
Eindämmung der Steuerflucht

- ein Diskussionsbeitrag -

"Die gerechte Verteilung der Gesamtsteuerlast auf die einzelnen Bürger ist ein Imperativ der Ethik ... Die vornehmste Aufgabe eines Rechtsstaat ist es, für gerechte Regeln zu sorgen und sie durchzusetzen, seine Bürger vor Unrecht zu schützen"¹

Können sich manche Bürger ihrer Steuerpflicht entziehen, entsteht ein Gerechtigkeitsproblem, das das Vertrauen der Bürger in den Rechtsstaat untergräbt. Die Verwirklichung von Steuergerechtigkeit ist deshalb ein zentrales Anliegen der Bundesarbeitsgemeinschaft Wirtschaft und Finanzen von Bündnis 90/Die Grünen.² Nur eine gerechte Besteuerung kann dem Staat auf Dauer die Mittel beschaffen, die er zur Erfüllung der Aufgaben, die wir als wesentlich ansehen, braucht. Nicht die Höhe von Steuersätzen oder eine fast unerschöpfliche Möglichkeit "etwas von der Steuer abzusetzen", sondern Steuergerechtigkeit als Übereinstimmung von tatsächlicher Steuerzahlung der einzelnen Bürger und gesellschaftlichen Gerechtigkeitsvorstellungen bezüglich der Finanzierung staatlicher Aufgaben spielt für die gesellschaftliche Akzeptanz der Besteuerung die wesentliche Rolle. Gerechtigkeit bei der Steuererhebung und Effizienz bei der Verwendung der Steuereinnahmen sind die Grundlagen für die Steuermoral der Bürger. Damit schließt sich der Kreis: Ohne wirksame Durchsetzung des Steuerrechts sinkt die Steuermoral, ohne Steuermoral läßt sich das Steuerrecht nicht wirksam durchsetzen. Eine ungerechte bzw. als ungerecht empfundene Besteuerung führt zu Steuerwiderstand, der in der Steuerflucht eine mögliche Ausprägung findet. Eine gerechte Besteuerung, die dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entspricht, kann es jedoch nur dann geben, wenn Steuerflucht verhindert bzw. vermindert wird.

1 Steuerflucht

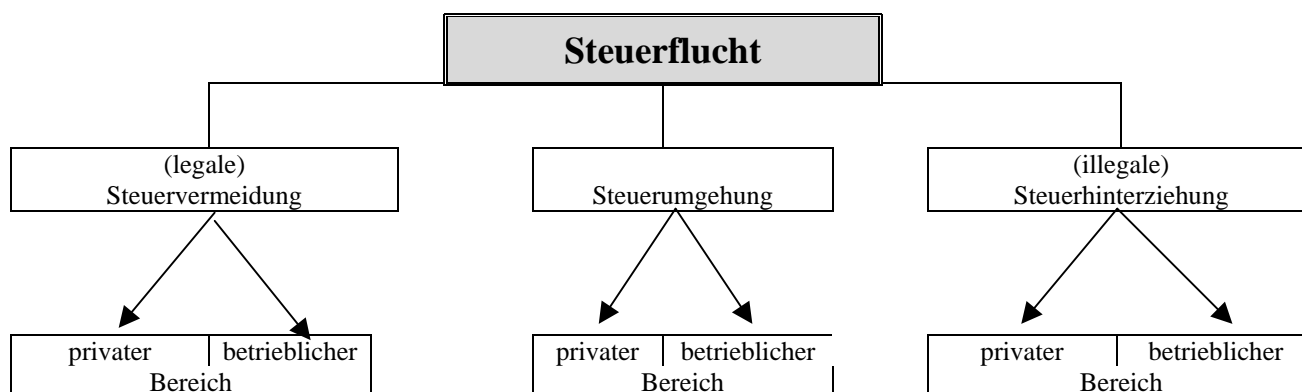
1.1 Definition

Steuerflucht ist kein präziser Begriff. Steuerflucht wird beschrieben als ein Verhalten, das bewirkt, dass dem Steuerfluchtland der Zugriff auf (ein bestimmtes) Steuergut entzogen wird. Im Gegenzug erhält das Steuerzufluchtland den Zugriff auf dieses Steuergut. Steuerflucht beruht auf dem grundsätzlich verständlichen Bemühen, die steuerliche Belastung so gering wie möglich zu halten. Entscheidend ist die Nutzung eines ausländischen Standortes (meist ein Niedrigsteuerland bzw. eine

¹ Klaus Tipke: Die Steuerrechtsordnung, 1993, S. 261.

Steueroase) zur Senkung der eigenen Steuerlast. Steuerflucht kommt im betrieblichen und im privaten Bereich vor³. Der Begriff Steuerflucht kann dabei ein legales oder illegales Verhalten beschreiben. Steuerflucht kann also Steuervermeidung, Steuerumgehung oder Steuerhinterziehung sein.⁴ Ist das Verhalten legal, spricht man von Steuervermeidung. Bei der Steuervermeidung werden Steuertatbestände durch Steuerplanung oder durch Ausnutzung von Gesetzeslücken (Steuerschlupflöchern) bewusst nicht erfüllt (vermieden). Die hierbei gefundenen Steuersparmodelle sind in vielen Fällen weder volks- noch betriebswirtschaftlich sinnvoll. Eine illegale Verhaltensweise stellt hingegen eine strafrechtlich zu sanktionierende Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung dar. Zwischen diesen beiden Extremen steht die sog. Steuerumgehung – der Versuch, die Erfüllung steuerlicher Tatbestände durch „rechtsmissbräuchliche Gestaltungen“ zu verhindern.

Steuerflucht ist also die private oder betriebliche Einkunfts- und/oder Vermögensverlagerung in Niedrigsteuerländer mit legalen oder illegalen Mitteln.



1.2 Bedeutung der Steuerflucht

Bedeutung erlangte die Steuerfluchtproblematik in der Bundesrepublik erst in den 60'er Jahren, während in den USA und in einigen anderen klassischen Hochsteuerländern Steuerfluchtstrategien bereits unter den Begriffen "International Management" oder "stepping-stone-Strategien" bekannt waren. Solche Gestaltungen erfolgten häufig unmittelbar zu Firmen oder Personen in sog. Steueroasenländern, zunehmend unter Verschleierung des wirklichen Sachverhalts, aber auch indirekt über einen "Vertragspartner" in einem anderen Hochsteuerland. Während die USA bereits

² Vgl. Gerhard Schick / Uwe Teusch: Tabus brechen – Recht schaffen! Steuergerechtigkeit gehört weit oben auf die grüne Agenda für 2002-2006. 17.2.2002.

³ Privater bzw. betrieblicher Bereich bezieht sich hier auf die steuerliche Einordnung / Qualifizierung der Einkunftsarten nach dem Einkommensteuergesetz.

⁴ Definition nach Tipke / Lang, Steuerrecht, Köln, 17. Auflage, S. 165.

seit Ende der 50er Jahre schrittweise auf diese Entwicklungen reagierten und in den "Internal Revenue Code (IRC)" in den Sections 482, 541-552; 951-952⁸ Missbrauchsvorschriften einführten, sah man vorerst in der Bundesrepublik keinen Handlungsbedarf. Erst nachdem deutsche Unternehmer vorsichtig ihre Fühler in Richtung Steueroasen ausstreckten, reagierte die deutsche Finanzverwaltung durch einen ebenso umfassenden wie beeindruckenden Lagebericht, den sog. **Steueroasenbericht**⁹ des Bundesfinanzministeriums. Die ersten Maßnahmen erfolgten 1965 mit dem sog. ersten **Steueroasenerlass**, einem unter den Bundesländern abgestimmten (koordinierten) Ländererlass vom 14.06.1965 (BStBl 1965 II, 74). Eine Steuerreformkommission erarbeitete "Leitsätze für ein Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen" vom 17.12.1970¹⁰, die zur Verabschiedung des Außensteuerreformgesetzes¹¹ führten, dessen wesentlicher Teil das Außensteuergesetz (AStG) war. Die damaligen Regelungen des Außensteuergesetzes waren sehr stark an die Mißbrauchsvorschriften des Internal Revenue Codes der USA angelehnt. Die Diskussion um das Außensteuerreformgesetz war begleitet von der öffentlichen Diskussion um den Steuerfall der Familie Horten im Jahre 1968, deren Wegzug aus der Bundesrepublik Anlass für die Schaffung eines besonderen Tatbestands im Außensteuergesetz, der sog. **Wegzugsbesteuerung**, war und der Norm die Bezeichnung "**Lex Horten**" einbrachte.

Der deutsche Gesetzgeber betrachtete die Bekämpfung der Steuerflucht vom Ansatz her, immer als Qualifizierung bestimmter (Steuerflucht-) Sachverhalte als Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten (Steuerumgehung), der die steuerliche Anerkennung versagt wurde, bzw. die per einzelgesetzlicher Norm einen Besteuerungstatbestand auslöst. Ein umfassender Ansatz zur Eindämmung von Steuerflucht wurde nicht entwickelt.

Der Umfang der Steuerflucht und der durch Steuerflucht verursachten Einnahmehausfälle des Staates sind naturgemäß schwer zu ermitteln. Das BMF ging bei seinen Überlegungen zur neuerlichen Steueramnestie durch das "Strafbefreiungserklärungsgesetz" (kurz: StraBeG) davon aus, dass sich Kapital in Höhe von ca. 150 Mrd. € aufgrund "illegaler" Kapitalflucht (ohne Gelder aus anderen kriminellen Handlungen) im Ausland befindet. Weltweit sollen rund 2,8 Billionen US-\$ in Steueroasenstaaten geparkt sein.¹² Wieviel Kapital sich aufgrund steuerorientierter

⁸ Der IRC ist das Steuergesetzbuch der USA; die Sections entsprechen den §§ unserer Rechtsordnung.

⁹ Bericht des Bundesministers der Finanzen (BMF) vom 23.06.1964 über die Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus den Sitzverlegungen in das Ausland und aus dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben (BT-Drucksache IV/2412).

¹⁰ Schriftenreihe des BMF, Heft 17

¹¹ Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen.

¹² Quelle: Buchankündigung zu Bildorfer/Weyand, Die Informationsquellen und -wege der Finanzverwaltung, ESV, Berlin.

Investitionen im Ausland befindet, kann nicht ermittelt werden, weil die steuerliche Gestaltung in vielen Fällen nur einer von mehreren Gründen für Auslandsinvestitionen ist.

1.3 Steueroasen

Steuerflucht ist eng verbunden mit dem Begriff der Steueroase. Steueroasen sind Länder oder Gebiete(!), in denen vorrangig die Ertragsteuerbelastung (Einkommen, Körperschaft und auch Erbschaftsteuern) auf das Gesamteinkommen oder auf einzelne Arten von Einkünften bzw. auf das bewegliche oder unbewegliche Vermögen natürlicher Personen oder bestimmter (!) juristischer Personen (Gesellschaften) erheblich niedriger ist als die vergleichbare Steuerlast im Wohnsitzstaat. Je nach Steuerbelastungsquote liegt eine echte Steueroase (Nullbesteuerung), ein Niedrigsteuerland (auch Vorzugssteuerland genannt) oder eine Quasi-Steueroase vor¹³. Die Quasi-Steueroase kennt zwar Steuern auf das Einkommen. Eine Besteuerung nach dem Welteinkommen gibt es aber nicht. Quasi-Steueroasen besteuern also nur die Geschäftstätigkeit auf dem eigenen Hoheitsgebiet. Sie bieten meist besonders günstige Bedingungen für Unternehmen, die im Basisstaat keinerlei eigene Geschäftstätigkeit ausüben und daher in dem Oasenstaat auch nicht über einen Geschäftsbetrieb oder über Personal verfügen. Meist findet eine Besteuerung dann nur in Form einer gewinnunabhängigen Jahrespauschalabgabe, z.B. in % auf das Mindestkapital der dort "ansässigen" Gesellschaft. Steueroasenländer sind meist nicht groß. Häufig weisen sie keine oder eine nur geringe Industrialisierung auf. Ihr eigenes Finanzaufkommen wäre gering, böten sie nicht beachtliche steuerliche Anreize für ausländische Unternehmen oder Privatpersonen. Zu den Steueroasenländern zählen weit über 30 Staaten, die über die ganze Welt verstreut sind.

Zu den wichtigsten Steueroase gehören z.B.

- die Schweiz, Liechtenstein und Luxemburg als Vorzugssteuerländer;
- Gibraltar, die Kanalinseln Guernsey und Jersey, die Isle of Man, British Virgin Island, Antigua und die niederländisch Antillen als Quasi Steueroasen;
- Andorra, Monaco, Cayman Islands, die Bahamas als Nullsteuerländer

Zahlreiche Ratgeber mit Titeln wie "Steuerparadiese oder wie man sie nutzt" "Kursbuch Steueroasen" oder "Schwarzgeldanlage in der Praxis" erleichtern die Auswahl. In diesen werden Steueroasen mit ihren Stärken und Schwächen beschrieben. Jeder Interessierte findet so die zu ihm passende Steueroase.

¹³ Begriffsbestimmung nach Dreßler, Gewinn- und Vermögensverlagerungen in Niedrigsteuerländer, Luchterhand Verlag und Bildsdorfer/Weyand Informationsquellen der Finanzverwaltung, ESV 6. Aufl.

Neben niedriger Steuerbelastung bieten Steueroasen jedoch meist noch zahlreiche andere Vorteile:¹⁴

- liberalisiertes Finanzzentrum oder Offshore-Banking Platz
- niedrige Kapitalverwaltungskosten
- geringer anlagebedingter Bürokratisierungsgrad
- hohe Akzeptanz der Kapitalanlagen durch Ausländer in der Bevölkerung¹⁵
- wirtschaftliche, politische und währungspolitische Stabilität
- strikte Wahrung des Bankgeheimnisses
- keine Zinsatzbeschränkungen
- keinerlei Devisenkontrollen
- liberale Wechselkurspolitik
- freie Rückholmöglichkeiten des Vermögens
- Möglichkeiten zur Vermittlung von benötigten Experten, wie z. B. Treuhändern
- klassische Fremdsprachen als Behörden- oder Kommunikationssprache
- gute Verkehrsanbindungen
- modernes Nachrichtenwesen
- gut ausgestattetes Hotelwesen

Besonders wichtig sind für einen Steuerflüchtling ein gesetzlich manifestiertes Bankgeheimnis und die mangelnde Bereitschaft den Finanzbehörden, den Heimatländern Amts- oder Rechtshilfe in Steuer- oder Steuerstrafsachen zu gewähren.

1.4 Basis- oder Domizilgesellschaften

Klassisch für Gestaltungen im Zusammenhang mit Steueroasen ist das Einschalten von Basisgesellschaften. Der Begriff Basisgesellschaft ist zunächst wertneutral zu umschreiben als selbständiger Rechtsträger mit statuarischem Rechtssitz im Niedrigsteuerland, mit sie beherrschenden Gründern, Kapitalgebern oder Anteilseignern aus dem "Ausland" (vom Niedrigsteuerland aus gesehen) und mit Schwerpunkt der wirtschaftlichen Betätigung außerhalb des Sitzlandes. Eine nähere oder gesetzliche Definition des Begriffs Basisunternehmen gibt es bisher in keinem Land. Basisunternehmen können als selbständiger oder unselbständiger Rechtsträger grundsätzlich in jeder im Sitzland zulässigen Rechtsform gegründet werden. Bei der Wahl der Rechtsform wird sich der Gründer an dem Zweck der Basisgesellschaft orientieren. Basisunternehmen werden zu verschiedenen Zwecken und aus unterschiedlichen Gründen sowie häufig mit sehr unterschiedlichen Aufgaben gegründet. Beispielhaft sind dies:

- Beteiligung an anderen Unternehmen
- Vermögensverwaltung
- Finanzierung von Unternehmen
- Abwicklung von Handelsgeschäften (stepping-stone-Geschäften)

¹⁴ Auswahl nach Dreßler a.a.O

¹⁵ ...jedoch nicht unbedingt eine Akzeptanz gegenüber dem Anleger, wie ein Zitat aus „Steuerparadiese oder wie man sie nutzt“ andeutet: "... wenn es Ihnen nichts ausmacht, dass ihr Geld willkommen ist, sie jedoch nicht ... "

- Überlassung oder Vermittlung von Lizenz- und Know-how-Verträgen
- Beratungsleistungen

Die Kapitalausstattung einer Basisgesellschaft ist oftmals gering. Meist ist sogar die kurzfristige Kreditgewährung zur Gründung möglich.

Eine Basisgesellschaft kann eine sog. Domizil- oder Briefkastengesellschaft sein. Auch diese Begriffe werden oftmals nebeneinander verwendet. Einer Domizilgesellschaft fehlt es an einer eigenen aktiven wirtschaftlichen Betätigung im Sitzstaat. Sie domiziliert dort nur, und zwar meist bei einem sog. Domizilgeber (Massendomizile) als Domizilträgern (z.B. in der Schweiz oder Liechtenstein bei sog. Treuhändern / Treuhandanwälten). Die Domizilgesellschaft übt i.d.R. eine passive Tätigkeit aus, die meist in der Vermögensverwaltung oder in der Verwertung von Rechten besteht. Eine Briefkastengesellschaft, die äußerlich einer Domizilgesellschaft gleicht, ist hingegen ein reines Scheingebilde. Ideale Bedingungen für die Gründung von Domizilgesellschaften finden sich auf den englischen Kanalinseln Guernsey und Jersey sowie auf der Isle of Man.

Basisunternehmen dienen häufig nur der Aufnahme von Gewinnen oder Vermögen anderer, meist verbundener Unternehmen (Aufnahmegesellschaften) oder dem zeitlich verzögerten Durchschleusen von Leistungen im Konzern oder einer Unternehmensgruppe (Durchlaufgesellschaften). Aufnahmegesellschaften bedienen sich der steuerbefreienden oder steuerbegünstigten Verhältnisse im Sitzstaat. Durchlaufgesellschaften sollen u.a. günstige Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen dem Basisstaat und dem Sitzstaat einer Untergesellschaft nutzen, die auf Umwegen der Obergesellschaft im Hochsteuerland zu gute kommt. Weiterhin können Basisgesellschaften Holdingfunktionen übernehmen. Unter Einschaltung einer Domizilgesellschaft können Unternehmen nun auf verschiedene Weise erreichen, dass ihre Gewinne aus dem höher besteuerten Land in das Niedrigsteuerland verschoben werden können. Steuerplanerisch geschieht dies meist durch

- Vermehrung des Aufwands (Erhöhung von Betriebsausgaben) meist durch Beratungsverträge, Provisionsverträge, Dienstleistungsverträge aller Art. In neuster Zeit bevorzugt durch EDV-Dienstleistungen oder oftmals in Verbindung mit der Übertragung von Vermögen.
- Verminderung von Einnahmen.
- Übertragung von Einkunftsquellen auf die Basisgesellschaft. Hierzu bieten sich insbesondere Basisunternehmen mit Holdingfunktionen an.

1.5 Doppelbesteuerungsabkommen

Grenzüberschreitende Sachverhalte (Investitionen im Ausland - Outbound Investition) können zu Doppelbesteuerungen führen. Diese sind dann gegeben, wenn mehrere Staaten (hier der Wohnsitzstaat des Investors und der Staat, in dem die Investition getätigt wird [Quellenstaat]) auf dasselbe Steuerobjekt des Steuerpflichtigen mit einer gleichartigen Steuer zugreifen. Die Besteuerungskollision zwischen Wohnsitzstaat und Quellenstaat soll durch eine "gerechte" Verteilung der Steuergüter durch die Zuordnung des Besteuerungsrechts an einen Staat vermieden werden. Soweit die Verteilungsnorm eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht zuweist, ist das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates eingeschränkt. Die meisten von Deutschland mit anderen Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen folgen dem Musterabkommen der OECD.

2 Formen der Steuerflucht

2.1 Steuerflucht durch legale Steuervermeidung

Steuerflucht durch Steuervermeidung beschreibt legale Gestaltungen über die Grenze. Statt einer Investition (Kapitalanlage) im Inland, wird dabei eine Investition (Kapitalanlage) im steuergünstigeren Ausland gewählt. Eine wesentliche Bedeutung haben hierbei auch die Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), insbesondere die Regelungen über die Zuordnung des "Besteuerungsrechts", die man sich bei den Steuergestaltungen zur Steuervermeidung zu Nutze macht.

(a) Steuerflucht durch Steuervermeidung im betrieblichen Bereich:

Im betrieblichen Bereich wird Steuerflucht durch die steuerliche Attraktivität von Auslandsinvestitionen im Vergleich zu Inlandsinvestitionen hervorgerufen. Der wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (BMF) geht in seinem Gutachten zur "Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung"¹⁶ davon aus, dass das deutsche Steuersystem Kapital ins Ausland treibe, dass also Vermögens- und Einkünfteverlagerungen im Wesentlichen auf einer Belastung mit Ertrag- und Vermögensteuern¹⁷ beruhen. Bei seiner Untersuchung, weshalb deutsche Anleger aus steuerlichen Gründen im Ausland investieren, geht der Beirat von der Prämisse aus, dass bei internationalen Steuerbelastungsvergleichen die nominalen Steuersätze, nicht die Effektivsteuersätze heranzuziehen sind. Diese These wird gestützt auf folgende Argumentationslinien:

¹⁶ Schriftenreihe des BMF, Heft 65; Gutachten aus 1999

¹⁷ Bezugnehmend auf unsere Vermögensteuerdebatte ist darauf hinzuweisen, dass eine Vermögensteuer nicht in jeden Fall eine investitionshemmende Wirkung hat. Insbesondere dann, wenn es sich um eine "intelligente"

- Bei der Standortwahl kann ein Unternehmer nicht vorhersagen, ob er später Tatbestände, die zu Steuer"subventionen" führen, erfüllen wird, ob er also eine geringere Steuerbemessungsgrundlage als den tatsächlichen Gewinn erreichen wird.
- Nominal geringe Steuersätze sind beständiger als Steuer"subventionen".
- Bei internationalen Gewinnverlagerungen ist lediglich der Nominalsteuersatz entscheidungserheblich.
- Entscheidungen anhand der Nominalsteuersätze seien – auch wegen mangelndem steuerlichen Detailwissen des Managements – psychologischer Natur.

Anzumerken ist, dass internationale Steuerbelastungsvergleiche nicht gerade einfach sind und sich in der steuerrechtlichen Wissenschaft schon zu einem eigenen Gebiet entwickelt haben.¹⁸

Der wissenschaftliche Beirat nennt 1999 das Zusammenspiel des alten Körperschaftsteuersystems "Anrechnungsverfahren" mit den in den DBA festgelegten Regelungen von Besteuerung nach dem Quellenprinzip und der sog. Freistellungsmethode noch als Beispiel für die steuerliche Attraktivität von Auslandsinvestitionen.

Rückschauend kann jedoch festgestellt werden, dass der körperschaftsteuerliche Systemwechsel mit niedrigeren nominalen Steuersätzen die Situation nicht spürbar verändert hat. Vielmehr verstärken sich die Abwanderungstendenzen der deutschen Großunternehmen. Als Begründung dienen nun nicht mehr nur die schlechten steuerlichen Rahmenbedingungen (wobei in jüngster Zeit vermehrt die Erbschaftsteuer in den Blick gerät¹⁹), sondern die hohen Lohn- und Lohnnebenkosten. Neben den hohen Sozialabgaben, "stören" nunmehr die "geringen" Arbeitszeiten, die "hohen" Urlaubsansprüche, die zu "starken" Arbeitnehmer- und Mitbestimmungsrechte.

Nachfolgende Beispiele sollen den Problembereich der legalen Steuervermeidung durch die Verschiebung steuerlicher Bemessungsgrundlagen ins Ausland darstellen.²⁰ Neben dem klassischen Bereich, den Warenlieferungen jeglicher Art zwischen den verbundenen Unternehmen,²¹ zielen die Gestaltungen auf das Ersetzen von Eigenkapital durch Fremdkapital konzernverbundener Unternehmen.

Vermögensbesteuerung z.B. in Form einer gestärkten Grundsteuer oder einer reformierten Erbschaftsbesteuerung handeln würde.

¹⁸ So auch der wissenschaftliche Beirat beim BMF.

¹⁹ Ein beeindruckendes Beispiel zur Steuerflucht in Zusammenhang mit der Erbschaftsteuer folgt in der weiteren Darstellung.

²⁰ S.a. Lorenz Jarras / Gustav Obermair, Geheimnisse der Unternehmenssteuern, metropolis Verlag

²¹ Zur Problematik der Internationalen Verrechnungspreise von Unternehmen in einem Konzernverbund sowie der Frage der Harmonisierung der Ertragsbesteuerung auf europäischer Ebene siehe Gerhard Schick, Harmonisierte Unternehmensteuern im Binnenmarkt, 1. Oktober 2003; sowie Commission of the European Communities, Commission Staff Working Paper, Company Taxation in the Internal Market, Brussels, 23.10.2001/ SEC (2001) 1681, COM (2001) 582 final.

Beispiel 2.1_1:

Zur Verschiebung steuerlicher Bemessungsgrundlagen ins Ausland werden sog. Finanzierungsgesellschaften (in Dublin, Rotterdam oder einem Steueroasenstaat) gegründet. Ausreichend ist eine sog. Basis- oder Domizilgesellschaft. Finanziell ausgestattet wird die Finanzierungsgesellschaft von der Konzernmutter aus deren Eigenkapital. Die Finanzierungsgesellschaft gibt nun der in Deutschland produzierenden Konzernmutter ein Darlehen (Fremdkapital statt des bisher vorhandenen Eigenkapitals). Durch die Muttergesellschaft gezahlte Darlehenszinsen stellen Betriebsausgaben dar, welche den Gewinn und damit die Steuerlast der Konzernmutter im Inland mindern. Die Zinseinnahmen der darlehengewährenden Finanzierungsgesellschaft mit Sitz im Ausland unterliegen nach den Regelungen der DBA nicht der Besteuerung im Inland. Durch die Darlehensgewährung fließt damit Besteuerungssubstrat in das niedrig besteuerte Ausland.

Dieses Beispiel beschreibt die sog. Finanzierungsgesellschaften / IFSC Gesellschaften oder auch Dublin Dock Gesellschaften. Zum besseren Verständnis muss man wissen, dass Irland 1987 im ehemaligen Hafengebiet von Dublin (Custom House Docks Area) ein Zentrum für Internationale Finanzdienstleistungen (International Financial Service Centre - IFSC) schuf, in dem Unternehmen, die bestimmte gewerbliche internationale Finanzdienstleistungen anbieten, steuerlich gefördert werden. Der für diese Unternehmen anzuwendende Körperschaftsteuersatz wurde auf 10 % ermäßigt, dazu wurden erhebliche Sonderabschreibungen für Baumaßnahmen gewährt. Diese Fördermaßnahmen wurden von der EU-Kommission als Beihilfe genehmigt und mehrfach (derzeit bis 2005) verlängert – ein klassischer Fall von Steuerdumping innerhalb der EU. Die deutsche Finanzverwaltung hatte versucht, diesen Gestaltungen nach dem Mißbrauchsparagrafen (§ 42) der Abgabenordnung bzw. unter Zuhilfenahme der Regelungen des Außensteuergesetzes die Anerkennung zu versagen. Der Bundesfinanzhof (BFH) widersprach jedoch der Auffassung der Finanzverwaltung und erkannte (grob gesagt) die Gestaltung an.²²

Beispiel 2.1_2:

Der gleiche Effekt wie bei der Darlehensgewährung lässt sich auch bei Gestaltungen über Lizenzzahlungen ins Ausland erzielen, z.B. für die Gewährung einer Namensnutzung. Praktische Bedeutung haben diese Beispiele bei bekannten Firmen der Möbel- bzw. Mode- und Bekleidungsbranche erlangt.

Beispiel 2.1_3:

²² BFH vom 19.01.2000, Az. I R 84/97 und I R 117/97

Ein inländischer Betrieb des produzierenden Gewerbes wird von einem im Ausland ansässigen, zum Konzernverbund gehörenden Unternehmen über eine in Deutschland gegründete Holdinggesellschaft erworben. Hierbei entsteht ein steuerliches Organschaftsverhältnis, das die Verrechnung von Verlusten innerhalb des Konzernverbunds zulässt.

Diese Gestaltungen sind aufgrund der Besteuerungsregeln der DBA zwischen den beteiligten Staaten möglich. Für die Besteuerung der Erträge aus der Überlassung von Kapital (auch Lizenzrechte stellen eigentlich eine "Kapital"überlassung dar) gilt nach den Regeln der DBA das sog. Ansässigkeits- (oder Wohnsitz) -prinzip. Das bedeutet, dass dem Land das Besteuerungsrecht aus Erträgen dieser Art zusteht, wo der Empfänger der Zahlungen ansässig ist. Das Domizil von Kapitalgesellschaften lässt sich jedoch schnell und einfach an jeden Ort der Welt verlegen, in dem der Ansässigkeitsstaat eine günstige oder gar keine Besteuerung dieser Einkünfte durchführt. Niedrigsteuerländer oder Steueroasengebiete besteuern die Einkünfte der dort domizilierende Gesellschaften, aber nicht nach dem Ansässigkeits-, sondern nach dem Quellenlandprinzip: Einkünfte aus ausländischen Quellen (hier Deutschland) bleiben bei der Besteuerung außen vor oder werden begünstigt besteuert.

Ähnliche Gestaltungen wie in Beispiel 2.1_1 lassen sich auch durch andere Modelle erreichen (Stichwort: Gesellschafter-Fremdfinanzierung). Der Gesetzgeber versucht, solche Gestaltungsmodelle über gesetzliche Sonderregelungen unter Kontrolle zu bringen (§ 8a KStG). Solche, auf Steuerschlupflöcher ausgerichtete Gesetzesregelungen überfrachten und verkomplizieren das deutsche Steuerrecht.

(b) Steuerflucht durch Steuervermeidung im privaten Bereich:

Steuerflucht durch Steuervermeidung ist nicht nur im Bereich betrieblicher Investitionen denkbar. Für den privaten Bereich sei dies an einem Beispiel dargestellt, bei dem durch legale Steuergestaltung der steuerliche Tatbestand vermieden und zumindest ein zeitlicher Aufschub der Besteuerung erreicht werden kann.

Beispiel 2.1_4

Ein Steuerpflichtiger legt sein Kapital zur Vermeidung des 30 %-igen Quellensteuerabzuges zum Zinszahlungszeitpunkt im Ausland²³ an. In seinen Einkommensteuererklärungen deklariert er

²³ Es muss sich natürlich um ein Land handeln, das keine Quellensteuer auf Kapitalerträge einbehält oder auf einen Steuereinbehalt bei Steuerausländern verzichtet.

ordnungsgemäß die im Ausland erzielten Kapitalerträge. Grundsätzlich bewirkt der Steuerpflichtige nur eine zeitliche Streckung des Steueranspruches. In der steuerlichen Praxis lassen sich im wesentlichen 3 Varianten dieses Modells feststellen:

- 1) Der Steuerpflichtige gibt seine Steuerklärung mit Verspätung ab. Hierbei muss er allerdings beachten, dass die Finanzämter bei der verspäteten Abgabe von Steuererklärungen einen Verspätungszuschlag festsetzen können. Bei geschicktem Agieren ist aber eine verspätete Abgabe von bis zu 14 Monaten folgenlos. Weiterhin gilt es zu beachten, dass ab dem 15. Monat eine Verzinsung der Steuernachforderung durchgeführt wird.
- 2) Der Steuerpflichtige ist Rentner (oder er bezieht nur Kapitaleinkünfte). Seine Einkünfte liegen insgesamt unterhalb des Grundfreibetrags, aber über dem sog. Sparerfreibetrag. Für die Kapitalerträge oberhalb des Sparfreibetrages fällt Quellensteuer an, die er erst bei Abgabe einer Einkommensteuererklärung und Veranlagung zurückerstattet bekäme. Den hierbei entstehenden Zinsverlust vermeidet der Steuerpflichtige durch seine Kapitalanlage im Ausland.
- 3) Der Steuerpflichtige, tätig im mittleren Management, nutzt die Vorruhestandsregelung seines Arbeitgebers. Er erhält eine Abfindung. Bis zum Erreichen des Rentenalters werden keine weiteren Bezüge gezahlt. Zur Vermeidung eines Liquiditätsverlustes legt der Steuerpflichtige die Abfindung verzinslich, ohne Quellensteuerabzug, im Ausland an.

2.2 Steuerflucht durch Steuerumgehung

Grundsätzlich können Steuerpflichtige ihre Angelegenheiten so einrichten und ihre Rechtsverhältnisse untereinander so gestalten, dass sie steuerlich möglichst günstig sind.²⁴ Ihre Grenzen finden steuervermeidende Gestaltungen dort, wo es sich um rechtsmissbräuchliche Steuerumgehungen handelt. Der Begriff Steuerumgehung beschreibt Versuche, die Erfüllung steuerlichen Tatbestände durch "rechtsmissbräuchliche Gestaltungen" zu verhindern. Solchen Versuchen wird durch steuergesetzliche Regelungen (§ 42 der Abgabenordnung (AO) als Generalnorm oder den Regelungen des Außensteuergesetzes (AStG) als spezialgesetzliche Regelung) die Anerkennung versagt. Eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung liegt nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs dann vor, wenn für die gewählte Gestaltung keine anderen wirtschaftlichen Gründe denkbar sind außer dem Grund, Steuern zu sparen.

²⁴ BFH, BStBl 1992 II, 541; 1997 II, 374; 2000 II, 224; BVerfG, BVerfGE 9, 237, 250.

Als Folge hiervon wird die Besteuerung entsprechend einer dem wirtschaftlichen Vorgang auch wirtschaftlich angemessenen Gestaltung vorgenommen. Dies kann aber nur funktionieren, wenn diese Gestaltungen auch entdeckt werden. Diese Rechtsgrundlagen sind in ihrer Anwendung jedoch kompliziert. Eine (aus Sicht des Fiskus) unerwünschte Gestaltung wird von den Finanzgerichten oftmals akzeptiert.

Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten als solcher ist nicht strafbar, sondern nur dann, wenn der Steuerpflichtige pflichtwidrig unrichtige oder unvollständige Angaben macht, um das Vorliegen einer Steuerumgehung zu verschleiern. Die Grenzen zwischen Steuerumgehung und Steuerhinterziehung sind gerade bei Steuerfluchtproblematiken fließend.

(a) Steuerflucht durch Steuerumgehung im betrieblichen Bereich:

Eine typische Fallgestaltung für Steuerflucht durch Steuerumgehung ist die Einschaltung von ausländischen Domizil- oder Briefkastengesellschaften in Steueroasenländern.

Beispiel 2.2_1

Hier werden oftmals Geschäfts- und Leistungsbeziehungen zu diesen Gesellschaften dargestellt (meist in Form von Provisionszahlungen), wobei der inländische Beteiligte vorgibt, ansonsten nichts mit der Gesellschaft „zu tun zu haben“. Tatsächlich steht der inländische Beteiligte hinter dieser Domizilgesellschaft. Durch die falschen Angaben ist jedoch bereits die Grenze zur Steuerhinterziehung überschritten. Die Gestaltung wird unter Zuhilfenahme des § 42 AO nicht anerkannt.

Beispiel 2.2_2:

Ein Unternehmer veräußert seinen Maschinenpark an eine Basisgesellschaft und leaset die Maschinen (zu marktunüblichen Konditionen) wieder zurück.

Bezeichnend für derartige Gestaltungen ist, dass die Basisgesellschaften häufig reine Vermögensverwaltungstätigkeiten übernehmen oder Wirtschaftsträger für Geschäfte zu Drittländern sind. Im zweiten Fall dient das Konstrukt dann, wie bereits dargestellt, der Ausnutzung von günstigen Doppelbesteuerungsabkommen.

Das Einschalten einer Basisgesellschaft an sich muss noch nicht als Steuerumgehung zu werten sein. Erst wenn bei der Einschaltung unangemessene Leistungen vereinbart werden, ist die Grenze zwischen Steuervermeidung und Steuerumgehung überschritten. Ist die Basisgesellschaft eine reine Briefkastenfirma und verschweigt der inländische Beteiligte seine Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft ist u.U. auch die Grenze zur Steuerhinterziehung überschritten. Bei diesem Beispiel ist

sehr gut zu erkennen, dass minimale Veränderungen im Sachverhalt zu anderen Wertungen führen können. Daraus ergibt sich auch, dass die Finanzbehörden den Sachverhalt nur dann zutreffend werten können, wenn sie in der Lage sind, den Sachverhalt zu erkennen. Eine wichtige Frage wäre z.B. wie die Finanzbehörden erkennen können, dass der inländische Steuerpflichtige an der Briefkastengesellschaft beteiligt ist, wenn diese anonym auf den britischen Kanalinseln gegründet worden ist?

Zur Verschleierung des Einsatzes von Basisgesellschaften werden oftmals Umweggestaltungen gewählt (sog. stepping-stone-Strategien). Hierbei wird zwischen das inländische Unternehmen und der Basisgesellschaft im Niedrigsteuerland, eine Gesellschaft in einem Hochsteuerland geschaltet. Diese zwischengeschaltete Gesellschaft wird verdeckt über das Inland beherrscht. Die in den obigen Beispielen beschriebenen Transaktionen lassen sich nunmehr als Dreiecksgeschäft ausgestalten. Im Sitzland der zwischengeschalteten Gesellschaft wird ein z.B. nach der cost-plus-Methode ermittelter, aber wegen fehlender eigener Leistung der Zwischengesellschaft gering ausfallender Gewinnaufschlag belassen und dort auch versteuert. Trotzdem verbleibt eine noch ausreichende steuerliche Entlastung, die in das Sitzland des Basisunternehmens geleitet wird.

Beispiel 2.2_3:

Anders als in Beispiel 2.2_2 veräußert das Unternehmen seinen Maschinenpark nun zu einem Preis unterhalb des tatsächlichen Werts an eine Gesellschaft in Frankreich. Diese veräußert unter Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach der cost-plus-Methode an die Basisgesellschaft in der Schweiz (erster Steuerspareffekt). Dann findet das Leasinggeschäft nochmals unter Anwendung der cost-plus-Methode über die zwischengeschaltete Gesellschaft statt. Für die deutsche Finanzverwaltung ist nicht erkennbar, dass das sale-and-lease-back Geschäft eigentlich dazu dient, Gewinne und Vermögen ins niedrig besteuerte Ausland zu verlagern. Diese Art der Gestaltung überschreitet möglicherweise ebenfalls die Grenze zwischen Steuerumgehung und Steuerhinterziehung.

(b) Steuerflucht durch Steuerumgehung im privaten Bereich:

Steuerflucht kann auch durch die Verlegung des Wohnsitzes in ein Niedrigsteuerland gegeben sein. Zur Verhinderung dieser Art von Steuerflucht enthält das Außensteuergesetz die Regelungen zur sog. erweiterten beschränkten Steuerpflicht und zur sog. Wegzugsbesteuerung. Bei der Wegzugsbesteuerung ist jedoch nicht Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige in ein Niedrigsteuerland verzieht. Der Europäische Gerichtshof hat dem französischen Pendant der

deutschen Wegzugsbesteuerung die Grundlage (zumindest wohl teilweise) entzogen.²⁵ Ausdrücklich muss jedoch erwähnt werden, dass durch das Urteil nicht die Möglichkeiten zur Verhinderung von Steuerflucht ausgeschlossen wurden. Kritikpunkt war, dass die französische Regelung über das Ziel der Steuerumgehung hinausschoss, also zu weit gefasst war und damit die Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU behindert hat.

Beispiel 2.2_4:

Eine im Inland ansässige Person hält eine Beteiligung an einer AG im Privatvermögen. Sie beschließt, den Wohnsitz in Deutschland aufzugeben und in die Schweiz zu verziehen. Nach dem Umzug veräußert sie ihre Beteiligung an der AG. Ähnlich gelagert war der Steuerfall Horten, der zur Einführung der Wegzugsbesteuerung im AStG führte. Nach den Regelungen des Außensteuergesetzes wird durch den Wegzug der in den Anteilen liegende Wertzuwachs der Besteuerung unterworfen.

Beispiel 2.2_5

Aber auch einige Fälle des Wegzugs gut verdienender Spitzensportler in exklusive Steueroasenländer, wie z.B. Monaco, ist Steuerflucht. Da das Außensteuergesetz diese Gestaltung nur zum Teil anerkennt, und die Person mit ihren Inlandseinkünften weiterhin (für die nächsten 10 Jahre) als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt (sog. erweiterte beschränkte Steuerpflicht bei Wohnsitzwechsel), gehört diese Gestaltung zur Fallgruppe Steuerumgehung. Der Fall Michael Schuhmacher wäre z.B. an dieser Stelle einzuordnen.

Allerdings werden die Einkünfte, die im Ausland erzielt werden, nicht der Besteuerung in Deutschland unterworfen.

Beispiel 2.2_6

Boris Becker, der zur Teilnahme am Münchener Nachtleben noch über eine Bleibe in Deutschland verfügte, täuschte die Finanzbehörden über das Vorhandensein eines inländischen Wohnsitzes. Die Folge war eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung.

Um Steuerflucht durch Wohnsitzwechsel zu vermeiden, steht in der politischen Diskussion auch die Forderung, die unbeschränkte Steuerpflicht an die deutsche Staatsangehörigkeit zu koppeln. Oder anders formuliert: "Wer in Deutschland keine Steuern zahlt, verliert den deutschen Pass". Damit würde sich das deutsche Steuerrecht von der europäischen Rechtstradition, in der die Besteuerung

²⁵ Urteil vom 11.03.2004 Rs. C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant.

immer an den Wohnsitz anknüpft, entfernen. Die Bezugnahme an die Staatsangehörigkeit kennt vor allem das anglo-amerikanische Rechtssystem.

Eine weitere Regelung zur Vermeidung von Steuerflucht durch Steuerumgehung zeigt folgendes Beispiel 2.2_7:

Ein eindrucksvoller Fall der Steuerflucht war beginnend vor ca. 2 ½ Jahren in der Presse zu lesen. An der Grenze zur Schweiz wurde eine Person kontrolliert, die Unterlagen über mehrere verbundene Liechtensteinische Stiftungen bei sich führte. Das Vermögen der Stiftungen belief sich auf ca. 22,4 Mrd. CHF. Angelegt wurde der Grundstock dieses Kapitals zu Beginn der 30' er Jahre und stammte aus Verkauf eines damals mittelständischen Unternehmens (heute Teil eines globalen Konzerns). Begünstigte (Destinäre) der Familienstiftung waren 4 Nachfolgelinien der ehemaligen Unternehmensfamilie, die allesamt in Deutschland wohnen. Erst ungefähr 70 Jahre später wird der Sachverhalt zufällig entdeckt. Nach den Regeln des Außensteuergesetzes (§ 15 -Familienstiftungen) werden die Erträge aus diesen Stiftungen den in Deutschland lebenden Destinären zugerechnet, die die Erträge daher in Deutschland versteuern müssen. Die inländische Besteuerung kann nicht dadurch vermieden werden, dass das Vermögen auf eine ausländische Stiftung übertragen wird. Allerdings gilt diese Zurechnung ausdrücklich nicht für die Erbschaftsteuer. Obwohl das Vermögen bereits durch mehrere Generationen gereicht wurde, fällt bei dieser Gestaltung nur einmal Erbschaftsteuer an (und zwar bei Errichtung der Stiftung).

Grundsätzlich liegt auch hier ein Fall der Steuerumgehung vor. Durch das Verschweigen des tatsächlichen Sachverhalts war jedoch auch hier die Grenze zur Steuerhinterziehung überschritten.

2.3 Steuerflucht durch illegale Verhaltensweise (Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung)

Steuerhinterziehung ist eine vorsätzlich begangene Steuerverkürzung. Im Gegensatz hierzu wird eine leichtfertige Steuerverkürzung strafrechtlich gesehen nicht vorsätzlich, sondern eben nur leichtfertig begangen. Der Begriff der Leichtfertigkeit entspricht in etwa der groben Fahrlässigkeit.

Eine Steuerverkürzung begeht, wer den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige (= falsche) oder unvollständige Angaben macht bzw. die Finanzbehörden über solche steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt. Unrichtige oder unvollständige Angaben macht, wer zwar eine Steuererklärung abgibt, diese aber nicht richtig oder nicht vollständig ist. Die Finanzbehörden werden in Unkenntnis gelassen, wenn eine Steuererklärung nicht abgegeben oder

Auskunfts- und Vorlagepflichten verletzt werden. Dieses Verhalten muss ursächlich dafür sein, dass Steuern nicht oder nicht in der richtigen Höhe festgesetzt werden (Kausalität).

Die Grenze zwischen der Steuerumgehung und der strafrechtlich relevanten Steuerverkürzung ist dann überschritten, wenn ein Sachverhalt vorsätzlich verschleiert oder falsch dargestellt wird. Dann stellt die Steuerflucht auch eine Steuerhinterziehung dar.

(a) Steuerflucht durch Steuerhinterziehung im betrieblichen Bereich

Steuerflucht durch Steuerhinterziehung beschreibt Fälle, bei denen eine ausländische Einkunftsquelle vor den Finanzbehörden verschwiegen wird. Oftmals handelt es sich aber auch um Fallgestaltungen mit angeblichen Geschäftsbeziehungen ins Ausland oder um Fallgestaltungen bei denen sich die Einkunftsquelle angeblich im Ausland befindet, und zwar in einem Land, dem nach dem DBA ein Besteuerungsrecht zustünde. Die Geschäftstätigkeit wird aber tatsächlich im Inland ausgeübt.

Nach dem oben zitierten Bericht des wissenschaftlichen Beirats beim BMF²⁶ findet Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit Steuerflucht nur im Privatbereich statt, also bei der Verschleierung von Kapitalvermögen und der Erträge hieraus. Im betrieblichen Bereich sei das Entdeckungsrisiko zu groß. Unternehmen könnten solche Sachverhalte in der Buchführung nicht verschleiern. Zudem unterlägen Unternehmen der Außenprüfung. Spätestens hier würden entsprechende Sachverhalte entdeckt werden. Dem kann nur vom theoretischen Ansatz her gefolgt werden. In der Praxis zeigt sich ein anderes Bild. Hinzuweisen bleibt u.a. auf den Bericht des Bundesrechnungshofs 1996 (BT-Drs. 13/5700 Ziff 50), der den Finanzbehörden im betrieblichen Bereich eine unterschiedliche Prüfungspraxis bescheinigt. Auch findet bei Unternehmen nicht permanent eine Außenprüfung statt. Die Finanzverwaltung teilt die Betriebe in vier Größenklassen (Groß-, Mittel, Klein- und Kleinstbetriebe). Die Einordnung orientiert sich an Umsatz, Gewinn und an der Branche, in der das Unternehmen tätig ist. Lediglich Großbetriebe und Konzerne werden permanent geprüft (Anschlussprüfung). Insofern ist dem wissenschaftlichen Beirat zuzustimmen: Die Großkonzerne operieren meist im Bereich der legalen Steuervermeidung und erreichen damit allerdings ein enormes Volumen. Im übrigen nimmt die Prüfungsfrequenz mit der Größenklasse deutlich ab. Sie differiert stark zwischen den einzelnen Bundesländern. Nach vorliegenden Statistiken beträgt der Prüfungsturnus bei Mittelbetrieben 11,1 Jahre, bis hin zu 60,6 Jahren bei Kleinstbetrieben. Geprüft wird dann meist ein Zeitraum von 3 Jahren (§ 4 Abs. 3 Betriebsprüfungsordnung -BpO-). Bei kleinen und mittleren Betrieben bleibt eine Entdeckung von Steuerhinterziehung oder -umgehung daher oftmals dem Zufall überlassen.

²⁶ Gutachten zur Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung, siehe auch Fußnote 16

Beispiel 2.3_1:

Ein Unternehmer zahlt Provisionen für Leistungen an eine Person, die im Ausland ansässig ist. Die Provision mindert als Betriebsausgabe die inländische Steuerlast. Tatsächlich fließt das Geld auf ein Bankkonto des Unternehmers im Ausland. Der Leistungsbeziehung lag tatsächlich keine Leistung zugrunde.

Beispiel 2.3_2:

Ein Bausubunternehmer tritt mit seinem Namen unter einer französischen Adresse auf. Tatsächlich befindet sich sein Geschäftssitz aber im Inland. Die ausländische Adresse ist nur eine Briefkastenadresse. Alle Bauleistungen werden im Inland ausgeführt. Der Bausubunternehmer gibt weder in Deutschland noch in Frankreich Steuererklärungen ab.

Beispiel 2.3_3

Ein Unternehmer, der Werbeanzeigen vermittelt (z.B. auf Stadtplänen) gründet in einem Steueroasenland eine Gesellschaft und wickelt die Geschäfte über den Namen dieser Gesellschaft ab. Tatsächlich werden die Geschäfte wie bisher vom inländischen Wohnsitz abgewickelt. Postadresse ist ein Postfach im Inland. Anrufe an die ausländische Telefonnummer werden mittels Anrufweiterleitung an den inländischen Telefonanschluss umgeleitet.

Die angeführten Beispiele stellen nur eine kleine zufällige Auswahl möglicher Sachverhaltsgestaltungen dar. Auch die unter 2.2 beschriebenen Beispiele können als Steuerflucht durch Steuerhinterziehung beschrieben werden.

(b) Steuerflucht durch Steuerhinterziehung im privaten Bereich:

Dass Steuerhinterziehung durch Steuerflucht ein Massenphänomen ist, zeigte sich eindrucksvoll durch die einsetzende Kapitalflucht nach Luxemburg und in die Schweiz bei Einführung der Zinsabschlagsteuer und die Aufdeckung und Aufarbeitung dieser Fälle durch die Steuerfahndung. Scharen von Anlegern transferierten Kapitalvermögen mit Hilfe der Banken ins Ausland. Begünstigt wurde diese Art der Steuerflucht sogar noch durch die Steuergesetze selbst, nämlich dem § 30a der Abgabenordnung, der den Schutz der Bankkunden vor einem allzu großen Wissensdurst der Finanzverwaltung garantiert. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass das BVerfG in seinem Urteil zur Verfassungswidrigkeit der Besteuerung von Spekulationsgewinnen ausführt, dass u.a. § 30a AO ursächlich für ein Vollzugsdefizit und damit für die Verfassungswidrigkeit der Besteuerungsnorm war.

Beispiel 2.3_4:

Bis zur Einführung der Zinsabschlagsteuer war es für Kapitalanleger relativ einfach möglich, Zinserträge vor dem Fiskus zu verschleiern. Begünstigt wurde / wird dies noch durch die legale Möglichkeit, sog. Tafelgeschäfte zu tätigen. Hierbei werden i.d.R. festverzinsliche Wertpapiere (Inhaberschuldverschreibungen) an den Kunden über den Bankschalter veräußert, ohne dass diese Transaktion über ein bestehendes Bankkonto des Kunden abgewickelt werden muss. Die Papiere sind als Inhaberpapiere ausgestaltet und werden meist in einem Bankschließfach des Kunden aufbewahrt. Am Zinstermin trennt der Kunde einen mit dem Wertpapier verbundenen Zinsschein ab, den er wiederum ohne Abwicklung über ein Konto am Bankschalter einlösen kann. Seit 1993 werden bei Einlösung 35 % Zinsabschlagsteuer fällig, es sei denn, der Zinsschein wird im Ausland eingelöst. Am Rande sei bemerkt, dass diese Art des Wertpapiergeschäfts nicht nur zur Steuerhinterziehung geeignet ist. Tafelpapiere werden auch zur Geldwäsche u.a. bei Drogengeldern verwendet.²⁷

Beispiel 2.3_5

In der politischen Diskussion sollte ein Fall von Steuerhinterziehung unter Einschaltung von Briefkastengesellschaften in Steueroasen nicht fehlen: die Affäre Schreiber/Pfahls/Strauß um Panzerlieferungen nach Saudi-Arabien. Ein Rüstungskonzern zahlte Provisionen an einen Lobbyisten, der diese z.T. weiterreichte als tatsächliche Provision oder Schmiergelder für politische Einflussnahme. Abgewickelt wurden die Geschäfte über Briefkastengesellschaften in der Schweiz oder Liechtenstein. Das (vorläufige) Ende ist bekannt. Manager des Rüstungskonzerns wurden wegen Steuerhinterziehung verurteilt. Sie hatten die Provisionen unter Vorspiegelung falscher Umstände gewinnmindernd verbuchen lassen. Schreiber sitzt in Kanada, mangels Auslieferungsabkommen erfolgte bislang keine Auslieferung nach Deutschland. Max Strauß wurde in einem Indizienprozess wegen Steuerhinterziehung zu einer Haftstrafe verurteilt. Ihm wurden Gelder zugerechnet, die über eine Gesellschaft mit dem Namen "Maxwell" geflossen sind. Pfahls wurde in Paris verhaftet, er irrte über den Zeitpunkt des Eintritts der Strafverfolgungsverjährung. Vordergründig ist das ein Fall von Steuerhinterziehung – tatsächlich etwas mehr?

Beispiel 2.3_6:

Auch die derzeit vor dem Wiesbadener Landgericht verhandelte neue Spendenaffäre der CDU zeigt, wofür sich Briefkastengesellschaften in Steueroasenstaaten eignen. Auch wenn die erste Spendenaffäre in den 80'er Jahren auch eine Steuerhinterziehungsaffäre (bei den Spendern) war und auch im neuerlichen Fall vermutet werden kann, dass die bisher nicht bekannten Geldgeber ihre

Zahlungen wie auch immer steuerlich geltend gemacht haben, zeigt sich, dass "Steuern" zwar immer eine Rolle spielen, aber nicht immer "des Pudels Kern" sind.

3 Eindämmung der Steuerflucht – Stand der aktuellen Entwicklung

3.1 EU-Zinsrichtlinie

Seit 1998 versuchte die EU-Kommission, ein Minimum an effektiver Besteuerung von Zinserträgen innerhalb der EU zu erreichen. Sie traf dabei auf große Schwierigkeiten, denn Luxemburg, Österreich und Belgien beheimaten einen starken Bankensektor, der u.a. von steuerunehrlichen Kunden anderer Mitgliedstaaten frequentiert wird. Nach einem zähen Hin und Her konnte am 21.03.2003 in letzter Minute ein Kompromiss gefunden, der allerdings noch wegen der Milchquoten-Auseinandersetzung mit Italien beinahe gescheitert wäre. Erst nachdem diese Auseinandersetzung durch starke Zugeständnisse an Italien beigelegt werden konnte, konnte das Steuerpaket, welches neben der EU-Zinsrichtlinie noch einen Kodex gegen den unfairen Steuerwettbewerb bei der Unternehmensbesteuerung (Code of Conduct for business taxation) und einen Vorschlag zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Zins- und Lizenzzahlungen innerhalb eines Unternehmens enthielt, verabschiedet werden.

Zusammenfassend enthält die EU Zinssteuerrichtlinie folgende Vereinbarungen:

- Regelvereinbarung: Übermittlung von Informationen über Zinserträge, die auf von gebietsfremden EU-Bürgern gehaltenen Konten gutgeschrieben werden.
- Sondervereinbarung für Luxemburg, Österreich und Belgien: Innerhalb eines Übergangszeitraums bis 2011 wird eine Quellensteuer auf Zinserträge von gebietsfremden EU-Bürgern erhoben. $\frac{3}{4}$ dieser Steuereinnahmen erhalten die Wohnsitzstaaten der ausländischen Kapitalanleger. Der Steuersatz ist gestaffelt. Ab dem 01.01.2005 bis zum 31.12.2007 beträgt er 15 %, für den nachfolgenden Zeitraum bis zum 31.12.2010 20 %.
- Sollte es nach dem 01.01.2011 nicht zu einer Einigung mit Drittstaaten kommen, gilt die Sondervereinbarung weiter, allerdings mit einem Steuersatz von 35 %. Für die Anleger in den Ländern Luxemburg, Österreich und Belgien bleibt während des Übergangszeitraums die Diskretion und Anonymität gegenüber den inländische Finanzbehörden gewahrt.
- Mit Drittstaaten sollen ebenfalls entsprechende Regelungen getroffen werden. Die Schweiz wird wie die EU-Länder Luxemburg, Österreich, Belgien eine Quellensteuer einführen. Die Verhandlungen mit Liechtenstein deuten auf eine ähnliche Lösung hin. Ebenso werden die

²⁷ Schmankerl darüber, wie leicht es doch ist, die Mithilfe der Banken zu erreichen: <http://www.facts.ch/dyn/magazin/wirtschaft/395714.html>.

Kanalinseln wohl eine Quellensteuer einführen. Bei den Offshore-Finanzplätzen in der Karibik ist keine Umsetzung der EU-Richtlinie in Sicht. Mit den asiatischen Finanzplätzen will die EU Verhandlungen aufnehmen.

Die EU Zinsrichtlinie wurde mit dem Steueränderungsgesetz 2003 in nationales Recht umgesetzt.

3.2 Steueroasen und Offshore-Finanzplätze im Visier der OECD

Die zunehmende Liberalisierung der Finanzmärkte, welche u.a. im Mittelpunkt der Arbeit der OECD steht, erhöht auch die Gelegenheit, Steuern mittels Steuerflucht zu umgehen oder zu vermeiden. Die OECD schätzt, dass sich die direkten Investitionen der G7-Länder in Steueroasenstaaten zwischen 1985 und 1994 mehr als verfünffacht haben. 1996 forderten Vertreter der G7-Staaten und anderer OECD-Mitgliedstaaten erstmals die Organisation auf, Maßnahmen zu prüfen und auszuarbeiten, die den verzerrenden Effekt eines volkswirtschaftlich nachteiligen Steuerwettbewerbs auf Investitions- und Finanzierungsentscheidungen sowie deren Auswirkung auf die jeweiligen nationalen Steuerbemessungsgrundlagen entgegenwirken. In Antwort hierauf begann der OECD-Ausschuss für Steuerfragen mit dem Projekt über nachteiligen Steuerwettbewerb. Ergebnis dieses Projekts war der sog. "1998 Report". Dieser galt als Debüt für die Bekämpfung von schädlichem Steuerwettbewerb (harmful tax competition) und schädlichen Steuerpraktiken (harmful tax practices). Er beschäftigte sich mit volkswirtschaftlich nachteiligen Steuerpraktiken in Form von nachteiligen Steuerbegünstigungen in den OECD-Mitgliedstaaten und Nichtmitgliedstaaten bzw. den von ihnen abhängigen Gebieten. Der Rapport konzentrierte sich dabei auf geographisch mobile Aktivitäten wie Finanzanlagen und andere Dienstleistungen. Die OECD bezeichnet in ihrem Bericht Investoren aus Hochsteuerländern, welche ihre Steuerlast durch Zwischenschaltung von Steueroasenstaaten minimieren, als "free riders" (Trittbrettfahrer), die an den öffentlichen Ausgaben ihres Wohnsitzlandes partizipieren, sich aber nicht an der Finanzierung dieser Ausgaben beteiligen. Gleichfalls werden auch die Regierungen von Steueroasen als solche "free riders" bezeichnet. Der Rapport bestimmt schließlich die Faktoren, die bei der Qualifizierung volkswirtschaftlich schädlicher Steuerpraktiken anzusetzen sind. Im einzelnen zählt der Rapport 4 Faktoren auf:

- ✓ Keine Steuern oder nur nominale Steuern auf das Einkommen als Ausgangspunkt für eine Klassifizierung des unfairen Steuerwettbewerbs
- ✓ Mangel an effektiven Informationsaustausch. Steueroasen verfügen typischerweise über strikte gesetzlich festgeschriebene Verschwiegenheits- oder Geheimhaltungspflichten, von denen der Geschäftstreibende oder der Anleger profitiert. Ein Informationsaustausch zu anderen Steuerbehörden besteht nicht.

- ✓ Gesetzgeberische, administrative und rechtliche Bestimmungen sind nur mangelhaft transparent.
- ✓ Es fehlt an dem Erfordernis von aktiver produktiver Tätigkeit.

Zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs und der schädlichen Steuerpraktiken hat die OECD 19 Empfehlungen ausgesprochen. Wesentlich sind die Empfehlungen, die auf die Beseitigung der Bankgeheimnisse und der bestehenden Informationssperren abzielen (Empfehlung Nr. 7 u. 8, sowie 12-14). Auch soll unfairer Steuerwettbewerb unter der Ausnutzung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt werden können (Empfehlungen Nr. 10-12).

Bisher haben die Gesetzgeber der Hochsteuerländer und damit auch der deutsche Gesetzgeber versucht, solche unerwünschten Gestaltungen unilateral zu regeln. Dies geschah mittels einfachgesetzlicher Regelungen, die – entgegen den Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen – einen bestimmten Sachverhalt doch den inländischen Steuergesetzen unterwarfen. Diese Gesetze nennt man Vorschaltgesetze. In der steuerrechtlichen Literatur waren solche Regelungen mit Hinweis auf das supranationale Völkerrecht immer kritisch betrachtet worden. Durch die Empfehlungen in dem "1998 Report" soll der Status dieser inländischen Anti-Missbrauchsbestimmungen (Vorschaltgesetze) klar im OECD-Musterabkommen geregelt werden. Damit wäre die Stellung der Vorschaltgesetze eindeutig festgelegt.

Der Tenor des Berichts besteht in der Erkenntnis, dass sich Steueroasen nur dann austrocknen bzw. beseitigen lassen, wenn alle Staaten koordinierte Maßnahmen treffen. Somit galt es, die betroffenen und unter Beschuss geratenen Staaten entsprechend zu mobilisieren. Ein wichtiger und wirkungsvoller Schritt in diese Richtung war die Empfehlung Nr. 16 zur Verfassung einer "schwarzen Liste" der unkooperativen Steueroasen, in der Steueroasen öffentlich gebrandmarkt wurden. Mittels dieser Liste, die im Juni 2000 aufgestellt wurde, konnte die OECD erreichen, dass die meisten der dort aufgeführten 35 Steueroasen eine öffentliche Verpflichtungserklärung abgaben (Commitments). Darin verpflichteten sie sich auf einen klaren Zeitplan (implementation plan) zur Unterbindung unfairer Steuerpraktiken. Wesentlicher Teil der Commitments war die Verpflichtung zum Informationsaustausch. Von der OECD wurde ein Standard-Musterübereinkommen ausgearbeitet, welches sowohl auf bilateraler, als auch auf multilateraler Ebene einheitliche Maßstäbe in Richtung eines effektiven Informationsaustauschs setzen soll.

4 Politische Antworten auf die Steuerflucht

Eine optimale Politik der Eindämmung der Steuerflucht setzt auf eine Mischung aus multilateralen, bilateralen und rein nationalen Maßnahmen.

4.1 Multilaterale Maßnahmen auf internationaler Ebene

Die Verhinderung von Steuerflucht kann nicht allein durch einzelstaatliche Maßnahmen beseitigt werden. Die EU-Zinsrichtlinie und die Maßnahmen der OECD zeigen den richtigen Weg auf. Wichtig ist zum einen, dass Deutschland auf europäischer und internationaler Ebene die Einführung einer konsolidierten (Körperschaftsteuer-) Bemessungsgrundlage vorantreibt, um einen zentralen Mechanismus der legalen betrieblichen Steuervermeidung auszuschalten. Zum anderen ist der Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden auf europäischer und internationaler Ebene zu optimieren, um besser gegen die illegale Steuerflucht vorgehen zu können.

4.2 Multilaterale Maßnahmen auf europäischer Ebene

Zu den europäischen Antworten auf die Steuerflucht-Problematik hat die BAG Wirtschaft und Finanzen im September 2003 im Vorfeld der Europawahl folgenden Beschluß gefaßt:

"Die steuerpolitische Komplexität im Binnenmarkt mit 25 Steuerrechtssystemen und über 100 Doppelbesteuerungsabkommen führt zu einer Fehllenkung von wirtschaftlichen Ressourcen, zu überflüssiger Bürokratie und zu Rechtsunsicherheit. Damit wird die wirtschaftliche Dynamik behindert. Außerdem kommt es zu steuerlich bedingten Gewinnverlagerungen und schädlichem Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten. Wir wollen eine europaweit einheitliche konsolidierte Bemessungsgrundlage für die Besteuerung von Unternehmen. Steuerlich bedingte Gewinnverlagerungen zwischen den EU-Mitgliedstaaten können so verhindert werden, und die Unternehmen können von einem Binnenmarkt ohne Steuerrechts-Wirrwarr profitieren. Die Steuersätze sollen – oberhalb eines Mindestsatzes – in jedem Mitgliedstaat eigenständig festgelegt werden. So bleibt den einzelnen Staaten Spielraum in der Steuerpolitik. Auch nach außen sollte die EU einheitlicher auftreten und die nationalen Doppelbesteuerungsabkommen durch europäische ersetzen. So können auch Steueroasen außerhalb der Union beseitigt werden."

Dies bedeutet zum einen, daß ein einheitliches europäisches Unternehmensteuerrecht die bilateralen Doppelbesteuerungsmaßnahmen zwischen EU-Mitgliedstaaten und die entsprechenden EU-Richtlinien überflüssig machen soll. Durch die konsolidierte Bemessungsgrundlage wird Steuerflucht durch Verrechnungspreisgestaltungen verhindert. Zum anderen sollen die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen EU-Mitgliedstaaten und Drittstaaten durch ein gemeinsames Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der EU und diesen Drittstaaten ersetzt werden.²⁸

²⁸ Auch die steuerrechtliche Wissenschaft befasst sich zunehmend mit der Frage europäischer Doppelbesteuerungsabkommen. Wegweisend ist die vom Deutschen Steuerberater Kongress mit dem Förderpreis Internationales Steuerrecht des Jahres 2003 ausgezeichnete Arbeit "Effiziente Steuerordnung durch ein europäisches

4.3 bilaterale Maßnahmen

Zu den für die Eindämmung der Steuerflucht erforderlichen bilateralen Maßnahmen gehören insbesondere die sukzessive Überarbeitung der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen mit EU-Mitgliedstaaten, solange ein einheitliches europäisches Körperschaftsteuerrecht nicht besteht, und mit Nicht-EU-Mitgliedstaaten, solange ein Vertragsschluß zwischen der EU und den jeweiligen Drittstaaten in dieser Materie noch nicht möglich ist. Die Überarbeitung der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, die in der Regel eine Kündigung der Abkommen und Neuverhandlungen mit jedem einzelnen Land erfordern dürfte, und die Entwicklung europäischer Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten sollten folgenden Leitlinien folgen:

1) Anrechnung statt Freistellung

Das Wohnsitzprinzip soll in der deutschen Besteuerung gestärkt werden. Dazu soll statt des Prinzips der Freistellung ausländischer Einkünfte (Freistellungsmethode) generell die Anrechnungsmethode Anwendung finden. Bei Anknüpfung der Besteuerung an das Wohnsitzprinzip unter Anwendung der Anrechnungsmethode spielt es grundsätzlich keine Rolle, wo das steuerbare Einkommen erwirtschaftet wurde, oder wo Kosten entstanden sind. Die Verlagerung von Einkommen in Niedrigsteuerländer wird dadurch uninteressant. Eine wesentliche Voraussetzung für die durchgehende Anwendung der Anrechnungsmethode, nämlich eine umfassende Tarifsenkung, wurde in den Steuerreformprojekten der rot-grünen Bundesregierung bereits ausreichend umgesetzt.

2) Aktivitätsvorbehalte

Bestimmte Steuergestaltungen auf internationaler Ebene sind darauf ausgerichtet, das internationale Steuergefälle mittels Steuerbefreiungen, die deutsche Doppelbesteuerungsabkommen ohne sogenannte Aktivitätsklauseln gewähren, im Inland nutzbar zu machen. Angesprochen sind hier insbesondere Finanzdienstleistungsgesellschaften, die in einigen Ländern Steuerprivilegien genießen, wie etwa in der Dublin Docks Area angesiedelte Gesellschaften, die für bestimmte Finanzdienstleistungen einen ermäßigten Steuersatz von 10% zahlen. Steuervergünstigungen genießen auch konzerninterne Koordinierungsstellen in Belgien und Luxemburg oder niederländische treasury oder finance centres. Diese ausländischen Steuervergünstigungen schlagen auf die deutsche Besteuerung durch, soweit die betreffenden bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen für Ausschüttungen oder Betriebsstättengewinne eine

Musterabkommen" von Dr. Ralf Klapdor. Siehe auch Prof. Dr. Johanna Hey, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung in Europa, unter II 3 c oder auch Prof. Dr. Johanna Hey, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung in Europa, die in der Entwicklung eines europäischen Musterabkommens die Chance für eine konsistente Steuerabgrenzung im europ. Binnenmarkt sieht.

Steuerbefreiung in Deutschland gewähren, ohne diese von einer aktiven Tätigkeit der ausschüttenden Gesellschaft oder Betriebsstätte abhängig zu machen (Aktivitätsklausel). Diese Aktivitätsklauseln enthalten die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien, Luxemburg, Irland und den Niederlanden nicht.

3) Missbrauchsklauseln

Alle Doppelbesteuerungsabkommen sollten Missbrauchsklauseln enthalten und auf innerstaatliche Missbrauchsregelungen verweisen. Im Gegensatz zur US-amerikanischen Abkommenspolitik ist dies bei den seitens Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen nur vereinzelt der Fall.

4) Verstärkung der zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe.

Einer konsequenten Stärkung des Wohnsitzprinzips unter Anwendung der Anrechnungsmethode bedarf auch eines ausreichenden Austausch von Informationen über die im jeweiligen Staat verwirklichten Sachverhalte. Dies bedarf wiederum einer Verbesserung des zwischenstaatlichen Informationsaustausch. Ein Informationsaustausch sollte auf der rechtlichen Basis des ersuchten Staates immer möglich sein. D.h. der ersuchte Staat muss die Auskünfte erteilen, die er im Rahmen seiner Rechtsordnung legal ermitteln kann. Derzeit sind die Regelungen nicht einheitlich. Lediglich innerhalb der EU ist der modus operandi für den Informationsaustausch harmonisiert.

5) Amtshilfe auch auf regionaler Ebene, nicht nur zwischen den Zentralstaaten.

Die Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden verschiedener Staaten ist als Teil der Außenbeziehungen traditionell Aufgabe des Zentralstaates. Daher muss der Datenaustausch der zwischen Steuerbehörden in Grenzgebieten grundsätzlich über die Zentralregierungen erfolgen. Wesentliche Verbesserungen bei der Bekämpfung der Steuerflucht können erreicht werden, wenn – entsprechend der „Schwetzinger Erklärung“ zwischen Rheinland-Pfalz, Baden-Württemberg, dem Saarland und der französischen Interregion Est – eine direkte Zusammenarbeit der dezentralen Behörden vereinbart wird.

4.4 Unilaterale Maßnahmen im deutschen Recht

1) Advance Pricing Agreements (APA):

Hierbei werden zwischen Konzern und Finanzbehörde im Vorwege wesentliche Fragen der Gewinnbesteuerung für die Folgejahre geklärt. Hauptsächlich geht es dabei um die Höhe innerkonzernlicher Verrechnungspreise bei Lieferungen an ausländische Tochterunternehmen. Die genaue Höhe der internen Verrechnungspreise ist zwischen Finanzbehörde und Konzern häufig strittig. Denn je geringer der Preis ist, den das inländische Unternehmen der ausländischen

Tochtergesellschaft in Rechnung stellen kann, desto geringer fällt der inländische Gewinn und damit die inländische Steuer aus.

Nach den USA, Frankreich u.a. will auch das Bundesfinanzministerium in Zukunft verstärkt die Einführung von APA unterstützen. Aus unserer Sicht stellen Abkommen dieser Art prinzipiell eine adäquate Möglichkeit dar, für mehr Rechtssicherheit zu sorgen und einen angemessenen Steueranspruch des Fiskus zu sichern. Allerdings dürfen diese Abkommen nicht hauptsächlich als Instrument zur Investitionsförderung genutzt werden. Dann sonst besteht die Gefahr, dass den Unternehmen womöglich zu günstige Bedingungen geboten (Ungleichbehandlung) und Unternehmensgewinne nicht ausreichend besteuert werden.

2) Abschaffung des § 30a der Abgabenordnung (sogenanntes „Bankgeheimnis“)

Das in § 30a der Abgabenordnung manifestierte sog. Bankgeheimnis ist ursächlich für das bestehende Vollzugsdefizit bei der Besteuerung von Zinseinkünften und Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften. Das sich aus der Vorschrift ergebende tatsächliche Vollzugsdefizit führte u.a. zu der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, mit der die Besteuerung von Spekulationsgewinnen für nicht mit der Verfassung konform erklärt wurde.²⁹ Das BVerfG führte hierzu aus:

"In diesem Zusammenhang ist besonders hervorzuheben, dass die Fertigung von Kontrollmitteilungen im Rahmen von Bankenprüfungen für den Zeitraum der Gültigkeit der zur Prüfung gestellten Norm rechtlich und tatsächlich stark behindert ist. Unbeschadet einer - zudem umstrittenen - „verfassungskonformen Auslegung“ dieser Vorschrift durch den VIII. Senat des Bundesfinanzhofs trifft das Monitum des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 1991 zum früheren Bankenerlass³⁰ im Wesentlichen auch dessen Nachfolgeregelung in § 30a AO: Vor allem mit dem Verbot von Kontrollmitteilungen wird der Finanzverwaltung eines der wirksamsten Mittel zur Sachverhaltsaufklärung genommen."

Zur wirksamen Bekämpfung der Steuerflucht mit innerstaatlichen Mitteln ist die Abschaffung des § 30a AO unumgänglich.

3) Verbot der sog. Tafelgeschäfte

²⁹ BVefGE vom 09.03.2004 - 2 BvL 17/02.

³⁰ BVerfGE 84, 239 (278).

Unter 2.3 b) wurde beschrieben, dass es möglich ist, auch bei deutschen Banken vollkommen anonym Kapitalanlagen mittels sog. Tafelgeschäfte zu tätigen. Zur wirksamen Bekämpfung der Steuerflucht ist es unumgänglich, diese Art der anonymen Kapitalanlagen zu unterbinden. Die Abschaffung von Tafelgeschäften führt nicht dazu, eine bestimmte Kapitalanlageform zu verbieten (meist Inhaberschuldverschreibungen) oder die Möglichkeit des Haltens der Inhaberpapiere außerhalb eines Bankdepots zu verbieten. Die Abschaffung von Tafelgeschäften zielt allein auf die anonyme Abwicklungsform. Wer diese Geschäfte tätigt, muss namentlich in den Unterlagen der Bank festgehalten werden. Es muss nachvollziehbar sein, wer die Papiere erworben und wer die Papiere eingelöst hat.³¹

4) Konsequente Stärkung des Wohnsitzprinzips in der deutschen Besteuerung.

Wie unter 4.3 1) dargestellt, bedarf es zur Bekämpfung von Steuerfluchtstrategien der Stärkung des Wohnsitzprinzips unter Anwendung der Anrechnungsmethode. Hierbei wird auch diskutiert, ob eine generelle Bezugnahme der Besteuerung auf die Staatsbürgerschaft ein geeigneter Ansatz zur Problemlösung sein könnte. Eine solche Bezugnahme der Steuerpflicht auf die Staatsbürgerschaft wäre eine Abkehr vom favorisierten System der Stärkung des Wohnsitzprinzips. Eine Verknüpfung beider Systeme würde wiederum zur Verkomplizierung des Steuerrechts führen.

Das könnte dafür sprechen, eher eine konsequente und europataugliche Reform des speziellen Außensteuerrechts in Form des Außensteuergesetzes (AStG) anzustreben. Die Rechtsprechung des EuGH zeigt die Notwendigkeit einer Reform des AStG auf.³² Diese Chance sollte ergriffen werden, das AStG systematisch in die bestehende Rechtsordnung einzubinden, die Regelungen zu vereinfachen und ausschließlich an dem Ziel der Vermeidung von Steuerfluchtstrategien auszurichten. In diesem Rahmen wäre es legitim, zur Vermeidung der Steuerflucht Besteuerungstatbestände an die Staatsbürgerschaft anzuknüpfen.

5) Effizientere Finanzbehörden

Zusätzliches Personal einzustellen wäre mit Sicherheit dazu geeignet, die Ermittlungsdefizite bei den Finanzbehörden zu beseitigen. In Anbetracht der Situation der öffentlichen Haushalte erscheint die bessere Personalausstattung der Finanzbehörden jedoch nicht als taugliches Mittel. Möglichkeiten besserer Personalausstattung werden hier höchstens in einer Verschiebung der Personalausstattung zwischen den Behörden gesehen. Personalabbau bei anderen Behörden durch Aufgabenabbau kann zu Personalaufstockungen bei den Finanzbehörden führen.

³¹ Lediglich im Rahmen einer Abgeltungssteuer, die jedoch aus anderen Gründen problematisch wäre, müßte der Einlöser der Zinsscheine nicht nachvollzogen werden.

³² Vgl. Fn. 25

Die bessere Strategie besteht jedoch im Übergang auf die Selbstveranlagung (a) und in der Einführung von Risikomanagement und Tax-compliance Modellen³³ (b) sowie in der besseren technischen Ausstattung (c) und Koordination der Finanzbehörden (d), um deren Effizienz zu verbessern. "Derzeit werden qualifizierte Finanzbeamte immer noch in großer Zahl damit beschäftigt, den Inhalt von Steuerklärungen abzuhaken und mühsam datentechnische zu erfassen. Angesichts der zu bewältigenden Masse können sie sich der zugeordneten Aufgabe, die Steuererklärungen inhaltlich zu verifizieren, nur höchst eingeschränkt widmen."³⁴ Das durch einen Effizienzgewinn freiwerdende Personal, ist nicht abzubauen, sondern soll z.T. zur Bekämpfung der Steuerflucht eingesetzt werden.

a) Selbstveranlagung:

Im Rahmen neuer Steuerungsmodelle und Überlegungen zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens werden auch sog. Selbstveranlagungsmodelle³⁵ diskutiert. Kern dieser Modellgestaltungen ist, dass der Steuerpflichtige seine Einnahmen – ähnlich wie bei dem Umsatzsteuervoranmeldungsverfahren – meldet, seine Steuer berechnet und diese zahlt. In dieses System wird dann in einen automatischen Abgleich mit vorhandenen Besteuerungsmerkmalen, (vorher z.B. vom Arbeitgeber, von Banken, von Renten- und Pensionskassen elektronisch übermittelten Daten) eingebunden.³⁶ Die bisher von der rot-grünen Bundesregierung verabschiedeten gesetzlichen Regelungen, z.B. zur "elektronischen Lohnsteuerkarte" und bundeseinheitlichen Steuernummer und angestoßenen Initiativen zielen in diese Richtung.

b) Risikomanagement und Tax-compliance-Modelle:

Derzeit wird lediglich ein Bruchteil der Steuerfälle von den Finanzbehörden umfassend geprüft. Risikomanagement und Tax compliance Modelle versuchen diese Defizit durch einen Systemwechsel im Prüfungsverhalten zu beheben. Der zu prüfende Fall wird anhand eines Risikoindicators, der sich aus dem Produkt zwischen Schadensintensität (Höhe des Einkommens) und der Schadenseintrittswahrscheinlichkeit ermittelt. Die Schadenseintrittswahrscheinlichkeit wird aus abstrakten Faktoren, wie der Branche oder der Zuverlässigkeit des Steuerberaters und der Steuervita, also dem bisherigen Verhalten des Steuerpflichtigen abgeleitet. Praktiziert werden diese Modelle bereits mit Erfolg in den Niederlanden. Innerhalb der deutschen Finanzverwaltung werden

³³ siehe hierzu Roman Seer, *StuW* 2003, Seite 40ff.

³⁴ Roman Seer, *Reform des Steuerveranlagungsverfahrens*, *StuW* 2003, 40ff (46)

³⁵ vgl. u.a. Roman Seer, *Reform des Steuerveranlagungsverfahrens*, *StuW* 2003, 40ff, sowie *Reform des (Lohn-)Steuerabzugs*, *Finanzrundschau (FR)* 2004, 1037 ff; Ahrens/Nagel, *Selbstveranlagung, ein Instrument zur Verwaltungsvereinfachung zur Steigerung der Effizienz der Steuerverwaltung*, *FR* 2002, 261ff

³⁶ Aus Datenschutzgründen ist diese Forderung nach einer Verknüpfung von bei verschiedenen Behörden vorgehaltenen Daten nicht unproblematisch und deshalb auch nicht unumstritten. Da die jetzige mangelhafte Durchsetzung des Steuerrechts jedoch untragbar ist, müssen wir uns dieser Problematik stellen.

sie im Rahmen von Umstrukturierungsmaßnahmen und Einführung von neuen Steuerungsmodellen diskutiert. Das hierbei freiwerdende Personal darf natürlich nicht abgebaut werden, sondern muss konsequent in den Prüfungs- und Ermittlungsdiensten wie der Außenprüfung und der Steuerfahndung eingesetzt werden.

c) Verbesserte technische Ausstattung der Steuerbehörden:

Zur Verwirklichung der angesprochenen Modelle bedarf es einer technische gut und über die Ländergrenzen hinweg ausgestatteter Finanzverwaltung. Dies muss Gegenstand der Diskussionen bei einer Neuauflage der Föderalismuskommission sein. Auch im Ausland, wird diese Schwäche der deutschen Finanzverwaltung deutlich benannt.³⁷

d) Verbesserte Koordination zwischen den Finanzbehörden sowie zwischen Finanzbehörden und anderen Institutionen

Wesentliche Probleme bei der Bekämpfung von Steuerhinterziehung ergeben sich durch die Tatsache, dass 16 Landesfinanzbehörden parallel agieren und ihre Aktivitäten nicht optimal koordinieren. Auf Initiative der BAG Wirtschaft und Finanzen hat deshalb die Bundesdelegiertenkonferenz im Oktober 2004 in Kiel einen Beschluss herbeigeführt, der die Übertragung der Zuständigkeit für die Steuerverwaltung auf den Bund fordert. Nachdem dieser Vorschlag in der Bundesstaatskommission von den Bundesländern abgelehnt wurde, ist nun zumindest eine verbesserte Zusammenarbeit beim Verwaltungsvollzug, die Einführung einer einheitlichen Software und ein bundeseinheitliches Verwaltungs-Controlling im Gespräch. Dies ist dringend erforderlich, nicht zuletzt um die Unterschiede in der Häufigkeit der Betriebsprüfungen zu verringern.

Auf zusätzlichen Koordinationsbedarf hat zudem der Bundesrechnungshof³⁸ hingewiesen, und zwar in bezug auf die Polizeibehörden. Wenn diese den Finanzbehörden die notwendigen Hinweise nicht geben, bleiben selbst aufgedeckte illegale Einkünfte oft un versteuert.

6) Vereinfachung des Steuerrechts

Eine deutliche Vereinfachung des Steuerrechts und die Streichung von Steuersubventionen ermöglicht zum einen niedrigere Steuersätze, zum anderen senkt sie den Überprüfungs Aufwand bei den Finanzbehörden und erlaubt so die Konzentration auf die wesentlichen Normen. Sofern sich die Streichung von Steuersubventionen politisch nicht durchsetzen lässt, sollten diese jedoch als Steuerabzugsbeträge ausgestaltet werden. So ist der Subventionscharakter direkt erkennbar.

³⁷ J. Fehrenbach, Vergleichende Analyse der Steuerverwaltungen, Bericht über die deutsche Finanzverwaltung, Inspection Générale des Finances, Januar 1999, 37f (5.1.2/3 u. 5.2), Quelle nach Seer a.a.O.

³⁸ Süddeutsche Zeitung vom 9. Februar 2004, S. 6.

In die Vereinfachung des Steuerrechts ist eine Reform des speziellen Außensteuerrechts (Außensteuergesetz) zu integrieren. Nach der herrschenden Auffassung in der steuerrechtlichen Literatur lässt sich insbesondere die sog. Hinzurechnungsbesteuerung nicht als legitimes Mittel zur Abwehr unfairen Steuerwettbewerbs begreifen³⁹. Zudem sind die Maßnahmen des AStG z.T. auf das Quellenprinzip ausgerichtet, so dass im Hinblick auf die vorgeschlagenen Maßnahmen bereits eine Überarbeitung der einschlägigen Rechtsnormen zu erfolgen hätte.

7) Transparenz von Steuererklärungen wie in Skandinavien

In Ländern wie Schweden oder Norwegen veröffentlichen die Gemeinden jährlich die Angaben von Steuerbürgern über ihr Einkommen und Vermögen (sog. Lingningsboka) oder sie ermöglichen allen Bürgern die Einsicht in diese Daten. Diese Staaten setzen auf die Kontrolle durch die Öffentlichkeit. Sogar in etlichen Kantonen der Schweiz werden die Steuerregister öffentlich ausgelegt oder veröffentlicht. Eine solche Transparenz von Steuererklärungen würde eine Abkehr vom Verständnis des Steuergeheimnisses als Recht auf informationelle Selbstbestimmung bedeuten und dürfte deshalb in Deutschland auf zahlreiche Bedenken stoßen. Zur Diskussion stellen wollen wir jedoch auch diese, in den genannten Staaten erfolgreiche und akzeptierte Problemlösungsstrategie.

³⁹ s.a. Johann Hey a.a.O.