

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG
Breite Straße 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS
Mohrenstraße 20-21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN
Burgstraße 28
10178 Berlin

HAUPTVERBAND DES
DEUTSCHEN EINZELHANDELS
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE
Breite Straße 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER
DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE
Breite Straße 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT
Wilhelmstraße 43/43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DES DEUTSCHEN
GROSS- UND AUSSENHANDELS
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

An den Vorsitzenden des Finanzausschusses des
Deutschen Bundestages
Herrn Eduard Oswald, MdB
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Vorab per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

20. Mai 2009

**Regierungsentwurf für ein Gesetz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung
(Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz)
Stellungnahme anlässlich der öffentlichen Anhörung am 25. Mai 2009**

Sehr geehrter Herr Oswald,

wir danken Ihnen für die Übersendung des Regierungsentwurfs eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung (BT-Drs. 16/12852). Gern nehmen wir die Möglichkeit wahr, hierzu im Vorfeld der Anhörung vor dem Finanzausschuss schriftlich Stellung zu nehmen.

Unsere Anmerkungen zu den geplanten Einzelregelungen entnehmen Sie bitte der Anlage. Vorab möchten wir aber auf folgende, vom Regierungsentwurf aufgeworfenen grundsätzlichen Fragen hinweisen:

- Die Zielsetzung, Steuerhinterziehung weiter zu erschweren, ist grundsätzlich begrüßenswert. Die bewusste Hinterziehung von Steuern ist sozial unverträglich und schädigt das Gemeinwohl. Im unternehmerischen Bereich schädigen Steuerhinterziehende Wirtschaftsteilnehmer die vielen steuerehrlichen Unternehmen. Gezielte Maßnahmen hiergegen sind daher zu unterstützen.
- Gleichwohl weisen wir darauf hin, dass eine solche Zielsetzung nicht den Einsatz jeglicher Mittel rechtfertigt. Bereits in der Vergangenheit war festzustellen, dass seitens des Bundesfinanzministeriums zahlreiche Maßnahmen vorgeschlagen wurden, die weit über das Ziel hinaus reichten. Beispielsweise dürfen wir hier auf die geplante Anmeldung von Steuergestaltungen hinweisen. Dieses Problem sehen wir auch vorliegend. Die Vorschläge gehen unseres Erachtens weit über das Ziel hinaus und verletzen in bedenklicher Weise rechtsstaatliche Grundsätze. Auch der Bundesrat hat bekräftigt, dass zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung gleichzeitig wirkungsvolle wie verhältnismäßige Mittel eingesetzt werden sollen (BR-Drs. 372/09, Ziffer 1 a)). Es ist nämlich nicht ersichtlich, dass nicht bereits alle Mitwirkungspflichten von Steuerpflichtigen bei internationalen Sachverhalten als Alternative zum internationalen Auskunftsanspruch bestünden. Zu nennen sind hier ohne – Anspruch auf Vollständigkeit – die Regelung über den Nachweis der Voraussetzungen für die Quellensteuerentlastung gemäß § 50d EStG, die erhöhten Dokumentationsregeln und verschuldensunabhängigen Strafzuschläge bei Verrechnungspreisen gemäß §§ 90, 162 der Abgabenordnung (AO), die generelle erweiterte Mitwirkungspflicht gemäß § 90 Absatz 3 AO, die für Niedrigsteuergelände/Steuerparadiese in § 16 Außensteuergesetz (AStG) geregelten Mitwirkungspflichten und für den Betriebsausgabenabzug die genaue Empfängerbenennung nach § 160 AO. Noch belastendere Regelungen im Vergleich zu diesen international schon außerordentlich strengen Pflichten dürften verfassungsrechtlich unzulässig sein.
- Die vorgesehenen Regelungen sind unverhältnismäßig, weil sie jedwede Schwierigkeiten bei der Amtshilfe mit anderen Staaten zum Anlass nehmen, unbescholtene Steuerpflichtige, denen keine schuldhaftige Pflichtverletzung vorgeworfen werden kann, in weitreichendem Umfang zu sanktionieren. Die unkooperative Haltung anderer Staaten darf jedoch nicht dazu führen, dass rechtstreue Steuerzahler unter den Generalverdacht der Steuerhinterziehung gestellt werden.
- Es ist zudem bedenklich, Druck auf bestimmte Staaten dadurch ausüben zu wollen, dass einseitig nationale Regelungen geschaffen werden, die beispielsweise im Widerspruch zu bereits geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen stehen. Die Bundesregierung bekämpft in der gegenwärtigen Fassung des Gesetzentwurfes nicht lediglich Steuerhinterziehung, sondern verlangt eine Generalermächtigung, auf alle Probleme bei der internationalen Zusammenarbeit in Steuersachen mit einer Rechtlosstellung des Steuerpflichtigen im Bereich der Mitwirkungspflichten – ersatzweise bei materiellen Steuerregeln – zu reagieren.
- Der Entwurf baut nur scheinbar auf einem internationalen Konsens von OECD und EU über unkooperatives Verhalten von Staaten auf. Ein solches setzt voraus, dass ein Staat einem Auskunftsersuchen eines anderen Staates insbesondere zu Ausländerkonten auch bei Verdacht der Steuerhinterziehung sein nationales Bankgeheimnis entgegenhält. Das hatte die OECD bis Ende letzten Jahres für Liechtenstein, Andorra und Monaco festgestellt. Jetzt wird in der OECD und der EU zu Recht die Diskussion geführt, ob – neben der Schweiz –

nicht auch Mitgliedsstaaten wie Luxemburg oder Österreich angesichts der Ausgestaltung ihres Bankgeheimnisses auf diese Liste gehören. Diese Diskussion hat dazu geführt, dass alle betroffenen Staaten angekündigt haben, ihr Bankgeheimnis entsprechend zu lockern. Der vorliegende Gesetzesentwurf ist daher zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung voraussichtlich überflüssig. Zumindest ist das Ergebnis der internationalen Entwicklungen abzuwarten. Die Nichtdurchführung eines sog. „großen Auskunfts austauschs“ nach Art. 26 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) ist keineswegs ein geeignetes Kriterium für unkooperatives Verhalten eines Staates. In der Mehrzahl der eigenen Abkommen beschränkt selbst Deutschland wegen des verfassungsrechtlich verankerten Datenschutzes den Informationsaustausch neben Steuerhinterziehungsfällen auf die für die Durchführung der Abkommen notwendigen Informationen und gewährt Informationen nur auf Anfrage. Das gilt u. a. mit Staaten, in denen der Datenschutz einen geringeren Stellenwert als in Deutschland hat (und das ist die Mehrzahl der Staaten).

- Die meisten, vorgeblich nur unter der Sanktion der erhöhten Mitwirkung des Steuerpflichtigen erhältlichen Informationen betreffen die Durchführung von Abkommen (z.B. Verrechnungspreise und Quellensteuern) und sind daher problemlos unter einer kleinen Auskunfts klausel erhältlich. Umso befremdlicher ist, dass der Entwurf als Bedingung für erhöhte Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen nicht voraussetzt, dass im jeweiligen Fall eine Auskunft durch den anderen Staat nicht erhältlich oder auch nur voraussichtlich nicht erhältlich ist.
- Die geplanten Regelungen erscheinen wegen einer Kollision mit der EU-rechtlich garantierten Kapitalverkehrsfreiheit, die auch im Verhältnis zu Drittstaaten gilt (Art. 56 Abs. 1 EG-Vertrag), europarechtlich bedenklich. Nach der Rechtsprechung des EuGH können lediglich im Allgemeininteresse liegende Ziele den freien Kapitalverkehr beschränken. Zwar kann die Bekämpfung von Steuerhinterziehung einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellen, der eine Beschränkung einer Grundfreiheit rechtfertigen kann. Die betreffende Beschränkung muss jedoch dem verfolgten Ziel angemessen sein und darf nicht über das hinausgehen, was zu seiner Erreichung erforderlich ist.
- Der Gesetzesentwurf sieht in der vorgeschlagenen Form eine Fülle unbestimmter ausfüllungsbedürftiger Rechtsbegriffe vor, die von der Exekutive im Wege einer Rechtsverordnungsermächtigung gemäß Art. 80 GG geregelt werden sollen. Dieses ist rechtsstaatlich bedenklich. Im Hinblick auf den in Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG manifestierten Grundsatz der Gewaltenteilung müssen Inhalt und Ausmaß der erteilten Ermächtigung jedoch im Gesetz selbst hinreichend konkret bestimmt werden. Dies gilt umso mehr, wenn solch gravierende Regelungen, die Gesetze und vorrangige völkerrechtliche Verträge außer Kraft setzen, im schlichten Gewand einer Verordnung daherkämen. Die Rechtswirksamkeit einer solchen Verordnung nach Art. 80 GG ist nicht vorstellbar.
- Auch wirtschafts- und standortpolitisch erscheint es äußerst zweifelhaft, ob ein Alleingang Deutschlands sinnvoll ist. Ohne ein abgestimmtes Vorgehen auf internationaler oder EU-Ebene wären gravierende Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten des Standorts Deutschland die Folge. Auch der Bundesrat hat ähnliche Bedenken hinsichtlich der Auswirkungen auf den Wirtschaftsstandort Deutschland geäußert (BR-Drs. 372/09, Ziffer 1 c)).

- Der Regierungsentwurf beruft sich auf die Aufforderung des Deutschen Bundestages vom 18.12.2008 (BT-Drs. 16/11389). Diese hat jedoch eine andere Zielrichtung, nämlich in *internationaler Kooperation* geeignete Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung zu entwickeln. Der nun vorgelegte Regierungsentwurf stellt demgegenüber eine rein nationale Maßnahme dar, die keinerlei internationale Abstimmung und auch keinen Ansatz zu internationaler Zusammenarbeit mit anderen EU- oder OECD-Mitgliedstaaten erkennen lässt. Im Gegenteil: Würde dieser Entwurf – ungeachtet der nachfolgend dargestellten Bedenken gegen seinen Inhalt im Einzelnen – in dieser Form Gesetz, wäre eine flexible Reaktion bei mangelnder Bereitschaft anderer Staaten zur Zusammenarbeit insoweit von vornherein nicht mehr möglich.

Wir bitten, unsere Anmerkungen in den weiteren parlamentarischen Beratungen zu berücksichtigen. Für ein Gespräch stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

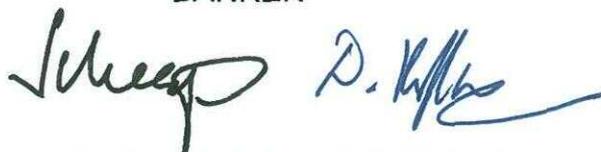
DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG



ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS



BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN



HAUPTVERBAND DES DEUTSCHEN
EINZELHANDELS



BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE



BUNDESVEREINIGUNG DER
DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE



GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT



BUNDESVERBAND DES DEUTSCHEN
GROSS- UND AUSSENHANDELS



I. Zu Artikel 1: Änderung des Einkommensteuergesetzes, § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) EStG-E

Nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) EStG-E soll die Bundesregierung ermächtigt werden, Rechtsverordnungen mit folgendem Inhalt zu erlassen: Bei zu ermittelnden Sachverhalten, die sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes beziehen und dort ansässige Beteiligte nicht wie bei Vorgängen innerhalb des Geltungsbereichs zur Mitwirkung herangezogen werden können, soll

- nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) aa) EStG-E der Abzug von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten von der Erfüllung besonderer Mitwirkungs- und Nachweispflichten abhängig gemacht werden. Diese besonderen Mitwirkungs- und Nachweispflichten betreffen nach ddd) etwa die Bevollmächtigung der Finanzbehörde durch den Steuerpflichtigen, in seinem Namen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen.
- nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) bb) EStG-E ausländische Gesellschaften ungeachtet des § 50d Abs. 3 EStG nur dann ihren Anspruch auf Entlastung von der Kapitalertrag- oder Abzugsteuer (§ 50d Abs. 1 und 2 EStG oder § 44 Abs. 9 EStG) geltend machen dürfen, soweit sie die Ansässigkeit der an ihr unmittelbar beteiligten natürlichen Personen, deren Anteil unmittelbar oder mittelbar 10 % übersteigt, darlegt und nachweisen kann.
- nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) cc) EStG-E die Anwendung der Abgeltungsteuer (§§ 32d, 43 Abs. 5 EStG) sowie des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 Satz 1 und 2 EStG) von der Bevollmächtigung der Finanzbehörde abhängig gemacht werden, im Namen des Steuerpflichtigen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen.
- Die besonderen Nachweis- und Mitwirkungspflichten sollen nicht gelten, wenn die außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes ansässigen Beteiligten oder andere Personen in einem Staat oder Gebiet ansässig sind, mit dem ein

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 Auskünfte in einem vergleichbaren Umfang erteilt oder die Bereitschaft zu einer entsprechenden Auskunftserteilung besteht.

Dagegen machen wir folgende Bedenken geltend:

1. Verstoß gegen Völkervertragsrecht

Die geplanten Regelungen verstoßen gegen von Deutschland ratifizierte Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und damit gegen Völkervertragsrecht. Erst im Jahr 2003 hat Deutschland beispielsweise mit Gesetz vom 8. Februar 2003 (BStBl. I S. 165-168) einer Änderung des deutsch-schweizerischen DBA zugestimmt, um es den „geänderten Verhältnissen anzupassen“. Das neugefasste DBA sieht seitdem die völlige Freistellung von Zahlungen bestimmter grenzüberschreitender Dividenden von der Quellenbesteuerung vor. Die geplanten Regelungen stehen damit im Widerspruch zu einem gültigen DBA. Zudem dürften die geplanten Regelungen – sofern ein DBA vorliegt – gegen Art. 24 des OECD-MA 2005 verstoßen (vgl. etwa Art. 25 des deutsch-schweizerischen DBA, der Art. 24 OECD-MA 2005 entspricht), nach dem sich Deutschland und die Vertragspartner zur steuerlichen Nichtdiskriminierung und damit dazu verpflichtet haben, Angehörige des anderen Vertragsstaates gegenüber eigenen Angehörigen nicht zu benachteiligen. So verbietet etwa Art. 25 Abs. 3 des deutsch-schweizerischen DBA die ungünstigere Besteuerung von Unternehmen eines Vertragsstaates hinsichtlich ihrer Betriebsstätten im anderen Vertragsstaat.

Die geplante Regelung stellt daher einen Eingriff des deutschen Gesetzgebers in einen geltenden völkerrechtlichen Vertrag und damit eine Vertragsverletzung dar, die gem. Art. 60 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (WÜRV) zu einer Kündigung durch den anderen Staat führen könnte.

Eindeutig sind für den Steuerpflichtigen aber auch die Folgen, wenn das DBA nicht gekündigt wird und sich DBA und nationales Steuerrecht – wie im vorliegenden Fall – widersprechen: Für diesen Fall ist § 2 AO einschlägig, der nach

seinem Wortlaut völkerrechtlichen Verträgen, also insbesondere Doppelbesteuerungsabkommen, ausdrücklich Vorrang vor Steuergesetzen einräumt. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll § 2 AO klarstellen, dass völkerrechtliche Vereinbarungen, soweit sie innerstaatliches Recht geworden sind, Vorrang vor den innerstaatlichen Steuergesetzen haben und deshalb allein durch spätere innerstaatliche Gesetze nicht abgeändert werden können (BT-Drs. 7/4292, S. 15). Die Norm soll sicherstellen, dass Vertragsgesetze mit anderen Staaten über die Besteuerung nicht durch Änderung der innerstaatlichen Steuergesetze außer Kraft gesetzt werden können (vgl. Klein, AO, § 2, Rz. 1 m. w. N.). Aber auch ungeachtet des § 2 AO wäre das DBA die speziellere Regelung.

Nach anderer Auffassung kann der Gesetzgeber zwar im Gesetz einen ausdrücklichen „Anwendungsnachrang“ des DBA vorsehen (vgl. *Birk*, in: Hübschmann u. a., AO/FGO, § 2 AO, Rz. 159 ff., 175). Ob solch ein Anwendungsnachrang (sog. „treaty overriding“) – beispielsweise in § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG mit „ungeachtet des [...] Abkommens“ normiert – zulässig ist, kann jedoch dahinstehen, da ein solcher in den geplanten Regelungen nicht vorgesehen ist.

Der Gesetzgeber würde also steuerrechtliche Regelungen verabschieden, die wegen Verstoßes gegen DBA-Recht nach § 2 AO gar nicht angewendet werden dürften.

Referenzpunkt des Gesetzentwurfs ist die Regelungsempfehlung des Art. 26 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung von 2005 (OECD-MA 2005) über den Informationsaustausch in Steuersachen. In dem Gesetzentwurf kommt eine ambivalente Haltung gegenüber Art. 26 OECD-MA zum Ausdruck. Zum einen wird die darin enthaltene große Auskunftsklausel zum Maßstab für das Minimum des Informationsaustauschs in Steuersachen erhoben. Zum anderen soll Deutschland – ausweislich des Entwurfs – aber gerade nicht den von der OECD vorgesehenen Weg der Schaffung und Durchführung zwischenstaatlicher Vereinbarungen gehen. Vielmehr will Deutschland die eigenen Steuerpflichtigen mit teilweise recht vagen Vorschriften in die Pflicht nehmen, um – vermeintlich – Zielen mittelbar näherzukommen, die eigentlich durch

unmittelbare zwischenstaatliche Verhandlungen erreicht werden müssten. Dabei fällt auf, dass Deutschland selbst unter Umständen mit dem Wortlaut des Art. 26 OECD-MA in Konflikt zu geraten droht, denn dieser schließt Auskünfte über Sachverhalte aus, deren innerstaatliche steuerliche Behandlung dem Abkommensrecht widerspricht. Angesichts einer zunehmenden Zahl von treaty overrides gewinnt man beinahe den Eindruck, Deutschland scheue sich vor diesem Hintergrund, abkommensrechtliche Auskunftsklauseln neu zu verhandeln.

Mindestens ebenso erstaunlich ist die Tatsache, dass Deutschland bislang – mit Jersey, der Isle of Man und Guernsey – erst drei Abkommen geschlossen hat, die dem im Jahre 2002 veröffentlichten Musterabkommen zum Austausch in Steuersachen (Agreement on Exchange of Information on Tax Matters) entsprechen. Dabei ist deren Zahl durch Vereinbarungen von Staaten wie Australien, dem Vereinigten Königreich, den Vereinigten Staaten, Dänemark, Finnland, Norwegen, Schweden usw. mit Guernsey, Liechtenstein, Bermuda, Bahamas, Cayman Islands usw. weltweit mittlerweile auf über 70 – mit weiter stark steigender Tendenz – angestiegen. Richtigerweise wäre auf diesem Wege fortzufahren anstatt den Umweg über eine Belastung und Verunsicherung inländischer Steuerpflichtiger zu wählen.

2. Verstoß gegen Europarecht

Die geplanten Regelungen verstoßen zudem gegen die Grundfreiheit der Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit nach Art. 56 Abs. 1 und Art. 43 Abs. 1 EGV-Vertrag (EGV).

Anzumerken ist zunächst, dass sich Art. 56 Abs. 1 EGV ausweislich seines Wortlautes auch auf Drittstaaten bezieht. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist eine Beschränkung der Grundfreiheiten der Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit nur dann zulässig, wenn sie durch zwingende Gründe des öffentlichen Interesses gerechtfertigt ist. Die Beschränkung muss geeignet sein, die Erreichung des fraglichen Ziels zu gewährleisten und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (vgl. hierzu jüngst EuGH, Urt. v. 27.1.2009, *Persche*; EuGH, Urt. v. 10.10.2007, *ELISA* sowie EuGH, Urt. v. 12.9.2006, *Cadbury-Schweppes*).

In den Entscheidungen *ELISA und Cadbury-Schweppes* hat der EuGH ausgeführt, dass ein Missbrauch der Kapitalverkehrsfreiheit nicht vermutet werden darf und es dem Steuerpflichtigen immer möglich sein muss, entsprechende Nachweise zu seiner Entlastung zu führen. Nach der Entscheidung in der Rechtssache *ELISA* verstößt eine Regelung, die eine Steuerbefreiung allein wegen der Unmöglichkeit, Auskünfte von ausländischen Finanzbehörden zu erhalten, versagt und dem Steuerpflichtigen keine konkrete Nachweismöglichkeit einräumt, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH zählt – entgegen der Entwurfsbegründung, die vom Schutz der „Besteuerungsbasis“ spricht (S. 8) – das Erfordernis, einen Rückgang der Steuereinnahmen zu vermeiden, nämlich weder zu den in Art. 58 EG genannten Zielen noch zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung einer vom Vertrag eingeräumten Freiheit rechtfertigen können (vgl. in diesem Sinne Urt. v. 7.9.2004, *Manninen* und *Centro di Musicologia Walter Stauffer*; vgl. entsprechend für den freien Dienstleistungsverkehr Urt. v. 3.10.2002, *Danner* und Urt. v. 11.9.2007, *Schwarz und Gootjes-Schwarz*).

Zwar ist das Erfordernis, die Wirksamkeit der Steueraufsicht zu gewährleisten, ein zwingender Grund des Allgemeininteresses, der eine Beschränkung der vom Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten rechtfertigen kann (vgl. jüngst EuGH, Urt. v. 27.1.2009, *Persche*). Jedoch kann eine beschränkende Maßnahme nur dann gerechtfertigt sein, wenn sie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügt (EuGH, Urt. v. 18.12.2007, *A*). In diesem Zusammenhang hat der EuGH festgestellt, dass es sich nicht von vornherein ausschließen lässt, dass der Steuerpflichtige Belege vorlegen kann, anhand derer die Steuerbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats eindeutig und genau prüfen können, welche Ausgaben in anderen Mitgliedstaaten tatsächlich getätigt worden sind (Urt. v. 8.7.1999, *Baxter*, und EuGH, Urt. v. 10.3.2005, *Laboratoires Fournier*).

Im Urteil *Persche* hat der EuGH ausgeführt, dass der Ausschluss der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Spenden an Einrichtungen, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Spenders ansässig und dort als gemeinnützig anerkannt sind,

nicht mit den Schwierigkeiten des Spendermitgliedstaats bei der Überprüfung, ob solche Einrichtungen tatsächlich die satzungsmäßigen Ziele im Sinne der nationalen Regelung erfüllen, und auch nicht mit dem Erfordernis, die tatsächliche Geschäftsführung dieser Einrichtungen zu kontrollieren, gerechtfertigt werden kann. Nichts würde die beteiligten Steuerbehörden daran hindern, vom Steuerpflichtigen alle Belege zu verlangen, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erscheinen, ob die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Ausgaben nach den einschlägigen Rechtsvorschriften erfüllt sind und der verlangte Abzug dementsprechend gewährt werden kann (EuGH, Urt. v. 27.1.2009, *Persche* unter Verweis auf EuGH, Urt. v. 26.5.2003, *Skandia und Ramstedt*).

Somit ist vorliegend entgegen der Begründung im vorgelegten Gesetzesentwurf eine Rechtfertigung der Beschränkung der Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit nicht gegeben.

3. Verstoß gegen Verfassungsrecht

Der Gesetzentwurf sieht eine Fülle unbestimmter ausfüllungsbedürftiger Rechtsbegriffe vor, die von der Exekutive im Wege einer Rechtsverordnungs-ermächtigung gemäß Art. 80 GG geregelt werden sollen. Rechtsstaatlich bedenklich ist dabei die Vorgehensweise, die näheren Details dieser Regelung durch eine Verordnung festzulegen. Im Hinblick auf den in Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG manifestierten Grundsatz der Gewaltenteilung müssen Inhalt und Ausmaß der erteilten Ermächtigung jedoch im Gesetz selbst hinreichend konkret bestimmt werden. Die vorgesehenen Regelungen ermächtigen die Bundesregierung zu folgenden auch im Hinblick auf das Bestimmtheitsgebot des Grundgesetzes zweifelhaften, grundlegenden weiteren Regelungen, die schon in ihrer Menge, aber auch von ihrem Inhalt her ausufernd sind:

- **ob** den betroffenen Gesellschaften der Abzug von Betriebsausgaben, die Entlastung von der Kapitalertrag- oder Abzugsteuer, die Anwendung der Abgeltungsteuer sowie des Teileinkünfteverfahrens etc. verwehrt wird;
- **in welchem Umfang** den betroffenen Gesellschaften der Abzug von Betriebsausgaben, die Entlastung von der Kapitalertrag- oder Abzugsteuer,

die Anwendung der Abgeltungsteuer sowie des Teileinkünfteverfahrens, etc. verwehrt wird;

- und darüber hinaus, **welche** der in § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) aa) aaa) bis ddd) EStG-E erwähnten besonderen Mitwirkungs- und Nachweispflichten im Einzelfall überhaupt einschlägig sind.

Nach der maßgeblichen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist die Voraussetzung des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG, nach dem Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung im Gesetz selber bestimmt werden müssen, so zu verstehen, dass bereits die Ermächtigung so substantiiert sein muss, dass schon aus ihr, nicht erst aus der Verordnung, zu der ermächtigt wird, erkennbar und vorhersehbar wird, was vom Bürger gefordert werden kann. Die Vorgaben des Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG werden dann nicht erfüllt, wenn die Ermächtigungsnorm so unbestimmt ist, dass nicht vorausgesehen werden kann, in welchen Fällen und mit welcher Tendenz von ihr Gebrauch gemacht wird und welchen Inhalt die auf Grund der Ermächtigung erlassenen Verordnungen haben können (BVerfGE 1, 60; 2, 334; 33, 365). Dabei ist zu beachten, dass das Bundesverfassungsgericht bei „harten Eingriffen“, insbesondere im Bereich des Steuerrechts, strengere Anforderungen an die Ermächtigungsnorm stellt (vgl. *Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, GG, Art. 80 Rn. 30).

Aus dem Zusammenspiel an unbestimmten Rechtsbegriffen, die der Bundesregierung über die Bestimmung sowohl des Rechtsgrundes als auch der Rechtsfolgen jegliche Handhabe ermöglichen, wird gegen Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG, den Bestimmtheitsgrundsatz sowie das Rechtsstaatsprinzip aus Art. 20 GG verstoßen. Die Regelung ist daher vollumfänglich abzulehnen.

4. Inhaltliche Anmerkungen

a) Grundlegendes

Unabhängig von den Verstößen gegen Völker-, Europa- und Verfassungsrecht lehnen wir die Regelungen auch inhaltlich ab. Allein die Tatsache, dass eine Zahlung an einen Empfänger in ein Land ohne entsprechendes Abkommen erfolgt, bedeutet nicht automatisch, dass die Ausgabe nicht betrieblich veranlasst

ist oder entsprechend der Zielrichtung des Gesetzes einen strafbaren Hintergrund hat. Eine solche Pauschalierung von Lebenssachverhalten entbehrt jeder nachvollziehbaren Grundlage. Auf die Existenz bzw. Nichtexistenz der entsprechenden zwischenstaatlichen Abkommen zum Auskunftsaustausch oder eine Bereitschaft eines Staates, ein solches Abkommen zu vereinbaren, hat der Steuerpflichtige keinen Einfluss. Eine sachliche Rechtfertigung der Unterscheidung zu Sachverhalten in anderen Ländern ist daher nicht erkennbar. Die Auswirkungen wären aufgrund der Besteuerung von tatsächlichem Aufwand gravierend. Faktisch würde dadurch ein absolutes Handelshemmnis für die betreffenden Länder aufgebaut.

Die Regelungen des Regierungsentwurfs sind dem Umstand geschuldet, dass es der Bundesrepublik Deutschland – abgesehen von drei Auskunftsabkommen und sieben der 90 deutschen Doppelbesteuerungsabkommen – noch nicht gelungen ist, auf internationaler politischer Ebene geeignete Lösungen für diese zwischenstaatlichen Besteuerungsfragen herbeizuführen. Der Steuerbürger wird für sein (ökonomisch sinnvolles) Unterhalten von wirtschaftlichen Aktivitäten zu Ländern bzw. Regionen bestraft.

Belastend wirkt im unternehmerischen Bereich namentlich § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) aa) EStG-E (Einschränkungen beim Betriebsausgabenabzug). Fraglich ist, ob die bei international arbeitsteiliger Wirtschaft unvermeidbaren Geschäftsbeziehungen zu Dritten oder zu anderen Konzerngesellschaften in ausländischen Staaten über § 160 AO (Empfängerbenennung) hinaus belastet werden sollen.

Im unternehmerischen Bereich wirkt neben den Einschränkungen beim Betriebsausgabenabzug auch § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) bb) EStG-E der Vorschrift belastend (Versagung von Quellensteuerbefreiungen). Sollen z.B. die nicht wenigen und oftmals nicht unbedeutenden Tochtergesellschaften namhafter Schweizer Konzerne allein deshalb belastet werden, weil die Muttergesellschaft im „falschen“ Staat ansässig ist? Sollen z.B. bedeutende und hinsichtlich Substanz und Funktion über jeden Zweifel erhabene Konzernmütter in den USA – trotz Erfüllung der Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG – mit einer Quellensteuer von 26,375 % belastet werden, soweit sich unter ihren Anteilseignern in den bekämpften Staaten ansässige Personen oder Gesellschaften befinden oder

sogar nur der Verdacht solcher Beteiligungsverhältnisse besteht (was bei Börsennotierung i. d. R. gar nicht widerlegbar sein dürfte) – oder auch nur deshalb weil auch das DBA-USA nicht die sogenannte große Auskunftsklausel enthält? Die geplanten Maßnahmen erhöhen die Kosten für Investitionen von Ausländern im Inland beträchtlich; zumindest schaffen sie aber extreme Unsicherheit. Schon die – bereits begonnene – öffentliche Diskussion derartiger Gesetzesentwürfe im Ausland ist für Deutschland als Investitionsstandort verheerend. In der Sache stellt sich die Frage, ob der in dem Entwurf verfolgte flächendeckende Ansatz in volkswirtschaftlicher Hinsicht vertretbar ist.

Eine weitere Problematik der geplanten Regelungen betrifft die Investitionen von Inländern im Ausland: Bei Outbound-Investitionen – sei es durch Unternehmen oder durch Privatpersonen – wirft die grundsätzliche Ausrichtung der Regelungen eine Vielzahl an Fragen auf. Allen vorgeschlagenen Regelungen ist gemein, dass sie tatsächlich erklärte Einnahmen sanktionieren. Wie derartige Regelungen dazu beitragen könnten, dass bisher nicht erklärte Einnahmen dem Fiskus offengelegt werden, ist nicht ersichtlich, obwohl dies das erklärte Ziel (Bekämpfung der Steuerhinterziehung) der Maßnahmen sein soll.

Nicht nachvollziehbar sind schließlich die Angaben zu den durch die Rechtsänderung verursachten Verwaltungskosten (S. 11 der Begründung). Selbst wenn die Regelungen auf den unmittelbaren Vertragspartner beschränkt würden, würden die Kosten für die Beweisvorsorge jeden vernünftigen Rahmen sprengen, da für jeden Vertrag mit Auslandsbezug eine entsprechende Dokumentation angelegt werden müsste. Die geplanten Regelungen widersprechen auch den Bestrebungen der Bundesregierung im Rahmen ihres Programms zum Bürokratieabbau und zur besseren Rechtsetzung, neue Berichts- und Informationspflichten der Wirtschaft zukünftig zu vermeiden und die Bürokratie systematisch zu reduzieren.

b) § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) aa) aaa) EStG-E

Nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) aa) aaa) EStG-E soll die zu erlassende Verordnung auch besondere Nachweis- und Mitwirkungspflichten hinsichtlich der Angemessenheit der zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2

AStG in ihren Geschäftsbeziehungen vereinbarten Bedingungen festschreiben dürfen.

Eine derartige Bestimmung kann überhaupt nur für die Fälle relevant sein, in denen mit dem betroffenen Land oder Gebiet weder ein Doppelbesteuerungsabkommen noch ein Abkommen über den Informationsaustausch besteht. Dies liegt darin begründet, dass die Informationen die insoweit relevant sind, selbst dann ausgetauscht werden können, wenn nur eine kleine Auskunftsklausel vereinbart ist. Die kleine Auskunftsklausel deckt den hier relevanten Bereich der Informationen zur Durchführung des Art. 9 OECD-MA ab.

Im innerstaatlichen Recht enthalten § 1 AStG sowie § 90 AO und die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung bereits jetzt weitgehende und detaillierte Anforderungen an die Dokumentation der Angemessenheit von Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen. Zusätzlicher Nutzen ist von einer weiteren Regelung, die von einem anderen Ordnungsgeber in einer anderen Verordnung niederzulegen wäre, nicht zu erwarten. Zusätzliches Flickwerk dürfte vielmehr lediglich zu Verwirrung und Verunsicherung sowie zu Auslegungs- und Abgrenzungsschwierigkeiten gerade bei redlichen Steuerpflichtigen, die auf hundertprozentige Compliance Wert legen, führen.

Der Entwurf zu § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) aa) aaa) EStG-E sollte daher nicht umgesetzt, sondern gestrichen werden.

c) § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) aa) bbb) EStG-E

§ 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) aa) bbb) EStG-E enthält – in Parallele zu lit. f) aa) aaa) – die Möglichkeit, in der zu erlassenden Verordnung besondere Nachweis- und Mitwirkungspflichten hinsichtlich der Angemessenheit der Gewinnabgrenzung in Betriebsstättenfällen festzuschreiben. Auch insoweit ist der Auskunftsaustausch abkommensrechtlich schon dann gewährleistet, wenn eine sogenannte kleine Auskunftsklausel (hier zur Durchführung des Art. 7 OECD-MA) vereinbart ist.

Da sich die oben zu lit. f) aa) aaa) angesprochene Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung gemäß § 90 Abs. 3 Satz 4 AO auch auf die Fälle der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte bezieht, gelten die oben

aufgeführten Überlegungen hinsichtlich des zweifelhaften Nutzens einer weiteren Verordnung entsprechend. Daher sollte auch § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) aa) bbb) EStG-E nicht umgesetzt, sondern gestrichen werden.

d) § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) aa) ccc) EStG-E

Nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) aa) ccc) EStG-E soll die zu erlassende Verordnung festlegen können, dass die Pflicht zur Einhaltung von für nahestehende Personen geltenden Dokumentations- und Nachweispflichten auch bei Geschäftsbeziehungen zwischen nicht nahestehenden Personen gelten soll.

In § 4 der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) hat das Bundesministerium der Finanzen einen umfangreichen Katalog von – so wörtlich – „allgemein erforderlichen Aufzeichnungen“ erstellt. Die Durchsicht dieses Katalogs führt unweigerlich zu der Frage, welche der dort aufgestellten Kriterien sich überhaupt auf die Situation fremder Dritter übertragen lassen und welche Anpassungen gegebenenfalls erforderlich oder überhaupt möglich sind. Dies betrifft beispielsweise die Darstellung der Beteiligungsverhältnisse, die dann folgerichtig die Darstellung der Beteiligungsverhältnisse an dem ausländischen Geschäftspartner sein müsste, über die dem inländischen Steuerpflichtigen jedoch in aller Regel keine besonderen Erkenntnisse vorliegen.

Darüber hinaus ist insgesamt fraglich, inwieweit es sinnvoll sein kann, Regelungen die aus den Besonderheiten des Verhältnisses nahestehender Personen resultieren, normalen Geschäftsbeziehungen zwischen fremden Dritten überzustülpen.

Um dem Vorwurf mangelnder Bestimmtheit zu entgehen, muss die Verordnungsermächtigung in § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) aa) ccc) EStG-E zumindest präzisiert werden. Die Übertragung von Anforderungen, die für verbundene Unternehmen gelten sollen, auf fremde Dritte ist ein rechtstechnisches Experiment mit ungewissem Ausgang. Es darf nicht dem Ordnungsgeber überlassen, sondern muss vom Gesetzgeber selbst vollzogen werden. Angesichts des ungewissen Ausgangs des in dem Gesetzesentwurf angedeuteten, bislang aber in der Rechtswissenschaft noch nie zu Ende gedachten rechtstechnischen Experiments, sollte § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) aa) ccc) EStG-E besser ganz fallengelassen werden.

e) § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) aa) ddd) EStG-E

Gemäß § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) aa) ddd) EStG-E soll die zu erlassende Verordnung den Steuerpflichtigen verpflichten können, die inländische Finanzbehörde zu bevollmächtigen, in seinem Namen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten in- und ausländischen Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen.

Diese überraschende Regelungsidee findet sich bislang – soweit ersichtlich – weltweit kein zweites Mal. Diese weltweite Zurückhaltung dürfte ihren Grund unter anderem darin haben, dass mit einer solchen Bevollmächtigung unabsehbare Risiken verbunden sein können. Zur annähernden Eingrenzung dieser Risiken sollte die Regelung zumindest dahingehend ergänzt werden, dass die inländische Finanzbehörde sämtliche mit dem Auskunftersuchen und seiner Durchsetzung verbundenen außergerichtlichen und gerichtlichen Kosten trägt. Dies muss umso mehr gelten, als dem Steuerpflichtigen insoweit bislang keinerlei „Exkulpationsmöglichkeit“ verbleibt. Vielmehr soll sich die Reaktionsmöglichkeit des Steuerpflichtigen offenbar – je nach Ermessen der inländischen Finanzbehörde – in der gegebenenfalls, je nach den Umständen, alternativlosen Bevollmächtigung der Finanzbehörde erschöpfen.

Von der Umsetzung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) aa) ddd) EStG-E in geltendes Recht sollte abgesehen werden.

f) § 51 Abs. 1 Satz 1 lit. f) letzter Satz EStG-E

aa) Regelungstechnik

§ 51 Abs. 1 Satz 1 lit. f) letzter Satz EStG-E macht deutlich, dass die Verordnungsermächtigung die in Buchstabe f enthaltenen potentiellen Erschwernisse als künftigen Regelfall ansieht. Nur als Ausnahme formuliert ist die Möglichkeit, dass mit dem anderen Staat oder Gebiet, in dem der Beteiligte ansässig ist, ein den OECD-Grundsätzen entsprechender Informationsaustausch vereinbart ist, tatsächlich durchgeführt wird oder die Bereitschaft hierzu erklärt wurde.

Rechtspolitisch ist dieses Regel-Ausnahme-Verhältnis bedenklich. Die geltenden gesetzlichen Vorschriften werden zum bloßen Auffangtatbestand degradiert.

bb) Klärung des Anwendungsbereichs

Die gegenwärtige Formulierung von § 51 Abs. 1 Satz 1 lit. f) letzter Satz EStG-E lässt sich dahingehend verstehen, dass eine den Doppelbuchstaben aa) bis cc) entsprechende Rechtsverordnung keinen Hinweis auf ihren tatsächlichen Geltungsbereich enthalten müsste. Vielmehr wäre vorstellbar, dass die Rechtsverordnung erlassen wird, ohne dass ein Anwendungsbereich gegeben ist, weil – wie zum gegenwärtigen Zeitpunkt – kein Staat oder Gebiet existiert, von dem nicht zumindest die Bereitschaft erklärt worden ist, Auskünfte gemäß den OECD-Standards zu erteilen.

Im Interesse der Rechtsklarheit sollte die Verordnungsermächtigung klarstellen, dass die Verordnung nur dann zu erlassen ist, wenn ein Anwendungsbereich besteht, und aufzuheben ist, wenn der Anwendungsbereich entfallen ist. Die Verordnungsermächtigung sollte darüber hinaus festlegen, dass die Verordnung ihren jeweiligen Anwendungsbereich deklaratorisch benennen muss.

II. Zu Artikel 2: Änderung des Körperschaftsteuergesetzes, § 33 Abs. 1 Nr. 2 lit. e) KStG-E

Nach § 33 Abs. 1 Nr. 2 lit. e) KStG-E soll die Steuerbefreiung gem. § 8b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 KStG sowie vergleichbarer Vorschriften in Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von der Erfüllung besonderer Nachweis- und Mitwirkungspflichten abhängig gemacht werden, außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes ansässige Beteiligte nicht wie inländische Beteiligte bei Vorgängen innerhalb des Geltungsbereichs zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts herangezogen werden können.

Das zu den Änderungen des EStG ausgeführte gilt für die geplante Verordnungsermächtigung in § 33 Abs. 1 Nr. 2 lit. e) KStG-E entsprechend. Einleitend (siehe oben unter I. 4.) wurde bereits darauf hingewiesen, dass insoweit völlig unklar ist, um welche Information zur Vermeidung der Steuerhinterziehung es hierbei überhaupt gehen soll. Auch hier halten wir jedenfalls die gänzliche Einschränkungsmöglichkeit der genannten Regelungen in § 8b KStG im Verordnungsweg für nicht

mit Art. 20 Abs. 3 GG, Art. 80 GG vereinbar. Inhaltlich ist aus den parallelen Gründen – wie vorstehend ausgeführt – die Versagung der systematisch notwendigen Steuerfreiheit der Dividenden bzw. Veräußerungsgewinne nicht akzeptabel und würde zu Doppelbesteuerungen führen.

Durch die Regelung werden die Bürokratielasten für in Deutschland tätige ausländische Unternehmen weiter erhöht. Es steht zu befürchten, dass hierdurch ausländische Investitionen in Deutschland behindert werden. Um die insoweit eintretenden Behinderungen in einem vertretbaren Rahmen zu halten, sollte die Verordnungsermächtigung präzisiert werden. Sie sollte vorsehen, dass nicht jeder Antrag einer in einem betroffenen Staat ansässigen Gesellschaft diesen zusätzlichen Voraussetzungen genügen muss. Vielmehr sollte der Regelungsgehalt dahingehend beschränkt werden, dass die Finanzbehörde durch die Verordnung ermächtigt wird, die Gewährung der Entlastung vom Steuerabzug einer in einem betroffenen Staat ansässigen Gesellschaft nur im Einzelfall davon abhängig zu machen, dass die Ansässigkeit der an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten natürlichen Personen, deren Anteil unmittelbar oder mittelbar 10 % übersteigt, dargelegt und nachgewiesen werden kann.

Von der Ermächtigung, die Steuerfreiheit von Dividenden im Sinne von § 8b KStG oder auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen per Verordnung in Frage zu stellen, sollte daher Abstand genommen werden.

Sollte – wider Erwarten – § 33 Abs. 1 Nr. 2 lit. e) KStG-E nicht gestrichen werden, so wäre die Formulierung des einleitenden Satzteils zu überarbeiten. Treffender wäre zu formulieren:

„...Vorschriften zu erlassen,

...

e) die die Steuerbefreiung nach § 8b Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 Satz 1 sowie (*nach*) vergleichbaren n Vorschriften in Abkommen ...“.

In Satz 3 von lit. e) wäre zu formulieren:

„Die besonderen Nachweis- und Mitwirkungspflichten auf der Grundlage dieses Buchstabens ...“

(Vergleiche insoweit beispielsweise § 5 Absatz 1 Nummer 10 KStG.)

III. Zu Artikel 3: Änderung der Abgabenordnung (AO)

1. § 90 Abs. 2 Satz 3 AO-E

Nach der geplanten Änderung des § 90 Abs. 2 Satz 3 AO-E sollen die Finanzbehörden den Steuerpflichtigen dazu auffordern können, die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben an Eides statt zu versichern und die Finanzbehörde zu bevollmächtigen, in seinem Namen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen, wenn auf Grund objektiver Anhaltspunkte Anlass zur Vermutung besteht, dass Beziehungen zu Finanzinstituten in Staaten existieren, mit denen kein Abkommen besteht, das die Erteilung von Auskünften entsprechend Artikel 26 OECD-MA 2005 vorsieht, oder der Staat oder das Gebiet keine Auskünfte in einem vergleichbaren Umfang erteilt oder keine Bereitschaft zu einer entsprechenden Auskunftserteilung besteht.

Auch bei der Änderung der Abgabenordnung erscheinen die geplanten Regelungen, die in ihrem jeweiligen Wortlaut ebenfalls sehr weit gefasst sind, vor dem Hintergrund des rechtstaatlichen Bestimmtheitsgebots des GG bedenklich. Was unter „objektiven Anhaltspunkten“ verstanden werden soll, wird in der Begründung nicht näher ausgeführt. Soweit ist mit der Änderung des Begriffs im Vergleich zum Referentenentwurf (dort noch: „allgemeine Erfahrungen“) keine wirkliche Verbesserung erfolgt.

Nach der Gesetzesgründung zum Referentenentwurf war insoweit lediglich „kein begründeter Verdacht erforderlich“. In der Begründung zum Regierungsentwurf

(S. 11-12) fehlt indes eine nähere Erläuterung der „objektiv erkennbaren Anhaltspunkte“. Es kann nur vermutet werden, dass hier für den Fall von Geschäftsbeziehungen zu bestimmten Staaten pauschale Verdächtigungen ohne Begründungserfordernis ermöglicht werden sollen. Ein nur auf allgemeine Erfahrungen gestütztes Vorgehen ist gleichzusetzen mit den sog. „Ermittlungen ins Blaue“ hinein. Seit einer Entscheidung aus dem Jahr 1986 (BFHE 148, 108, BStBl II 1988, 359) urteilt der Bundesfinanzhof jedoch in ständiger Rechtsprechung, dass für Nachforschungen nach bisher unbekanntem steuerlichen Sachverhalten ein hinreichender Anlass bestehen muss. Ermittlungen „ins Blaue hinein“, Rasterfahndungen, Ausforschungsdurchsuchungen oder ähnliche Ermittlungsmaßnahmen sind unzulässig (BFHE 198, 42, BStBl II 2002, 495).

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgebot des GG ist der Gesetzgeber jedoch gehalten, seine Regelungen so bestimmt zu fassen, wie dies nach der Eigenart des zu ordnenden Lebenssachverhalts mit Rücksicht auf den Normzweck möglich ist. Bei der Frage, welche Bestimmtheitsanforderungen im Einzelnen erfüllt sein müssen, ist auch die Intensität der Einwirkungen auf die Regelungsadressaten zu berücksichtigen. Vor diesem Hintergrund verstoßen die vorliegenden Regelungen – es handelt sich bei den vorgesehenen möglichen Folgen der Regelungen um eine hohe Intensität der Einwirkung auf die Steuerpflichtigen – gegen das rechtsstaatliche Bestimmtheitsgebot des GG, da die Steuerpflichtigen nicht in zumutbarer Weise erkennen können, ob die tatsächlichen Voraussetzungen für die in der Rechtsnorm ausgesprochene Rechtsfolge vorliegen.

Die Änderung des § 90 Abs. 2 Satz 2 AO-E erscheint auch vor dem Hintergrund des geltenden Verfahrensrechts zweifelhaft. Nach § 88 Abs. 1 AO ist es zwar grundsätzlich Aufgabe der Finanzbehörde und nicht des Steuerpflichtigen, den steuerlich relevanten Sachverhalt selbständig zu ermitteln („Untersuchungsgrundsatz“). Dieser Grundsatz wird aber durch die Mitwirkungspflichten der Beteiligten nach § 90 AO eingeschränkt. So bestehen nach § 90 Abs. 1 Satz 2 AO bereits jetzt umfassende Offenlegungspflichten der Beteiligten, die erheblichen Tatsachen wahrheitsgemäß und vollständig abzugeben. Auch grenzüberschrei-

tende Vorgänge sind durch § 90 Abs. 2 AO erfasst, nach dem die Beteiligten bei solchen Konstellationen „alle für sie bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen haben“. Auch nach der Rechtsprechung des BFH trifft den Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten bereits jetzt eine „erhöhte Auskunftspflicht“ (vgl. nur BFH/NV 1994, 449, 451 m. w. N.).

Kann ein Sachverhalt, aus dem der Steuerpflichtige einen Vorteil herleiten will und für den er daher die Beweislast trägt, aufgrund der unzureichenden Mitwirkung des Steuerpflichtigen nicht hinreichend geklärt werden, so trifft den Steuerpflichtigen bereits jetzt der Nachteil der verbleibenden Ungewissheit (Klein, AO, § 90, Rz. 12).

Darüber hinaus ist anzumerken, dass die Daten nach datenschutzrechtlichen Grundsätzen beim Betroffenen, nicht bei Dritten zu erheben sind.

Das zugehörige Recht auf informationelle Selbstbestimmung ist in Art. 2 GG verankert. Bei der Wahrnehmung dieses Rechts, konkret der Nichtabgabe der Entbindung von der Verschwiegenheit, handelt es sich damit um keine zu vermutende Ordnungswidrigkeit oder Straftat, sondern um die Wahrnehmung verfassungsrechtlich verankerter Rechte.

Zudem widerspricht die vorgesehene Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht dem in § 30a Abs. 1 AO enthaltenen Grundsatz, dass die Finanzbehörden auf das Vertrauensverhältnis zwischen den Kreditinstituten und deren Kunden besonders Rücksicht zu nehmen haben („Schutz von Bankkunden“). Die Norm soll die an sich selbstverständliche Geltung der Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit bei der Amtsermittlung bestätigen (Klein, AO, § 30a, Rz. 8). Auch in Nr. 1 Satz 3 AEAO zu § 88 wird der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit betont und in Satz 4 geregelt, dass mit Ermittlungsmaßnahmen „möglichst nur geringe Eingriffe in die Rechtssphäre des Beteiligten oder Dritter verbunden sein dürfen“. Nach Nr. 2 Satz 3 AEAO zu § 88 ist davon auszugehen, dass die Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung vollständig und richtig sind (unter Verweis auf BFH, Urt. v. 17.4.1969, BStBl. II S. 474). Allein die Existenz einer Kapitalanlage in einem Land, das mit der Bundesrepublik ein bestimmtes

Abkommen nicht abgeschlossen hat, ist für eine pauschalierte Abweichung von diesen Grundsätzen allein kein rechtfertigender Grund.

Daher halten wir auch diese Regelung für überzogen, da die sonst erwähnten Regelungen, die den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit festschreiben, ausgehöhlt werden würden. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Versicherung an Eides statt nach dem Regierungsentwurf nunmehr nicht nach § 328 AO erzwungen werden darf. Denn verweigert der Steuerpflichtige die Abgabe der eidesstattlichen Versicherung, kommt nach dem Gesetzentwurf eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen in Betracht (vgl. § 162 Absatz 2 Satz 3 AO-E).

Sollte – wider Erwarten – § 90 Abs. 2 Satz 3 AO-E nicht gestrichen werden, so wäre die Regelung zu überarbeiten:

Der Wortlaut des § 90 Abs. 2 S. 3 AO weist insofern eine Doppeldeutigkeit auf, als einerseits von „Geschäftsbeziehungen zu Finanzinstituten in einem Staat“ und andererseits von „von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten“ gesprochen wird. Dieses erschwert die Auslegung für den Steuerpflichtigen, welche (vermeintlichen) Geschäftspartner erfasst werden sollen.

Unseres Erachtens sollte aus Gründen der Klarheit stringent der Rechtsbegriff „Kreditinstitute i. S. d. § 1 Abs. 1 KWG“ verwendet werden, da nur der Verweis auf § 1 Abs. 1 KWG eine zweifelsfreie Abgrenzung ermöglicht.

Im Gesetzesentwurf nicht geregelt ist schließlich Frage, wer die Kosten der außergerichtlichen und gerichtlichen Durchsetzung des Auskunftsanspruches durch die Finanzbehörde zu tragen hat.

Da trotz Mitwirkung des Steuerpflichtigen im laufenden Besteuerungsverfahren die Finanzbehörde trotzdem die Geltendmachung des Auskunftsanspruches gegenüber dem ausländischen Kreditinstitut betreibt, sollte diese durch gesetzliche Klarstellung zur Kostentragung verpflichtet werden.

2. § 162 Abs. 2 Satz 3 AO-E

Kommt der Steuerpflichtige der Aufforderung zur Entbindung der ausländischen Finanzinstitute von der Verschwiegenheitsverpflichtung nicht nach, soll nach § 162 Abs. 2 Satz 3 AO-E zudem vermutet werden, dass der Steuerpflichtige über Kapitaleinkünfte im Ausland verfügt oder diese höher als die erklärten Einkünfte sind.

Auch eine Änderung des § 162 AO erscheint vor dem Hintergrund des geltenden Verfahrensrechts nicht überzeugend: Die Finanzbehörden können nach § 162 Abs. 1 AO bereits jetzt die Besteuerungsgrundlagen schätzen, soweit sie diese nicht selber ermitteln können. Dies gilt nach § 162 Abs. 2 AO insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige Auskünfte und eine Versicherung an Eides statt verweigert oder seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO verletzt.

Eine Verschärfung der genannten Vorschriften erscheint auch vor dem Hintergrund des geltenden Steuerstrafrechts überzogen: Für die Bekämpfung der Steuerhinterziehung sind nach der Konzeption der Abgabenordnung hauptsächlich die strafrechtlichen Normen der Steuerhinterziehung nach §§ 369 ff. AO einschlägig. Werden gegenüber den Finanzbehörden vorsätzlich unrichtige bzw. unvollständige Angaben gemacht oder steuerlich erhebliche Tatsachen verschwiegen und dadurch Steuern verkürzt, stellt dies nach § 370 Abs. 1 AO ein Vergehen dar, das mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren, in besonders schweren Fällen bis zu zehn Jahren bestraft werden kann. Nach der Begründung des vorgelegten Entwurfs soll das Verlangen einer Versicherung an Eides statt den Steuerpflichtigen anhalten, wahrheitsgemäße Angaben zu machen – die Begründung verweist insofern auf § 156 StGB (S. 11). § 156 StGB, der eine falsche Versicherung an Eides statt unter Strafe stellt, schützt jedoch (als abstraktes Gefährungsdelikt) die staatliche Rechtspflege und hat maximal eine Freiheitsstrafe von drei Jahren zur Folge. § 156 StGB wird also im Falle einer Steuerverkürzung regelmäßig eine nur untergeordnete Rolle spielen.

3. § 147a AO-E

Ebenso zweifelhaft und rechtsstaatlich bedenklich ist der in der Änderung des § 90 Abs. 2 Satz 2 AO-E i.V.m. § 147a AO-E zum Ausdruck kommende Generalverdacht gegen Steuerpflichtige mit Überschusseinkünften von mehr als 500.000 € im Kalenderjahr.

Zumindest erscheint es unverhältnismäßig, gegebenenfalls jedem Steuerpflichtigen bereits bei einer einmaligen Verletzung der Mitwirkungspflichten – die nach dem geplanten Entwurf wie oben beschrieben unzulässig weit ausgedehnt werden – eine sechsjährige Aufbewahrungsfrist aufzubürden.

4. § 193 Abs. 1 AO-E

Eine Erweiterung von Außenprüfungen auf alle Steuerpflichtigen i. S. d. geplanten § 147a AO-E ist zunächst ebenso rechtsstaatlich bedenklich wie die geplante Änderung des § 147a AO-E.

Nach bisheriger Rechtslage ist eine Außenprüfung zudem nach § 193 Abs. 1 AO schon jetzt bei allen Steuerpflichtigen möglich, die einen gewerblichen Betrieb unterhalten.

IV. Zu Artikel 4a (BR-Drs. 372/09): Vorschlag des Bundesrates zur Ist-/Soll-Besteuerung im Umsatzsteuerrecht

Unter Bezugnahme auf den Vorschlag des Bundesrates vom 15. Mai 2009, BR-Drs. 372/09, Ziff. 2, weisen wir darauf hin, dass die erhöhte Ist-Versteuerungsgrenze bei der Umsatzsteuer in den neuen Bundesländern in Höhe von 500.000 € zum 31. Dezember 2009 ausläuft und sich damit auf das Niveau der alten Bundesländer in Höhe von 250.000 € senkt. Aus Sicht der Wirtschaft erscheint es deshalb geboten, die Ist-Versteuerungsgrenzen in den alten und neuen

Bundesländern zum 1. Januar 2010 auf einen einheitlichen Betrag oberhalb des heutigen Grenzwertes für die neuen Bundesländer anzuheben.

V. Zu Artikel 5 des Entwurfs

Artikel 5 des Entwurfs verfolgt – im Gegensatz – zu den Artikeln 1 bis 4 des Entwurfs einen sinnvollen Ansatz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung, der zugleich mit einer Steigerung der Verwaltungseffizienz verbunden ist. Im Gegensatz zu den Artikeln 1 bis 4 des Entwurfs ist die gesetzgeberische Umsetzung dieses Artikels zu befürworten.