

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Frau  
Katja Hessel, MdB  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
Deutscher Bundestag  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

**E-Mail: [katja.hessel@bundestag.de](mailto:katja.hessel@bundestag.de)  
[finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)**



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Fi/Ze  
Tel.: +49 30 240087-60  
Fax: +49 30 240087-77  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

14. Mai 2021

## **Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze**

Sehr geehrte Frau Hessel,

die Bundessteuerberaterkammer als Körperschaft des öffentlichen Rechts und die Berufsangehörigen als Organe der Rechtspflege setzen sich für die korrekte Anwendung des geltenden Steuerrechts ein. Zielgerichtete Maßnahmen des Gesetzgebers zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und unfairem Steuerwettbewerb begrüßen wir daher.

Um unfairen Steuerwettbewerb einzudämmen, ist ein gemeinsames europäisches Vorgehen gegenüber unkooperativen Staaten und Gebieten sinnvoll. Leider liegen uns aktuell keine Informationen darüber vor, ob die anderen europäischen Staaten entsprechende Maßnahmen bereits umgesetzt haben oder derzeit umsetzen. Soweit dies nicht der Fall ist, sollte u. E. zumindest das Inkrafttreten des vorliegenden Gesetzentwurfs noch so lange verschoben werden, bis die Regelungen auch von den anderen Mitgliedstaaten umgesetzt werden, um einseitige Belastungen der deutschen Wirtschaft zu vermeiden. Es sollte auch noch einmal kritisch hinterfragt werden, warum und ob tatsächlich alle der vorgesehenen Maßnahmen umgesetzt werden müssen. Die Schlussfolgerungen des Rates der Europäischen Union beinhalten hier ein Wahlrecht für die Mitgliedstaaten.

Der von der EU gewählte Ansatz, das auf ausländische Staaten gerichtete Bemühen um mehr Transparenz auf dem Rücken der inländischen Steuerpflichtigen auszutragen, halten wir zudem für äußerst bedenklich. Belastet werden die eigenen Steuerpflichtigen anstelle derjenigen, deren Vorgehen den eigentlichen Grund für die Maßnahmen bildet.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum  
Geschäftsführerin

i. A. Dr. Carola Fischer  
Referatsleiterin

Anlage



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Anlage**

**Stellungnahme  
der Bundessteuerberaterkammer  
zum Gesetzentwurf der Bundesregierung  
zur Abwehr von Steuervermeidung und  
unfairem Steuerwettbewerb  
und zur Änderung weiterer Gesetze**

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60  
Telefax: 030 24 00 87-77  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

14. Mai 2021

**Artikel 1****Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb  
Grundsätzliche Anmerkungen zum Entwurf**

Ziel des vorliegenden Gesetzentwurfs zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze ist es, Staaten und Gebiete, die anerkannte Standards in den Bereichen Transparenz in Steuersachen, unfairen Steuerwettbewerb und bei der Umsetzung der BEPS-Mindeststandards nicht erfüllen, dazu anzuhalten, Anpassungen in Richtung einer Umsetzung und Beachtung internationaler Standards im Steuerbereich vorzunehmen. Mangels direkter gesetzgeberischer Befugnisse gegenüber den ausländischen Staaten sollen inländische Personen und Unternehmen durch gezielte verwaltungsseitige und materiell-steuerrechtliche Maßnahmen davon abgehalten werden, Geschäftsbeziehungen zu diesen Staaten und Steuergebieten fortzusetzen oder aufzunehmen.

Zu diesem Zweck sollen die Regelungen des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes von 2009 an die veränderten internationalen Standards angepasst und zusätzliche Kriterien erfaßt werden, die der Beurteilung eines Staates als nicht kooperativ im Sinne der „schwarzen Liste“ der EU zugrunde liegen. Er basiert auf den Schlussfolgerungen des Rates der Europäischen Union zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (sog. „schwarze Liste“) sowie den seitdem in diesem Zusammenhang durch die Gruppe Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung) verhandelten und vom Rat gebilligten Maßnahmen. Das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz soll in seinem Regelungsgehalt beibehalten werden, soweit dieser mit den Vorgaben des Rates noch kompatibel ist.

Da der grundlegende Ansatz des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes weiterverfolgt wird, bleiben auch grundlegende Bedenken gegen das Vorgehen des Gesetzgebers bestehen. Es erscheint zumindest fraglich, ob das Vorgehen mit dem aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleiteten Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist. Danach ist der Eingriff in die Sphäre des Steuerpflichtigen auf solche Maßnahmen zu beschränken, die das eingesetzte Mittel in ein vernünftiges Verhältnis zum angestrebten Zweck setzen. Das eigentliche Ziel des Gesetzes ist aber, unkooperative Staaten zu mehr Kooperation und Transparenz zu bewegen. Als Druckmittel werden zusätzliche Belastungen der deutschen Steuerpflichtigen durch erweiterte Mitwirkungspflichten und Kontrollen und ggf. die Versagung steuerlich günstiger Regelungen. Es ist u. E. unverhältnismäßig, sich korrekt verhaltende Steuerpflichtige mit zusätzlichen Belastungen zu belegen, ohne dass Indizien für irgendeine Art von Missbrauch vorliegen. Selbst wenn dieses Vorgehen bereits einmal Erfolg hatte und die EU-Mitgliedstaaten sich nun gemeinsam darauf verständigt haben, bleibt das Vorgehen vom Grundsatz her problematisch.

Die ebenfalls zum Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz vorgebrachten europarechtlichen Bedenken im Hinblick auf eine Einschränkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages, insbesondere der Kapitalverkehrsfreiheit und der Niederlassungsfreiheit, sind durch die Einigung auf der europäischen Ebene wohl obsolet. Ein gemeinsames europäisches Vorgehen gegenüber unkooperativen Staaten und Gebieten ist jedenfalls sinnvoll. Leider liegen uns aktuell keine Informationen darüber vor, ob die anderen europäischen Staaten entsprechende Maßnahmen bereits umgesetzt haben oder derzeit umsetzen. Soweit dies nicht der Fall ist, sollte

u. E. zumindest das Inkrafttreten des vorliegenden Gesetzentwurfs noch so lange verschoben werden, bis die Regelungen auch von den anderen Mitgliedstaaten umgesetzt werden, um einseitige Belastungen der deutschen Wirtschaft zu vermeiden.

Dies gilt umso mehr, weil keine Verpflichtung zur Umsetzung aller vier der in den Schlussfolgerungen des Rates der Europäischen Union genannten Maßnahmen besteht. Die Staaten haben vielmehr ein Wahlrecht, welche der Maßnahmen sie ergreifen wollen. Ob daher tatsächlich alle Maßnahmen und zusätzlich noch die gesteigerten Mitwirkungspflichten erforderlich sind, erscheint aus unserer Sicht äußerst fraglich.

Auch der Bundesrat bedauert, dass der Gesetzentwurf über die von der EU aufgestellten Mindestanforderungen hinausgeht und sieht die gesteigerten Mitwirkungspflichten gemäß § 12 StAbwG-E aufgrund des entsprechenden Mehraufwands für betroffene Unternehmen als kritisch an (BT-Drs. 19/29643, S. 6). Zu bedenken ist hierbei vor allem, dass dieser Aufwand die Unternehmen allein aufgrund ihrer Geschäftstätigkeit und unabhängig von irgendeinem Missbrauchs- oder Hinterziehungsverdacht trifft.

Im Gesetzentwurf wird zudem auf Regelungen Bezug genommen, die aktuell auch Gegenstand anderer laufender Gesetzgebungsverfahren sind. So soll insbesondere mit dem ATAD-Umsetzungsgesetz u. a. eine Neufassung der §§ 7 bis 12 AStG sowie eine Aufhebung des § 14 des AStG erfolgen. In § 9 StAbwG-E wird allerdings auf eben diese Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung Bezug genommen. Darum regen wir an, im weiteren Gesetzgebungsverfahren sicherzustellen, dass die Verweisungen in den verschiedenen Gesetzen aufeinander abgestimmt werden (ebenso BT-Drs. 19/29643, S. 5).

## **Zu den einzelnen Vorschriften**

### Zu § 1 StAbwG-E: Anwendungsbereich

Nach Absatz 3 der Norm sollen die Vorschriften dieses Gesetzes durch Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht eingeschränkt oder ausgeschlossen werden. Damit liegt ein Treaty Override vor, der völkerrechtlich nicht unkritisch ist. Um das Ziel des Gesetzes zu erreichen, ist er allerdings hier wohl notwendig. Wir kritisieren dennoch das grundsätzliche Vorgehen, wonach inländische Steuerpflichtige belastet werden, um ausländische Staaten zu einer Verhaltensänderung zu bewegen.

Die Norm ist an dieser Stelle jedoch gegenüber dem Referentenentwurf noch einmal verschärft worden. Denn nach § 1 Abs. 3 Satz 2 StAbwG-E sollen deutsche Besteuerungsrechte nun auch generell (und damit auch außerhalb des StAbwG) durch DBA nicht berührt werden. Eine solche Regelung, bei der es sich faktisch um eine einseitige Aufkündigung eines DBA handelt, sobald der andere Staat als unkooperativ eingestuft wird, halten wir für zu weitgehend. Wir plädieren daher dafür, § 1 Abs. 3 Satz 2 StAbwG-E wieder zu streichen.

### Zu § 3 StAbwG-E: Verordnungsermächtigung

Positiv zu vermerken ist, dass der Gesetzgeber, anders als beim Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz, nicht wesentliche Regelungen in eine Rechtsverordnung auslagert, sondern die Definition von Rechtsbegriffen und die Ankündigung von Rechtsfolgen innerhalb des Gesetzes vornimmt. Damit werden erneute verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf Art. 80 GG vermieden.

Die nicht kooperativen Staaten sollen nach § 3 StAbwG-E in einer Rechtsverordnung benannt werden, die auch den Zeitpunkt bestimmt, ab dem ein bisher als nicht kooperativ genanntes Steuerhoheitsgebiet die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 StAbwG-E nicht länger erfüllt. Wir begrüßen die Regelung, nach der die Rechtsfolgen der Abschnitte 3 und 4 des Gesetzes bereits ab dem 1. Januar des Kalenderjahres oder dem Beginn des abweichenden Wirtschaftsjahres keine Anwendung mehr finden, in dem die entsprechende Rechtsverordnung erlassen wird.

Ebenso halten wir es für sachgerecht, dass, anders als noch im Referentenentwurf vorgesehen, den Steuerpflichtigen dadurch mehr Zeit für eine Anpassung ihrer Geschäftsbeziehungen eingeräumt wird, dass gem. § 3 Abs. 2 Satz 2 StAbwG-E Konsequenzen für den Betriebsausgabenabzug erst vier Jahre und Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen erst drei Jahre nach Inkrafttreten der Rechtsverordnung Anwendung finden soll. Allerdings regen wir an, dass der Anwendungszeitpunkt sämtlicher in den §§ 8 bis 11 StAbwG-E geregelten Abwehrmaßnahmen und der gesteigerten Mitwirkungspflichten nach § 12 StAbwG-E zu einem einheitlichen Zeitpunkt (z. B. vier Jahre nach Inkrafttreten der Rechtsverordnung) greifen sollte.

### Zu § 9 StAbwG-E: Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung

Eine in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässige ausländische Gesellschaft, an der unbeschränkt Steuerpflichtige i. S. d. § 7 AStG beteiligt sind, soll – ungeachtet der Qualifikation ihrer Einkünfte nach § 8 Abs. 1 AStG als aktiv oder passiv, der Erfüllung des sog. Motivtests nach § 8 Abs. 2 AStG oder der Freigrenze gemäß § 9 AStG – für sämtliche Einkünfte als Zwischengesellschaft gelten. Ausgenommen von der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung sind nur diejenigen Einkünfte oder Teile von Einkünften, soweit sie aus aktiven Tätigkeiten i. S. d. § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 10 AStG stammen und die den Erträgen entsprechenden Aufwendungen dem Abzugsverbot nach § 8 StAbwG-E unterliegen haben.

Damit wird der Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung insbesondere auf aktive Einkünfte i. S. d. § 8 Abs. 1 AStG erweitert. Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer erscheint eine allgemeine Gleichsetzung regulärer, wirtschaftlich substanzieller Aktivitäten mit Steuervermeidungspraktiken und der daraus resultierenden Anwendung entsprechender Maßnahmen nach §§ 8 bis 11 StAbwG-E nicht sachgerecht und es ist kritisch, dass keine Eingrenzung (bspw. durch Bagatellgrenzen) auf tatsächlich relevante Steuervermeidungskonstruktionen erfolgt (vgl. ebenso Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrats, BR-Drs. 272/1/21, S. 7). Zudem erfasst das bestehende Instrumentarium der Hinzurechnungsbesteuerung nach unserer Ansicht bereits in ausreichendem Maße passive Einkünfte

ausländischer Zwischengesellschaften, sodass die Einfügung des § 9 StAbwG-E grundlegend überdacht werden sollte. Zumindest sollte jedoch die Möglichkeit des Nachweises wirtschaftlicher Tätigkeiten gem. § 8 Abs. 2 AStG erwogen und § 9 StAbwG-E bei Nachweis wirtschaftlicher Substanz ausgenommen werden.

Da passive Einkünfte nicht unter die Ausnahmeregelung der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 Satz 3 StAbwG-E fallen, kann es bei passiven Einkünften aufgrund der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung und dem Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8 StAbwG-E zu einer parallelen Anwendung beider Regelungen kommen. Dies führt zu einer Doppelbelastung, die nach unserer Auffassung nicht sachgerecht ist. Darum sollte die Ausnahmeregelung der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 Satz 3 StAbwG-E auch auf passive Einkünfte Anwendung finden und nationale Abzugsverbote in anderen EU-Ländern berücksichtigen. Zudem sollte die Ausnahmeregelung nicht nur auf das nationale Gesetz i. S. v. § 8 StAbwG-E abstellen, sondern auch Bezug auf nationale Abzugsverbote in anderen EU-Ländern nehmen.

#### Zu § 10 StAbwG-E: Quellensteuermaßnahmen

Es ist vorgesehen, den Katalog des § 49 EStG für Einkünfte aus Finanzierungsbeziehungen, aus Versicherungs- und Rückversicherungsleistungen, aus der Erbringung von sonstigen Dienstleistungen und dem Handel zu erweitern. Für diese soll eine beschränkte Steuerpflicht gelten, soweit die diesen Einkünften entsprechenden Aufwendungen oder Werbungskosten bei einem anderen Steuerpflichtigen ungeachtet des § 8 Satz 1 StAbwG-E im Rahmen einer inländischen Veranlagung zu berücksichtigen wären. Die Maßnahme der Quellenbesteuerung ist demnach vorrangig zum Abzugsverbot nach § 8 StAbwG-E anzuwenden.

Grundsätzlich ist aus unserer Sicht begrüßenswert, dass die Besteuerung des Einkünftebezieher Vorrang vor einem Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugsverbot erhalten soll. Allerdings geht diese Maßnahme mit einem sehr hohen administrativen Aufwand für den Steuerpflichtigen einher, weshalb aus unserer Sicht eine Bagatellgrenze in den Gesetzestext aufgenommen werden sollte. Andernfalls könnte es zu Quellensteuerabführungsverpflichtungen auch bei Privatpersonen kommen, wenn diese z. B. Waren von Vertragspartnern kaufen, die in nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten ansässig sind. Die möglichen Mehreinnahmen würden dann bei sehr geringen Beträgen nicht mehr in Relation zum Aufwand stehen.

#### Zu § 11 StAbwG-E: Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen

Die Norm sieht vor, dass die Vorschriften über die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG und vergleichbare Vorschriften in DBA's keine Anwendung aus Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen finden, wenn diese von einer in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässigen Körperschaft geleistet werden.

Dies wird u. E. in vielen Fällen zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führen. Zwar ist in § 11 Abs. 3 StAbwG-E vorgesehen, dass die oben genannte Folge nicht eintritt, soweit bereits beim Leistenden eine Besteuerung nach § 10 StAbwG-E gegriffen hat oder das Abzugsverbot gem. § 8 StAbwG-E zur Anwendung gekommen ist. Kritisch aber zu sehen ist, dass dies nicht

auch in Bezug auf die Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 StAbwG-E oder den §§ 7 ff. AStG gelten soll.

Wir regen an, § 11 Abs. 3 StAbwG-E entsprechend zu ergänzen.

Zu § 12 StAbwG-E: Gesteigerte Mitwirkungspflichten

Zu Absatz 2

Die Norm nennt in ihrem Absatz 2 die Voraussetzungen der gesteigerten Mitwirkungspflichten, die im Wesentlichen den Aufzeichnungsverpflichtungen nach dem bisherigen § 1 Abs. 4 der Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung entsprechen. Diese sind spätestens ein Jahr nach Ablauf des betreffenden Kalenderjahres oder, sofern davon abweichend, des Wirtschaftsjahres, der örtlich zuständigen Finanzbehörde sowie in den Fällen, in denen die Voraussetzungen des § 138a AO erfüllt sind, dem Bundeszentralamt für Steuern, zu übermitteln. Dass dies für die betroffenen Steuerpflichtigen nur zu einem geringfügigen Verwaltungsaufwand führt, halten wir nicht für zutreffend.

Gefordert werden im Einzelnen Angaben zu folgenden Punkten, wobei die Anforderungen des vorliegenden Entwurfs in Teilen noch über die der Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung hinausgehen:

<b>§ 1 Abs. 4 Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung</b>	<b>§ 12 StAbwG-E</b>
1. Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen;	1. Darstellung der Geschäftsbeziehungen, Übersicht über Art und Umfang dieser Geschäftsbeziehungen, insbesondere Wareneinkauf, Dienstleistungen, Darlehensverhältnisse, Versicherungsverhältnisse, Nutzungsüberlassungen sowie Kostenumlagen;
2. Verträge und vereinbarte Vertragsbedingungen, die den Geschäftsbeziehungen zugrunde liegen, und ihre Veränderung;	2. Verträge und vereinbarte Vertragsbedingungen, die den Geschäftsbeziehungen zugrunde liegen, und ihre Veränderung innerhalb des Wirtschaftsjahres;
3. die immateriellen Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige im Rahmen der betreffenden Geschäftsbeziehungen nutzt oder zur Nutzung überlässt;	3. Auflistung von Vereinbarungen mit Bezug zu immateriellen Werten, einschließlich Kostenumlagevereinbarungen sowie Forschungsdienstleistungsvereinbarungen und Lizenzvereinbarungen, sowie Auflistung der immateriellen Werte, die der Steuerpflichtige im Rahmen der betreffenden

<b>§ 1 Abs. 4 Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung</b>	<b>§ 12 StAbwG-E</b>
	Geschäftsbeziehungen nutzt oder zur Nutzung überlässt;
4. die von den Beteiligten im Rahmen der Geschäftsbeziehungen ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken sowie deren Veränderungen;	4. die von den Beteiligten im Rahmen der Geschäftsbeziehungen ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken sowie deren Veränderungen innerhalb des Wirtschaftsjahres;
5. die eingesetzten Wirtschaftsgüter;	5. die eingesetzten wesentlichen Vermögenswerte;
6. die gewählten Geschäftsstrategien;	6. die gewählten Geschäftsstrategien;
7. die bedeutsamen Markt- und Wettbewerbsverhältnisse;	7. die Markt- und Wettbewerbsverhältnisse, die für die Besteuerung von Bedeutung sind;
8. 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.	8. die natürlichen Personen, die unmittelbar oder mittelbar Gesellschafter oder Anteilseigner einer Gesellschaft in dem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet sind, zu dem der Steuerpflichtige in Geschäftsbeziehung steht; das gilt nicht, soweit mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer Börse in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens stattfindet oder an einer Börse, die in einem anderen Staat nach § 193 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 4 des Kapitalanlagegesetzbuchs von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht zugelassen ist.

Zum Gesetzentwurf wird unter E. 2 – Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft angeführt, für die der Mitwirkungspflicht in § 12 des Gesetzes sehr ähnlichen Vorgaben aus der Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung sei pro Fall ein Zeitaufwand von 220 Minuten gemessen worden. Es erscheint u. E. äußerst unwahrscheinlich, dass es möglich gewesen sein sollte, die geforderten umfangreichen Angaben in weniger als vier Stunden zusammenzutragen. Das gilt umso mehr für die nun geforderten Angaben. Der Aufwand der Steuerpflichtigen ist sicherlich um ein Vielfaches höher.



Wenn zutreffend ist, dass, wie im Gesetzentwurf ausgeführt, regelmäßig nur ein geringfügiger wirtschaftlicher Austausch mit den voraussichtlich betroffenen Gebieten stattfindet, stellt sich aber die Frage, ob der den betroffenen Steuerpflichtigen durch die erhöhten Mitwirkungspflichten auferlegte Aufwand verhältnismäßig ist.

### Zu Absatz 3

Nach § 12 Abs. 3 StAbwG-E besteht die Möglichkeit für die Finanzbehörden, den Steuerpflichtigen aufzufordern, die gemachten Angaben an Eides statt zu versichern und sie zu bevollmächtigen, bestehende Auskunftsansprüche geltend zu machen. Dies war bisher in § 90 Abs. 2 Satz 3 AO geregelt. Unsere Bedenken gegenüber dieser Regelung haben wir bereits im Gesetzgebungsverfahren zum Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz vorgetragen. Nach wie vor sind wir der Auffassung, dass diese Forderung unverhältnismäßig ist, da der Steuerpflichtige bereits durch seine Unterschrift unter die Steuererklärung unter Strafandrohung die Angaben bestätigt. Im Einzelfall kann die Finanzbehörde die Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung zudem schon nach § 95 AO verlangen. Die Strafandrohung durch die Abgabe einer falschen Versicherung an Eides statt (§ 156 StGB) fällt neben der bereits für Steuerhinterziehung nach § 370 AO geltenden Strafandrohung kaum ins Gewicht.

## **Artikel 4**

### **Änderung der Abgabenordnung**

#### Zu § 162 AO-E: Schätzung von Besteuerungsgrundlagen

Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach § 12 StAbwG-E, kann die Finanzbehörde eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vornehmen, da widerlegbar vermutet wird, dass der Steuerpflichtige über Einkünfte aus unkooperativen Steuergebieten verfügt, die bisher nicht oder nur in zu geringer Höhe deklariert wurden (§ 162 Abs. 2 Satz 3 AO-E).

Mit dem jetzt neu eingefügten § 162 Abs. 4a AO-E soll der Finanzbehörde die Möglichkeit zur Festsetzung eines Zuschlags gegeben werden, wenn der Steuerpflichtige seine in § 12 StAbwG-E geregelten Mitwirkungspflichten verletzt. Für den Zuschlag ist § 162 Abs. 4 AO entsprechend anzuwenden. Der Zuschlag beträgt demnach 5.000,00 € bzw. mindestens 5 % und höchstens 10 % des Mehrbetrags der Einkünfte, der sich nach einer Berichtigung auf Grund der Anwendung des Absatzes 3 ergibt, wenn danach ein Zuschlag von mehr als 5.000,00 € entsteht.

Damit wird der Finanzverwaltung ein pauschalierter Zuschlag in Höhe von 5.000,00 € ermöglicht, wenn sich sonst keine Anhaltspunkte für die Höhe der vermuteten ausländischen Einkünfte ergeben. Gegenüber dem Referentenentwurf wurde durch den Verweis auf Abs. 4 die Höhe des pauschalen Zuschlags zwar von 20.000,00 € auf 5.000,00 € gesenkt. Das Kernproblem bleibt jedoch erhalten. Denn ein Anreiz dafür, die Mitwirkungspflichten (nachträglich) zu befolgen, würde sich allerdings nur in den Fällen ergeben, in denen 10 % des Mehrbetrags der Einkünfte eine geringere Summe als 5.000,00 € ausmachen. Das ergäbe sich aber erst im

Nachhinein. Wenn es auch dann unverändert bei dem Zuschlag bleibt, ohne dass eine Möglichkeit besteht, ihn auf ggf. nachzuzahlende Steuern anzurechnen, läge ein reiner Strafzuschlag vor. Dieser könnte zudem, ohne jegliche Indizien für das tatsächliche Vorliegen undeklarer Einkünfte verhängt werden. Dies halten wir für nicht mit rechtsstaatlichen Grundsätzen vereinbar.

§ 162 AO-E sollte daher dringend entschärft werden. Eine Verletzung der teilweise kaum erfüllbaren Mitwirkungspflichten nach § 12 StAbwG-E darf nicht sofort und regelmäßig zu einer Schätzungsbescheid der Finanzbehörde führen. § 162 Abs. 4a AO-E sollte gestrichen, zumindest aber rechtsstaatlichen Grundsätzen entsprechend ausgestaltet werden.