

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

Herrn Ministerialdirektor
Florian Scheurle
Abteilungsleiter IV
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Per E-Mail:
IVA2@bmf.bund.de

13. Februar 2009

**Stellungnahme zum Referentenentwurf für ein Gesetz zur Bekämpfung
schädlicher Steuerpraktiken und der Steuerhinterziehung (Steuerhinterziehungs-
bekämpfungsgesetz)**

Sehr geehrter Herr Scheurle,

wir nehmen Bezug auf unser Schreiben vom 23. Januar 2009. Wie ausgeführt,
erlauben wir uns, nunmehr ausführlich zum Referentenentwurf für ein Gesetz zur
Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken und der Steuerhinterziehung Stellung zu
nehmen.

Unsere Anmerkungen zu den einzelnen geplante Regelungen entnehmen Sie bitte
der Anlage. Vorab möchten wir aber auf folgende vom Referentenentwurf aufge-
worfenen Fragen grundsätzlicher Art gesondert bzw. ergänzend hinweisen:

- Die vorgesehenen Regelungen sind unverhältnismäßig, weil sie beliebige Schwierigkeiten bei der Amtshilfe durch andere Staaten zum Anlass nehmen, potentiell jeden unbescholtenen Steuerpflichtigen, dem keine schuldhafte Pflichtverletzung vorgeworfen werden kann, in weitreichendem Umfang in Anspruch zu nehmen. Die unkooperative Haltung anderer Staaten darf nicht dazu führen, dass der rechtstreue steuerzahlende Bürger unter einen Generalverdacht der Steuerhinterziehung bzw. „steuerschädlicher Praktiken“ gestellt wird.
- Das legitime Interesse Deutschlands und die Intention des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes, bestimmte Staaten durch Maßnahmen dazu zu bewegen, die Standards der OECD zum Auskunftsaustausch in Steuer-sachen zur Bekämpfung eines unlauteren Steuerwettbewerbs und zur Bekämpfung von Steuerhinterziehungen zu akzeptieren, sind unbestreitbar. Es ist jedoch bedenklich, hierzu einseitig allgemeine nationale Regelungen schaffen zu wollen, die beispielsweise im Widerspruch zu bereits abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen und anderen supranationalen Abkommen stehen.
- Der Entwurf bezweckt die Vermeidung von Steuerhinterziehungen. Diese Zielsetzung ist grundsätzlich begrüßenswert. Die bewusste Hinterziehung von Steuern ist gemeinwohlschädlich und sozial unverträglich. Im unternehmerischen Bereich schädigen Steuer hinterziehende Wirtschaftsteilnehmer die vielen steuerehrlichen Unternehmen. Gezielte Maßnahmen hiergegen sind daher zu unterstützen. Gleichwohl weisen wir darauf hin, dass eine solche Zielsetzung nicht jegliche Mittel rechtfertigt. Bereits in der Vergangenheit war festzustellen, dass seitens des Bundesfinanzministeriums zahlreiche Maßnahmen vorgeschlagen wurden, die weit über das genannte 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 ihr Ziel hinaus und verletzen in bedenklicher Weise rechtsstaatliche Grundsätze.
- Die Regelungen im Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz 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. 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. Dies gilt umso mehr, als es sich beim Steuerrecht um Eingriffsrecht handelt.

- Er erscheint auch wirtschafts- und standortpolitisch äußerst zweifelhaft, ob ein Alleingang Deutschlands in dieser Frage sinnvoll ist. Ohne ein abgestimmtes Vorgehen auf internationaler oder EU-Ebene wären gravierende Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten des Standorts Deutschland die Folge.
- Der Referentenentwurf 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 Referentenentwurf 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.

Die Einzelheiten dazu haben wir in der Anlage dargestellt. Wir bitten um Berücksichtigung. 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



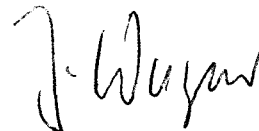
BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE



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) bis h) EStG-E

Nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) bis h) EStG-E soll die Bundesregierung ermächtigt werden, Rechtsverordnungen mit folgendem Inhalt zu erlassen: Zur Bekämpfung „schädlicher Steuerpraktiken“ soll

- nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) EStG-E der Abzug von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten ausgeschlossen, eingeschränkt oder von der Erfüllung erhöhter Nachweispflichten abhängig gemacht werden, wenn die entsprechenden Zahlungen an Personen/-vereinigungen mit Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem anderen Staat geleistet werden, mit dem kein Auskunftsaustausch nach den Standards der OECD (Art. 26 OECD-MA 2005) möglich ist;
- nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. g) EStG-E ausländischen Gesellschaften die Entlastung von der Kapitalertrag- oder Abzugsteuer (§ 50d Abs. 1 und 2 EStG) auch bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 50d Abs. 1 und 2 EStG ganz oder teilweise versagt werden, wenn an der ausländischen Gesellschaft, Personen oder Personenvereinigungen beteiligt sind, die ihren Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in vorerwähnten Staaten haben;
- nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. h) EStG-E die Abgeltungsteuer (§§ 32d, 43 Abs. 5 EStG) sowie das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 und 2 EStG) für Einnahmen, die von Gesellschaften in vorerwähnten Staaten unmittelbar oder mittelbar bezogen werden, nicht oder nur teilweise angewendet werden;

Die Bundesregierung soll zudem ermächtigt werden, die jeweiligen Staaten in der Rechtsverordnung zu benennen.

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 Betriebstätten 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. Mit dem Gesetzesentwurf bringen die Entwurfsverfasser 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 („konkrete Anhaltspunkte“, „allgemeine Erfahrungen“) 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 – erst ein einziges Abkommen geschlossen hat, das dem im Jahre 2002

veröffentlichten Musterabkommen zum Auskunftsaustausch in Steuersachen (Agreement on Exchange of Information on Tax Matters) entspricht. 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 fast 50 – 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 Entscheidung *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. 9) – 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 Ur. v. 7.9.2004, *Manninen* und *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, vgl. entsprechend für den freien Dienstleistungsverkehr Ur. v. 3.10.2002, *Danner* und Ur. 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, Ur. v. 27.1.2009, *Persche*). Jedoch kann eine beschränkende Maßnahme nur dann gerechtfertigt sein, wenn sie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügt (EuGH, Ur. 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 (Ur. v. 8.7.1999, *Baxter*, und EuGH, Ur. 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, Ur. v.

27.1.2009, *Persche* unter Verweis auf EuGH, Urt. v. 26. Juni 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:

- **Was** genau unter dem sehr weit auslegbaren Rechtsbegriff der „schädlichen Steuerpraktiken“ zu verstehen ist, der die grundlegende Voraussetzung für **jegliche** Rechtsfolge nach diesem Gesetz darstellt;
- **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;
- **inwieweit** 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, **ob** den betroffenen Gesellschaften „erhöhte Nachweispflichten“ auferlegt werden.

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).

Dieses betrifft zunächst die Definition des Begriffes „schädliche Steuerpraktiken“. Ausschlaggebend für das Versagen von Rechtsfolgen zugunsten des Steuerpflichtigen soll allein sein, dass „kein Auskunftsaustausch nach Art. 26 OECD-MA durchgeführt werden kann“. Fraglich ist hier, ob sich das lediglich auf die theoretische Unmöglichkeit mangels bestehendem DBA oder auch auf die praktische Unmöglichkeit beispielsweise wegen etwaiger entgegenstehender nationalrechtlicher Vorschriften eines Staates oder sprachlicher und organisatorischer Probleme bezieht und wieso der Steuerpflichtige für solche Fälle verschuldensunabhängig und pauschal haften soll. Zudem ist völlig offen, welchen Regelungsinhalt die Norm denn haben soll, wenn beispielsweise im deutsch-schweizerischen DBA beim Informationsaustausch doch ausdrücklich von Art. 26 OECD-MA abgewichen wurde. Eine „Steuerschädlichkeit“ ist zumindest für den Fall zweifelhaft, dass sich Deutschland explizit auf ein Abweichen von Art. 26 OECD-MA verständigt hat. Aber auch darüber hinaus erscheint es fragwürdig, das gescheiterte Bemühen der Bundesregierung, mit anderen Staaten Abkommen mit bestimmten Regelungsinhalten abzuschließen, dem steuerpflichtigen unbescholtenen Bürger aufzulasten.

Zudem ist völlig offen, welche Staaten überhaupt in der Verordnung als Adressaten aufgenommen werden und welche steuerlichen Sachverhalte damit vom Anwendungsbereich umfasst sein sollen.

Aus diesem 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

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 hat der Steuerpflichtige keinen Einfluss. Eine sachliche Rechtfertigung der Unterscheidung zu Sachverhalten in andere Länder ist daher nicht erkennbar. Die Auswirkungen wären aufgrund der Besteuerung von tatsächlichem Aufwand gravierend. Faktisch würde dadurch ein absolutes Handelshemmnis in die betreffenden Länder aufgebaut.

Anstatt die generelle Nichtanwendung von Steuervorschriften zu verfügen, sollte – als milderer Mittel – eine stärker individualisierte Regelung in Betracht gezogen werden, die nur bei besonderen Anhaltspunkten nach Mitteilung durch das Finanzamt gegenüber dem Steuerpflichtigen greift.

Die Regelungen des Referentenentwurfs sind dem Umstand geschuldet, dass es der Bundesrepublik Deutschland – abgesehen von einer entsprechenden Vereinbarung mit Jersey – 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, die durch eine künftige Rechtsverordnung auf eine „schwarze Liste“ gesetzt werden sollen.

Belastend wirkt im unternehmerischen Bereich namentlich § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f 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.

Gem. § 51 Absatz 1 Nr. 1 lit. f EStG-E sollen Einschränkungen des Abzugs von Betriebsausgaben oder Werbungskosten auch dann möglich sein, wenn die zugrunde liegenden Zahlungen *mittelbar* an Personen oder Personenvereinigungen in „schädlichen“ Staaten oder Gebieten fließen. Der Rechtsanwender kann hier jedoch nicht beurteilen, ob ein Betriebsausgabenabzug gegeben ist, da mittelbar immer an das Ausland geleistet worden sein kann, ohne dass dieser davon Kenntnis hat. Bei der vorgesehenen mittelbaren Schädlichkeit würde der Betriebsausgabenabzug auf jeder Stufe versagt, was zu einer verfassungsrechtlich unzulässigen Übermaßbesteuerung führen würde.

Im unternehmerischen Bereich wirkt neben den Einschränkungen beim Betriebsausgabenabzug auch § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. g 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)? 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 Referentenentwürfe 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.

Ein 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. 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.

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 ganz oder teilweise nicht angewendet werden, wenn Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG von einer Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in vorerwähnten Staaten stammen oder für Gewinne der Veräußerung eines Anteils an einer solchen Gesellschaft. Dies soll sogar auch dann gelten, wenn die Bezüge oder Gewinn mittelbar von einer solchen Gesellschaft stammen.

Das zu den Änderungen des EStG ausgeführte gilt für die geplante Verordnungsermächtigung in § 33 Abs. 1 Nr. 2 lit. e) KStG-E entsprechend. 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.

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

1. § 90 Abs. 2 Satz 3 und 4 AO-E

Nach der geplanten Änderung des § 90 Abs. 2 Satz 3 und 4 AO-E sollen die Finanzbehörden den Steuerpflichtigen zur Beantwortung von Fragen über Art und Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit ausländischen Finanzinstituten in einem amtlichen Vordruck auffordern können, wenn auf Grund allgemeiner Erfahrungen oder konkreter Anhaltspunkte Anlass zur Vermutung besteht, dass Beziehungen zu Finanzinstituten in Staaten existieren, mit denen kein Auskunftsaustausch gem. Art. 26 OECD-MA durchgeführt werden kann. Zu diesem Zweck soll das ausländische Finanzinstitut von der Verschwiegenheitsverpflichtung entbunden werden. Die Finanzbehörden sollen zudem die Abgabe einer Versicherung an Eides statt der im Vordruck getätigten Angaben verlangen können (§ 90 Abs. 2 Satz 3 AO-E). Kommt der Steuerpflichtige den Mitwirkungspflichten nicht nach oder sind seine Angaben im Wesentlichen nicht verwertbar, soll ein Ordnungsgeld bis zu 5.000 € verhängt werden können (§ 90 Abs. 2 Satz 4 AO-E).

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 „allgemeinen Erfahrungen“ verstanden werden soll, wird in der Begründung nicht näher ausgeführt. Insoweit sei lediglich „kein begründeter Verdacht erforderlich“. Es kann nur vermutet werden, dass hier für den Fall von Geschäftsbeziehungen zu bestimmten Staaten pauschale Verdächtigungen ohne Begründungserfordernis ermöglicht werden sollen, obwohl keinerlei konkrete

Anhaltspunkte vorliegen. 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, BStBI 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, BStBI II 2002, 495).

Auch „Art und Inhalt“ der zu hinterfragenden Geschäftsbeziehungen und der „amtliche Vordruck“ werden weder im Gesetz noch in der Begründung näher präzisiert. 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 grenzüberschreitende 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.

Das Ordnungsgeld gem. § 90 Abs. 2 Satz 4 AO-E würde dazu führen, dass der Steuerpflichtige sich in strafrechtlicher Hinsicht selbst belasten müsste. Dies widerspricht dem verfassungsrechtlichen Grundsatz, dass niemand gezwungen werden darf, sich selbst zu belasten („*nemo tenetur se ipsum accusare*“), der auch in § 393 Abs. 1 Satz 2 AO zum Ausdruck gekommen ist.

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 von „schädlichen Steuerpraktiken“ 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. 13). § 156 StGB, der eine falsche Versicherung an Eides statt unter Strafe stellt, schützt jedoch (als

abstraktes Gefährdungsdelikt) 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, dem 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.