

Markus Rotter

**Das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz
(SteuerHBekG)**

Eine unilaterale Maßnahme eingebettet in den globalen Gesamtkontext der
Bekämpfung der Steuerhinterziehung und des „schädlichen“ Steuerwettbewerbs

Disputation am 26. September 2012
an der Universität Potsdam

Erstgutachter	Univ. Prof. Dr. Andreas Musil
Zweitgutachter	Univ. Prof. Dr. Uwe Hellmann
Gutachter univ. Prüfung	Univ. Prof. Dr. Götz Schulze

Berichte aus der Rechtswissenschaft

Markus Rotter

**Das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz
(SteuerHBekG)**

Eine unilaterale Maßnahme eingebettet in den globalen
Gesamtkontext der Bekämpfung der Steuerhinterziehung
und des "schädlichen" Steuerwettbewerbs

Shaker Verlag
Aachen 2012

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Universität Potsdam, Univ., Diss., 2012

Copyright Shaker Verlag 2012

Alle Rechte, auch das des auszugsweisen Nachdruckes, der auszugsweisen oder vollständigen Wiedergabe, der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen und der Übersetzung, vorbehalten.

Printed in Germany.

ISBN 978-3-8440-1448-8

ISSN 0945-098X

Shaker Verlag GmbH • Postfach 101818 • 52018 Aachen

Telefon: 02407 / 95 96 - 0 • Telefax: 02407 / 95 96 - 9

Internet: www.shaker.de • E-Mail: info@shaker.de

Diese Arbeit ist

Viola,
Kerstin & Frank

gewidmet

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2012 von der Juristischen Fakultät der Universität Potsdam als Dissertation angenommen. Die behandelte Thematik unterliegt einer schnelllebigen Entwicklung. Seit Beginn der intensiven Diskussion um das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz (SteuerHBekG) im Jahre 2008/2009 ist eine volatile Entwicklung in rechtlicher und politischer Hinsicht zu verzeichnen. Die diesbezüglichen Entwicklungen bis zum 16. Oktober 2012 wurden berücksichtigt.

Besonders danken möchte ich zunächst meinem Doktorvater und akademischen Lehrer Herrn Univ. Prof. Dr. Andreas Musil für die Annahme des Themas, die wissenschaftliche Betreuung der Arbeit sowie die zügige Erstellung des Erstgutachtens. Er hat mir während des Entstehungsprozesses den notwendigen Freiraum eingeräumt und mit wertvollen Diskussionen und Anregungen zum Gelingen der Dissertation beigetragen.

Herrn Univ. Prof. Dr. Uwe Hellmann möchte ich herzlich für die freundliche Übernahme und zügige Erstellung des Zweitgutachtens ebenso danken, wie auch Herrn Univ. Prof. Dr. Götz Schulze für das Rechtsgespräch im Rahmen der Disputation an der Universität Potsdam.

Auch Herrn Dr. Lammers von der Universität Potsdam gebührt ein besonderer Dank. Er stand nicht nur für fachliche Diskussionen bereit, sondern hat den überwiegenden Teil meiner steuerrechtlichen Ausbildung bis zum heutigen Zeitpunkt begleitet.

Unverzichtbar für das Gelingen der Dissertation war schließlich die aus meinem privaten Umfeld stetig fortdauernde Unterstützung.

Meiner Frau Viola gilt dabei ein ganz besonderer Dank. Auch aufgrund ihres Beistandes war ich letztlich in der Lage die Dissertation erfolgreich zum Abschluss zu bringen. Danken möchte ich zudem meinen Eltern, Kerstin und Frank, die mich in allen Phasen meiner bis hierher währenden Ausbildung begleitet und mir einen solchen Weg ermöglicht haben.

Diese Arbeit widme ich meiner Frau Viola sowie meinen Eltern Kerstin und Frank.

Markus Rotter im November 2012

Inhaltsverzeichnis

Erstes Kapitel.....	- 1 -
A. Einleitung	- 1 -
B. Grundkonflikt und Problemaufriss.....	- 4 -
C. Das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz (SteuerHBekG).....	- 6 -
I. Gesetzgeberische Zielrichtung	- 6 -
II. Steuergesetzgeberischer Anstoß	- 6 -
1.) Referentenentwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken und der Steuerhinterziehung vom 13. Januar 2009	- 7 -
2.) Erste Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages	- 7 -
3.) Modifizierter SteuerHBekG-E	- 8 -
4.) Erste Lesung im Deutschen Bundestag und Stellungnahme.....	- 9 -
5.) Zweite Anhörung im Finanzausschuss am 25. Mai 2009	- 10 -
6.) Beschluss/Verkündung und Inkrafttreten des SteuerHBekG.....	- 10 -
III. Der Inhalt des SteuerHBekG	- 12 -
1.) Ergänzung der Verordnungsermächtigung im EStG und KStG	- 12 -
2.) Erweiterung der Mitwirkungspflichten.....	- 12 -
3.) Sanktionsmechanismen bei Nichtbefolgung der Mitwirkungspflichten.....	- 13 -
4.) Einführung von Aufbewahrungspflichten, Möglichkeiten von Außenprüfungen, Schätzungsbefugnisse sowie Anwendbarkeitszeitpunkt...-	- 13 -
5.) Die sog. Escapeklausel des SteuerHBekG	- 14 -
6.) Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 5. Januar 2010 zur Anwendbarkeit der Bestimmungen des SteuerHBekG.....	- 15 -
D. Einbettung des SteuerHBekG in das Gesamtsystem alternativer Möglichkeiten im Rahmen der globalen Bekämpfung der Steuerhinterziehung und des „schädlichen“ Steuerwettbewerbs.....	- 16 -
I. Globale Zieldefinition	- 16 -
1.) Die Bekämpfung der Steuerhinterziehung.....	- 16 -
a.) Normative Standortbestimmung der Steuerhinterziehung	- 16 -

5.)	Besondere Amtshilfeabkommen und multilaterale Mechanismen	66 -
6.)	Zwischenergebnis.....	66 -
III.	Wirksamkeitserwägungen.....	68 -
1.)	Bilaterale Ebene	68 -
a.)	Wirksamkeitsaspekte.....	68 -
b.)	Rechtliche und faktische Wirksamkeitshindernisse	74 -
2.)	Unionsrechtliche Ebene	82 -
a.)	Tauglichkeitskriterien auf Unionsebene.....	82 -
b.)	Einschränkende Erwägungen	85 -
3.)	Unilaterale Maßnahmen.....	95 -
a.)	Repressive Mechanismen.....	95 -
b.)	Präventive Mechanismen	100 -
IV.	Normative Einbettung des SteuerHBekG.....	108 -
V.	Gesamtergebnis	115 -
Zweites Kapitel: Völkerrechtliche Bewertung		116 -
A.	Völkerrechtliche Vereinbarkeit des SteuerHBekG.....	116 -
I.	Stand der Ansichten in der Literatur.....	116 -
II.	Allgemeines zum Treaty Overriding	117 -
1.)	Artikel 1 und Artikel 2 SteuerHBekG als Treaty Overriding Normen	118 -
2.)	Treaty Overriding bei Mitwirkungs- und Nachweispflichten.....	120 -
III.	Vorrangverhältnis, Wirksamkeit und Bewertung von Treaty Overriding ..	121 -
1.)	Völkerrecht und nationales Steuerrecht	121 -
a.)	Zulässigkeit nach herrschender Ansicht.....	121 -
b.)	Ansätze zum DBA-Vorrang	122 -
c.)	Wirksamkeitsvoraussetzung.....	123 -
2.)	Artikel 1 und Artikel 2 SteuerHBekG.....	124 -
IV.	(Neu-) Bewertung von Treaty Overriding infolge BVerfG („Görgülü“)	124 -
V.	Zulässiges Treaty Overriding bei Abschluss von Neu-DBA	126 -
VI.	Zwischenergebnis	126 -
B.	Sonderfall: (Exekutiv) Derogation durch die SteuerHBekV	126 -
C.	Gesamtergebnis	128 -

Drittes Kapitel: Verfassungsmäßigkeit des SteuerHBekG.....- 129 -

A. Rechtsverordnungsermächtigung (Artikel 1, 2 SteuerHBekG).....- 129 -

I. Verfassungsrechtliche Anforderungen nach Artikel 80 Absatz 1 GG- 129 -

II. Die Regelungen der Artikel 1, 2 SteuerHBekG- 131 -

- 1.) Literaturansichten.....- 131 -
- 2.) Eigene Stellungnahme und Ergebnis- 135 -
 - a.) Artikel 1 SteuerHBekG (EStG-Ermächtigung).....- 137 -
 - b.) Artikel 2 SteuerHBekG (KStG-Ermächtigung)- 138 -
 - c.) Bestimmtheit der Rechtsfolgen der Artikel 1 und 2 SteuerHBekG- 139 -
 - d.) Ausgewählte Einzelregelungen- 141 -
 - aa) Entlastung von Kapitalertragsteuer bei „Beteiligung“
(Artikel 1 SteuerHBekG)- 141 -
 - bb) „Objektiv erkennbare Anhaltspunkte“ (Artikel 3 SteuerHBekG)- 142 -
 - cc) Bestimmtheit der sog. Escapeklausel- 142 -
 - (1) Wahrung der Bestimmtheit infolge der Nichtbenennung der
Jurisdiktionen- 142 -
 - (2) Wesentlichkeit der Benennung der Jurisdiktionen- 143 -
 - (3) Fehlende Subdelegation.....- 143 -
 - (4) Praxisrelevante Detailregelung- 143 -
 - (5) Hinreichende Bestimmtheit der sog. Escapeklausel- 145 -
 - (a) Variante 1 (Auskunftserteilung entsprechend Artikel 26 OECD-MA) - 145 -
 - (b) Verhältnis der Variante 1 und Variante 2- 145 -
 - (c) „Bereitschaft“ zu einer Auskunftserteilung (Variante 3).....- 146 -

B. Die Verordnungsermächtigung (Artikel 4 SteuerHBekG).....- 152 -

I. Relevanter Maßstab.....- 152 -

II. Regelung des Artikel 4 Absatz 2 SteuerHBekG- 152 -

- 1.) Problemstellung und Ansichten in der Literatur.....- 152 -
- 2.) Stellungnahme und Ergebnis- 153 -

C. Die Vereinbarkeit der SteuerHBekV mit der Ermächtigungsnorm- 156 -

I. § 1 SteuerHBekV- 156 -

1.)	Mitwirkungspflichten.....	- 156 -
a.)	„Aufzeichnungen erstellen“	- 156 -
b.)	„insbesondere“	- 156 -
2.)	Stellungnahme.....	- 157 -
II.	„Beteiligung“ nach § 2 SteuerHBekV	- 159 -
D.	Gesetzesbestimmtheit des Artikel 3 SteuerHBekG (Änderung der AO)	- 161 -
I.	Allgemeine Anforderungen (Artikel 20 Absatz 3, 19 Absatz 4 GG).....	- 161 -
II.	Literaturansichten und Stellungnahme zu ausgewählten Einzelregelungen des SteuerHBekG.....	- 162 -
1.)	„Objektiv erkennbare Anhaltspunkte“	- 162 -
2.)	„Finanzinstitute und Kreditinstitute“	- 165 -
3.)	Die sog. „Escapeklausel“	- 165 -
4.)	Die Summe der „positiven Einkünfte“ und Verluste	- 165 -
5.)	Der Aufbewahrungszeitraum für Steuerpflichtige (§ 147a AO).....	- 167 -
6.)	Rechtsgrundlage der Außenprüfung nach § 193 AO	- 167 -
E.	Freiheitsrechtliche Implikationen des SteuerHBekG.....	- 171 -
I.	Ansichten in der Literatur	- 171 -
II.	Freiheitsrechtlicher Maßstab.....	- 181 -
1.)	Eingriff in den Schutzbereich des Artikel 12 Absatz 2 GG.....	- 181 -
2.)	Eingriff in den Schutzbereich des Artikel 12 Absatz 1 GG.....	- 182 -
3.)	Eingriff in den Schutzbereich des Artikel 14 Absatz 1 GG.....	- 187 -
a.)	Die Kasuistik zur steuerlichen Gesamtbelastung als Prüfungsmaßstab....	- 187 -
aa.)	Grundsätzlich kein Schutz des „Vermögens als Ganzes“	- 187 -
bb.)	Der Halbteilungsgrundsatz des Bundesverfassungsgerichts	- 188 -
cc.)	Die Folgeentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts.....	- 189 -
dd.)	Belastungsobergrenzen und Belastungsuntergrenzen	- 190 -
b.)	Zwischenergebnis zu Artikel 1 und Artikel 2 SteuerHBekG	- 191 -
c.)	Stellungnahme und Ergebnis zum Eingriff in den Schutzbereich von Artikel 14 Absatz 1 GG.....	- 192 -
4.)	Eingriff in den Schutzbereich Artikel 2 Absatz 1	- 194 -
5.)	Stellungnahme zur Verhältnismäßigkeit	- 195 -
a.)	Eignung der Maßnahmen	- 196 -

b.)	Erforderlichkeit	- 199 -
aa)	Zwischenstaatliche Amtshilfe als milderes Mittel.....	- 200 -
bb)	Vorhandene Mitwirkungspflichten als mildere Mittel	- 204 -
(1)	§ 90 Absatz 2 AO.....	- 204 -
(2)	§ 160 AO.....	- 205 -
(3)	§ 16 AStG	- 206 -
(4)	§ 17 AStG	- 207 -
cc)	Bereitschaftserklärung der Staaten und Erforderlichkeit.....	- 207 -
c.)	Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne	- 208 -
aa)	Gefahr der Strafbarkeit im Ausland.....	- 209 -
bb)	Keine Gefahr der Selbstbelastung (nemo-tenetur Grundsatz)	- 210 -
cc)	§ 147a AO-neu- (=Artikel 3 SteuerHBekG).....	- 211 -
dd)	Verfahrensrechtliche „Gleichstellung“ von nahestehenden und nicht nahestehenden Personen	- 211 -
(1)	Vorlagefristverkürzung	- 212 -
(2)	Einhaltung der für nahestehende Personen geltenden Pflichten	- 212 -
(a)	Allgemeine Bedeutung der Verrechnungspreise	- 214 -
(b)	Angemessenheitsdokumentation für nicht-nahestehende Personen	- 217 -
ee)	Vollständige oder teilweise Entlastung vom Steuerabzug	- 223 -
ff)	Stellungnahme zu sonstige Einwänden	- 232 -
6.)	Ergebnis	- 232 -
F.	Gleichheitssatz des Artikels 3 Absatz 1 GG	- 234 -
I.	Stand der Ansichten in der Literatur.....	- 234 -
II.	Der allgemeine Gleichheitssatz als Prüfungsmaßstab	- 236 -
III.	Stellungnahme zur Vereinbarkeit der Artikel 1, 2, 3 SteuerHBekG mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Artikels 3 Absatz 1 GG	- 242 -
1.)	Kriterium der Vergleichbarkeit.....	- 242 -
2.)	Stellungnahme zur sachlichen Rechtfertigung.....	- 243 -
a.)	Artikel 3 SteuerHBekG (§§ 147a, 193 AO-neu).....	- 243 -
b.)	Die erweiterten Mitwirkungspflichten des SteuerHBekG	- 253 -
3.)	Ergebnis	- 257 -

Viertes Kapitel: Europarechtliche Vereinbarkeit des SteuerHBekG- 259 -

A. Europarechtliche Diskussion der Bestimmungen des SteuerHBekG.....- 259 -

I. Stand der Ansichten in der Literatur.....- 259 -

II. Stellungnahme zur Vereinbarkeit mit (primärem) Unionsrecht.....- 264 -

- 1.) Europarechtlicher Bezug des SteuerHBekG- 264 -
- 2.) Betroffene Grundfreiheiten- 265 -
 - a.) Warenverkehrsfreiheit (Artikel 28 und Artikel 29 AEUV).....- 265 -
 - b.) Niederlassungsfreiheit (Artikel 49 ff. AEUV)- 266 -
 - c.) Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit (Artikel 63 Absatz 1 und Absatz 2 AEUV)- 266 -
 - d.) Dienstleistungsfreiheit (Artikel 56 AEUV).....- 267 -
 - e.) Arbeitnehmerfreizügigkeit (Artikel 45 AEUV)- 267 -
- 3.) Beeinträchtigungen der Grundfreiheiten.....- 267 -
 - a.) Diskriminierung- 267 -
 - b.) Beschränkungen- 268 -
 - c.) Beeinträchtigungen durch das SteuerHBekG.....- 269 -
- 4.) Rechtfertigung.....- 271 -
 - a.) Rechtfertigungseinwände- 272 -
 - aa) Unzulässige Rechtfertigungseinwände (illegitime Ziele).....- 272 -
 - bb) Zulässige Rechtfertigungseinwände (legitime Ziele).....- 272 -
 - b.) Kohärenz der Steuersysteme- 273 -
 - c.) Territorialitätsprinzip- 275 -
 - d.) Bekämpfung der Steuerhinterziehung und der Steuerflucht- 276 -
 - e.) Wirksamkeit der Steueraufsicht- 280 -
 - f.) Verhältnismäßigkeitserwägungen- 281 -
 - aa) Geeignetheit.....- 281 -
 - bb) Erforderlichkeit.....- 282 -
 - (1) EG-Amtshilfe-Richtlinie 77/799/EWG als milderer Mittel- 282 -
 - (a) Kasuistik des Gerichtshofs zur EG-Amtshilferichtlinie 77/799/EWG .- 284 -
 - (b) Stellungnahme.....- 290 -
 - (2) EU-Amtshilferichtlinie 2011/16 als milderer Mittel- 291 -
 - cc) Verhältnismäßigkeit.....- 294 -
 - (1) Nachweismöglichkeit (kein a-priori Ausschluss)- 295 -

(2)	Restriktionen der Nachweismöglichkeit (EU-EFTA- Steuersachverhalte)	297 -
(3)	Kasuistik zum steuerlichen Missbrauch („a majore ad minus“ Gedanke)	300 -
(4)	Weitere Einschränkung durch hohen administrativen Aufwand	301 -
(5)	Quotale Gestattung.....	301 -
5.)	Gesamtergebnis	302 -
III.	Stellungnahme zur Vereinbarkeit mit (sekundärem) Unionsrecht	304 -
1.)	Mutter-Tochter Richtlinie (90/435/EWG)	304 -
2.)	Zinsrichtlinie (2003/48/EG).....	306 -
B.	Ergebnis zur europarechtlichen Vereinbarkeit.....	307 -
	Gesamtfazit	308 -
	Anhang	XIX
	Literaturverzeichnis.....	XXIX