

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Bekämpfung grenzüberschreitender Steuerhinterziehung
- Konkretisierung, welche Nachweise und Dokumentationen vorgelegt werden müssen, um in den einschlägigen Fällen der Geschäftsbeziehungen in auskunftsunwilligen Staaten die Versagung des BA-/WKAbzugs, der Entlastung vom StAbzug, des gesonderten Tarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie des Teileinkünfteverfahrens zu vermeiden
- Fundstellen: Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz (BGBl. I 2009, 2302; BStBl. I 2009, 826)
SteuerHBekV (BGBl. I 2009, 3046; BStBl. I 2009, 1146)

§ 51

Ermächtigungen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

- (1) Die Bundesregierung wird ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates
1. zur Durchführung dieses Gesetzes Rechtsverordnungen zu erlassen, soweit dies zur Wahrung der Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung, zur Beseitigung von Unbilligkeiten in Härtefällen, zur Steuerfreistellung des Existenzminimums oder zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens erforderlich ist, und zwar:
 - a) über die Abgrenzung der Steuerpflicht, die Beschränkung der Steuererklärungspflicht auf die Fälle, in denen eine Veranlagung in Betracht kommt, über die den Einkommensteuererklärungen beizufügenden Unterlagen und über die Beistandspflichten Dritter;
 - b) über die Ermittlung der Einkünfte und die Feststellung des Einkommens einschließlich der abzugsfähigen Beträge;
 - c) über die Höhe von besonderen Betriebsausgaben-Pauschbeträgen für Gruppen von Betrieben, bei denen hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen annähernd gleiche Verhältnisse vorliegen, wenn der Steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15) oder selbständiger Arbeit (§ 18) erzielt, in Höhe eines Prozentsatzes der Umsätze im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Umsatzsteuergesetzes; Umsätze aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind nicht zu berücksichtigen.²Einen besonderen Betriebsausgaben-Pauschbetrag dürfen nur Steuerpflichtige in Anspruch nehmen, die ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Ab-

ESTG § 51

satz 3 ermitteln. ³Bei der Festlegung der Höhe des besonderen Betriebsausgaben-Pauschbetrags ist der Zuordnung der Betriebe entsprechend der Klassifikation der Wirtschaftszweige, Fassung für Steuerstatistiken, Rechnung zu tragen. ⁴Bei der Ermittlung der besonderen Betriebsausgaben-Pauschbeträge sind alle Betriebsausgaben mit Ausnahme der an das Finanzamt gezahlten Umsatzsteuer zu berücksichtigen. ⁵Bei der Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Absatz 1 oder 4 sowie die Veräußerungskosten neben dem besonderen Betriebsausgaben-Pauschbetrag abzugsfähig. ⁶Der Steuerpflichtige kann im folgenden Veranlagungszeitraum zur Ermittlung der tatsächlichen Betriebsausgaben übergehen. ⁷Wechselt der Steuerpflichtige zur Ermittlung der tatsächlichen Betriebsausgaben, sind die abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Absatz 1 oder 4, in ein laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen. ⁸§ 4 Absatz 3 Satz 5 bleibt unberührt. ⁹Nach dem Wechsel zur Ermittlung der tatsächlichen Betriebsausgaben ist eine erneute Inanspruchnahme des besonderen Betriebsausgaben-Pauschbetrags erst nach Ablauf der folgenden vier Veranlagungszeiträume zulässig; die §§ 140 und 141 der Abgabenordnung bleiben unberührt;

- d) über die Veranlagung, die Anwendung der Tarifvorschriften und die Regelung der Steuerentrichtung einschließlich der Steuerabzüge;
- e) über die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen einschließlich eines Steuerabzugs;
- f) in Fällen, in denen ein Sachverhalt zu ermitteln und steuerrechtlich zu beurteilen ist, der sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes bezieht, und außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes ansässige Beteiligte oder andere Personen nicht wie bei Vorgängen innerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts herangezogen werden können, zu bestimmen,**
 - aa) in welchem Umfang Aufwendungen im Sinne des § 4 Absatz 4 oder des § 9 den Gewinn oder den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nur unter Erfüllung besonderer Mitwirkungs- und Nachweispflichten mindern dürfen. ²Die besonderen Mitwirkungs- und Nachweispflichten können sich erstrecken auf**
 - aaa) die Angemessenheit der zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuer-**

- gesetzes in ihren Geschäftsbeziehungen vereinbarten Bedingungen,
- bbb) die Angemessenheit der Gewinnabgrenzung zwischen unselbständigen Unternehmensteilen,
 - ccc) die Pflicht zur Einhaltung von für nahestehende Personen geltenden Dokumentations- und Nachweispflichten auch bei Geschäftsbeziehungen zwischen nicht nahestehenden Personen,
 - ddd) die Bevollmächtigung der Finanzbehörde durch den Steuerpflichtigen, in seinem Namen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen;
- bb) dass eine ausländische Gesellschaft ungeachtet des § 50d Absatz 3 nur dann einen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung vom Steuerabzug nach § 50d Absatz 1 und 2 oder § 44a Absatz 9 hat, soweit sie die Ansässigkeit der an ihr unmittelbar oder mittelbar beteiligten natürlichen Personen, deren Anteil unmittelbar oder mittelbar 10 Prozent übersteigt, darlegt und nachweisen kann;
 - cc) dass § 2 Absatz 5b Satz 1, § 32d Absatz 1 und § 43 Absatz 5 in Bezug auf Einkünfte im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 und die steuerfreien Einnahmen nach § 3 Nummer 40 Satz 1 und 2 nur dann anzuwenden sind, wenn die Finanzbehörde bevollmächtigt wird, im Namen des Steuerpflichtigen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen.

²Die besonderen Nachweis- und Mitwirkungspflichten auf Grund dieses Buchstabens gelten nicht, wenn die außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes ansässigen Beteiligten oder andere Personen in einem Staat oder Gebiet ansässig sind, mit dem ein Abkommen besteht, das die Erteilung von Auskünften entsprechend Artikel 26 des Musterabkommens der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung von 2005 vorsieht oder der Staat oder das Gebiet Auskünfte in einem vergleichbaren Umfang erteilt oder die Bereitschaft zu einer entsprechenden Auskunftserteilung besteht;

...

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Regierungsdirektor, Arnberg
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Schrifttum: Geuenich, Neue Maßnahmen zur Bekämpfung der grenzüberschreitenden Steuerhinterziehung, NWB 2009, 2396; Haarmann/Suttorp, Zustimmung des Kabinetts zum Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz, BB 2009, 1275; Kessler/Eicke, Gedanken zur Verfassungs- und Europarechtskonformität des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes, DB 2009, 1314; Korn/Strahl, Steuerliche Hinweise zum Jahresende 2009, KÖSDI 2009, 16717, 16742; Korn/Strahl, Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2009, NWB 2009, 3790, 3799; Merker, Bekämpfung der Steuerhinterziehung und weitere Steuerrechtsänderungen im 1. Halbjahr 2009, StWa. 2009, 235; Obenhaus, Die Bedeutung des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes für die Praxis, Stbg. 2009, 389; Rotter, Das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz, SteuerStud. 2009, 562; Schwedhelm/Olbing/Binnewies, Aktuelles zum Jahreswechsel 2009/2010 rund um die GmbH, GmbHR 2009, 1233, 1240ff.; v. Wedelstädt, Die Änderungen der Abgabenordnung durch das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz, DB 2009, 1731.

Kompaktübersicht

J 09-1 **Grundinformation:** Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f enthält die Ermächtigung für die BReg., die Einführung besonderer Nachweis- und Mitwirkungspflichten für Fälle zu regeln, in denen ein Sachverhalt zu ermitteln und strechtl. zu beurteilen ist, der sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs des EStG bezieht, sowie weiter zu regeln, wie außerhalb des Geltungsbereichs des EStG ansässige Beteiligte oder andere Personen, die nicht wie bei Vorgängen innerhalb des Geltungsbereichs des EStG zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts herangezogen werden können, entsprechende besondere Nachweis- und Mitwirkungspflichten zu erfüllen haben. Betroffen sind die Bereiche des Abzugs von BA/WK, die Entlastung vom StAbzug nach § 50d Abs. 1 oder § 44a Abs. 9 sowie die Gewährung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte iSd. § 20 und des Teileinkünfteverfahrens. Die BReg. hat mit SteuerHBekV v. 18.9.2009 (BGBl. I 2009, 3046; BStBl. I 2009, 1146) die Ermächtigung ausgefüllt.

J 09-2 **Rechtsentwicklung:** zur *Gesetzesentwicklung bis 1989* s. § 51 Anm. 1, *bis 2008* s. § 51 Anm. J 08-2.

- **Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz v. 29.7.2009** (BGBl. I 2009, 2302; BStBl. I 2009, 826): In Abs. 1 Nr. 1 wurde der Buchst. f neu angefügt. Die BReg. wird danach ermächtigt, mit Zustimmung des BRat eine RechtsVO zur Bekämpfung der grenzüberschreitenden Steuerhinterziehung zu erlassen. Danach besteht die Möglichkeit, den BA- und WK-Abzug von der Erfüllung besonderer Mitwirkungs- und Nachweispflichten abhängig zu machen. Weiter erhielt die BReg. die Möglichkeit, per Verordnung bei ausländ. Gesellschaften die Entlastung von KapErtrSt

oder Abzugsteuer, wie in § 50d Abs. 1 und 2 vorgesehen, vom Nachweis der Identität der natürlichen Personen abhängig zu machen, die an der Gesellschaft mit mindestens 10 % unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind. Die BReg. erhielt ebenfalls die Möglichkeit, durch Verordnung zu regeln, unter welchen Voraussetzungen der gesonderte Steuertarif nach § 32d Abs. 1 für Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie die Grundsätze des Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Satz 1 und 2 versagt werden können.

Die BReg. hat aufgrund der Ermächtigung die Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung (SteuerHBekV) v. 18.9.2009 (BGBl. I 2009, 3046; BStBl. I 2009, 1146) erlassen.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz ist nach Art. 6 am 30.7.2009 in Kraft getreten. § 6 SteuerHBekV ergänzt dazu, dass die Grundsätze der VO, speziell § 1 (Versagung der BA- bzw. WK-Abzugs) und § 3 (Versagung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen und Versagung des Teileinkünfteverfahrens) erstmals ab dem VZ 2010 anzuwenden sind. Hat der Stpfl. ein abweichendes Wj., sind §§ 1, 3 und 4 der SteuerHBekV erstmals ab dem 1.1.2010 anzuwenden. § 2 SteuerHBekV (Versagung der Entlastung vom StAbzug) ist erstmals auf Gewinnausschüttungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 gezahlt oder gutgeschrieben werden. J 09-3

Grund der Änderungen: Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten können Beteiligte oder andere Personen nicht wie bei Vorgängen innerhalb des Geltungsbereichs des EStG zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts durch die Finanzbehörden herangezogen werden. Die deutschen Finanzbehörden können ausländ. Finanzbehörden lediglich um Amtshilfe bitten (§ 117 Abs. 1 AO). Es besteht aber keine Verpflichtung ausländ. Finanzbehörden, einer solchen Bitte zu entsprechen. Völkerrechtl. Verpflichtungen zur Amtshilfe im Besteuerungsverfahren enthalten DBA, besondere Amtshilfeabkommen, die Konvention Nr. 127 des Europarats v. 25.1.1988 sowie Europäisches Gemeinschaftsrecht, zB die Richtlinie 77/799/EWG. Aber nicht alle Staaten und Gebiete sind bereit, sich in völkerrechtl. Vereinbarungen zu einer effektiven Amtshilfe im Besteuerungsverfahren zu verpflichten. J 09-4

Auf Grund dieser Ausgangslage und aufgeschreckt durch mehrere große jeweils grenzüberschreitende Steuerhinterziehungsfälle sah sich der Gesetzgeber in der Pflicht, der grenzüberschreitenden Steuerhinterziehung massiv entgegenzuwirken. Schließlich wird durch die Größenordnung der grenzüberschreitenden Steuerhinterziehung die Besteuerungsbasis bedroht und es ergeben sich erhebliche Steuerverluste (BTDrucks. 16/13106, 8).

Der Gesetzgeber hat daher Maßnahmen zum Schutz der deutschen Besteuerungsbasis und damit auch zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ergriffen.

J 09-5 **Bedeutung der Änderungen:** Mit Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f wird die Möglichkeit geschaffen, durch RechtsVO die Inanspruchnahme bestimmter stl. Regelungen bei Geschäftsbeziehungen zu Staaten und Gebieten, in denen die Beteiligten und andere Personen nicht wie bei inländ. Sachverhalten zur Mitwirkung herangezogen werden können, von der Erfüllung besonderer Mitwirkungs- und Nachweispflichten abhängig zu machen. Die Ermächtigung des Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f wird durch die Regelungen der Steuer-HBekV v. 18.9.2009 (BGBl. I 2009, 3046; BStBl. I 2009, 1146) ausgefüllt.

- ▶ **Betroffene Fälle:** Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f erfasst Sachverhalte, die zu ermitteln und strechtl. zu beurteilen sind und sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs des EStG beziehen, und außerhalb des Geltungsbereichs des EStG ansässige Beteiligte oder andere Personen, die nicht wie bei Vorgängen innerhalb des Geltungsbereichs des EStG zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts herangezogen werden können.
- ▶ **Rechtsfolgen:**
 - Versagung des Abzugs von BA und WK (Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 Doppelbuchst. aa) bei Nichterfüllung besonderer Nachweis- und Mitwirkungspflichten,
 - Versagung der Entlastung vom StAbzug (Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 Doppelbuchst. bb) bei Nichterfüllung besonderer Nachweis- und Mitwirkungspflichten,
 - Versagung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen und Versagung des Teileinkünfteverfahrens (Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 Doppelbuchst. cc) bei Nichterfüllung besonderer Nachweis- und Mitwirkungspflichten.
- ▶ **Versagung des BA-/WK-Abzugs:** Die Möglichkeit des BA- bzw. WK-Abzugs ist in folgenden Fällen von besonderen Mitwirkungs- und Nachweispflichten abhängig:
 - Angemessenheit der zwischen nahestehenden Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG in ihren Geschäftsbeziehungen vereinbarten Bedingungen,
 - Angemessenheit der Gewinnabgrenzung zwischen unselbständigen Unternehmensteilen,
 - Pflicht zur Einhaltung von für nahestehende Personen geltenden Dokumentations- und Nachweispflichten auch bei Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen,
 - Bevollmächtigung der Finanzbehörde durch den Stpfl., in seinem Namen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbe-

hörde benannten Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen.

- ▷ *Besondere Nachweis- und Mitwirkungspflichten:* Auf Geschäftsbeziehungen zum Ausland mit einer nahestehenden Person iSd. § 1 Abs. 2 AStG ist § 90 Abs. 3 AO mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Aufzeichnungen für alle Geschäftsvorfälle zeitnah zu erstellen und auf Anforderung entsprechend § 90 Abs. 3 Satz 9 AO vorzulegen sind. Nichterfüllung führt zur Versagung des BA-/WK-Abzugs (§ 1 Abs. 2 SteuerHBekV).

Dies gilt auch für Stpfl., die für die inländ. Besteuerung Gewinne zwischen ihrem inländ. Unternehmen und dessen Betriebsstätten im Ausland aufzuteilen oder die den Gewinn der inländ. Betriebsstätte ihres ausländ. Unternehmens zu ermitteln haben (§ 1 Abs. 3 SteuerHBekV).

- ▷ *Keine nahestehenden Personen:* Für Geschäftsbeziehungen zum Ausland mit einer Person, die keine nahestehende Person iSd. § 1 Abs. 2 AStG ist, sind nach § 1 Abs. 4 SteuerHBekV folgende besondere Aufzeichnungen zu erstellen:

- Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen,
- Verträge und vereinbarte Vertragsbedingungen, die den Geschäftsbeziehungen zugrunde liegen, und ihre Veränderung,
- die immateriellen WG, die der Stpfl. im Rahmen der betreffenden Geschäftsbeziehungen nutzt oder zur Nutzung überlässt,
- die von den Beteiligten im Rahmen der Geschäftsbeziehungen ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken sowie deren Veränderungen,
- die eingesetzten WG,
- die gewählten Geschäftsstrategien,
- die bedeutsamen Markt- und Wettbewerbsverhältnisse,
- die natürlichen Personen, die unmittelbar oder mittelbar Gesellschafter oder Anteilseigner der Person sind. Das gilt nicht, soweit mit der Hauptgattung der Aktien der Person oder eines unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gesellschafters oder Anteilseigners der Person ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet.

- ▷ *Geringfügigkeitsgrenze:* Die Aufzeichnungspflichten gelten nur für Geschäftsbeziehungen, wenn die Summe der Entgelte für Lieferungen und Leistungen aus der betreffenden Geschäftsbeziehung zu einer Person im Wj. den Betrag von 10 000 € übersteigt (§ 1 Abs. 4 Satz 3 SteuerHBekV).

- ▷ *Geschäftsbeziehungen zu ausländischen Kreditinstituten:* Unterhält der Stpfl. Geschäftsbeziehungen zu Kreditinstituten im Ausland oder bestehen objektiv erkennbare Anhaltspunkte für die Annahme, dass der Stpfl. über Geschäftsbeziehungen zu Kreditinstituten im Ausland verfügt, hat der Stpfl. nach § 1 Abs. 5 SteuerHBekV aufgrund Aufforderung durch die

Finanzbehörde diese zu bevollmächtigen, in seinem Namen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen.

- ▶ **Versagung der Entlastung vom Steuerabzug:** Eine ausländ. Gesellschaft hat ungeachtet § 50d Abs. 3 nur dann einen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung vom StAbzug nach § 50d Abs. 1 und 2 oder § 44a Abs. 9, soweit sie die Ansässigkeit der an ihr unmittelbar oder mittelbar beteiligten natürlichen Personen, deren Anteil unmittelbar oder mittelbar 10 % übersteigt, darlegt und nachweist.
- ▷ **Umfang des Nachweises:** Die Gesellschaft hat den Namen und die Ansässigkeit der natürlichen Personen offen zu legen. Die Finanzbehörde kann für die Person eine Bestätigung nach § 50d Abs. 4 verlangen (§ 2 SteuerHBekV). Darüber hinaus darf keine der Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 2 erfüllt sein.
- ▶ **Versagung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte iSd. § 20 und Versagung des Teileinkünfteverfahrens:** § 2 Abs. 5 Satz 1, § 32d Abs. 1 und § 43 Abs. 5 sind in Bezug auf Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und die streifen Einnahmen nach § 3 Nr. 40 Satz 1 und 2 nur dann anzuwenden, wenn die Finanzbehörde bevollmächtigt wird, im Namen des Stpfl. mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen.
- ▷ **Aufforderung nach § 1 Abs. 5 SteuerHBekV:** Die Finanzbehörde hat die Berechtigung, den Stpfl. zur Bevollmächtigung aufzufordern. Kommt er dieser Bevollmächtigung nicht nach, führt dies zur Versagung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte iSd. § 32d und zur Versagung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 SteuerHBekV). Dies gilt nicht, soweit eine der Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 2 erfüllt ist.
- ▶ **Keine besonderen Nachweis- und Mitwirkungspflichten** sind zu beachten, wenn der außerhalb des Geltungsbereichs des EStG ansässige Beteiligte oder andere Personen in einem Staat oder Gebiet ansässig sind, mit dem ein DBA besteht, das die Erteilung von Auskünften entsprechend Art. 26 des OECD-MA 2005 vorsieht oder der Staat oder das Gebiet Auskünfte in einem vergleichbaren Umfang erteilt oder die Bereitschaft zu einer entsprechenden Auskunftserteilung besteht. Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 2 definiert damit drei Alternativen zur Vermeidung der besonderen Nachweis- und Mitwirkungspflichten.
- ▷ **Auskünfte nach DBA:** Es ist ausreichend, wenn mit dem betreffenden Staat ein DBA entsprechend Art. 26 OECD-MA 2005 abgeschlossen worden ist.
- ▷ **Auskünfte nach nationalem Recht des ausländischen Staates:** Die besonderen Nachweis- und Mitwirkungspflichten finden keine Anwendung,

wenn der betreffende ausländ. Staat aufgrund seines nationalen Rechts Auskünfte entsprechend Art. 26 OECD-MA 2005 tatsächlich erteilt.

- ▷ *Kriterium der „Bereitschaft“*: Hat sich der ausländ. Staat zur effektiven Amtshilfe bereit erklärt, so reicht dies bereits zur Vermeidung der Anwendung der besonderen Nachweis- und Mitwirkungspflichten aus. Nach der Gesetzesbegründung kann von einer Bereitschaft ausgegangen werden, wenn zeitnah Maßnahmen zur Umsetzung der OECD-Standards eingeleitet werden. Zu denken ist hier beispielsweise an die Aufnahme von Gesprächen zum Abschluss einer bilateralen Vereinbarung (BTDrucks. 16/12852, 14).
- ▷ *Fehlende Amtshilfe*: Wird nach keiner der drei Alternativen Amtshilfe gewährt, greifen die besonderen Mitwirkungs- und Nachweispflichten, konkretisiert durch die SteuerHBekV.
- ▷ *Nicht kooperierende Staaten und Gebiete*: Das BMF stellte zum 1.1.2010 fest, dass zu diesem Stichtag kein Staat oder Gebiet die Voraussetzungen für Maßnahmen nach der SteuerHBekV erfüllt (BMF v. 5.1.2010, BStBl. I 2010, 19). Das BMF wird künftig Staaten und Gebiete, die die Voraussetzungen für Maßnahmen nach der SteuerHBekV erfüllen, zum jeweils gegebenen Zeitpunkt bekannt geben. Bis dahin bestehen für die Stpfl. keine zusätzlichen Mitwirkungs-, Nachweis- oder Aufklärungspflichten nach Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f sowie § 90 Abs. 3 AO.

Stellungnahme:

J 09-6

- ▷ *Verfassungsmäßigkeit*: Die Verfassungsmäßigkeit des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes wird im Schrifttum als bedenklich eingestuft (s. Haarmann/Suttorp, BB 2009, 1275 ff.; Merker, SteuerStud. 2009, 562; Kessler/Eicke, DB 2009, 1314 ff.). Ein Delegieren von Rechtsetzungsbefugnissen aufgrund einer Verordnungsermächtigung ist im Steuerrecht nur in engen Grenzen zulässig. Wesentliche Merkmale des Steuerstatbestands muss das förmliche Gesetz selbst regeln, was im Fall des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes nicht der Fall ist. Ebenso bestehen erhebliche Zweifel am Einhalten des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes. Es werden von den betroffenen Stpfl. erheblich gesteigerte Mitwirkungspflichten eingefordert und für den Fall der Nichteinhaltung Sanktionen in den Raum gestellt. Eine Rechtfertigung dieser Maßnahmen und damit ein Grund für die Verfassungsmäßigkeit des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes ergibt sich nur aus dem Ziel, der festgestellten Steuerhinterziehung schnell und effektiv entgegen zu treten. Letztlich kann das Problem der Verfassungswidrigkeit aber offen bleiben, da zum 1.1.2010 kein Staat oder Gebiet die Voraussetzungen für Maßnahmen nach der SteuerHBekV erfüllt und sowohl das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz als auch die SteuerHBekV ins Leere zielen.

- **Europarecht:** Die Einschränkungen bestimmter stl Regelungen bei Geschäftsbeziehungen zu unkooperativen Staaten schränkt insbes. die Kapitalverkehrsfreiheit und die Niederlassungsfreiheit ein (Haarmann/Suttorp, BB 2009, 1275 ff.). Durch die Neuregelungen des Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f wird Stpfl. ua. der Abzug von BA/WK oder die Erzielung von Kapitaleinkünften in unkooperativen Staaten erheblich erschwert. UE sind die Maßnahmen aber gerechtfertigt und europarechtl. nicht bedenklich, da sie der Bekämpfung der Steuerhinterziehung und damit zwingenden Gemeinwohlinteressen dienen.

Vgl. die EuGH-Rspr. zu Anti-Missbrauchsmaßnahmen, EuGH v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95 (Leur-Bloem), DB 1997, 1851; v. 16.7.1998 – Rs. C-264/96 (ICI), EuGHE 1998, I-4695; v. 26.10.1999 – Rs. C-294/97 (Eurowings), BStBl. II 1999, 851; v. 13.12.2005 – Rs. C-466/06 (Marks & Spencer), DStR 2005, 2168; v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax), DB 2006, 541 und v. 15.5.2008 – Rs. C-414/06 (Lidl Belgium), DB 2008, 1130.

Zweifel sind nur im Hinblick auf die Verhältnismäßigkeit der Maßnahmen gerechtfertigt. Der EuGH ist hier der Auffassung, dass mit der EG-Amtshilferichtlinie v. 19.12.1977 (77/799/EWG) dem europarechtl. gebotenen Auskunftsverkehr bereits Genüge getan sei (EuGH v. 11.10.2007 – Rs. C-451/05 [ELISA], IStR 2007, 894 u. v. 27.1.2009 – Rs. C-318/07 [Persche], FR 2009, 230). Der deutsche Gesetzgeber umgeht mit dem Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz die vorbezeichnete Amtshilferichtlinie. Dies könnte europarechtl. Bedenken rechtfertigen (s. Haarmann/Suttorp, BB 2009, 1275 ff.; Merker, SteuerStud. 2009, 562; Kessler/Eicke, DB 2009, 1314 ff.).

- **Kritik:** Momentan stellt es sich als sehr unrealistisch dar, dass überhaupt ein Land als steuerschädlich eingestuft wird. Bereits unmittelbar nach dem Treffen der 20 führenden Industrie- und Schwellenländer am 24. 2009 in London hatten die ins Visier geratenen Steueroasen signalisiert, sich den OECD-Standards anzupassen. Derzeit gibt es keinen Staat, der auf dem schwarzen Teil der „Tax-Havens-Liste“ der OECD steht. Die vier zuletzt verbliebenen Länder Costa Rica, Uruguay, Malaysia und die Philippinen haben zugesagt, sich künftig an internationale Standards entsprechend Art. 26 OECD-MA 2005 zu halten. Selbst die sog. „graue Liste“ leert sich zusehends. So standen im November 2009 Länder wie die Schweiz, Österreich, Luxemburg und Liechtenstein, aber auch die Cayman-Inlands und die Kanalinseln nicht mehr auf der Liste. Die jeweils aktuelle Liste ist im Internet unter www.oecd.org/tax/progressreport abrufbar (s. v. Wedelstädt, DB 2009, 2284 [2286]). Das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz stellt sich daher uE lediglich als „Drohkulisse“ dar, um Vertragspartner zum Abschluss einer umfassenden Auskunfts-klausel anzuhalten bzw. Länder und Gebiete, mit denen noch kein Abkommen besteht, zumindest zum Abschluss eines „Tax Information Exchange Agreements“ zu bewegen (so auch Kessler/Eicke, DB 2009, 1314 ff.).