

Februar 2010/Private Klienten

Das Gesetz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung

von Dr. Stephan Scherer, Dr. Martin Feick und Mark Pawlytta

Das Gesetz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung

Der Deutsche Bundestag hat das Gesetz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung (Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz, Bundesgesetzblatt 2009 Teil I Nr. 48, S. 2302) beschlossen, das seine volle Wirkung seit dem 1. Januar 2010 entfaltet. Mit diesem Gesetz hat der Gesetzgeber bei Auslandssachverhalten für Privatpersonen die steuerlichen Mitwirkungs- und Nachweispflichten erhöht, bei Zuwiderhandlungen die Versagung von steuergünstigen Regelungen angeordnet sowie bei Unklarheiten die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zugelassen.

Mit diesem Gesetz ermächtigt der deutsche Gesetzgeber die deutsche Bundesregierung, einige steuerliche Regelungen ganz oder zum Teil nicht anzuwenden, sofern

- erhöhte **Nachweispflichten** durch den Steuerpflichtigen nicht erfüllt werden und
- es sich um **Geschäftsbeziehungen zu Personen** oder **Personenvereinigungen** in Staaten oder Gebieten handelt, die die Standards der OECD zum Auskunftsaustausch in Steuersachen nicht akzeptieren.

Darüber hinaus werden Mitwirkungs- und Aufbewahrungspflichten für natürliche Personen in Bezug auf Kapitalanlagen im Ausland erheblich erweitert sowie auch Prüfungsrechte der Finanzbehörden ausgedehnt.

Letztlich greift die Bundesregierung mit dem Gesetz Maßnahmen auf, die 17 OECD-Mitgliedstaaten im Rahmen einer Konferenz im Oktober 2008 in Paris beschlossen haben.

Die neue Rechtslage soll nachfolgend erläutert werden.

I. Unmittelbare Wirkung durch Rechtsverordnung erst ab 1. Januar 2010

Zwar ist das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz bereits am 1. August 2009 in Kraft getreten. Die meisten der neuen Regelungen sind jedoch aufgrund einer Rechtsverordnung (sog. Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung - SteuerHBekVO - Bundesgesetzblatt 2009 I Nr. 60 S. 3046) erst ab dem Veranlagungszeitraum 2010 anzuwenden.

II. Änderungen im Einkommensteuerrecht

1. Betriebsausgaben-/ Werbungskostenabzug

Sofern Beteiligte in einem Staat ansässig sind, der sich weder verpflichtet hat, Auskünfte nach den Standards der OECD zu erteilen noch freiwillig dazu bereit ist, kann die Bundesregierung zukünftig die Gewährung des **Betriebsausgaben-/ Werbungskostenabzugs** von der Erfüllung von Mitwirkungs- und Nachweispflichten abhängig machen. Maßgeblich hierfür ist Art. 26 des OECD-Musterabkommens für Doppelbesteuerungsabkommen. Bei der OECD (= Organization for Economic Co-operation and Development, Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung) handelt es sich um eine internationale Organisation bestehend aus 30 Mitgliedsländern, dabei u.a. über 20 EU-Staaten.

Die zukünftig in der Rechtsverordnung festzulegenden Mitwirkungs- und Nachweispflichten können folgende Aspekte / Fragenkreise berücksichtigen:

- Sind Vereinbarungen zwischen nahestehenden Personen (siehe den Exkurs unten) im Sinne des Außensteuergesetzes im Rahmen ihrer Geschäftsbeziehungen angemessen?

- Ist die Gewinnabgrenzung zwischen unselbständigen Unternehmensteilen angemessen?
- Hat der Steuerpflichtige die Finanzbehörde bevollmächtigt, in seinem Namen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den **von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten** außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen?
- Einhaltung von Dokumentations- und Nachweispflichten auch bei Geschäftsbeziehungen zwischen nicht nahe stehenden Personen, die sonst nur für nahe stehende Personen gelten. Nach der SteuerHBekVO muss der Steuerpflichtige insbesondere Aufzeichnungen über Folgendes zeitnah erstellen:
 - o Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen;
 - o Verträge und vereinbarte Vertragsbedingungen, sowie ihre Veränderung;
 - o die immateriellen Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige im Rahmen der Geschäftsbeziehungen nutzt oder zur Nutzung überlässt;
 - o die von den Beteiligten im Rahmen der Geschäftsbeziehung ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken sowie deren Veränderungen;
 - o die eingesetzten Wirtschaftsprüfer;
 - o die gewählten Geschäftsstrategien;
 - o die bedeutsamen Markt- und Wettbewerbsverhältnisse;
 - o die Anteilseigner des Geschäftspartners.
- Diese Erstellungspflichten gelten nur dann nicht, wenn die Summe der Entgelte für Lieferungen und Leistungen aus einer Geschäftsbeziehung im Wirtschaftsjahr **EUR 10.000** nicht übersteigen.

Exkurs: Nahestehende Personen

Die Personen, die gemäß § 1 Abs. 2 Außensteuergesetz (AStG) sich nahe stehen, können **natürliche oder juristische Personen** sein, wie zum Beispiel eine GmbH oder Aktiengesellschaft. Im Sinne dieser Vorschrift stehen sich nicht nur Eheleute nah, sondern auch sonstige Verwandte, Freunde und in Einzelfällen auch Bekannte. Aber auch ein Gesellschafter, der sich mit 25 % oder mehr an einer Kapitalge-

sellschaft beteiligt hat, steht sich mit dieser Kapitalgesellschaft nah im Sinne von § 1 Abs. 2 AStG.

2. Entlastungen für ausländische Gesellschaften

Ausländische Gesellschaften werden nur dann durch **Befreiung von der Kapitalertragsteuer** entlastet, wenn bei der ausländischen Gesellschaft die **Identität** derjenigen natürlichen **Personen** bekannt ist und nachvollzogen werden kann, die mit **mehr als 10 %** unmittelbar oder mittelbar an dieser Gesellschaft beteiligt sind. Nach der SteuerHBekVO ist der Name und die Ansässigkeit der natürlichen Person offen zu legen.

Hintergrund ist folgender: Nach **§ 50d EStG** soll die deutsche Kapitalertragsteuer gerade für den Fall sichergestellt werden, dass das deutsche Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt oder ausgeschlossen ist. In bestimmten Fällen kann sich ein Steuerpflichtiger aber von der **Kapitalertragsteuer** entweder **freistellen** lassen oder die Erstattung der abgezogenen Steuern verlangen. Diese Freistellung oder Erstattung darf jedoch nicht erfolgen, wenn ein Steuerpflichtiger nur durch eine formale Zwischenschaltung einer ausländischen Gesellschaft die Erfüllung der Befreiungsvoraussetzungen erreicht.

Schon nach altem Recht schränkte § 50d EStG das Recht auf Freistellung oder Erstattung ein, indem diese z. B. nicht gewährt werden durften, wenn an der ausländischen Gesellschaft natürliche Personen beteiligt werden, die als natürliche Personen unmittelbar die steuerliche Entlastung nicht erhalten würden und es an wirtschaftlichen oder sonstigen beachtlichen Gründen für die Einschaltung einer ausländischen Gesellschaft fehlte.

Der Gesetzgeber erhöht nun mit dem Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz die Anforderungen an die Befreiungsvoraussetzungen, indem die Befreiungen von dem Nachweis der Identität der substanzial (mehr als 10 %) beteiligten natürlichen Personen abhängig sind.

Bei der Einschaltung von Gesellschaften, die in einem Staat ihren Sitz haben, der sich nicht an dem Auskunfts-austausch mit der Bundesrepublik Deutschland beteiligt, wie ihn üblicherweise Doppelbesteuerungsabkommen vorsehen, soll letztlich eine missbräuchliche Inanspruchnahme von Vorteilen vermieden werden.

3. Abgeltungsteuer und Teileinkünfteverfahren bei ausländischen Gesellschaften

Sofern ausländische Gesellschaften Einnahmen erzielen, die grundsätzlich zur Anwendung der Abgeltungsteuer oder des Teileinkünfteverfahrens in Deutschland führen, kann die Finanzbehörde ihre Anwendung an die **Bedingung einer „Steuervollmacht“** knüpfen.

Danach soll die **Finanzbehörde vom Steuerpflichtigen bevollmächtigt** werden, in seinem Namen **mögliche Auskunftsansprüche** gegenüber den **von der Finanzbehörde konkret benannten Kreditinstituten** außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen.

Dadurch soll die Finanzbehörde Zugang zu Bankinformationen erhalten, die anderenfalls aufgrund der Verweigerung des Auskunfts-austausches zwischen Deutschland und dem betroffenen Staat nicht erlangt werden können.

4. Ausnahmen

Die oben in Ziffer II. 1 bis 3 geschilderten Nachweis- und Mitwirkungspflichten bestehen nicht, wenn

- zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem betreffenden Staat ein Abkommen besteht, das die Erteilung von Auskünften und Informationen vorsieht, die zur Besteuerung in Deutschland erforderlich sind. Das kann klassischer Weise ein Doppelbesteuerungsabkommen nach Maßgabe des Musterabkommens zur Doppelbesteuerung der OECD sein;
- der betreffende Staat auch ohne ein entsprechendes Abkommen die erforderlichen Auskünfte in einem Umfang erteilt, der den Anforderungen des OECD-Musterabkommens für Doppelbesteuerungen entspricht, oder
- der betreffende Staat die Bereitschaft zeigt, Auskünfte zu erteilen, wobei die Bereitschaft dadurch zum Ausdruck gebracht werden kann, dass er mit der Bundesrepublik Deutschland konkrete Gespräche zum Abschluss eines bilateralen Vertrages führt, der den Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten zum Gegenstand hat.

III. Änderungen im Steuerrecht der Kapitalgesellschaften (insb. GmbH, AG)

Nach einer Regelung im Körperschaftsteuergesetz (§ 8b Abs. 1 KStG) werden Dividenden, die zum Beispiel eine Kapitalgesellschaft von einer anderen bezieht, auf Ebene der Kapitalgesellschaft von der Besteuerung fast vollständig ausgenommen. Ähnliches gilt gem. § 8b Abs. 2 KStG für Gewinne, die eine Kapitalgesellschaft durch die Veräußerung ihrer Anteile an einer anderen Kapitalgesellschaft erzielt. In beiden Fällen beträgt die Steuerbefreiung 95 % der Dividenden oder Veräußerungsgewinne.

Nach dem Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz und der SteuerHBekVO können **diese beiden Steuerbefreiungen** von der Erfüllung besonderer Nachweis- und Mitwirkungspflichten abhängig gemacht werden.

Die Wirksamkeit solcher Bedingungen setzt zunächst auch hier wieder voraus, dass Beteiligte im Ausland ansässig sind und folglich nicht so leicht in die Ermittlung des steuerlichen Sachverhalts einbezogen werden können. Weiterhin ist Voraussetzung, dass der betreffende Staat keine Auskünfte nach den Standards der OECD erteilt oder eine entsprechende Bereitschaft hierzu verweigert.

Die konkreten Nachweis- und Mitwirkungspflichten sind wie oben unter Ziffer II. dargelegt ausgestaltet.

Letztlich möchte der Gesetzgeber auch mit dieser Regelung den betreffenden Staat motivieren, mit Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen auf Grundlage der OECD-Standards abzuschließen.

IV. Änderungen der Abgabenordnung

1. Verschärfte Auskunftspflichten

Steuerpflichtige sind in Deutschland gemäß § 90 Abgabenordnung (AO) verpflichtet, bei der Ermittlung des steuerlich relevanten Sachverhalts mitzuwirken. Diese Verpflichtung wird durch die vollständige und wahrheitsgemäße Offenlegung der für die Besteuerung maßgeblichen Tatsachen erfüllt. Das gilt insbesondere, wenn der Sachverhalt Bezüge zum Ausland aufweist.

Nach dem Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz kann (§ 90 Abs. 2 Satz 3 AO n. F.) die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen auffordern,

- die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben an Eides statt zu versichern;
- **die Finanzbehörde zu bevollmächtigen, in seinem Namen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen!**

Wer die Richtigkeit und Vollständigkeit von Tatsachen unter Angabe von Eides statt versichert, obwohl er weiß, dass diese Tatsachen gänzlich oder teilweise falsch oder unvollständig sind, macht sich in Deutschland strafbar.

Die Finanzbehörde kann beide Maßnahmen verlangen, wenn

- der Steuerpflichtige über Geschäftsbeziehungen zu Finanzinstituten in einem Staat verfügt, mit dem kein Doppelbesteuerungsabkommen auf Basis des Musterabkommens der OECD besteht;
- der entsprechende ausländische Staat keine Auskünfte in einem Umfang erteilt, der üblicherweise nach dem Doppelbesteuerungsabkommen auf Grundlage der OECD-Musterabkommen erteilt wird, oder
- der betreffende Staat überhaupt keine Bereitschaft zu einer entsprechenden Auskunftserteilung hat, das heißt wenn der Staat auch keine Gespräche mit Deutschland über den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens führt.

Wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 Satz 3 AO verletzt, so wird – widerlegbar - vermutet, dass er über **steuerpflichtige Einkünfte in diesen Staaten verfügt** bzw. **seine Einkünfte höher** als die erklärten Einkünfte sind. Diese Regelung versetzt die Finanzverwaltung in die Lage, eine **Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vorzunehmen**. Wenn sich der Steuerpflichtige dann gegen diese Steuerschätzung im Rahmen des Steuerverfahrens wehren möchte, wird er also gezwungen, sich aktiv zu beteiligen.

2. Verschärfte Aufbewahrungspflichten

Sofern ein Steuerpflichtiger Einkünfte aus einer Angestelltentätigkeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung oder sonstige steuerbare private Einkünfte gemäß § 22 EStG erzielt und **die-**

se Einkünfte insgesamt Euro 500.000,- im Kalenderjahr übersteigen, muss er folgendes beachten:

Er muss die mit diesen Einkünften in Zusammenhang stehenden **Aufzeichnungen und Unterlagen** (bezieht sich auf Einnahmen und Werbungskosten) **sechs Jahre aufbewahren**.

Bei zusammenveranlagten Ehegatten wird jeder Ehegatte individuell betrachtet. Eine Zusammenrechnung der Ehegatteneinkünfte erfolgt nicht. Folglich muss für jeden **Ehegatten** geprüft werden, ob die Aufbewahrungspflichten eingreifen.

Die Aufbewahrungspflicht entsteht erstmalig in dem Kalenderjahr, das sich an das Kalenderjahr anschließt, in dem die Summe der positiven Einkünfte aus den oben genannten Einkunftsarten den Betrag von Euro 500.000,- übersteigt.

Unabhängig von diesen Voraussetzungen **kann die Finanzbehörde** einen **Steuerpflichtigen** zur **Aufbewahrung** der maßgeblichen Steuerunterlagen **verpflichten**, wenn er seinen Mitwirkungspflichten nach dem neuen § 90 Abs. 2 Satz 3 AO nicht nachgekommen ist, das heißt also er entweder keine eidesstattliche Versicherung abgegeben oder die von der Finanzbehörde verlangte Vollmacht verweigert hat.

Laut der Gesetzesbegründung wird die strengere Aufbewahrungspflicht noch dadurch ergänzt, dass die Finanzbehörde nach der Aufforderung an den Steuerpflichtigen, die steuerlich relevanten Unterlagen aufzubewahren, zusätzlich eine **Außenprüfung** durchführen darf.

Vorsicht: Nach dem Wortlaut der neuen Vorschrift im Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz sind die Steuerbehörden **jedoch schon dann zur Außenprüfung** berechtigt, **sobald** ein Steuerpflichtiger zum Beispiel bei Einkünften aus Kapitalvermögen die **Einkunftsgrenze von Euro 500.000,- übersteigt** und von Gesetzes wegen der sechsjährigen Aufbewahrungspflicht unterliegt. In diesem Fall kann nach dem Wortlaut des Gesetzes eine Außenprüfung erfolgen, selbst wenn er eine entsprechende eidesstattliche Versicherung abgegeben und die Vollmacht zu Gunsten des Finanzamtes ausgestellt hat.

V. Sonstiges

Bisher ist die Zollverwaltung mit der Aufgabe beauftragt, Bargeldkontrollen zum Zwecke der **Bekämpfung der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung** durchzuführen. Nach Auffassung des Gesetzgebers ist jedoch die Begrenzung auf diese Zwecke zu eng, da selbst bei offensichtlichen Verstößen wie Steuerhinterziehung oder Betrug zu Lasten von Sozialleistungsträgern die Zollverwaltung dem nicht weiter nachgehen kann.

Der Gesetzgeber stellt deshalb mit dem Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz durch eine Änderung in § 1 des Zollverwaltungsgesetzes klar, dass die Zollverwaltung zukünftig im Rahmen ihrer Kontrolltätigkeit auch dann tätig werden kann, wenn sie einen Verdacht auf eine Steuerhinterziehung, eine Steuerordnungswidrigkeit oder auf einen Betrug zum Nachteil der Sozialleistungsträger hat. Bisher durfte die Zollverwaltung in diesen Fällen nicht ohne weiteres tätig werden.

VI. Ausblick

Die neue Rechtslage ist vollständig am 1. Januar 2010 in Kraft getreten. Sie soll als Mittel und Anreiz dienen, Staaten zu bewegen, sich bilateral zu verpflichten, Auskünfte im Steuerverfahren zu erteilen. Schon jetzt haben zahlreiche Staaten (z. B. Andorra, Monaco, Liechtenstein, Luxemburg, Österreich, Schweiz, Costa Rica, Uruguay, Hongkong, Macao, Singapur, Malaysia) erklärt, auf Basis der OECD-Standards zu kooperieren. Der Steuerpflichtige muss also überprüfen, ob seine Geschäftsbeziehungen Staaten berühren, die die Vorgaben des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes sowie der SteuerHBekVO erfüllen. Anderenfalls drohen steuerliche Verschärfungen. Die neuen Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflichten gelten jedoch völlig unabhängig von einem Auslandsbezug für alle Steuerpflichtigen, sofern sie die festgelegte jährliche Einkunftsschwelle (EUR 500.000) überschreiten.

Diese Mandanteninformation beinhaltet lediglich eine unverbindliche Übersicht über das in ihr adressierte Themengebiet. Sie ersetzt keine rechtliche Beratung. Als Ansprechpartner zu dieser Mandanteninformation und zu Ihrer Beratung stehen gerne zur Verfügung:

Dr. Stephan Scherer*
+49.621.4257.214
stephan.scherer@sza.de

Dr. Martin Feick
+49.621.4257.221
martin.feick@sza.de

Mark Pawlytta
+49.621.4257.237
mark.pawlytta@sza.de

Leopold Thon
+49.621.4257.221
leopold.thon@sza.de

* zusätzlich Fachanwalt für Erbrecht und Fachanwalt für Steuerrecht

SZA SCHILLING, ZUTT & ANSCHÜTZ RECHTSANWALTS AG

D-68165 Mannheim, Otto-Beck-Straße 11
D-68027 Mannheim, Postfach 10 27 50
Telefon: + 49 (0) 621 4257 0
Telefax: + 49 (0) 621 4257 280
info@sza.de
www.sza.de

D-60329 Frankfurt am Main,
Taunusanlage 1
Telefon: + 49 (0) 69 9769601 0
Telefax: + 49 (0) 69 9769601 102
info@sza.de
www.sza.de