen. Fraglich ist auch, wie in einem solchen Fall (häufigerer Anteilseignerwechsel) überhaupt noch eine Freistellungsbescheinigung (§ 50d Abs. 2 EStG) für drei Jahre ausgestellt werden kann.
- Die Benennung der letztlich mittelbar beteiligten natürlichen Personen begegnet noch weitaus größeren Schwierigkeiten. Zunächst können zahlreiche Beteiligungsstufen (über Gesellschaften) zwischen der ausländischen Gesellschaft und den fraglichen natürlichen Personen liegen. Darüber hinaus wird die Einflussmöglichkeit der ausländischen Gesellschaft hinsichtlich der Erlangung der gewünschten Information umso geringer sein, je mehr Beteiligungsstufen dazwischen liegen und je geringer die mittelbare Beteiligung der obersten Gesellschaft in der Kette ist.
- Schließlich bleibt unklar, was genau die ausländische Gesellschaft nachweisen soll. Bereits die bloße Benennung von Namen und bekannter Anschrift der natürlichen Personen ist aus den vorgenannten Gründen oftmals unmöglich. Sollte das Erfordernis des Nachweises der "Ansässigkeit" jedoch auf die steuerliche Ansässigkeit (nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder bereits nach nationalem ausländischen Recht) ausgerichtet sein, wäre der Nachweis wohl stets unmöglich. Die ausländische Gesellschaft wird subjektive Besteuerungsmerkmale (etwa aus deutscher Sicht den gewöhnlichen Aufenthalt) nur mittelbar an ihr beteiligter natürlicher Personen nicht kennen können. Wir regen an, zumindest hier klarzustellen, dass es nur um Namen und ggf. bekannte Anschrift gehen kann, wie auch die von der "Identifizierung" der (un)mittelbar beteiligten natürlichen Person sprechende Gesetzesbegründung nahelegt, nicht aber um deren steuerliche Ansässigkeit.

Befreiung von der Nachweispflicht

Nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 2 EStG-E gelten die besonderen Nachweis- und Mitwirkungspflichten nicht, wenn die außerhalb dieses Gesetzes Beteiligten oder andere Personen in einem Staat/Gebiet ansässig sind, mit dem ein Art. 26 OECD-MA 2005 entsprechendes Abkommen besteht oder von dem Auskünfte in vergleichbarem Umfang tatsächlich erteilt werden oder die Bereitschaft hierzu besteht.

Erst mit dieser zentralen Rückausnahme wird die gesetzgeberische Intention deutlich, zwischen mit Blick auf Auskunftserteilung "guten" und "schlechten" Fällen differenzieren zu wollen. Bezogen auf § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Doppelbuchst. bb EStG-E und damit auf die Begünstigungen nach § 50d Abs. 1 und 2 oder § 44a Abs. 9 EStG wirft die Formulierung jedoch Fragen auf, welche die Schadloshaltung vermutlich eigentlich nicht im Fokus stehender Fälle in Frage stellt.

Ist die ausländische Gesellschaft als Beteiligte i. S. d. § 78 AO in einem Auskunft erteilenden Staat/Gebiet ansässig, sollte sie nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 2 EStG-E von der Nachweispflicht befreit sein.

Unsicherheiten bezüglich dieses Ergebnisses ergeben sich jedoch aus der zusätzlichen Verwendung des Begriffs "andere Personen" in dieser Rückausnahmegvorschrift:

Sollten hierunter etwaige zwischen der ausländischen die Entlastung begehrenden Gesellschaft und an ihr mittelbar beteiligten natürlichen Personen stehende Gesellschaften zu

verstehen sein, müsste die ausländische Gesellschaft Kenntnis haben, in welchen Gebieten/Staaten diese Gesellschaften ansässig sind, um entscheiden zu können, ob diese Gebiete/Staaten Auskünfte erteilen. Sie müsste diese Kenntnisse wohl auch dem Bundeszentralamt für Steuern mitteilen, damit dieses das Vorliegen der Voraussetzungen für die Rückausnahme prüfen kann. Damit wäre der Nachweis zu erbringen, von dem die Rückausnahme eigentlich befreien soll. Kann dieser Nachweis - wie für viele Fälle zu erwarten - vor dem Hintergrund der bereits beschriebenen Probleme nicht erbracht werden, würde der ausländischen Gesellschaft die Entlastung nach § 50d Abs. 1 und 2 oder § 44a Abs. 9 EStG letztlich verwehrt, selbst wenn sie selbst in einem Auskünfte erteilenden Staat/Gebiet ansässig ist.

Ein solches Ergebnis kann u. E. nicht gewollt sein. Wir regen daher an, für die Vorschrift des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 Doppelbuchst. bb EStG-E eine klare und vor allem eigenständige Rückausnahme zu schaffen. Bezogen auf die einzelnen Tatbestände in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 Doppelbuchst. aa EStG-E wirft die Rückausnahme des derzeitigen § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 2 EStG-E kaum Fragen auf. Wer in den Einzeltatbeständen jeweils Beteiligter oder andere Person i. S. d. Rückausnahme ist, wird deutlich. Anders ist dies jedoch mit Blick auf § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 Doppelbuchst. bb EStG-E, da dies der einzige Tatbestand mit mittelbaren Beziehungen ist. Eine eigenständige Rückausnahme ist daher erforderlich und gerechtfertigt.