

DEUTSCHER FINANZGERICHTSTAG E.V.

DER PRÄSIDENT

Frau

Vorsitzende des Finanzausschusses

des Deutschen Bundestages

Ingrid Arndt-Brauer

Platz der Republik 1

11011 Berlin

Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages

RiBFH Prof. Jürgen Brandt

Tel. 089-9231-288 (Handy 0177-77 69 721)

Fax 03212-1122823

E-Mail juerbrandt@web.de

Geschäftsstelle

Von-der-Wettern-Straße 17, 51149 Köln

Per Mail

Köln, den 24. März 2017

Stellungnahme

zur öffentlichen Anhörung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz –StUmgBG-)“, zur Stellungnahme des Bundesrates sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung (BT-Drs. 18/1132, 18/1194),

zu dem Antrag der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen zur Einrichtung einer Bundessteuerverwaltung (BT-Drs. 18/2977)

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,
sehr geehrte Mitglieder des Finanzausschusses,

Ihre Einladung zur öffentlichen Anhörung sowie zu einer vorbereitenden Stellungnahme nehme ich gerne wahr; in der Anhörung wird der Präsident des Finanzgerichts Köln Benno Scharpenberg als Mitglied des Beirats des Deutschen Finanzgerichtstages die Vertretung übernehmen.

Zu den Gegenständen des Gesetzgebungsvorhabens sind aus der Sicht des Deutschen Finanzgerichtstages folgende Ausführungen veranlasst:

I.

Nach der Gesetzesbegründung des Steuerumgebungsbekämpfungsgesetzes (StUmgBG) soll mit den neuen gesetzlichen Bestimmungen Transparenz bei „beherrschenden“ Geschäftsbeziehungen inländischer Steuerpflichtiger zu Domizilgesellschaften („Briefkastenfirmen“) geschaffen und dadurch deren Nutzung zum Zweck der Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, Geldwäsche oder Verschleierung wirksam eingeschränkt werden.

Diesem Ziel dient die Erweiterung der Mitwirkungs- und Anzeigepflichten für Steuerpflichtige und Finanzinstitute

- hinsichtlich „beherrschender Geschäftsbeziehungen“ inländischer Steuerpflichtiger zu Personengesellschaften, Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen
- mit Sitz oder Geschäftsleitung in Staaten oder Territorien, die nicht Mitglieder der Europäischen Union oder der Europäischen Freihandelsassoziation (im Folgenden sog. Drittstaaten-Gesellschaften) sind.

In diesem Zusammenhang soll auch das sog. steuerliche Bankgeheimnis nach § 30a AO aufgehoben werden.

Des Weiteren ist geplant, den Katalog der besonders schweren Steuerhinterziehungen um den Tatbestand der Steuerhinterziehung durch verdeckte Geschäftsbeziehungen zu vom Steuerpflichtigen beherrschten Drittstaaten-Gesellschaften zu erweitern, um dadurch die

Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der zehnjährigen Verjährungsfrist für die Strafverfolgung nach den §§ 370, 376 AO zu schaffen. Zugleich soll die Zahlungsverjährungsfrist in Steuerhinterziehungsfällen allgemein von fünf auf zehn Jahre verlängert werden (§ 228 Satz 2 AO).

Nach dem Willen des Bundesrates soll für die Fälle der schweren Steuerhinterziehung auch eine Telekommunikationsüberwachung zulässig werden, wie dies bisher nur für den Fall des bandenmäßig begangenen Umsatzsteuerbetrugs rechtlich zugelassen ist.

Mit Blick darauf, dass die Vorhaben des Gesetzes im Wesentlichen

- die Umsetzung des Gebots der Finanzverwaltung betreffen, im Rahmen ihrer Bindung an das materielle Steuerrecht und ihrer Pflicht zur Ermittlung steuerlicher Sachverhalte „von Amts wegen“ dessen gleichmäßigen Vollzug auch bei Sachverhalten mit Auslandsbezug zu gewährleisten, und
- dem Gesetzgeber insoweit nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ein weiter Gestaltungsspielraum eingeräumt ist,

bedürfen aus der Sicht des Deutschen Finanzgerichtstages lediglich die folgenden Fragen einer intensiveren Betrachtung:

1. Sind die Tatbestandsvoraussetzungen für die erweiterten Anzeige- und Mitwirkungspflichten insbesondere auch mit Blick auf die damit verbundene Bußgeldbewehrung hinreichend sicher bestimmt?
2. Ist die Beschränkung des Anwendungsbereichs dieser Regelungen auf Geschäftsbeziehungen zu Unternehmen in Drittstaaten mit der unionsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit in Art. 63 AEUV vereinbar, die als einzige der unionsrechtlichen Grundfreiheiten auch für Beziehungen zu Drittstaaten zu berücksichtigen ist¹?
3. Ist die Abschaffung des sog. steuerlichen Bankengeheimnisses nach Maßgabe des § 30a AO verfassungsgemäß?

¹ Sofern es sich nicht i.S. des Art. 64 Abs. 1 AEUV um eine schon am 31. Dezember 1999 vorhanden gewesene nationale Regelung handelt.

4. Begegnet die Erweiterung des (Straf-) Tatbestandes schwerer Steuerhinterziehung um den Tatbestand der Steuerhinterziehung durch verdeckte Geschäftsbeziehungen rechtlichen Bedenken?
5. Ist die Erweiterung der Möglichkeit zur Telekommunikationsüberwachung rechtlich unbedenklich?

I.

Ob die neu geregelte Mitteilungspflicht „mitteilungspflichtiger Stellen“ nach § 138b AO-E über von „ihnen hergestellte oder vermittelte Beziehungen von inländischen Steuerpflichtigen im Sinne des § 138 Absatz 2 Satz 1 zu Drittstaat-Gesellschaften im Sinne des § 138 Absatz 3“

„**wenn ihr bekannt ist**, dass der inländische Steuerpflichtige aufgrund der von ihr hergestellten oder vermittelten Beziehung allein oder zusammen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes erstmals **unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss auf die gesellschaftsrechtlichen, finanziellen oder geschäftlichen Angelegenheiten einer Drittstaat-Gesellschaft ausüben kann**“,

hinreichend bestimmt ist, begegnet mit Blick auf die mit der Verletzung der Pflicht verbundene Bußgeldverwirkung erheblichen Bedenken.

1. Schon im Ausgangspunkt ist darauf hinzuweisen, dass der dem Finanzamt - im Streitfall vor dem Finanzgericht - obliegende erforderliche Nachweis positiver Kenntnis eines möglichen beherrschenden Einflusses im Zusammenhang mit dem Einfluss nahestehender Personen kaum gelingen kann, wenn der Erwerb entsprechender Beteiligungen durch solche nahestehenden Personen nicht durch die „mitteilungspflichtige Stelle“ sondern durch andere „Stellen“ erfolgt ist und Anhaltspunkte für eine allgemeine Transparenz des Erwerberkreises für die jeweils vermarktenden unterschiedlichen „mitteilungspflichtigen Stellen“ i.S. des Gesetzes nicht gegeben sind.

2. Ebenso ist für die Rechtsanwendung die Regelung in § 138b Abs. 1 Nr. 2 1. HS AO-E problematisch, nach der eine **Mitteilungspflicht hinsichtlich der 30 v.H.-Grenze** besteht, **ohne** dass es hierbei auf eine **Kenntnis der „Bank“** ankommen soll. Deshalb sollte klargestellt werden dass es auch insoweit auf die „Kenntnis“ ankommt, wie dies im im zweiten, durch Semikolon abgetrennten Halbsatz der Vorschrift für anderweitige Erwerbe geregelt ist.

3. Ob der in der Vorschrift wie auch in § 138 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4, § 147a Abs. 2, § 170 Abs. 7 und in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 6 AO-E verwendete Begriff des „beherrschenden oder bestimmenden Einflusses“ hinreichend konkretisiert ist, muss unter Berücksichtigung der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu den Begriffen „beherrschender Einfluss“ und „bestimmender Einfluss“ im Ertragsteuerrecht beurteilt werden.

Diese Rechtsprechung bietet für eine rechtssichere Beurteilung der Voraussetzungen für die Anwendung der neuen Regelungen keine hinreichenden Anhaltspunkte, weil die jeweiligen Entscheidungen jeweils unterschiedliche Parameter für die Begriffsbestimmungen in dem jeweiligen ertragsteuerlichen Kontext der Entscheidungen zu Grunde legen.

a) So hat der BFH für den Anwendungsbereich des § 8a KStG 2002 **beherrschenden Einfluss** eines Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit nahestehenden Personen angenommen, wenn die (nahestehende) Person an dem Steuerpflichtigen mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt (wesentlich beteiligt) ist oder auf den Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder umgekehrt der Steuerpflichtige an der Person wesentlich beteiligt ist oder auf diese Person unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann². Für den Anwendungsbereich des § 32d Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a EStG hat der BFH für die Annahme eines Näheverhältnisses bei Darlehensgewährung unter Ehegatten einen erforderlichen „beherrschenden Einfluss“ des Darlehensgebers bei **finanzieller Abhängigkeit** des Darlehensnehmers (wegen –wirtschaftlicher- Unmöglichkeit einer entsprechenden Darlehensgewährung durch Dritte) angenommen,³ für die Annahme einer Betriebsaufspaltung hat er einen beherrschenden Einfluss des Inhabers eines Besitzunternehmens auf die Betriebsgesellschaft bei **Stimmenmehrheit** bejaht,⁴ nicht aber schon allein aufgrund einer Überlassung von Grundstücken zur Nutzung durch die Betriebsgesellschaft.⁵

Den **Begriff des „bestimmenden Einflusses“** hat die (Ertragsteuer-) Rechtsprechung im Zusammenhang mit der Bejahung eines solchen Einflusses bei dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH aufgrund seiner Mehrheitsbeteiligung an der Gesellschaft im Wesentlichen nur passim angesprochen⁶ oder im Zusammenhang mit der Abgrenzung

² Vgl. BFH-Urteile vom 24. Juni 2015 I R 29/14, BStBl II 2016, 256; vom 1. Dezember 2015 VII R 34/14, BStBl II 2016, 375; vom 28. Januar 2016 I R 70/14, BFH/NV 2016, 772.

³ BFH-Urteil vom 28. Januar 2015 VIII R 8/14, BStBl II 2015, 397 m.w.N.

⁴ BFH-Urteil vom 23. März 2011 X R 45/09, BStBl II 2011, 778.

⁵ BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 78/06, BStBl II 2009, 803.

⁶ BFH-Urteil vom 23. April 2009 VI R 81/06, BStBl II 2012, 262.

zwischen gewerblichen Einkünften und solchen aus Kapitalvermögen bei An- und Verkauf von Aktien –auch zur Einflussnahme auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft- **ohne besondere Ausführungen zu den Merkmalen eines solchen bestimmenden Einflusses und den daraus abzuleitenden Rechtsfolgen** zum Gegenstand der Entscheidungen gemacht.⁷

b) Auf dieser Grundlage wäre angesichts der Bußgeldbewehrung von Verletzungen der Mitteilungspflichten eine positive Konkretisierung durch den Gesetzgeber erforderlich, unter welchen Voraussetzungen ein die Mitteilungspflicht auslösender „beherrschender oder bestimmender Einfluss“ von der jeweils mitteilungspflichtigen Stelle anzunehmen ist, zumal dem Gesetz eine Abgrenzung von „beherrschendem“ und „bestimmendem“ Einfluss nicht zu entnehmen ist.

II.

Die Beschränkung der Mitteilungspflicht auf wirtschaftliche Betätigung in sogenannten „Drittstaaten-Gesellschaften“, also in Staaten oder Territorien außerhalb der EU bzw. der EFTA stellt sich als Begünstigung von Geschäftsbeziehungen innerhalb der EU oder des EFTA- Raums gegenüber solchen Geschäftsbeziehungen zu Drittstaaten dar und ist deshalb aus verfassungsrechtlicher Sicht an Art. 3 Abs. 1 GG sowie aus unionsrechtlicher Sicht an der –auch für Drittstaatenvorgänge geltenden- Kapitalverkehrsfreiheit in Art. 63 AEUV unter Berücksichtigung der Grenzen des Art. 64 Abs. 1 AEUV zu messen⁸.

Die danach erforderliche Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung kann nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH allerdings in der –mit der jetzigen Novelle angestrebten- Bekämpfung der Steuerhinterziehung gesehen werden.⁹ Dies gilt nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Art. 3 Abs. 1 GG gleichermaßen.¹⁰

Auf dieser Grundlage ergeben sich gegen die Neuregelungen keine verfassungsrechtlichen oder europarechtlichen Bedenken, da im Inland hinreichende Aufklärungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung auf der Grundlage der AO sowie im EU- wie auch im EFTA-Raum auf der Grundlage innereuropäischen Amtshilfeverpflichtungen und des Informationsaustauschs

⁷ BFH-Urteil vom 4. März 1980 VIII R 150/76, BStBl II 1980, 389.: angestrebter bestimmender Einfluss ohne Bedeutung für die Annahme eines Gewerbebetriebs.

⁸ Vgl. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2013 I R 71/10, BFHE 244, 331 mit Nachweisen der EuGH-Rechtsprechung

⁹ Vgl. EuGH, 5. Kammer, Urteil vom 24. November 2016, C-464/14, IStR 2017, 118.

¹⁰ Vgl. BVerfG v. 12. Oktober 2011 2 BvR 236/08, BVerfGE 129, 208 m.w.N.

bestehen, die aus der Sicht des Gesetzgebers ein Absehen von der Ausdehnung des Anwendungsbereichs der neuen Regelungen auf reine Inlands- oder EU/EFTA –Sachverhalte rechtfertigen können.

III.

Die Abschaffung des sog. steuerlichen Bankengeheimnisses nach Maßgabe des § 30a AO begegnet ersichtlich keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, weil

- der Vorschrift nach hM kein Verfassungsrang zukommt¹¹,
- ihre Wirkung schon heute durch eine Vielzahl von speziellen Prüfungs- und Nachforschungsbefugnissen der Finanzverwaltung in den §§ 88, 93, 150, 194 Abs. 3 und 208 Abs. 1 Nr. 3 AO eingeschränkt ist¹² und
- die Regelung im Übrigen auch nach der Rechtsprechung des BVerfG in hohem Maße verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich des Grundsatzes der Allgemeinheit der Besteuerung und des daraus abzuleitenden Verbots struktureller Vollzugsdefizite begegnet.¹³

V.

Der Vorschlag des Bundesrates, die Möglichkeit zur Telefonüberwachung in § 100a Abs. 2 Nr. 2a StPO auf alle Fälle schwerer Steuerhinterziehung zu erweitern, betrifft im Kern eine politische Entscheidung im Rahmen des dem Gesetzgeber zukommenden weiten politischen Gestaltungsspielraums. Die Umsetzung des Vorschlags würde jedenfalls aus Sicht des Finanzgerichtstages keinen durchgreifenden rechtlichen Bedenken begegnen. Denn der Gesetzgeber könnte darauf verweisen, dass alle in § 370 Abs. 3 Satz 2 AO aufgeführten Regelbeispiele als „besonders schwere Steuerhinterziehung“ gelten und damit wegen der daraus erkennbaren typisierenden Annahme eines gleichen Unrechtsgehalts aller Regelbeispiele folgerichtig auch für alle Fallgruppen dieselben Ermittlungsmaßnahmen zugelassen werden sollten einschließlich der Telekommunikationsüberwachung nach § 100a Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe a StPO, die bislang nur für die in § 370 Absatz 3 Satz 2 Nummer 5 AO erfasste bandenmäßig durchgeführte Umsatz- oder Verbrauchsteuerhinterziehung zulässig ist.

¹¹ Vgl. Hellwig, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, § 30a AO Rz. 7 m.w.N

¹² Vgl. Hellwig, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, § 30a AO Rz. 4 m.w.N

¹³ Vgl. BVerfG 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

Zumindest könnte die Telekommunikationsüberwachung auf die besonders schweren Fälle der Steuerhinterziehung unter Verwendung einer Drittstaat-Gesellschaft mit der Begründung gerechtfertigt werden, dass insoweit erhebliche Probleme bei der Erkenntnisgewinnung deshalb bestehen, weil die betroffenen Sachverhalte nicht selten auf mündlichem Wege ohne das Vorhandensein schriftlicher Zeugnisse im Inland geschaffen werden und dadurch eine wirksame Bekämpfung der Steuerkriminalität bei Nutzung sogenannter Domicilgesellschaften ohne die Zulässigkeit einer Telekommunikationsüberwachung erheblich erschwert ist. Eine dahingehende Prüfung, ob dementsprechend in § 100a Abs. 2 Nr. 2a StPO ein Verweis auf die neue Regelung in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 6 AO aufgenommen werden soll, hat die Bundesregierung bereits zugesagt.

Im Übrigen wird die Entscheidung über eine Erweiterung der Telekommunikationsüberwachung auf die anderen Regelbeispiele schwerer Steuerhinterziehung davon abhängig zu machen sein, ob insoweit andere Ermittlungsmaßnahmen in der Regel hinreichenden Erfolg ermöglichen und deshalb ein Eingriff in das durch Art. 10 GG geschützte Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis nicht geboten erscheint.

VI.

Der Vorschlag, eine Bundessteuerverwaltung einzuführen, um dadurch Vollzugsdefizite abzubauen, betrifft eine im Grundsatz verwaltungsorganisatorische und finanzverfassungsrechtlich ausgerichtete Frage, die im hohen Maße dem politischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers unterliegt und auch von Feststellungen zur Effektivität der gegenwärtigen Verwaltungsorganisation im Besteuerungsverfahren abhängt, die dem Finanzgerichtstag nicht vorliegen.

Mit freundlichen Grüßen

Jürgen Brandt