

Per Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Finanzausschuss des Deutschen Bundestages
Herrn Eduard Oswald MdB
Vorsitzender
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Aktenzeichen	Telefon	Telefax	E-Mail	Datum
NP/Ro 21-08-110-17/09 - S 14/09	+49 30 27876-410	+49 30 27876-799	rothbart@dstv.de	20.05.2009

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 25.5.2009
Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung

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

der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) bedankt sich für die Gelegenheit einer Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung sowie für die Einladung zur mündlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages, der wir gerne nachkommen werden.

Einmal mehr muss jedoch kritisch angemerkt werden, dass die Frist zur Stellungnahme sehr kurz bemessen ist. Der DStV möchte den in den Reihen seiner Mitglieder versammelten Sachverstand gerne in das Gesetzgebungsverfahren einbringen. Dies ist jedoch bei derart kurzfristigen Terminen kaum darstellbar.

Bei dem vorliegenden Regierungsentwurf fällt zunächst auf, dass dieser gegenüber dem ursprünglichen Referentenentwurf vom 13.1.2009 einige ganz wesentliche Entschärfungen aufweist. Dem Vernehmen nach ist dies vor allem das Ergebnis intensiver Erörterungen des Bundesministeriums der Finanzen mit anderen Ressorts wie dem Bundesministerium der Justiz sowie dem Auswärtigem Amt. Es erscheint jedoch im höchsten Maße bedenklich und



spricht zudem Bände hinsichtlich des Zustandekommens des Referentenentwurfs, wenn dem Finanzministerium offensichtliche europa- und verfassungsrechtliche Bedenken erst im Rahmen einer nach der Veröffentlichung eines Entwurfs vorgenommenen Abstimmung mit anderen Bundesministerien aufgezeigt werden müssen.

Dem Ziel des Gesetzgebungsverfahrens - der Bekämpfung der Steuerhinterziehung - stimmt der DStV uneingeschränkt zu. Andererseits betont der DStV ausdrücklich, dass dieses Ziel mit geeigneten und angemessenen Mitteln verfolgt werden muss, die zudem im Einklang mit übergeordneten Prinzipien des Rechtsstaates zu stehen haben. Trotz der derzeitigen öffentlichen Debatte darf es nicht dazu kommen, dass der Zweck die Mittel heiligt. Das vorliegend geplante Regelungswerk trägt den verfassungsrechtlichen Geboten trotz der Korrekturen gegenüber dem Referentenentwurf nicht hinreichend Rechnung und muss daher aus den nachfolgend dargelegten Gründen in verschiedenen Punkten abgelehnt werden.

Nochmals ist aus Sicht des DStV ferner zu betonen, dass das Phänomen der grenzüberschreitenden Steuerhinterziehung nur durch internationale Kooperation zu lösen ist. Der einzig richtige Weg ist daher der Abschluss bilateraler oder multinationaler Abkommen über den Austausch von steuerlich erheblichen Informationen. Hier hat sich in den letzten Monaten eine bemerkenswerte Entwicklung gezeigt. Dies belegt auch der Umstand, dass derzeit nach Auffassung der OECD keine Staaten existieren, die sich einer internationalen Kooperation auf dem Gebiet steuerlicher Auskünfte verweigern. Es sollten daher unseres Erachtens nunmehr zügige Verhandlungen mit den Staaten begonnen werden, die eine derartige Zusammenarbeit für die Zukunft zugesagt haben. Einzelstaatliche Lösungen - wie der vorliegende Entwurf - können hierbei nicht den gewünschten Erfolg bringen. Aus Sicht des DStV sollten darüber hinaus rechtsstaatlich bedenkliche Regelungen auch nicht als sog. Drohkulisse missbraucht werden; dies erscheint im Umgang mit befreundeten Staaten als unangemessen.

Schließlich ist anzumerken, dass im Zusammenhang mit dem vorliegenden Gesetzgebungsverfahren erhebliche Kollateralschäden zu registrieren sind, die nicht durch das legitime Interesse der Bundesrepublik an der Sicherung des Steuersubstrats zu rechtfertigen sind. Gerade eine Nation, die sich immer wieder als Exportweltmeister feiert, sollte auf ein gutes Verhältnis insbesondere mit den europäischen Nachbarn bedacht sein, das nicht durch unangemessene Äußerungen von Verfahrensbeteiligten gefährdet werden darf. In diesem Zusammenhang sei auch daran erinnert, dass beispielsweise noch 2002/2003 das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz überarbeitet und die jetzt vehement geforderte Auskunftsklausel gemäß den Standards der OECD (Art. 26 DBA Musterabkommen 2005, OECD-MA) gerade nicht vereinbart wurde.



Im Einzelnen nehmen wir wie folgt Stellung:

A. Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz

1. Art. 1: Geplante Änderungen des Einkommensteuergesetzes

a. Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug

Der Gesetzentwurf sieht in Art. 1 in dem geplanten § 51 Abs. 1 Nr. 1 f) lit. aa) EStG eine Ermächtigung an die Bundesregierung vor, mittels einer Rechtsverordnung den Abzug von Betriebsausgaben/Werbungskosten in grenzüberschreitenden Fällen von der Erfüllung besonderer Mitwirkungs- und Nachweispflichten abhängig zu machen, wenn Geschäftsbeziehungen zu Personen in solchen Staaten unterhalten werden, die nicht die Standards der OECD zum Auskunftsaustausch in Steuersachen akzeptieren.

Ebenso wie die im ersten Referentenentwurf geplante Regelung zur Versagung des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugs (siehe unsere Stellungnahme S – 02/09 vom 22.1.09, abrufbar unter www.dstv.de) stellt auch die jetzt vorgelegte Fassung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 f) lit aa) EStG nach Auffassung des DStV trotz der vorgenommenen Korrekturen noch einen Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG dar. Der Gesetzgeber überträgt der Exekutive sowohl Art und Umfang der Mitwirkungs- und Nachweispflichten als auch den Umfang des möglichen Ausschlusses der Ausgaben von der steuerlichen Berücksichtigung. Damit begibt sich die Legislative aber ihrer ureigensten Aufgabe, die wesentlichen Dinge auch selbst zu regeln; eine Delegation an die ausführende Gewalt in diesem Umfange ist unseres Erachtens nicht möglich.

Insbesondere ist unter Punkt ddd) der vorgenannten Norm eine Bevollmächtigung der Finanzbehörde durch den Steuerpflichtigen vorgesehen, mittels derer die Finanzbehörde in dessen Namen Auskunftsansprüche gegen namentlich benannte Kreditinstitute außergerichtlich und gerichtlich geltend machen kann.

Diese umfassende Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht steht in krassem Gegensatz zu der Regelung des § 30 Abs. 1 AO, nach der auf das Vertrauensverhältnis zwischen Kreditinstituten und deren Kunden besondere Rücksicht zu nehmen ist. Diese Vorschrift - als Ausdruck des verfassungsrechtlich in Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 GG verankerten Rechts auf informationelle Selbstbestimmung – wird durch die geplante Regelung jedwede Bedeutung in den erfassten Fällen genommen. Unter Berücksichtigung des ebenfalls



grundgesetzlich verankerten Verhältnismäßigkeitsprinzips ist die geplante Norm mindestens dahingehend abzuändern, dass allein konkrete Verdachtsmomente hinsichtlich unvollständiger Angaben des Steuerpflichtigen eine Entbindung des Kreditinstituts von der Verschwiegenheitspflicht rechtfertigen können. Denn die derzeit geplante Fassung erlaubt den Finanzbehörden verdachtsunabhängige „fishing expeditions“, die nach dem OECD Standard gerade nicht erlaubt sind.

Darüber hinaus sollte die Bevollmächtigung unter dem Gesichtspunkt der Angemessenheit auf solche Punkte begrenzt werden, die eine steuerliche Relevanz besitzen.

Im Übrigen bestehen im Verhältnis zu Staaten der EU (insbesondere Österreich, Luxemburg) auch bei der jetzigen Fassung weiterhin europarechtliche Bedenken. Eine Versagung steuerlicher Vergünstigungen beispielsweise allein wegen einer Weigerung der Bevollmächtigung der Finanzbehörden zur Einkunftseinholung durch den Steuerpflichtigen stellt nach der Rechtsprechung des EuGH einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EGV) dar. Denn nach der Entscheidung in der Rechtssache „Elisa“ (EuGH, Urteil vom 11.10.2007, Rs. C-451/05) ist innerhalb der EU die EG-Amtshilferichtlinie (EG-Amtshilferichtlinie vom 19. Dezember 1977 (77/799/EWG) mit späteren Änderungen) auch bei Einschränkungen durch das nationale Bankgeheimnis grundsätzlich ausreichend.

Ferner macht der DStV auf die bereits in der Abgabenordnung kodifizierte Regelung des § 160 AO aufmerksam, nach der eine steuerliche Berücksichtigung von Ausgaben versagt werden kann, wenn auf Verlangen der Behörde der Empfänger der Leistung durch den Steuerpflichtigen nicht benannt wird. Eine weitere Verschärfung der Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugs erscheint nicht geboten, da grenzüberschreitende Zahlungsvorgänge in einer weltweit vernetzten Wirtschaft üblich sind und nicht einen Generalverdacht gegenüber Unternehmen und Bürgern rechtfertigen können.

b. Ausschluss der Abgeltungssteuer und des Teileinkünfteverfahrens

Des Weiteren sieht der Gesetzesentwurf vor, mittels einer Rechtsverordnung die Ermächtigung zu schaffen, Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG von der Abgeltungssteuer auszunehmen und die Vorschriften über steuerfreie Einnahmen nach § 3 Nr. 40 Satz 1 und 2 EStG nur dann anzuwenden, wenn in grenzüberschreitenden Fällen die Finanzbehörde ermächtigt wird, im Namen des Steuerpflichtigen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Behörde benannten Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen.



Dies soll jedoch nicht gelten, wenn der betreffende Zielstaat steuerliche Auskünfte gemäß Art. 26 OECD-MA erteilt.

Mit Blick auf die vorgesehene Bevollmächtigung der Finanzbehörden kann auf die unter a) dargelegten Bedenken verwiesen werden. Darüber hinaus ist auch hier der mit dieser Regelung zum Ausdruck gebrachte Generalverdacht gegenüber Steuerpflichtigen, die Geldanlagen im Ausland tätigen, nicht zu rechtfertigen. Soweit Steuerpflichtige ihren Erklärungspflichten vollumfänglich nachkommen, stellt die nun vorgesehene Entbindung der ausländischen Kreditinstitute von der Verschwiegenheitspflicht einen unverhältnismäßigen Eingriff in das Vertrauensverhältnis zwischen Bank und Kunden dar.

2. Art. 2: Geplante Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes

Nach der geplanten Regelung erhält die Bundesregierung die Möglichkeit, Dividenden von der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG sowie von der Befreiung, die die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für Gewinnanteile gewähren, von erweiterten Mitwirkungs- und Nachweispflichten abhängig zu machen, wenn die Beteiligten in einem Staat ansässig sind, der keine Auskünfte im Sinne des Art. 26 OECD-MA erteilt.

Neben der bereits oben dargelegten Problematik, dass durch die Ermächtigung der Exekutive zur weiteren Konkretisierung unseres Erachtens ein Verstoß gegen den Bestimmtheitsgrundsatz des Art. 80 Abs. 1 Satz GG vorliegt, stellt sich bei der geplanten Regelung ein weiteres Problem. Die Ermächtigungsnorm sieht vor, mittels einer Rechtsverordnung die Vergünstigung eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens unter den genannten Bedingungen einseitig zu versagen.

Damit wird für die ausführende Gewalt eine Ermächtigung geschaffen, im Rahmen einer Rechtsverordnung bestehende völkerrechtliche Verträge einseitig außer Kraft zu setzen.

Hiernach stellt die geplante Regelung einen Bruch von Völkervertragsrechts dar (sog. treaty override). Unabhängig von der immer noch umstrittenen Frage, ob derartige Gesetzgebungsakte überhaupt wirksam sind (vgl. hierzu Nachweise bei Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Aufl. 2008, Einl. Rz. 193 ff.), gibt der DStV zu beachten, dass der beschriebene treaty override in einer Rechtsverordnung geregelt werden soll. Dies ist unseres Erachtens auch nach Auffassung derer, die eine derartige (völker-)vertragswidrige Gesetzgebungspraxis nicht generell als verfassungswidrig betrachten, gleichwohl nicht möglich. Zwar lässt sich die geplante Rechtsverordnung - unabhängig von



deren Wirksamkeit wegen der oben beschriebenen Bedenken mit Blick auf Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG - auf ein Bundesgesetz zurückführen. Gleichwohl entscheidet nach der geplanten Norm allein die Exekutive mit Zustimmung des Bundesrats über die Voraussetzungen und den Umfang der Nichtanwendung der im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Befreiungsvorschriften.

Art. 59 Abs. 2 GG sieht vor, dass völkerrechtliche Verträge im nationalen Rechtskreis durch ein entsprechendes Transformationsgesetz Geltung erlangen, das dann im Rang der rechtlichen Normenpyramide mit anderen einfachen Gesetzen auf einer Stufe steht. Hingegen stellt die im Entwurf vorgesehene Rechtsverordnung gegenüber dem Gesetz nach Art. 59 Abs. 2 GG eine Norm niedrigeren Ranges dar und wird aufgrund allgemeiner Regeln der Normenkonkurrenz ungültig; vgl. grundlegend auch Birk, a.a.O., Tz. 163.

Im Übrigen ist der treaty override vorliegend auch deshalb nicht zulässig, da die geplante Norm keinen ausdrücklichen „Anwendungsnachrang“ des DBA vorsieht, wie dies nach Auffassung von Birk (a.a.O. Tz. 174 f.) als Vertreter einer grundsätzlichen Zulässigkeit eines treaty override jedenfalls notwendig wäre.

3. Art. 2: Geplante Änderungen der Abgabenordnung

1. § 90 Abs. 2 Satz 3 AO sowie § 162 Abs. 2 Satz 3 AO

Der geplante § 90 Abs. 2 Satz 3 AO sieht vor, dass bei Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen zu Kreditinstituten in Staaten, die keine Auskunft entsprechend Art. 26 OECD-MA erteilen und hierzu auch nicht bereit sind, der Steuerpflichtige nach Aufforderung der Finanzbehörde die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben an Eides statt versichern muss und die Finanzbehörde darüber hinaus zu bevollmächtigen hat, gegenüber dem Kreditinstitut Auskünfte geltend machen zu können.

Zunächst stellen wir fest, dass die jetzt vorgelegte Fassung des Gesetzentwurfs gegenüber dem ersten Regierungsentwurf den auch vom DStV geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken Rechnung trägt und neben der tatbestandlichen Begrenzung auf konkrete Anhaltspunkte auch die ehemals vorgesehene Androhung eines Ordnungsgeldes nicht mehr enthält.

Dennoch muss auch in der jetzt vorgelegten Fassung des Gesetzentwurfs bemängelt werden, dass allein das Unterhalten von Auslandskonten in den oben näher beschriebenen Gebieten die



Rechtsfolge des § 90 Abs. 2 Satz 3 AO auslösen kann, wobei insbesondere auch die Hinzuschätzungsermächtigung des neuen § 162 Abs. 2 Satz 3 AO in den Blick zu nehmen ist. Hierdurch kehrt sich die Beweislast zu Lasten des Steuerpflichtigen um und es steht zu befürchten, dass die Verwaltung trotz Vorlage aller Belege und einer vorbehaltlosen Zusammenarbeit der Steuerpflichtigen auf der Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung und der Erteilung einer Auskunftsvollmacht bestehen wird. In diesem Zusammenhang stellt sich nämlich das praktische Problem, wie ein Steuerpflichtiger beweisen soll, dass er neben den erklärten Einkünften keine weiteren Einnahmen erzielt hat. Dies dürfte in der Praxis eine erhebliche Verschlechterung der Rechtslage der Steuerpflichtigen bedeuten und geht damit weit über das Ziel der Bekämpfung der Steuerhinterziehung hinaus und ist folglich abzulehnen. Im Übrigen verweisen wir auf die schon unter Punkt A. 1. a. unserer Stellungnahme dargelegten Bedenken.

2. § 147 Abs. 1 AO

Der DStV wiederholt seine bereits in der Eingabe zum ersten Referentenentwurf geäußerte Bitte (vgl. Stellungnahme S – 02/09 vom 22.1.09, abrufbar unter www.dstv.de) um Prüfung, ob die geplante Regelung des § 147a AO zur Aufbewahrungspflicht bereits bei einem einmaligen Überschreiten der Grenzen Anwendung finden muss. Dies führt nach unserer Auffassung in Fällen, in denen beispielsweise durch Veräußerungsgewinne im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG lediglich in einem Jahr die Summe der positiven Einkünfte aus den Überschusseinkünften den Betrag von 500.000 Euro überschreitet, in den folgenden Jahren zu erheblichen Aufwand seitens des Steuerpflichtigen. Wir regen an, dass die geplante Aufbewahrungspflicht von Unterlagen nur in solchen Fällen Anwendung findet, in denen in zwei aufeinander folgenden Jahren die Grenzen überschritten werden.

3. Änderung des § 193 Abs. 1 AO

Im Zusammenhang mit der geplanten Neuregelung regt der DStV ebenfalls wiederholt an, in Abweichung der Regelung in § 200 Abs. 2 AO den Ort der Außenprüfung vorrangig in den Geschäftsräumen des steuerlichen Beraters oder an Amtsstelle festzulegen. Bei den betroffenen Steuerpflichtigen ist regelmäßig davon auszugehen, dass geeignete Räumlichkeiten nicht vorhanden sind, zumal eine Prüfung in den Privaträumen den Betroffenen grundsätzlich nicht zugemutet werden sollte. Hier sei auch an Art. 13 GG erinnert. Dies sollte im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens gesetzlich festgeschrieben werden.



B. Bundesratsdrucksache 372/09 (B) vom 15.5.2009

Die vom Bundesrat in seiner Stellungnahme vorgeschlagene Änderung des Umsatzsteuergesetzes greift eine Forderung des DStV auf und sollte kurzfristig in Kraft treten. Durch Anhebung der Betragsgrenze in § 20 Abs. 1 Satz 1 UStG wird der Kreis der Unternehmer, die zur Berechnung der Umsatzsteuer nach den vereinnahmten Entgelten berechtigt sind, deutlich erweitert.

Damit wird, worauf der Bundesrat zutreffend hinweist, die Betragsgrenze heutigen Gegebenheiten angepasst. Zusätzlich wird gerade kleineren und mittleren Betrieben die Möglichkeit eröffnet, auf Antrag die Umsatzsteuer erst dann an das Finanzamt zu entrichten, wenn sie selbst das entsprechende Entgelt vereinnahmt haben. Damit werden wirkungsvoll Liquiditätsengpässe durch verzögerte Zahlungen der Auftraggeber des Unternehmers vermieden, was insbesondere vor dem Hintergrund der derzeitigen wirtschaftlichen Situation im Mittelstand eine existenzbedrohende Situation abzumildern hilft.

Mit freundlichen Grüßen

gez. RA/StB Norman Peters
(Geschäftsführer)