

# IStR-Länderbericht

Europäische und internationale Rechtsentwicklungen im Überblick

Heft 17/2011

von Rechtsanwalt Johannes Kippenberg, LL.M., München

1. September 2011

## Inhalt:

### Internationale Organisationen

EU: Finanztransaktionsteuer

EU: Gerichtsverfahren wegen Sanierungsklausel

### Deutsches Außensteuerrecht

Schweiz und Deutschland einigen sich auf Steuerabkommen

### Ausländische Rechtsentwicklungen

Belgien: Doppelbesteuerung ausländischer Zinsen und Dividenden

Irland: Neues DBA in Kraft getreten – ein Überblick

Österreich: Abgabenänderungsgesetz 2011

Russland: Rechnungslegung

Schweden: Etatplanung 2012

### Internationale Organisationen

#### EU: Finanztransaktionsteuer

Für September wird die Vorstellung erster Ausarbeitungen der von der französischen und deutschen Regierung für den EU- oder sonst den €-Raum angestrebten Finanztransaktionssteuer erwartet. Zu den Details vgl. *Strub* im Länderbericht Heft 11/2011 S. 57 f.

#### EU: Gerichtsverfahren wegen Sanierungsklausel

Die Entscheidung der EU-Kommission, dass die deutsche Sanierungsklausel (Verlustvortrag bei Insolvenz bekämpfung) eine illegale Beihilfe sei, wird nunmehr nicht nur seit 7. 4. 2011 durch die Bundesregierung (*Deutschland/Kommission*, T-205/11), sondern seit 6. 6. 2011 auch im Verfahren *Heitkamp BauHolding/Kommission*, T-287/11 angegriffen.

### Deutsches Außensteuerrecht

#### Schweiz und Deutschland einigen sich auf Steuerabkommen

Am 10. 8. 2011 haben die Schweiz und Deutschland ein Steuerabkommen paraphiert, welches die effektive Besteuerung von Kapitaleinkünften deutscher Steuerpflichtiger sicherstellt. Das Abkommen sieht vor, dass deutsche Steuerpflichtige ihre bisher unversteuerten Einkünfte, welche ihren Schweizer Bankkonten und Depots zugegangen sind, mittels einer Pauschalzahlung auf anonymer Basis nachversteuern können. Künftige Einkünfte sollen mittels einer ebenfalls ano-

nymen Abgeltungsteuer besteuert werden. Alternativ verbleibt betroffenen Anlegern die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige oder die Beendigung der Kontobeziehung. Mit der von den Unterhändlern *Michael Ambühl* (Staatssekretär Eidgenössisches Finanzdepartement) und *Hans Bernhard Beus* (Staatssekretär BMF) erfolgten Paraphierung tritt das Abkommen noch nicht in Kraft. Als nächster Schritt ist die Unterzeichnung durch die Regierungen erforderlich, welche im September 2011 geplant ist. Im Anschluss müssen die Gesetzgebungsorgane beider Länder dem Abkommen zustimmen. In der Schweiz dürfte die Vorlage voraussichtlich dem sogenannten fakultativen Referendum unterstellt werden. Das Steuerabkommen soll frühestens zum 1. 1. 2013 in Kraft treten. Die exakten Details des Steuerabkommens sind derzeit noch nicht bekannt. Aufgrund der vom BMF und dem Eidgenössischen Finanzdepartement veröffentlichten Unterlagen zeichnen sich folgende Eckpunkte ab:

#### 1. Regularisierung unversteuerter Altvermögen

##### 1.1 Einmalzahlung

Bankkunden haben die Möglichkeit, ihre bisher unversteuerten Kapitaleinkünfte über die Abführung einer einmaligen Pauschalzahlung auf anonymer Basis oder durch die Nacherklärung im Rahmen einer strafbefreienden Selbstanzeige zu legalisieren. Während Nacherklärungen die persönlichen Besteuerungstatbestände berücksichtigen, soll bei Inanspruchnahme des Steuerabkommens eine pauschalierte Berechnung zur Anwendung kommen. Im Ergebnis soll die individuelle Belastung zwischen 19 und 34 % des Kapitals betragen. Damit kann die individuelle Belastung der Kapitaleinkünfte (einschließlich Kapitalgewinne) je nachdem unter oder über dem jeweils anwendbaren Spitzensteuersatz liegen. Anleger mit eher geringer Performance in den letzten 10 Jahren dürften mit einem Satz von 19 % auf dem Vermögensbestand unter Umständen mehr Steuer zahlen, als wenn sie eine Selbstanzeige machen würden. Eine Vergleichsrechnung wird daher häufig unumgänglich sein. Aufgrund einer speziellen Berechnungsmechanik, welche die Dauer der Kundenbeziehung sowie den Anfangs- und Endbetrag des Kapitalbestandes mit einbezieht, soll nach Einschätzung der Schweizerischen Bankiervereinigung die Belastung für einen Großteil der Bankkunden zwischen 20 und 25 % des Gesamtvermögens betragen. Um eine möglichst breite Besteuerungsgrundlage zu schaffen, ist vorgesehen, dass Steuerpflichtige, die in Stiftungen, Trusts, Offshore-Gesellschaften oder Versicherungen investiert sind, grundsätzlich ebenfalls unter das Abkommen fallen. Mit der Abgeltungsteuer sollen grundsätzlich alle noch offenen Steuerforderungen erlöschen (neben der Einkommensteuer somit

auch etwa Schenkungsteuer, Erbschaftsteuer und Unternehmenssteuern). Demgegenüber wirken sich individuelle Besteuerungsmerkmale, wie z. B. die Höhe der verkürzten Einkünfte, Investitionen in ertragslose Produkte, Werbungskosten oder entrichtete Quellensteuern nicht auf die Höhe der Einmalabgabe aus. In solchen Fällen steht Kapitalanlegern die Möglichkeit einer Offenlegung mittels Selbstanzeige offen.

### *1.2 Abschlagszahlung durch Schweizer Banken*

Als „Zeichen des guten Willens zur Umsetzung des Abkommens“ (so die offizielle Erklärung) verpflichten sich die Schweizer Banken, im Zeitpunkt des Inkrafttretens (d. h. voraussichtlich am 1. 1. 2013) eine Einmalzahlung von 2 Mrd. CHF an den deutschen Fiskus zu leisten. Diese Zahlung soll mit Einmalzahlungen, welche den Betrag von 2 Mrd. CHF überschreiten, verrechnet werden. Wenn die Einmalzahlungen unter dem Betrag von 2 Mrd. CHF liegen sollten, müsste der Unterschiedsbetrag von den Banken selbst aufgebracht werden.

### *1.3 Meldung von saldierten Konten oder Depots*

Im Rahmen des Steuerabkommens hat sich die Schweiz verpflichtet, Deutschland zusammengefasste Daten zu den im Hinblick auf die Einmalzahlung geschlossenen Konten oder Depots zur Verfügung zu stellen. Es geht dabei in erster Linie darum, zu sehen, in welche Länder die abgezogenen Gelder allenfalls verschoben wurden. In diesem Zusammenhang wird in der behördlichen Erläuterung des Steuerabkommens darauf aufmerksam gemacht, dass auf OECD-Ebene an einem System gearbeitet wird, das die Amtshilfe innerhalb eines definierten Rahmens für ganze Gruppen ausländischer Bankkunden ermöglichen soll. Es wird mit anderen Worten angestrebt, dass – wie im Fall UBS/IRS – ein Verhaltensmuster definiert wird und sämtliche Personen, welche unter dieses Verhaltensmuster fallen, ohne Namensnennung abgefragt werden können. Sollte diese Neuinterpretation in der OECD durchgesetzt werden und die Schweiz sich dieser Neuinterpretation unterwerfen, könnte dies unter Umständen dazu führen, dass Personen, welche ihre schweizerische Kontobeziehung beendet haben, auf Anfrage hin gemeldet werden.

## *2. Künftige Erträge unterliegen einer Abgeltungsteuer*

### *2.1 Abgeltungsteuer von 26,375 %*

Ab 2013 sollen Schweizer Banken auf in Deutschland steuerpflichtige Erträge eine Zahlstellensteuer i. H. von 26,375 % erheben und einmal jährlich an den deutschen Fiskus abführen. Die Steuer hat abgeltenden Charakter. Die EU-Zinssteuer von 35 % soll künftig im Verhältnis zu Deutschland nicht mehr erhoben werden. Vielmehr soll auch bei Einkünften, welche nach dem EU-Zinsbesteuerungsabkommen einem Steuerabzug von 35 % unterliegen, die Abgeltungsteuer von 26,375 % erhoben werden. Die Schweiz verzichtet m. a. W. im Verhältnis zu Deutschland auf die Kommission von 25 %, welche im EU-Zinsbesteuerungsabkommen festgelegt ist. In Zahlen ausgedrückt, handelt es sich hier, gemessen an den Eingängen der vergangenen drei Jahre, um einen Verzicht von jährlich rund 40 Mio. CHF zugunsten Deutschlands.

Die Abgeltungswirkung fällt dahin, wenn die Vermögenswerte aus Verbrechen herrühren oder vor Unterzeichnung des Abkommens die zuständige deutsche Behörde Anhaltspunkte für nicht versteuerte Vermögenswerte hat. Es wird abzuwarten sein, wie diese Vertragsbestimmungen in der Praxis angewendet werden. Bekanntlich galten in der Vergangenheit gewisse Arten der Steuerhinterziehung in Deutschland als Verbrechen.

Ab 2002 und bis einschließlich 2007 gab es in der Abgabenordnung einen § 370a, welcher die gewerbsmäßige und bandenmäßige Steuerhinterziehung (zum ersteren kann beispielsweise auch das regelmäßige Abziehen überhöhter Werbungskosten gehören) mit einer Mindeststrafe von 1 Jahr Gefängnis bedroht, mithin als Verbrechen qualifizierte. Diese Bestimmung wurde zwar nach wenigen Monaten entschärft, indem sie nur noch auf Steuerhinterziehung „in großem Ausmaß“ beschränkt wurde, doch ist gleichwohl nicht auszuschließen, dass die fragliche Bestimmung zum Anlass genommen werden könnte, in gewissen Fällen die Abgeltungswirkung zu negieren.

Kein Steuerabzug wird vorgenommen, wenn der Kontoinhaber die Bank ermächtigt, eine Meldung an die Eidgenössische Steuerverwaltung zu machen, die ihrerseits dann die deutschen Steuerbehörden informiert.

### *2.2 Kontrollmaßnahmen zur Umsetzung der Abgeltungsteuer*

Um zu verhindern, dass neues unversteuertes Geld in der Schweiz verwaltet wird, haben sich die Verhandlungspartner geeinigt, dass Deutschland zur Überprüfung Auskunftersuchen an die Schweizer Behörden stellen kann. Diese Gesuche müssen den Namen der Kunden enthalten. Der Name der Bank muss nicht genannt werden. Binnen einer zweijährigen Frist wurde die Zahl der Anfragen auf insgesamt 999 begrenzt. Nach Ablauf der Frist soll die Zahl der Anfragen entsprechend den Erfahrungen angepasst werden. In diesem Kontext wurde vereinbart, dass sog. „fishing expeditions“ ausgeschlossen sind. Da der Begriff der fishing expedition nicht definiert ist, wird hier wohl auf die Rechtsprechung abgestellt werden. Dazu ist festzuhalten, dass nach der zu den „UBS-Fällen“ entwickelten Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts die Abfrage von Personen, welche unter ein vorgegebenes Verhaltensmuster fallen, nicht als „fishing expedition“ zu beurteilen ist.

Wenn im Rahmen des vereinbarten Kontingents eine Kontobeziehung gemeldet wird, kann das Bundeszentralamt für Steuern im ordentlichen Amtshilfeweg ein Amtshilfeersuchen stellen, um detaillierte Informationen über ein bestimmtes Bankkonto oder Depot zu erhalten.

### *3. Behandlung gestohlener Bankdaten*

Nach dem Steuerabkommen soll Deutschland „keinen Anlass mehr für den Ankauf entwendeter Bankkundendaten“ sehen. Es bleibt abzuwarten, ob dazu eine Verpflichtung besteht oder ob es sich um eine bloße Absichtserklärung handelt. So oder so scheint Deutschland aber weiterhin illegal beschaffte Bankdaten verwenden zu können, solange sie nicht angekauft werden. Bemerkenswert ist, dass sich die Schweiz ihrerseits verpflichtet, auf die strafrechtliche Verfolgung von Personen wegen Beteiligung am illegalen Erwerb von Bankdaten zu verzichten.

### *4. Erleichterter Marktzutritt für Finanzinstitute*

Weiterhin haben die Schweiz und Deutschland beschlossen, für Finanzinstitute den gegenseitigen Marktzutritt zu erleichtern. Hierzu ist unter anderem vorgesehen, dass insbesondere das Freistellungsverfahren für Schweizer Banken erleichtert wird.

### *5. Strafbefreiung für Bankmitarbeiter und deren Kunden*

Das Abkommen sieht zudem vor, dass Bankmitarbeiter und deren Kunden vor einer Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung bzw. Beihilfe zur Steuerhinterziehung geschützt werden sollen. Dies mit der Einschränkung, dass es sich um Taten handeln muss, die vor Unterzeichnung des Abkommens be-

gangen wurden und entsprechende Sachverhalte nicht schon vor Unterzeichnung des Abkommens bekannt waren und die Beteiligten dies wussten oder klar damit rechnen mussten.

#### 6. Zeitlicher Fahrplan

Es ist geplant, dass das Steuerabkommen im September oder Oktober 2011 unterzeichnet wird. Zeitgleich soll der vollständige Abkommenstext inklusive der Berechnungsformel für die Ermittlung der pauschalen Abgabe veröffentlicht werden. Im Anschluss muss das Abkommen den Gesetzgebungsprozess durchlaufen. In der Schweiz unterliegt das Abkommen voraussichtlich dem fakultativen Referendum. In Deutschland muss das Abkommen sowohl den Bundestag als auch den Bundesrat durchlaufen. Eine Prognose über das Ergebnis des Prozesses in Deutschland ist schwer vorhersehbar. Dies insbesondere, da die Regierungsparteien derzeit keine Mehrheit im Bundesrat besitzen und die Oppositionsparteien bereits Bedenken gegen das Abkommen geäußert haben. Aufgrund dieser Umstände ist damit zu rechnen, dass die Staatsverträge frühestens zum 1. 1. 2013 in Kraft treten. Sollte dieser Fahrplan eingehalten werden, so würden die Kunden bis 29. 2. 2013 über ihre Möglichkeiten informiert und sie müssten sich entscheiden, ob sie nichts tun (mit der Folge, dass zunächst der einmalige Abzug vorgenommen wird), einer Meldung an die Eidg. Steuerverwaltung zustimmen oder die Kontobeziehung beenden. Wenn die Kunden bis 31. 5. 2013 nichts unternehmen, nimmt die Bank einen einmaligen Abzug zwischen 19 und 34 % des am Stichtag (Datum ist noch nicht veröffentlicht) vorhandenen Vermögensbestands vor.

#### 7. Fazit

Deutschen Bankkunden mit unversteuertem Vermögen in der Schweiz bleiben bei Inkrafttreten des Abkommens die Möglichkeiten, das Steuerabkommen zu nutzen oder ihre Einkünfte mittels strafbefreiender Selbstanzeige zu korrigieren. Welche Alternative für den Bankkunden in Betracht kommt, hängt nicht immer nur vom Vergleich der Steuerbelastung ab, sondern wird häufig auch von anderen Faktoren bestimmt.

*Andreas Kolb, Rechtsanwalt, Kolb International Tax Services, Zürich und Dipl.-Finanzwirt (FH) Markus Baumgartner, Steuerberater, Baumgartner Thiede, Zürich*

## Ausländische Rechtsentwicklungen

### Belgien: Doppelbesteuerung ausländischer Zinsen und Dividenden

#### *Vorlagen an den EuGH und an den belgischen Verfassungsgerichtshof*

Belgische Untergerichte geben sich hartnäckig nicht zufrieden mit steuerlichen Vorschriften, die ihnen als eindeutig diskriminierend erscheinen. Es handelt sich um die Art. 285 bis 289 des belgischen Einkommensteuergesetzes i. V. m. Art. 19 DBA Belgien-Frankreich, aufgrund derer bei Privatpersonen die Anrechnung der auf Dividenden und Zinsen einbehaltenen ausländischen Quellensteuer bei der belgischen Einkommensteuer verweigert wird. Das Gericht erster Instanz Gent (Flämische Region) hatte den Fall *Kerckhaert-Morres* dem EuGH vorgelegt, der durch seine Große Kammer entschieden hat, dass das geltende EU-Recht den belgischen Vorschriften nicht entgegenstehe (Rs. C-513/04, v. 14. 11. 2006). Dies hat das Gericht erster Instanz Lüttich (Wallonische Region) nicht daran gehindert, dem EuGH im Jahre 2008 eine in der Substanz

identische Frage zu unterbreiten (Rs. C-128/08, *Damseaux*). Das am 16. 7. 2009 verkündete Urteil der Ersten Kammer wiederholte die von der Großen Kammer eingenommene Haltung; auf Schlussanträge des Generalanwalts war verzichtet worden. Das Lütticher Gericht hat aber nicht locker gelassen und in einem weiteren Fall den belgischen Verfassungsgerichtshof (vormals Schiedshof) angerufen und ihm die Frage nach der Vereinbarkeit jener Steuervorschriften mit dem Gleichheitssatz und dem Diskriminierungsverbot der belgischen Verfassung (Art. 10 und 11) unterbreitet.

#### *Die Entscheidung des Verfassungsgerichtshofs*

Der Verfassungsgerichtshof hat nun am 30. 6. 2011 entschieden, dass es keinen Verfassungsverstoß bedeutet, wenn bei privaten Beziehern ausländischer Dividenden die (ausländische) Quellensteuer auf die belgische Steuerschuld nicht angerechnet wird, auch wenn bei belgischen Dividenden eine entsprechende Vorbelastung fehlt (Urteil Nr. 120/2011, Geschäftsverzeichnisnr. 5054, in französischer, niederländischer und deutscher Sprache auf der Webseite des Verfassungsgerichtshofs abrufbar, die Veröffentlichung in allen 3 Sprachen im Gesetzblatt, dem *Moniteur belge*, steht kurz bevor). Die Antwort des Verfassungsgerichtshofs dürfte das vorliegende Gericht schwerlich zufriedenstellen. In der Tat erscheint das Urteil als nicht überzeugend.

Der Verfassungsgerichtshof weist zwar die Auffassung des (belgischen) Ministerrats zurück, dass die Steuerpflichtigen, die (auch) einer ausländischen Besteuerung unterliegen, nicht denen vergleichbar seien, die lediglich nach belgischem Recht besteuert werden. Denn beide erzielten Kapitalerträge, die in Belgien besteuert werden. Auch führt er aus, die fraglichen Bestimmungen könnten dazu führen, dass ein in Belgien ansässiger Steuerpflichtiger, der Kapitalerträge aus Frankreich bezieht und in Frankreich sowie anschließend in Belgien besteuert wird, einen höheren Steuerdruck erleide als wenn er Einnahmen aus Belgien beziehen würde. Diese Situation ergebe sich daraus, dass im DBA die Möglichkeit einer Quellensteuer für Dividenden und Zinsen vorgesehen sei. Dies weiche von der herkömmlichen Methode in Belgien und in den meisten europäischen Ländern ab, durch die einem der beiden Staaten das ausschließliche Recht zur Besteuerung bestimmter Einnahmen erteilt werde. Diese letzte Bemerkung ist jedenfalls durch das OECD-MA nicht gedeckt, in dem für Zinsen wie für Dividenden Quellensteuern vorgesehen sind, was eben gerade bedeutet, dass keiner der beiden Staaten ein ausschließliches Besteuerungsrecht hat. Aber diese Bemerkung ist letztlich nicht entscheidungserheblich.

#### *Ungleiche Steuerlast als nicht unverhältnismäßige Verletzung der Rechte des Steuerpflichtigen?*

Überraschend ist der die Entscheidung letztlich tragende Satz:

*Diese Situation (nämlich des unterschiedlichen Steuerdrucks) verletzt jedoch nicht auf unverhältnismäßige Weise die Rechte des Steuerpflichtigen, da dieser in den Genuss des Vorteils der befreienden Beschaffenheit des Vorabzugs und der Versicherung gelangt, dass selbst dann, wenn der Herkunftsstaat ebenfalls eine Steuer auf die Zinsen erhebt, wie das DBA es ihm erlaube, er dies nur bis zu 15 Prozent des Betrags der besteuerten Zinsen tun kann.*

Er steht am Ende der Begründung und wird nicht weiter ausgeführt, so dass der Leser die Antwort auf die verbleibenden Fragen selbst finden muss.