

Maßnahmen der Bundesregierung zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung

1. Allgemeines

„Die Steueroasen trocknen aus: Neue Gesetze zeigen Wirkung. Rund um Deutschland gibt ein Staat nach dem anderen nach und übermittelt Daten an den Fiskus. Für Steuersünder wird es eng.“, so urteilte kürzlich WELT ONLINE. In der Tat wurden der Finanzverwaltung zur Verfolgung von Steuerdelikten neue Mittel im Inneren durch das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz und nach außen durch eine aggressive Abkommenspolitik zur Verfügung gestellt.

2. Abkommensrechtliche Maßnahmen

Die Befugnisse der deutschen Finanzverwaltung zur Aufklärung von Steuersachverhalten enden, soweit durch die Maßnahmen Hoheitsrechte anderer Staaten berührt werden. Somit stehen dem Fiskus keine Amtsermittlungsrechte im Ausland zu. Da dies umgekehrt für die ausländischen Finanzbehörden hinsichtlich in Deutschland durch deren Steuerbürger verwirklichte Steuertatbestände ebenso gilt, wird häufig durch völkerrechtliche Abkommen ein Informationsaustausch zwischen den Ländern vereinbart. Art und Umfang der ausgetauschten Informationen orientieren sich dabei am durch die OECD gesetzten Standard.

2.1 Der OECD-Standard

Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung mit Sitz in Paris hat in Art. 26 ihres Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA-MA) den Umfang der Amtshilfe zur Ermittlung von Sachverhalten zur Anwendung innerstaatlichen Rechts möglichst weit abgegrenzt.

Der Standard sieht insbesondere vor:

- den Austausch von Informationen auf Anforderung, wenn sie voraussichtlich für die Verwaltung und die Durchsetzung der Gesetze des Vertragsstaates erheblich sind,
- keine Einschränkungen des Informationsaustausches durch Bankgeheimnis oder ein fehlendes eigenstaatlichen Besteuerungsinteresse,
- Gebrauch innerstaatlicher Ermittlungsbefugnisse auch dann, wenn sie lediglich dem Zweck dienen, dem Vertragspartner Informationen zu erteilen,
- Wahrung der Rechte des Steuerpflichtigen und
- strikte Vertraulichkeit der ausgetauschten Informationen.

Grundsätzlich beschränken sich die auszutauschenden Auskünfte auf die Informationen, die den Finanzbehörden im Rahmen ihrer jeweiligen Rechtsordnung ohnehin zugänglich sind. Die Rechtsordnungen der beteiligten Staaten müssen dabei gewährleisten, daß den zuständigen Behörden Auskünfte von Banken oder anderen Finanzinstituten, über Eigentumsverhältnisse an Gesellschaften, Sondervermögen und Begünstigte von Stiftungen zugänglich sind.

Hinsichtlich des letzten Erfordernisses steht es den Staaten allerdings frei, die prozeduralen Voraussetzungen für die Informationsbeschaffung zu bestimmen; dabei reichen die Erfordernisse von einer bloßen Anfrage der Finanzverwaltung bis hin zu einem vor Erteilung der Auskunft zu erwirkenden Gerichtsbeschluß.

2.2 Stand der Umsetzung

Nachdem die OECD bereits in ihrem Bericht „Improving Access to Bank Information for Tax Purposes“ vom 24. März 2000 einen erweiterten Zugang zu Bankinformationen angemahnt hatte, folgte diesem gleichwohl bis zum Eintritt der Finanzkrise keine politische Umsetzung.

Beim Treffen der 20 führenden Industrie- und Schwellenländer am 2. April 2009 in London wurde jedoch nicht nur eine Reform der Finanzmärkte und eine weitreichende und international abgestimmte Regulierung der Kreditinstitute angestrebt, sondern zugleich die „Austrocknung der Steueroasen“ beschlossen.

Eine Steueroase nach der Definition der OECD von 1998 ist dabei ein Land, das

- Einkommen nicht besteuert oder bestehende Steuergesetze nicht vollzieht,
- keinen effektiven Informationsaustausch vornimmt,
- es an Transparenz fehlen läßt,
- Niederlassungen von Unternehmen ohne wesentliche betriebliche Aktivitäten duldet (Briefkastenfirmen).

Die Staaten wurden durch die OECD in drei Listen eingereiht: die „weiße Liste“ der Länder, die sich dem internationalen Standard verpflichtet haben und diesen weitgehend umgesetzt haben, die „graue Liste“ der Länder, die sich dem internationalen Standard weitgehend verpflichtet haben, diesen aber noch nicht oder nicht vollumfänglich umgesetzt haben, und die „schwarze Liste“ der Steueroasen.

Infolge der angekündigten Sanktionen haben die zuletzt auf der „schwarzen Liste“ verbliebenen Staaten Costa Rica, Uruguay, Malaysia und die Philippinen die Übernahme der OECD-Standards angekündigt und sind damit auf die „graue Liste“ umgruppiert worden, so daß die „schwarze Liste“ derzeit unbesetzt ist.

Jedoch sehen sich auch die auf der „grauen Liste“ verbliebenen Staaten erheblichem Druck ausgesetzt. Die Schweiz hat am 25. September 2009 das zwölfte Doppelbesteuerungsabkommen mit einer Auskunftsklausel nach OECD-Standard unterzeichnet. Sie ist damit – wie auch Österreich, Belgien und Luxemburg – für die „weiße Liste“ qualifiziert.

In ihrem jüngsten Bericht vom 29. September 2009 konnte die OECD daher mitteilen, daß ihre Standards nunmehr universelle Geltung erlangt haben und in mehr als 3.600 Doppelbesteuerungsabkommen und 150 Abkommen über die Zusammenarbeit und Information in Steuersachen vereinbart wurden. Das Hauptaugenmerk soll in Zukunft daher darauf liegen, die Umsetzung dieser Vereinbarungen in die Praxis zu beobachten.

2.3 EU-Zinsbesteuerung

Die derzeitigen Bemühungen zur Sicherstellung der Besteuerung von Kapitaleinkünften sind jedoch keineswegs neu. Innerhalb der Europäischen Union wurde bereits 2005 die Europäische Richtlinie zur Zinsbesteuerung eingeführt, die einen umfassenden und teilweise automatisierten Informationsaustausch zwischen den Finanzbehörden der Länder der EU vorsieht.

Ausnahmen bestanden lediglich im Hinblick auf die Schweiz, Luxemburg, Österreich und Belgien (letzteres bis Ende 2009), bei denen ausländische Steuerpflichtige eine Quellensteuer von zunächst 15,0 %, seit dem 1. Juli 2008 von 20,0 % und ab dem 1. Juli 2011 von 35,0 % anstelle der Mitteilung an die heimatischen Finanzbehörden wählen konnten.

Offen bleibt, ob diese Ausnahmen vor dem Hintergrund der laufenden Verhandlungen zu neuen DBA Bestand haben werden.

3. Maßnahmen im Inneren

3.1 Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz und Steuerhinterziehungsbe- kämpfungsverordnung

Unabhängig von den Maßnahmen der OECD hat der deutsche Gesetzgeber eigene gesetzliche Anstrengungen unternommen, die Steuerhinterziehung zu verfolgen. So wurde die Bundesregierung ermächtigt, für internationale Sachverhalte den Steuerpflichtigen weitgehende **Mitwirkungs- und Nachweispflichten** aufzuerlegen, wenn diese Sachverhalte in Staaten verwirklicht werden, mit denen keine den OECD-Standards entsprechende Informationsaustauschvereinbarung oder keine Bereitschaft zur Erteilung von Auskünften in vergleichbarem Umfang besteht. Dies betrifft den Informationsaustausch auf rein bilateraler Ebene – für die Erfassung eines Staates auf der „weißen Liste“ der OECD reichen dagegen bereits zwölf DBA mit Auskunftspflicht aus, von denen nicht notwendigerweise auch eines mit Deutschland geschlossen sein muß.

Diese Ermächtigung hat die Bundesregierung durch die Verabschiedung der Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung (SteuerHBekV) vom 18. September 2009 (BGBl. I 2009, S. 3.046) ausgefüllt. Danach wird der Abzug von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten bei Geschäftsbeziehungen mit den o.g. Ländern versagt, wenn der Steuerpflichtige keine zeitnah erstellten und vollständigen Aufzeichnungen über:

1. Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen,
2. zugrundeliegende Verträge und Vertragsbedingungen,
3. die durch den Steuerpflichtigen zur Nutzung überlassenen immateriellen Wirtschaftsgüter,
4. die von den Beteiligten im Rahmen der Geschäftsbeziehung ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken,
5. die eingesetzten Wirtschaftsgüter,
6. die gewählten Geschäftsstrategien,
7. die bedeutsamen Markt- und Wettbewerbsverhältnisse und

8. die natürlichen Personen, die Gesellschafter oder Anteilseigner des ausländischen Geschäftspartners sind

vorlegen kann. Über eine Bagatellgrenze von € 10.000,00 hinaus bestehen keine Erleichterungen, selbst wenn dem Steuerpflichtigen die Beschaffung der Informationen nur sehr schwer oder auch völlig unmöglich sein sollte.

Nach § 1 Abs. 5 SteuerHBekV hat ein Steuerpflichtiger mit Geschäftsbeziehungen zu Kreditinstituten im Ausland bzw. bei „objektiv erkennbaren Anhaltspunkten für die Annahme“ solcher Geschäftsbeziehungen der Finanzbehörde nach Aufforderung eine **Vollmacht** zu erteilen, in seinem Namen Auskunftsansprüche bei dem Kreditinstitut geltend zu machen, widrigenfalls die Abgeltungsteuer oder das Teileinkünfteverfahren zu Lasten des Steuerpflichtigen nicht angewandt werden.

Im Falle einer körperschaftsteuerpflichtigen inländischen Gesellschaft wird bei fehlendem Nachweis bzw. einer nicht erteilten Bevollmächtigung die Freistellung zufließender Dividenden und Veräußerungsgewinne nach § 8b KStG versagt und diese der Regelbesteuerung unterworfen.

Darüber hinaus kann das Finanzamt nach dem neuen § 90 Abs. 2 S. 3 AO bei Geschäftsbeziehungen zu ausländischen Kreditinstituten oder der Annahme des Bestehens solcher Beziehungen den Steuerpflichtigen zur **eidesstattlichen Versicherung** der Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben auffordern. Gibt er diese eidesstattliche Versicherung nicht ab, kann das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen schätzen. Umgekehrt besteht das Risiko, sich bei Abgabe einer falschen eidesstattlichen Versicherung nach § 156 StGB strafbar zu machen. Da in diesem Fall die Strafbarkeit der Steuerhinterziehung nach § 370 AO und die falsche eidesstattliche Versicherung in Tateinheit zueinander stehen, orientiert sich die Strafe regelmäßig an der schwerer bestraften Steuerhinterziehung (§ 52 Abs. 2 StGB). Problematisch ist in diesem Zusammenhang lediglich, daß bei einer Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1 AO die Straffreiheit nur für die Steuerhinterziehung eintritt, ein Strafmilderungsgrund i.S. § 158 StGB für die falsche eidesstattliche Versicherung danach aber gesondert vorliegen muß.

Ebenfalls neu ist der Generalverdacht gegen Steuerpflichtige, die positive Überschüsseinkünfte (aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung oder sonstigen Einkünften i.S. § 22 EStG) von mehr als **€ 500.000,00** erzielen. Diesen wird in § 147a AO aufgegeben, Aufzeichnungen und Unterlagen über die Einnahmen und Werbungskosten sechs Jahre aufzubewahren. Diese **Aufbewahrungspflicht** trifft nicht nur die Steuerpflichtigen mit Geschäftsbeziehungen zum auskunftsunwilligen Ausland, sondern alle Steuerpflichtigen mit Überschüsseinkünften über € 500.000,00.

Ergänzt wird diese neue Aufbewahrungspflicht durch die Befugnis der Finanzverwaltung, ohne die bisherigen Beschränkungen eine **Außenprüfung** nach § 193 Abs. 1 AO anzuordnen.

Die durch das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz geänderten und die aufgrund der Verordnungsermächtigung durch die SteuerHBekV erlassenen Vorschriften sind für den Veranlagungszeitraum 2010 bzw. auf Gewinnausschüttungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 gezahlt oder gutgeschrieben werden.

3.2 Andere Rechtsentwicklungen

Wird eine Steuerhinterziehung nicht durch eine rechtzeitige Selbstanzeige des Steuerpflichtigen straffrei, so wird häufig die Strafe zur Bewährung ausgesetzt. Der Bundesgerichtshof hat in seinem Urteil vom 30. April 2009 (Az: 1 StR 342/08) indes zum wiederholten Mal ausgesprochen, daß bei der Strafzumessung für Steuerhinterziehungen beträchtlichen Umfangs auch von Gewicht sei, die Rechtstreue der Bevölkerung auch auf dem Gebiet des Steuerrechts zu erhalten. Die Vollstreckung einer Freiheitsstrafe könne sich daher zur Verteidigung der Rechtsordnung als notwendig erweisen, wenn die Tat Ausdruck einer verbreiteten Einstellung sei, die eine durch einen erheblichen Unrechtsgehalt gekennzeichnete Norm nicht ernst nehme und von vornherein auf die Strafaussetzung vertraue. Die Vollstreckung einer Freiheitsstrafe zur Verteidigung der Rechtsordnung sei insbesondere dann geboten, wenn eine Aussetzung der Strafe zur Bewährung im Hinblick auf schwerwiegende Besonderheiten des Einzelfalls für das allgemeine Rechtsempfinden unverständlich erscheinen müßte und dadurch das Vertrauen der Bevölkerung in die Unverbrüchlichkeit des Rechts erschüttert werden könnte.

4. Schlußfolgerung

Der Kampf der Finanzbehörden gegen die Steuerhinterziehung ist durch abkommensrechtliche und gesetzgeberische Maßnahmen erleichtert und die Konsequenzen der Steuerhinterziehung sind durch die Urteile des Bundesgerichtshofs deutlich verschärft worden.

Insbesondere vor dem Hintergrund des gestiegenen Entdeckungsrisikos kann allen Steuerpflichtigen, die über bislang unentdeckte Ertragsquellen in den bisherigen Steueroasen verfügen, nur die Selbstanzeige empfohlen werden, solange die Mechanismen des internationalen Informationsaustausches noch nicht eingespielt sind. Nur die bedingungslose Offenlegung dieser Ertragsquellen und die Nachzahlung der hinterzogenen Steuern samt Zinsen sichert die Straffreiheit.

Kiel, 30. September 2009

Steffen Falk Schott
Steuerberater