



Gesetz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung

1 Gesetzgebungsverfahren

Datum	Verfahrensabschnitt
13.01.2009	Veröffentlichung des Referentenentwurfs
22.04.2009	Bundeskabinett beschließt Regierungsentwurf
15.05.2009	Stellungnahme des Bundesrates (Drs. 372/09)
25.05.2009	Sachverständigenanhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages
01.07.2009	Verabschiedung der Beschlussvorlage im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages: Annahme des Koalitionsentwurfs ohne Änderungen
03.07.2009	2./3. Lesung Bundestag (BT-Drs. 16/13666)
10.07.2009	Zustimmung des Bundesrates (Drs. 633/09)
31.07.2009	Verkündung im Bundesgesetzblatt (BGBl. I 2009, S. 2302)
01.08.2009	Gesetz tritt in Kraft
05.08.2009	Bundesregierung beschließt Entwurf für eine Rechtsverordnung zum Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz (BR-Drs. 681/09)
18.09.2009	Bundesrat erteilt Zustimmung zur Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung

2 Hintergrund der Gesetzesinitiative

Die deutsche Finanzverwaltung ist bei grenzüberschreitenden Sachverhalten nur eingeschränkt in der Lage, die Besteuerungsgrundlagen eigenständig zu ermitteln, und daher auf eine Auskunftserteilung durch die ausländischen Finanzbehörden angewiesen. Diese zwischenstaatliche Zusammenarbeit wird durch bilaterale Abkommen (DBA) und durch europäisches Gemeinschaftsrecht (Amtshilfe-Richtlinie) geregelt. Der Standard für gegenseitige Auskunftserteilung in Steuerangelegenheiten findet sich in Art. 26 des OECD-Musterabkommens.

Bisher waren jedoch nicht alle Staaten bereit, mit Deutschland einen gegenseitigen Informationsaustausch in Steuersachen nach dem Muster des Art. 26 des OECD-Musterabkommens zu vereinbaren. Diese Staaten gelten in den Augen der deutschen Finanzverwaltung als „unkooperative Staaten“. Um die Geschäftsbeziehungen mit diesen „unkooperativen“ Staaten besser kontrollieren zu können, erweitert der deutsche Gesetzgeber mit dem Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz die Mitwirkungs- und Nachweispflichten für Geschäftsbeziehungen mit diesen Staaten. Kommen Steuerpflichtige den erhöhten Anforderungen nicht nach, kann die Finanzverwaltung steuerliche Sanktionen gegen sie ergreifen.

3 Ziel des Gesetzes

Mit ihrer Gesetzesinitiative will die Bundesregierung durchsetzen, dass sich alle Staaten gegenseitig zum Austausch von Auskünften in Steuersachen nach dem von der OECD entwickelten Standard verpflichten. Damit sollen die Ermittlungsmöglichkeiten der Steuerbehörden bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen von Steuerpflichtigen verbessert werden. Um dies auch bei „unkooperativen“ Staaten durchzusetzen, geht der deutsche Gesetzgeber einen Umweg, indem er die Geschäftsbeziehungen von deutschen Steuerpflichtigen mit diesen Staaten erschwert und steuerlich sanktioniert, solange diese Staaten einen Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten verweigern. Dadurch erhöht sich der Druck auf andere Staaten, den gewünschten Informationsaustausch einzurichten.

4 Neuregelungen im Einzelnen

a) Änderungen der Abgabenordnung (AO): Verschärfung der Auskunfts- und Nachweispflichten bei Geschäften mit ausländischen Finanzinstituten

Liegen der Finanzverwaltung objektiv erkennbare Anhaltspunkte für eine Geschäftsbeziehung zu einem Finanzinstitut in einem unkooperativen Staat vor, kann sie vom deutschen Steuerpflichtigen verlangen, dass dieser die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben im Besteuerungsverfahren an Eides statt versichert (§ 90 Abs. 2 S. 3 AO). Außerdem muss der Steuerpflichtige die Finanzbehörde ermächtigen, in seinem Namen Auskunftsansprüche gegen die von der Finanzbehörde benannten Kreditinstitute geltend zu machen. Damit will die Finanzverwaltung die Zahlungsbeziehungen mit dem Ausland besser kontrollieren und ein eventuell bestehendes Bankgeheimnis im Ausland umgehen können.

Da für das Verlangen einer eidesstattlichen Versicherung kein Verdacht auf Steuerflucht oder Steuerumgehung erforderlich ist, können auch steuerehrliche Personen betroffen sein. Die Abgabe einer falschen eidesstattlichen Versicherung ist nach § 156 StGB strafbar. Lehnt der Steuerpflichtige eine Mitwirkung ab, dürfen seine Einkünfte nach § 162 Abs. 2 S. 3 AO geschätzt werden.

Weiterhin kann dem Steuerpflichtigen aufgegeben werden, Aufzeichnungen und Unterlagen zu seinen ausländischen Überschusseinkünften und Werbungskosten sechs Jahre lang aufzubewahren bzw. elektronisch zu speichern (§ 147a AO). Für Überschusseinkünfte von über 500.000 Euro pro Jahr gilt die sechsjährige Aufbewahrungsfrist generell. Die Aufbewahrungsfrist beginnt am Anfang des Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem die Überschusseinkünfte erstmalig 500.000 Euro übersteigen.

Kommt ein Steuerpflichtiger mit Überschusseinkünften (Einkünfte aus Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und nichtselbständiger Arbeit) seinen Aufbewahrungspflichten nicht nach, kann die Finanzverwaltung eine Außenprüfung anordnen, um seine Besteuerungsgrundlagen aufzuklären (§ 193 Abs. 2 S. 3 AO). Eine Außenprüfung kann außerdem nach dem neuen § 147a AO angeordnet werden, wenn der Steuerpflichtige Überschusseinkünfte von mehr als 500.000 Euro pro Jahr erzielt hat. Nach der bisherigen Rechtslage waren Außenprüfungen weitgehend nur zur Überprüfung von Gewinneinkünften (Gewerbebetrieb, selbständige Tätigkeit, Land- und Forstwirtschaft) durchgeführt worden.

b) Änderungen des Ertragsteuerrechts: Einführung weiterer Mitwirkungs- und Nachweispflichten sowie weiterer steuerlicher Sanktionsmöglichkeiten

Nach § 51 Abs.1 Nr. 1 Buchst. f EStG und nach § 33 Abs. 1 Nr. 2 KStG kann die Bundesregierung dem Steuerpflichtigen durch Rechtsverordnung verschiedene Mitwirkungs- und Nachweispflichten auferlegen, wenn ein für die deutsche Besteuerung relevanter wirtschaftlicher Sachverhalt im Ausland unzureichend aufgeklärt ist. Sachverhalte, für die eine besondere Mitwirkung des Steuerpflichtigen verlangt werden kann, sind:

- Gewinnabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen und unselbständigen Betriebsteilen,
- Einhaltung der Standards für Dokumentations- und Nachweispflichten gemäß Außensteuergesetz auch bei voneinander unabhängigen Steuerpflichtigen,
- Gesellschafterstruktur einer ausländischen Gesellschaft,
- Geltendmachung von Auskunftsansprüchen des Steuerpflichtigen gegenüber ausländischen Kreditinstituten durch die Finanzbehörde.

Falls der Steuerpflichtige bei Aufklärung der aufgezählten Sachverhalte nicht mitwirkt, kann die Finanzverwaltung steuerliche Sanktionen gegen ihn festlegen. Zu diesen Sanktionen gehören:

- die Nichtanerkennung von Zahlungen an Personen in „unkooperativen“ Staaten als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) bzw. als Werbungskosten (§ 9 EStG),
- die Versagung der Kapitalertragsteuerentlastung ausländischer Gesellschaften nach §§ 50 d Abs. 1 und 2, 44 a Abs. 9 EStG,

- Nichtanwendung der Abgeltungsteuer nach § 32 d Abs. 1 und § 43 Abs. 5 EStG sowie des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 S. 1 und 2 EStG,
- Verweigerung der Steuerbefreiung nach § 8b KStG.

Die besonderen Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren sowie die anschließenden Sanktionen für den Steuerpflichtigen dürfen allerdings nur für Geschäftsbeziehungen zu solchen Staaten festgelegt werden, gegen die Deutschland keinen Anspruch auf Informationsaustausch entsprechend Art. 26 des OECD-Musterabkommens hat. Hat sich ein Staat zur Auskunftserteilung verpflichtet oder bereitet er sich darauf vor, darf er nicht mehr zu den „unkooperativen“ Staaten gerechnet werden. Geschäftsbeziehungen zu den in seinem Staatsgebiet ansässigen Unternehmen dürfen daher auch nicht sanktioniert werden.

Die unkooperativen Staaten werden allerdings weder im Gesetz noch in der Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung benannt. Vielmehr sollen sie in einem gesonderten Verwaltungserlass unter Beteiligung des Auswärtigen Amtes und des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie aufgelistet werden.

c) Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung

Bereits kurz nachdem das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz den Bundesrat passiert hatte, veröffentlichte die Bundesregierung auf der Grundlage des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f) EStG den Entwurf für eine Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung. Die Verordnung konkretisiert die vom Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz erweiterten Mitwirkungs- und Nachweispflichten. Sie legt fest, welche Aufzeichnungen für Geschäftsbeziehungen mit unkooperativen Staaten erforderlich sind (z.B. über Vertragsbeziehungen, eingesetzte Wirtschaftsgüter, Geschäftsstrategien) und führt eine Geringfügigkeitsgrenze (10.000 Euro) ein, bei deren Unterschreiten noch keine erweiterten Dokumentationen vorzulegen sind. Außerdem regelt die Verordnung, unter welchen Voraussetzungen der Steuerpflichtige die drohenden Sanktionen des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes vermeiden kann.

Die Verordnung ist ab dem 1. Januar 2010 anzuwenden.

5 Bewertung und Kritik

Schon früh sind gegen das Gesetz erhebliche verfassungsrechtliche und europarechtliche Bedenken vorgebracht worden. So ist fraglich, ob das Gesetz nicht den freien Waren- und Dienstleistungsverkehr zwischen den EU-Mitgliedstaaten unzulässigerweise beeinträchtigt. Auch wird bezweifelt, dass das Gesetz mit dem Bestimmtheitsgebot des Art. 20 Abs. 3 GG und mit dem Grundsatz der Gewaltenteilung in Einklang steht. Danach muss der Steuerpflichtige mit ausreichender Sicherheit aus einem Steuergesetz ableiten können, was der Gesetzgeber von ihm erwartet und welche Sanktionen drohen. Eine ausreichende Sicherheit besteht aber wohl nicht, wenn letztlich erst ein Verwaltungserlass über die Anwendbarkeit gesetzlicher Vorschriften Aufschluss gibt. Diese verfassungsrechtlichen Bedenken teilt auch der Bundesrat in seiner Entschließung vom 18. September 2009.

Außerdem sind die neu hinzukommenden Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten völlig unverhältnismäßig und im Regelfall nicht erfüllbar. Denn vielfach wird der Steuerpflichtige selbst nicht über die von der Finanzverwaltung geforderten Informationen verfügen. Jedenfalls erhöhen die neuen Vorschriften für den Steuerpflichtigen erheblich den bürokratischen Aufwand, der durch die Besteuerung verursacht wird, und sie festigen den Ruf des deutschen Steuerrechts als intransparente und unsystematische Rechtsmaterie.

Es bleibt zu hoffen, dass die Vorschriften des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes kaum Anwendung finden. Hierfür bestehen gute Aussichten; denn mit immer mehr Staaten vereinbart Deutschland einen umfassenden Informationsaustausch in Steuersachen. Entsprechende Vereinbarungen wurden in 2009 bereits mit Belgien, Österreich, der Schweiz, Malta, Liechtenstein und Luxemburg unterzeichnet.