

## Das ADG 2009 und der Informationsaustausch nach OECD-MA

Christoph Kerres / Florian Pröll

# Das ADG 2009 und der Informationsaustausch nach OECD-MA

Der vorliegende Beitrag beschäftigt sich mit dem neuen ADG und mit der Frage, unter welchen Voraussetzungen eine steuerliche Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung Abhilfe schaffen kann.



## 1. EINLEITUNG

Mit Beschluss des Nationalrates vom 1. 9. 2009 wurde das Bundesgesetz über die Umsetzung der OECD-Grundsätze der internationalen abgabenrechtlichen Amtshilfe (Amtshilfe-Durchführungsgesetz – ADG) bei Anwesenheit der verfassungsmäßig vorgesehenen Anzahl der Abgeordneten mit Zweidrittelmehrheit angenommen.<sup>(1)</sup> Das ADG ist die innerstaatliche Grundlage für den bilateralen steuerlichen Informationsaustausch zwischen den OECD-Mitgliedstaaten. Am 13. 3. 2009 haben Österreich, die Schweiz und andere Staaten mit Bankgeheimnis dem internationalen Druck der G20-Staaten nachgegeben und ihren Vorbehalt zu Art. 26 Abs. 5 OECD-MA zurückgezogen. Dies hat für Österreich zur Folge, dass die zwischen Österreich und den anderen OECD-Staaten abgeschlossenen DBA an den gelockerten steuerlichen Informationsaustausch angepasst werden müssen. Das ADG entfaltet keine Rechtswirkungen für Auskunftersuchen im Inland, da § 38 BWG zum Schutz des Bankgeheimnisses für inländische Bankkunden unverändert weiter bestehen bleibt.<sup>(2)</sup> Das ADG und die Anpassung der DBA auf bilateralem Wege hat für Österreich zur Folge, dass zukünftig im Verhältnis zu den Doppelbesteuerungspartnern nicht nur bei eingeleiteten (Finanz-)Strafverfahren, sondern bereits bei anderen, weit im Vorfeld von finanzstrafrechtlich relevanten Erhebungen Bankinformationen auf Anfrage bekannt gegeben werden müssen. Ein automatisierter Austausch, wie von der EU-Zinsrichtlinie 2003/48/EG gefordert, ist auf der Grundlage des ADG oder des

vorbehaltlos abgeschlossenen OECD-MA nicht möglich.

Irreführend ist die weit verbreitete Annahme, der steuerliche Informationsaustausch würde nur bei begründetem Verdacht auf eine verwaltungsbehördliche oder gerichtliche Finanzstraftat erfolgen, da die Doppelbesteuerungspartner gegenseitig, wie etwa mit der Schweiz, weitaus geringere Anforderungen an den Informationsaustausch stellen.<sup>(3)</sup> Im Ausland gespeicherte Bankinformationen können daher bereits dann den österreichischen Finanzbehörden bekannt werden, wenn diese Informationen für die Anwendung des innerstaatlichen Rechts, d. h. bereits zur bloßen Abgabensatzung, „*voraussichtlich erheblich*“ sind.<sup>(4)</sup> Der folgende Beitrag beschäftigt sich mit dem neuen ADG und mit der Frage, unter welchen Voraussetzungen eine steuerliche Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung Abhilfe schaffen kann.<sup>(5)</sup>

## 2. ENTWICKLUNG DER OECD-STANDARDS

Die OECD strebt im Zusammenhang mit der Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs an, völlige Transparenz von Bankinformationen gegenüber den Steuerbehörden und effiziente internationale Zusammenarbeit zwischen den Steuerverwaltungen im Wege der steuerlichen Amtshilfe herzustellen.<sup>(6)</sup> Bereits im Jahr 1998 wurde von der OECD ein Bericht über „Harmful Tax Competition“ innerhalb der OECD veröffentlicht. In diesem Bericht wird die Qualifikation als Steueroase unter anderem mit dem Bankgeheimnisschutz in Verbindung

Dr. Christoph Kerres, LL.M (Georgetown) ist Gründungspartner einer Rechtsanwaltskanzlei in Wien. Seine Spezialbereiche umfassen Banken- und Versicherungsrecht, Stiftungsrecht und Cross Boarder Litigation.

Mag. Florian Pröll ist Rechtsanwaltsanwärter in Wien.

- (1) 123/BNR BlgNR 24. GP – Amtshilfe-Durchführungsgesetz – ADG vom 1. 9. 2009. Die Kundmachung erfolgte am 8. 9. 2009 in BGBl. I Nr. 102/2009.
- (2) Vgl. *Kerres/Pröll*, Aktuelle Entwicklungen zum Bankgeheimnis, *ecolex* 2009, 623.
- (3) Protokoll über die Abänderung des DBA zwischen der Schweiz und Österreich vom 3. 9. 2009; Initiativantrag 681/A BlgNR 24. GP, Ausführungen zum Allgemeinen Teil: „[Lediglich] im Regelfall wird für die Stellung des Amtshilfeersuchens ein Verdacht auf mögliche Steuerverkürzungen vorliegen.“
- (4) Vgl. *Lafite/Vondrak/Gruber*, Quo vadis Bankgeheimnis? *ecolex* 2009, 573, mit Verweis auf Art. 26 Abs. 1 OECD-MA.
- (5) Aus steuerlicher Sicht kritisch *Leitner/Schuchter*, Nochmals: Repatriierung von Auslandsvermögen, *ecolex* 2009, 894.
- (6) Vgl. im Detail *Jirousek*, Die Umsetzung des OECD-Standards der Amtshilfe in Österreich – das neue Amtshilfe-Durchführungsgesetz, *SWI* 2009, 488.

## Das ADG 2009 und der Informationsaustausch nach OECD-MA

gebracht.<sup>(7)</sup> Im Jahr 2000 wurde ein Bericht herausgegeben, wonach die politischen Zielsetzungen der OECD zur wirtschaftlichen Stabilität und für ein nachhaltiges und gleichmäßiges Wirtschaftswachstum in den OECD-Mitgliedstaaten nicht durch ein nationalstaatliches Bankgeheimnis behindert werden soll.<sup>(8)</sup> Diesem „OECD-Banking Report“ sind in den Jahren 2003 und 2007 weitere Fortschrittsberichte gefolgt, die bereits Stufenpläne für eine uneingeschränkte Abschaffung des Bankgeheimnisses gegenüber Steuerbehörden enthielten.

Daneben untersuchte das „Global Forum on Taxation and Exchange of Information“ der OECD eine Vielzahl von Jurisdiktionen und erstellte 2006 einen jährlich aktualisierten Bericht.<sup>(9)</sup> Auf der Liste der unkooperativen Staaten befanden sich zuletzt nur noch Andorra, Monaco und Liechtenstein. Alle diese Staaten haben nunmehr aufgrund des großen internationalen Drucks bereits im Vorfeld des G20-Gipfels im Frühjahr 2009 Verpflichtungserklärungen zur Übernahme der OECD-Prinzipien abgegeben.<sup>(10)</sup> Am 13. 3. 2009 haben schließlich auch Österreich, die Schweiz, Belgien und Luxemburg dem internationalen Druck der G20-Staaten nachgegeben und das Bankgeheimnis bei konkretisierten Anfragen von DBA-Partnern praktisch beseitigt. Als letzte Maßnahme der OECD wurde im „Global Forum on Transparency and Exchange of Information“ am 2. 9. 2009 in Mexico City die Umsetzung der internationalen Transparenzstandards beschlossen, zu denen sich nun alle vertretenen Steueroasenjurisdiktionen und Finanzzentren einhellig bekannten und die zukünftig durch *peer review groups* überprüft werden sollen. Neben gesteigerten Kontrollmöglichkeiten wurden bei der internationalen Zusammenarbeit in Steuersachen vor allem Fragen der lückenlosen weltweiten Ausweitung dieser Zusammenarbeit, Mechanismen für den schnelleren Abschluss von Amtshilfeabkommen in Steuersachen und technische Hilfe bei der Umsetzung der OECD-Standards für Kleinstaaten berücksichtigt.

### 3. ADG 2009

Das am 1. 9. 2009 beschlossene ADG ist die rechtliche Grundlage für den steuerlichen Informationsaustausch mit DBA-Vertragspartnern nach dem OECD-MA. Die auf der Grundlage des ADG angeordnete Durchbrechung des Bankgeheimnisses wird allerdings nur dann wirksam, wenn ein entsprechendes DBA zur Durchführung von Amtshilfe (TIEA) bilateral abgeschlossen wird. Österreich hat bereits im September 2009 zwölf solcher TIEA mit anderen OECD-Vertragsstaaten abgeschlossen oder bereits bestehende TIEA an Art. 26 OECD-MA angepasst.

Die Verpflichtung zur Auskunftserteilung erstreckt sich nach Art. 26 OECD-MA auf alle Auskünfte, die zur Erfüllung dieser Zwecke in dem um Amtshilfe ersuchenden Staat voraussichtlich erheblich („*foreseeably relevant*“) sind. Die Erheblichkeit ist vom ersuchenden Staat darzulegen und unterliegt der Prüfung durch den ersuchten Staat. Neben dem Kriterium der Erheblichkeit müssen Hinweise auf eine bestimmte Bankverbindung in den ersuchten Staat vorliegen. Das Vorliegen von bloßen Transaktionen, Kontonummern oder Namen von Bankkunden ist daher nicht ausreichend und Maßnahmen, die lediglich der Beweisaufklärung dienen, sind daher nicht vom Informationsaustausch mit umfasst (Verbot der sog. *fishing expeditions*). Nach Art. 26 OECD-MA hat der ersuchende Staat neben dem Namen und der Adresse der in die Überprüfung einbezogenen Person die Zeitperiode, eine Beschreibung der verlangten Informationen, den Steuerzweck und den Namen und die Adresse des mutmaßlichen Inhabers der Informationen dem ersuchten Staat bekannt zu geben.

Für Anfragen der ausländischen DBA-Partner über die Offenlegung steuerlich erheblicher Informationen gilt, dass diese von den inländischen Behörden unter Setzung einer angemessenen Frist unverzüglich umgesetzt werden müssen.<sup>(11)</sup> Wird einem ausländischen Auskunftersuchen entsprochen, so ist die über das Konto verfügbare Person unter gleichzeiti-

**Das ADG entfaltet keine Rechtswirkungen für Auskunftersuchen im Inland, da § 38 BWG zum Schutz des Bankgeheimnisses für inländische Bankkunden unverändert weiter bestehen bleibt.**

(7) Harmful Tax Competition: An emerging global issue (1998): „*Many fiscally sovereign territories and countries use tax and non-tax incentives to attract activities in the financial and other services sectors. These territories and countries offer the foreign investor an environment with a no or only nominal taxation which is usually coupled with a reduction in regulatory or administrative constraints. The activity is usually not subject to information exchange because, for example, of strict bank secrecy provisions ... these jurisdictions are generally known as tax havens.*“

(8) Report by the Committee on Fiscal Affairs of 24 March 2000 in accordance with Council Resolution C (97)64/FINAL: „*The scope of non-compliance with the tax laws that is facilitated by lack of access to bank information is difficult to measure precisely because there is insufficient access to the necessary information.*“

(9) OECD, Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field – 2009 Assessment by the Global Forum on Taxation (2009).

(10) Liechtenstein hat bspw. bereits im Dezember 2008 ein Amtshilfeübereinkommen bei Steuerdelikten mit den USA abgeschlossen.

(11) § 3 Abs. 1 ADG.

## Das ADG 2009 und der Informationsaustausch nach OECD-MA

ger Verständigung des Bankinstituts über die Freigabe von Bankinformationen zu informieren.<sup>(12)</sup> Auf Antrag des Betroffenen hat die Finanzbehörde über das Vorliegen der Voraussetzungen, wie Namen des Betroffenen, der Bank, Beschreibung der verlangten Informationen und Steuerzweck, durch Bescheid zu entscheiden.<sup>(13)</sup> Dem Auskunftersuchen ist nach Ablauf der zweiwöchigen Antragsfrist oder im Falle der bescheidmäßigen Feststellung nach Ablauf einer Frist von sechs Wochen nach Zustellung des Bescheides unverzüglich zu entsprechen. Gegen diesen Bescheid kann eine Beschwerde an die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts erhoben werden, der in Einzelfällen aufschiebende Wirkung zuerkannt werden kann.<sup>(14)</sup> Dem vom ausländischen Auskunftersuchen Betroffenen steht daher insgesamt nur offen, die Einhaltung der im DBA geforderten Voraussetzungen für die Offenlegung von Bankdaten überprüfen zu lassen. Ob Anträge über aufschiebende Wirkung von den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts restriktiv gehandhabt werden, bleibt abzuwarten.

#### 4. RÜCKWIRKENDE OFFENLEGUNG VON BANKINFORMATIONEN

In Ausnahmefällen wird sich für in Österreich Steuerpflichtige mit nicht deklarierten ausländischen Kapitaleinkünften die Frage stellen, ob die Offenlegung von Bankinformationen nach der veränderten Rechtslage auch rückwirkend erfolgen kann. Für ausländische Bankkonten ist der Bankgeheimnisschutz zukünftig praktisch weniger wirksam ausgeprägt als für inländische Bankkonten. Falls für ein zukünftiges Steuerjahr Bankinformationen offengelegt werden, die auf ein undeklariertes Auslandsvermögen schließen lassen, so kann die Abgabenbehörde innerhalb der Verjährungsfristen eine Schätzung der Abgabenschuld nach § 184 BAO vornehmen, und es wäre ein gewisser „Erklärungsnotstand“ des Steuerpflichtigen hinsichtlich der Vorjahre anzunehmen.<sup>(15)</sup> In diesem Zusammenhang stellt sich weiters die Frage, für welche Veranlagungsjahre der steuerliche Informationsaustausch erstmals gilt und ob für vergangene Steuerjahre die Auskunftserteilung rückwirkend erfolgen kann. Die Frage des Beginns der Geltung des Informationsaustausches ist vom jeweiligen DBA abhängig. So findet

bspw. gemäß dem Abkommen zwischen Österreich und der Schweiz vom 1. 9. 2009 der Informationsaustausch ab dem ersten Tag des dritten Monats nach dem Austausch der Ratifikationsurkunden statt. Da dieser Zeitpunkt jedoch zusätzlich vor dem 1. 1. 2010 liegen muss, um für das Jahr 2010 Anwendung zu finden, und ein Austausch der Ratifikationsurkunden zu Redaktionsschluss nicht feststellbar war, ist zu erwarten, dass der steuerliche OECD-konforme Informationsaustausch zwischen Österreich und der Schweiz erst für das Veranlagungsjahr 2011 angewendet werden wird.<sup>(16)</sup>

#### 5. STRAFBEFREIENDE SELBSTANZEIGE

Die Erlangung von Straffreiheit bei Steuerhinterziehungsdelikten ist durch die Erstattung einer rechtzeitigen steuerlichen Selbstanzeige nach § 29 FinStrG möglich. Vor Erstattung einer Selbstanzeige ist darauf zu achten, dass alle von der Straftat betroffenen Personen die Gelegenheit haben, als Beitragstätter ebenfalls rechtzeitig eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung zu erstatten. Die Verjährung ergibt sich aus §§ 207 ff. BAO und umfasst bis zu sieben Jahre, wobei unter bestimmten Umständen Verlängerungsjahre berücksichtigt werden müssen. Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt jedoch spätestens 10 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruchs. Weiters sind bei der Prüfung der Voraussetzungen einer Selbstanzeige auch etwaige „Zufallsfunde“, wie etwa nicht bezahlte Erbschafts- und Schenkungssteuern, zu beachten. Eine Selbstanzeige, die sich nur auf hinterzogene Einkommensteuer bezieht, entfaltet daher keine strafbefreiende Wirkung für hinterzogene andere Steuern. Neben Finanzstrafataten sind die dem Finanzamt bekannt gegebenen Sachverhalte auch auf andere (finanz)strafrechtlich relevante Tatbestände im Vorfeld hin zu überprüfen.

Da alle bankmäßigen Anlageformen auf den *beneficial owner* abstellen, ist jede Art der Veranlagung von nicht deklariertem Vermögen in der Schweiz<sup>(17)</sup> nach dem Wirksamwerden des DBA mit dem Risiko einer (finanz)strafrechtlichen Verfolgung behaftet, sofern keine rechtzeitige Selbstanzeige erfolgt. Nach Erstattung einer strafbefreienden Selbstanzeige können größere Geldvermögen in der Schweiz und in Liechtenstein unter Anwendung der Regelungen über die

(12) § 4 Abs. 1 ADG.

(13) § 4 Abs. 2 ADG.

(14) § 4 Abs. 3 ADG.

(15) Öffentliche Stellungnahme des Finanzministeriums vom 7. 10. 2009.

(16) Protokoll über die Abänderung des DBA zwischen der Schweiz und Österreich vom 3. 9. 2009.

(17) Bis zum Abschluss eines TIEA mit Liechtenstein wäre die Veranlagung in Liechtenstein momentan mit einem geringeren Risiko der Aufdeckung als in der Schweiz behaftet.

**Die Erlangung von Straffreiheit bei Steuerhinterziehungsdelikten ist durch die Erstattung einer rechtzeitigen steuerlichen Selbstanzeige nach § 29 FinStrG möglich.**

## Das ADG 2009 und der Informationsaustausch nach OECD-MA

steuerneutrale Substanzkehr i. S. d. § 27 Abs. 1 Z 8 lit. f und g EStG über eine intransparente liechtensteinische Stiftung (jene ohne oder mit nicht berücksichtigungswürdigen Mandatsverträgen)<sup>(18)</sup> zurück nach Österreich transferiert und in eine österreichische Privatstiftung eingebracht werden.<sup>(19)</sup> Weiters würden die Ausgestaltung und die damit verbundene Frage, welche individuelle Art der Rückführung von Vermögen ausgewählt werden würde, neben dem Erfordernis der strafbefreienden Selbstanzeige letztlich freilich im Belieben des in Österreich Steuerpflichtigen stehen. Zuwendungen an die österreichische Privatstiftung unterliegen bei steuerneutralen Substiftungen an österreichische Privatstiftungen einer Besteuerung nach

§ 2 Abs. 1 StiftEG zu 2,5 % und aus österreichischen Privatstiftungen an Begünstigte getätigte Zuwendungen sind nach § 27 Abs. 1 Z 7 EStG mit einer Zuwendungsbesteuerung in der Höhe von 25 % zu versteuern. Daneben können ausländische Stiftungen oder Vermögensmassen, sofern diese mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar sind, mit der Zuwendungsbesteuerung nach § 27 Abs. 1 Z 7 EStG besteuert werden.<sup>(20)</sup> Die in liechtensteinischen Stiftungen und auf Schweizer Bankkonten veranlagten Vermögen können daher gegebenenfalls durch die Einbringung in eine österreichische Privatstiftung zurück nach Österreich gebracht und dort auch einer ordnungsgemäßen Steuerbasis zugeführt werden.

(18) *Fraberger/Petriz*, Die liechtensteinische Stiftung im österreichischen Abgabenrecht, RdW 2008, 299; a. A. *Toifl*, Nochmals: Die liechtensteinische Stiftung im österreichischen Abgabenrecht, RdW 2008, 428.

(19) Das in die österreichische (Sub-)Stiftung eingebrachte Vermögen wäre bei Nichtvorliegen eines Evidenzkontos oder einer unternehmensrechtlichen Vermögensaufstellung zum 31. 7. 2008 als steuerpflichtige Zuwendung nach § 27 Abs. 1 Z 7 EStG zu werten.

(20) Vgl. dazu *Hammer/Petriz*, VwGH zur Besteuerung von ausländischen Stiftungen, RdW 2009, 611 zu VwGH 23. 6. 2009, 2006/13/0183.