

Materialien zum Podcast

Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz und Informationsaustausch nach Art. 27 DBA Deutschland - Schweiz



Präsentiert vom Zentrum für Business and Law
Albert-Ludwigs-Universität Freiburg im Breisgau

Überblick

- ▶ Einleitung, Vorstellung der Referenten
- ▶ Begründung des Gesetzgebers
- ▶ Überblick über die geplanten Regelungen
- ▶ Exkurs: Informationsaustausch nach Art. 27 DBA D-CH
- ▶ Geplante Einzelmaßnahmen:
 - ▶ Verrechnungspreise
 - ▶ Rechtsfolgen bei Verstoß
 - ▶ Umfangreichere Aufbewahrungspflichten
 - ▶ Eidesstattliche Versicherung
 - ▶ Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung
- ▶ Kritik am Gesetzesentwurf
- ▶ Ausblick

Referenten



Prof. Dr. Wolfgang Kessler

Inhaber des Lehrstuhls für
Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der
Albert-Ludwigs-Universität Freiburg i. Br.

Leiter des Zentrums für Business and
Law der Albert-Ludwigs-Universität
Freiburg im Breisgau



Dominik Bürgy

Ernst & Young AG, Schweiz



Heiko Kubaile

Ernst & Young AG, Schweiz



Dr. Andreas Sinz

Ernst & Young AG, Deutschland

Begründung des Gesetzgebers

- ▶ Bei Tätigkeiten, die über deutsches Staatsgebiet hinausreichen, seien deutsche Finanzbehörden auf Amtshilfe ausländischer Finanzbehörden angewiesen.
- ▶ Häufig würden deutsche Finanzbehörden, die bei ihren Ermittlungen gegen Steuerhinterzieher Auskünfte im Ausland einholen müssen, an Grenzen stossen.
- ▶ OECD bestimmt in Art. 26 OECD-MA Standards zum Informationsaustausch:
Diese Standards verlangen, dass ein Staat jene Informationen liefern muss, die für die Anwendung des Steuerrechts des anderen Staats relevant sind (bspw. Bankinformationen, Informationen über Eigentumsverhältnisse an Gesellschaften)
- ▶ „G20-Initiative“ fordert ebenfalls Einhaltung von Art. 26 OECD-MA

Überblick über die geplanten Regelungen

Zur internationalen Durchsetzung von Art. 26 OECD-MA sollen laut Gesetzesentwurf zum Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz in Deutschland folgende, teilweise drakonische Maßnahmen ergriffen werden:

1. Mögliche Einschränkung bestimmter vorteilhafter Besteuerungsnormen bei Geschäftsbeziehungen zu Staaten und Gebieten, die sich **nicht** an den OECD-Standard gemäß Art. 26 OECD-MA halten
2. Erweiterte Aufklärungsrechte der deutschen Finanzverwaltung:
 1. Erweiterte Mitwirkungs- und Nachweispflichten
 2. Erweiterte Aufbewahrungspflichten
 3. Einforderung einer Versicherung an Eides statt
 4. Erlaubnis, im Namen des Steuerpflichtigen, Auskunftsansprüche ggü. ausländischen Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen
3. Konkrete Umsetzung in einer Rechtsverordnung

Exkurs: Art. 27 DBA D-CH

- ▶ Abs. 1 lit. **a**: Zur richtigen Durchführung des DBA
- ▶ Abs. 1 lit. **b**: bei Betrugsdelikten auch zur Durchführung des jeweiligen innerstaatlichen Rechts

Voraussetzungen/Definitionen:

- ✓ Amtshilfe nur bei Steuer-/Abgabebetrag, bisher nicht bei Steuerhinterziehung
Betrugsdelikte: => Taten, die nach dem Recht beider Staaten Steuervergehen darstellen und mit Freiheitsstrafen bedroht sind
=> Verwendung gefälschter, verfälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden zum Zwecke der Steuerhinterziehung und zur Täuschung der Steuerbehörde (Art. 186 DBG)
- ✓ Direkter Zusammenhang mit betrügerischem Verhalten
- ✓ Meldung auf Ersuchen eines Vertragsstaates (Regelfall)

Exkurs: Art. 27 DBA D-CH

Beispiele für Betrugsdelikte in der Schweiz

- ▶ Falsche Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen
- ▶ Fiktive Rechnungen
- ▶ Überfakturierung (BGE 111 Ib 242)
- ▶ Persönliche Verwendung nicht verbuchter Geschäftseinnahmen
- ▶ Parteispende
- ▶ Betrügerische Machenschaften
- ▶ Etc.

Exkurs: Art. 27 DBA D-CH

Aktuelle Entwicklungen in der Schweiz

- ▶ Der Schweizer Bundesrat entschied am 13. März 2009 den Standard von Art. 26 OECD-MA zu übernehmen; das Bankkundengeheimnis (Art. 47 BankG) bleibt bestehen
- ▶ Am 26. Mai 2009 wurde zwischen der Schweiz und Dänemark bereits das erste DBA revidiert und paraphiert
Hinweis: DBA-Änderung muss ggf. dem fakultativen Referendum unterworfen werden
- ▶ Auf „technischer Ebene“ wurde bereits ein weiteres DBA verhandelt (DBA Schweiz- Luxemburg?); weitere DBA-Verhandlungen laufen und sollen ggf. bereits in den nächsten Wochen unterschriftsreif sein

Geplante Einzelmaßnahmen (I)

Erhöhte Nachweis- und Mitwirkungspflichten

Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen

(§ 51 1 Nr. 1 f aa) aaa) EStG-E, § 33 Abs. 1 Nr. 2 e) KStG-E)

- ▶ Nachweis- und Mitwirkungspflichten wurden in den letzten Jahren dramatisch verschärft
 - ▶ § 90 Abs. 2 AO: Grundtatbestand: Erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten
 - ▶ § 90 Abs. 3 AO, GAufzV, § 162 Abs. 2 u. 3 AO (2003): Verrechnungspreisdokumentation
 - ▶ § 162 Abs. 3 S. 3 AO (2007): Sanktionen für unzureichende Mitwirkung ausländischer Beteiligter
 - ▶ § 1 AStG, FVerlV (2008): Kodifizierung Fremdvergleichsgrundsatz, Funktionsverlagerung
- ▶ Informationen zu Besteuerungsgrundlagen im Ausland können nur dann zurückgehalten werden, falls für Beurteilung der Verrechnungspreise unerheblich
 - ▶ Anwendungsbereich unklar (Ausländer sind nicht „Beteiligte“ i.S.d. § 78 AO)
 - ▶ Abhängig von Methodenwahl (wer ist „tested party“)
 - ▶ Differenzierung zw. internem und externem Fremdvergleich
- ▶ **Weiterreichende Nachweis- und Mitwirkungspflichten kaum vorstellbar, allenfalls um ggf. Schwächen des § 162 Abs. 3 S. 3 AO auszugleichen**

Geplante Einzelmaßnahmen (II)

Erhöhte Nachweis- und Mitwirkungspflichten

Gewinnaufteilung zwischen unselbständigen Unternehmensteilen (Betriebsstätten) (§ 51 1 Nr. 1 f aa) bbb) EStG-E)

- ▶ Nachweis- und Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 und Abs.3 gelten auch für Betriebsstätten (§ 7 GAufZ)
- ▶ Sachverhalte und Nachweise, die in den Büchern und Unterlagen ausländischer Unternehmensteile festgehalten und dokumentiert sind, müssen regelmäßig vorgelegt werden
 - ▶ Gewinnaufteilungsgrundsätze bewirken Relevanz der entsprechenden Informationen im Ausland für Veranlagungsverfahren
- ▶ **Weiterreichende Nachweis- und Mitwirkungspflichten kaum vorstellbar**

Geplante Einzelmaßnahmen (III)

Erhöhte Nachweis- und Mitwirkungspflichten

Geschäftsbeziehungen mit nicht nahestehenden Personen

(§ 51 1 Nr. 1 f aa) ccc) EStG-E)

- ▶ Nachweis- und Mitwirkungspflichten sollen auf die Geschäftsbeziehungen mit fremden Dritten übertragen werden
- ▶ Aus mehreren Gründen ist dies kritisch zu sehen
 - ▶ Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz
 - ▶ Geschäftsbeziehung mit fremden Dritten folgen dem marktwirtschaftlichen Leistungsaustauschprinzip („es wird nichts verschenkt“)
 - ▶ Zweifel an Angemessenheit betrifft Grundsätze der Verrechnungspreismethodik
- ▶ **Nachweis- und Mitwirkungspflichten können allenfalls besonders begründete Einzelfälle betreffen**

Geplante Einzelmaßnahmen (IV)

Versagung von Besteuerungsnormen

- ▶ Versagung oder Einschränkung der steuerlichen Berücksichtigung von **Betriebsausgaben/Werbungskosten**, wenn Zahlungen in einen entsprechenden Staat geleistet werden (§ 51 1 Nr. 1 f aa) EStG-E)
- ▶ Versagung der Steuerbefreiungen für Dividenden und Veräußerungsgewinne bei Kapitalgesellschaften in Deutschland (§ **8b KStG**), falls Bezüge unmittelbar /mittelbar von Gesellschaft in entsprechenden Staaten stammen (§ 33 1 Nr. 2 e) ccc) EStG-E)
- ▶ Versagung der Quellensteuerentlastung nach § **50d Abs. 2 EStG**, falls Gesellschafter in entsprechendem Staat ansässig ist (§ 51 1 Nr. 1 f bb) EStG-E)
- ▶ Versagung der Anwendung der **Abgeltungsteuer/Teileinkünfteverfahren** für Dividenden (etc.), falls Einkünfte unmittelbar/mittelbar von Gesellschaft in einem entsprechenden Staat stammen (§ 51 1 Nr. 1 f cc) EStG-E)

Geplante Einzelmaßnahmen (V)

Umfangreichere Mitwirkungspflichten

- ▶ Verpflichtung bestimmter Steuerpflichtiger zu Auskunft zu Geschäftsbeziehungen zu ausländischen Finanzinstituten und zu deren Entbindung von Verschwiegenheit
 - ▶ Bei Nicht-Entbindung Vermutung, dass Auslands-Kapitaleinkünfte vorhanden/höher
 - ▶ Außenprüfung in diesem Fall ohne weitere Voraussetzungen zulässig (§ 193 2 Nr. 3 AO-E)
- ▶ Überschusseinkünfte von mehr als 500'000 EUR/Jahr
 - ▶ Umfangreichere Aufbewahrungsvorschriften (§ 147a AO-E) für die entsprechenden Einnahmen und Werbungskosten für mindestens sechs Jahre
 - ▶ generelle Außenprüfung bei Personen i.S.d. § 147a AO-E (§ 193 1 AO-E)
- ▶ Erweiterung der Kompetenzen der Zollbehörden

Kritik am Gesetzesentwurf

Verfassungsrechtliche Bedenken (I)

▶ **Gesetzmäßigkeit der Besteuerung**

▶ **Durchbrechung der Gewaltenteilung**

- ▶ Die wesentlichen Merkmale des Steuertatbestands müssen sich aus einem formellen Gesetz ergeben (Wesentlichkeitsrechtsprechung des BVerfG).

▶ Verletzung des **Bestimmtheitsgebots** des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG?

- ▶ Die Ermächtigung muss so bestimmt sein, „dass schon aus ihr und nicht erst aus der auf sie gestützten Verordnung erkennbar und vorhersehbar sein muss, was von dem Bürger gefordert werden kann“ BVerfGE 7, 265, 274.

▶ Gesetz zielt **nicht** auf **Missbrauchsabwehr** ab bzw. schießt deutlich über das (vermeintliche) Ziel hinaus

- ▶ objektive und subjektive Merkmale für Missbrauch nicht definiert (Pauschalverdacht)
- ▶ Umfang der Auskunftsklausel kann nicht vom inländischen Steuerbürger beeinflusst werden
- ▶ Gesetz wendet sich an die falschen Adressaten
- ▶ Steuerbürger werden in Geiselhaft genommen

Kritik am Gesetzesentwurf

Verfassungsrechtliche Bedenken (II)

- ▶ Verstoß gegen das **Verhältnismäßigkeitsprinzip**
 - ▶ Entlastungsmöglichkeit fehlt
 - ▶ Bevollmächtigung des Fiskus zu verdachtsunabhängigen „**Fishing Expeditions**“
 - ▶ stark überschießende Tendenz der gesteigerten Mitwirkungspflichten
 - ▶ flächendeckende Aufgabe steuerlicher Grundprinzipien ohne Notwendigkeit
 - ▶ Einschränkung/Versagung des Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzugs zusätzlich zu § 160 Abs. 1 AO
 - ▶ Versagung der Entlastung von Kapitalertragsteuer zusätzlich zu § 50d Abs. 3 EStG
 - ▶ Bewusste Doppelbesteuerung von Dividenden zusätzlich zu §§ 7-14 AStG

- ▶ Verstoß gegen den „**nemo tenetur**“-Grundsatz
 - ▶ **Ordnungsgeld** (= Zwangsmittel) bei Nichtbeantwortung des amtlichen Fragebogens und Verpflichtung zur Versicherung an Eides Statt verfassungsrechtlich nicht haltbar
 - ▶ Steuerpflichtige muss sich nicht selbst einer Tat bezichtigen (Selbstbezichtigungsverbot)

Kritik am Gesetzesentwurf

EG-Rechtliche Bedenken

▶ **Schutzbereich**

- ▶ EU (Luxemburg und Österreich) Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit
- ▶ Drittstaaten (Schweiz) „nur“ Kapitalverkehrsfreiheit Art. 56 EG

▶ **Rechtfertigung**

- ▶ Bekämpfung der Steuerhinterziehung ist legitimes Ziel

▶ **Verhältnismäßigkeit**

- ▶ strenge Einzelfallprüfung, keine Typisierung (Cadbury-Schweppes C-196/04)
- ▶ „rein künstliche Gestaltungen“, „Fehlen jeglicher wirtschaftlicher Realität“ (z.B. Basisgesellschaften)
- ▶ EU: Auskunftsverkehr nach der Amtshilferichtlinie 77/799 genügt, auch wenn nationales Recht Auskunft entgegensteht (Elisa C-451/05) – Umgehung der Amtshilferichtlinie
- ▶ Drittstaaten: fehlender Informationspflicht rechtfertigt Diskriminierung (Skatteverket C-101/05)
- ▶ Gegenbeweis muss zugelassen sein

Ausblick

- ▶ Der Referentenentwurf wurde am 22. April 2009 im Bundeskabinett in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht
- ▶ Das Gesetzgebungsverfahren soll gemäß Bundesfinanzministerium noch vor der Sommerpause abgeschlossen werden

Haftungsausschluss

Missbrauchsvorschriften

- ▶ Die zur Verfügung gestellten Informationen können naturgemäß weder allumfassend noch auf die speziellen Bedürfnisse eines bestimmten Einzelfalls zugeschnitten sein. Sie begründen keine Beratung, keine andere Form rechtsverbindlicher Auskünfte oder ein rechtsverbindliches Angebot unsererseits.
- ▶ Die Präsentation gibt unsere Interpretation der relevanten steuergesetzlichen Bestimmungen, die hierzu ergangene Rechtsprechung sowie die hierzu ergangenen Verlautbarungen der Finanzverwaltung wieder.
- ▶ Die vorliegende Präsentation beruht auf dem Rechtsstand zum Zeitpunkt des Datums der Präsentation. Im Zeitablauf treten Änderungen bei Steuergesetzen, Verwaltungsanweisungen, der Interpretation dieser Rechtsquellen sowie in der Rechtsprechung ein. Derartige Änderungen können die Gültigkeit der Aussagen dieser Präsentation beeinflussen.
- ▶ Wir übernehmen keine Gewährleistung oder Garantie für Richtigkeit oder Vollständigkeit der Inhalte dieser Präsentation. Soweit gesetzlich zulässig, übernehmen wir keine Haftung für ein Tun oder Unterlassen, das Sie allein auf Informationen aus dieser Präsentation gestützt haben. Dies gilt auch dann, wenn diese Informationen ungenau oder unrichtig gewesen sein sollten.