



PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Kapelle-Ufer 4, 10117 Berlin

Frau  
Katja Hessel, MdB  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
Deutscher Bundestag  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

PricewaterhouseCoopers GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Kapelle-Ufer 4  
10117 Berlin  
Postfach 04 05 68  
10063 Berlin  
www.pwc.de

Tel.: +49 30 2636--5466  
Fax: +49 30 26365596  
Arne.Schmitger@pwc.com

12. Mai 2021

**Per E-Mail: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)**

## ***Eingabe Steueroasenabwehrgesetz***

Sehr geehrte Frau Hessel,

vielen Dank für die Einladung zur Anhörung und die Möglichkeit zur Einreichung einer Stellungnahme.

Mit dem "Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze" (sog. Steueroasenabwehrgesetz; nachstehend StAbwG-E) in der Fassung des Regierungsentwurfs vom 22.4.2021 (BT-Drs. 19/28901) sollen die Schlussfolgerungen des Rates der Europäischen Union zur Anlage I der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (sog. schwarze Liste)<sup>1</sup> sowie die seitdem in diesem Zusammenhang durch die Code of Conduct Group (Business Taxation) verhandelten und vom Rat gebilligten Maßnahmen<sup>2</sup> in deutsches Recht umgesetzt werden.

Im Kern wird den Mitgliedstaaten hierbei die Einführung bestimmter "Abwehrmaßnahmen" empfohlen<sup>3</sup>:

1. die Einführung einer allgemeinen Abzugsbeschränkung für Betriebsausgaben,
2. eine Anpassung der Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung,
3. das Ergreifen von bestimmten Quellensteuermaßnahmen und

<sup>1</sup> Zur aktuellen EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke siehe ABl. EU v. 26.2.2021, C 66/40.

<sup>2</sup> Vgl. Rat der Europäischen Union v. 25.11.2019, 14114/19, FISC 444, ECOFIN 1005, Anlage 4, 42 f.

<sup>3</sup> Vgl. Rat der Europäischen Union v. 25.11.2019, 14114/19, FISC 444, ECOFIN 1005, Anlage 4, 47 ff.

...

#### 4. eine Einschränkung von Dividenden- bzw. Veräußerungsgewinnbefreiungen.

Mindestens eine der vorstehenden Maßnahmen soll bis zum 1.1.2021 in nationales Recht umgesetzt werden.<sup>4</sup> Daneben wird es den Mitgliedstaaten freigestellt, bestimmte Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten zu implementieren, um die Wirkung der Abwehrmaßnahmen zu verstärken.<sup>5</sup>

Vor diesem Hintergrund ist es folgerichtig und zu begrüßen, dass der deutsche Gesetzgeber weitere steuerliche Vorschriften einführt, welche verschärfende Wirkung im Verhältnis zu nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten entfalten und Personen sowie Unternehmen davon abhalten, Geschäftsvorgänge zu natürlichen und juristischen Personen in diesen Steuerhoheitsgebieten fortzusetzen oder aufzunehmen. Dieses Vorgehen entspricht dem internationalen Konsens aller Mitgliedstaaten der Europäischen Union, derartige Regelungen einzuführen, um die angedachte Wirkung durch ein gemeinschaftliches Handeln zu erreichen.

Die Maßnahmen sind hingegen nicht unmittelbar auf die auf der schwarzen Liste befindlichen Länder ausgerichtet, von denen eine höhere Kooperation erwartet wird. Sie richten sich hingegen gegen die Steuerpflichtige, die in solchen Ländern investieren bzw. Geschäftsbeziehungen zu in diesen Ländern ansässigen unterhalten und belegen diese mit negativen steuerlichen Folgen. Dabei können einzelne der vorgesehenen Maßnahmen überschießende Wirkung entfalten. In einigen Fällen gibt es nämlich wirtschaftliche Gründe, warum Unternehmen Geschäftsbeziehungen mit Bezug zu einem auf der schwarzen Liste befindlichen<sup>6</sup> Land unterhalten. Häufig können Unternehmen diese Geschäftsbeziehungen auch nicht ohne weiteres aufgeben (z.B. im Bereich der Reise- und Touristikbranche sowie für die Schifffahrts- oder Luftfahrtindustrie). Für diese Unternehmen können die empfindsamen steuerlichen Maßnahmen des StAbwG-E weitreichende Folgen haben.

**Petition:** Es sollte erwogen werden, eine Ausnahme für die verschiedenen Abwehrmaßnahmen einzuführen, soweit die zugrundeliegenden Wirtschaftstätigkeiten eines Unternehmens in Folge der Art der Betätigung nicht aus den betroffenen ausländischen Hoheitsgebieten verlagert werden können (z.B. könnte in Anlehnung an § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG mit Blick auf bestimmte Wirtschaftszweige wie dem "Fremdenverkehr" eine Ausnahme vorgesehen werden).

Die Schlussfolgerungen des Rates der Europäischen Union überlassen es zudem den Mitgliedstaaten, welche der insgesamt vier (nachstehend noch im Einzelnen zu beschreibenden) Maßnahmen umgesetzt werden. Von einer Verpflichtung zur Umsetzung sämtlicher Maßnahmen gehen die Schlussfolgerungen hingegen nicht aus. Die Einführung von gesteigerten Mitwirkungspflichten ist nach den Schlussfolgerungen ebenso lediglich als freiwilliges Instrument zur Unterstützung der materiell-rechtlichen Abwehrmaßnahmen aufgeführt.

Vor diesem Hintergrund sollte überdacht werden, ob Deutschland wirklich alle oder nur ausgewählte steuerliche Maßnahmen umsetzen soll bzw. die Maßnahmen hinsichtlich ihres

<sup>4</sup> Vgl. Rat der Europäischen Union v. 25.11.2019, 14114/19, FISC 444, ECOFIN 1005, Anlage 4, 46 und 50.

<sup>5</sup> Vgl. Rat der Europäischen Union v. 25.11.2019, 14114/19, FISC 444, ECOFIN 1005, Anlage 4, 46.

<sup>6</sup> Stand 26.2.2021: Amerikanisch-Samoa, die Amerikanischen Jungferninseln, Anguilla, Dominica, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Seychellen, Trinidad und Tobago und Vanuatu.

Anwendungsbereichs ggf. einschränken sollte (hierzu unter den Maßnahmen unter Punkt 4 im Einzelnen). Die Möglichkeit hierzu besteht, da es sich bei den Schlussfolgerungen - anders als bei einer EU-Richtlinie - nicht um zwingend umzusetzendes Recht handelt und daher für den deutschen Gesetzgeber ein Entscheidungsspielraum besteht, welche Maßnahmen umgesetzt werden.

Weiterhin muss gesehen werden, dass im deutschen Steuerrecht bereits eine Vielzahl weiterer Normen bestehen, wie z.B. die §§ 4h und 4j EStG (Zins- und Lizenzschranke), §§ 16 AStG und 16o AO (Empfängerbenennungsverlangen) und die § 7 ff. AStG (Hinzurechnungsbesteuerung), die vergleichbare begrenzende Wirkung entfalten. Aufgrund der Initiative des Inclusive Frameworks zur Einführung einer globalen Mindestbesteuerung (Pillar Two) werden diese Maßnahmen zudem in absehbarer Zeit ausgeweitet.

Ebenso gibt es bereits Vorschriften, welche dem erhöhten Bedürfnis auf Gewinnung von Informationen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten Rechnung tragen. Zu nennen sind hier z.B. die erhöhte Mitwirkungspflicht in Bezug auf Auslandssachverhalte (§ 90 Abs. 2 und 3 AO) sowie die Mitteilungspflicht bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen (DAC 6).

Wenn auch in Folge der derzeit eher exotischen Länder auf der schwarzen Liste die Anzahl der Sachverhaltsgestaltungen - mit Ausnahme der oben genannten Unternehmen bestimmter Branchen - im Allgemeinen überschaubar sein dürfte, darf nicht übersehen werden, dass diese Liste zukünftig Änderungen unterworfen sein wird, da diese zweimal jährlich aktualisiert wird. Die Liste ist als ein politisches Instrument zu verstehen, um einzelne Länder zu positiven Veränderungen bei ihrer Steuergesetzgebung und ihren Steuerverfahren zu bewegen. So ist z.B. die Türkei auf der sogenannten grauen Liste von Staaten, von denen die EU eine engere Kooperation gegen Steuerflucht erwartet und stand bis zum letzten virtuellen Treffen der EU-Finanzminister unter portugiesischer Ratspräsidentschaft kurz davor, auf die schwarze Liste genommen zu werden (wohl zur Verhinderung einer Verschlechterung der Beziehungen zwischen der Europäischen Union und der Türkei wurde von dieser Maßnahme zunächst Abstand genommen).<sup>7</sup> Vor diesem Hintergrund sollte auch der Umfang der einzuführenden Maßnahmen mit Sorgfalt überdacht werden.

**Petition:** Es sollte vor dem Hintergrund einer möglichen zukünftigen Erweiterung der Liste abgewogen werden, ob wirklich alle angedachten Abwehrmaßnahmen umgesetzt werden. Insbesondere sollte die Einführung einer verschärften Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 9 StAbwG-E überdacht werden, da im Rahmen von GloBE bereits eine allgemeine Mindestbesteuerung geplant wird. Weiterhin sollte die Anwendung des § 8 StAbwG-E in Folge der Breitenwirkung insbesondere bei Geschäftsbeziehungen zu Dritten überdacht werden.

---

<sup>7</sup> Vgl. EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke, ABl. EU v. 26.2.2021, C 66/40, Anlage 2, 5, sowie Pressemitteilung des Europäischen Rates v. 22.2.2021.

## **1. Rechtssicherheit durch Verordnungsermächtigung**

Es ist zu begrüßen, dass das BMF und das BMWi mit Zustimmung des Bundesrates gem. § 3 StAbwG-E eine Rechtsverordnung erlassen werden, in der die “nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiete” und der jeweilige Zeitpunkt benannt wird, ab dem ein Steuerhoheitsgebiet nicht mehr als nicht kooperativ anzusehen ist. Andernfalls müssten Steuerpflichtige fortlaufend selbst überprüfen, wie sich die schwarze Liste der EU entwickelt und ab wann die verschiedenen Abwehrmaßnahmen zu beachten sind.

Die materiellen Abwehrmaßnahmen und gesteigerten Mitwirkungspflichten finden gem. § 3 Abs. 2 StAbwG-E mit Blick auf Steuerhoheitsgebiete, die in der Rechtsverordnung (erstmal) als nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet genannt sind, grundsätzlich erst ab dem Beginn des Folgejahres des Inkrafttretens der Rechtsverordnung Anwendung. Das Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs gem. § 8 StAbwG-E findet zudem erst ab dem Beginn des vierten Jahres nach Inkrafttreten der Rechtsverordnung Anwendung und die Aussetzung von Dividenden- und Veräußerungsgewinnbefreiungen

gem. § 11 StAbwG-E erst ab dem Beginn des dritten Jahres nach Inkrafttreten der Rechtsverordnung Anwendung. Dies ist zu begrüßen; mit der jeweiligen Frist wird den betroffenen Steuerpflichtigen ausreichend Zeit gegeben, durch Anpassung der Geschäftstätigkeiten das Eingreifen der negativen steuerlichen Folgen zu verhindern.

Es sollte jedoch erwogen werden, den Zeitpunkt der Anwendung allgemein auf einen späteren Zeitpunkt zu legen. Dies würde den betroffenen Staaten mehr Zeit geben, die erforderlichen Standards zu erfüllen, um von der schwarzen Liste genommen zu werden und eine Anwendung der Regelungen zu verhindern. Dies würde zudem gewährleisten, dass die Abwehrmaßnahmen weniger stark Steuerpflichtige belasten, ohne die angestrebte Steuerungswirkung aufzugeben, nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete zur Einhaltung der internationalen Standards zu bewegen.

**Petition:** Der Anwendungszeitpunkt aller in den §§ 8 bis 11 StAbwG-E geregelten Abwehrmaßnahmen und der gesteigerten Mitwirkungspflichten nach § 12 StAbwG-E sollte zu einem einheitlichen Zeitpunkt (z.B. drei oder vier Jahre nach Inkrafttreten der Rechtsverordnung) greifen.

## **2. Generelles Überschreiben von DBA mit nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten**

§ 1 Abs. 3 Satz 1 StAbwG-E regelt, dass die Vorschriften des StAbwG durch ein DBA nicht eingeschränkt oder ausgeschlossen werden. Dies ist nachvollziehbar, um die in dem StAbwG-E vorgesehenen Maßnahmen durchsetzen zu können.

Darüber hinaus regelt § 1 Abs. 3 Satz 2 StAbwG-E aber auch, dass deutsche Besteuerungsrechte generell (und damit auch außerhalb des StAbwG) durch DBA nicht berührt werden. Der

hierdurch angeordnete umfassende Treaty Override hat zwar aktuell keine große praktische Bedeutung, da im Hinblick auf die derzeit auf der schwarzen Liste befindlichen Länder nur mit Trinidad und Tobago ein DBA sowie mit Panama ein Abkommen betreffend Einkünfte aus dem Luft- und Schiffsverkehr besteht. Sollten zukünftig jedoch Länder auf die schwarzen Liste genommen werden, mit denen ein DBA besteht bzw. mit bereits auf der schwarzen Liste befindlichen Ländern ein DBA geschlossen werden, ist dieser umfassende Treaty Override in § 1 Abs. 3 Satz 2 StAbwG-E bedenklich. Denn es handelt sich hierbei um eine (zumindest temporäre) einseitige Aufkündigung des jeweiligen DBA mit Wirkung für das gesamte deutsche Steuerrecht, so dass z.B. auch im Bereich der Verrechnungspreise kein Schutz vor einer Doppelbesteuerung nach Art. 9 OECD-MA besteht. Die Erfahrungen aus der Kündigung des DBA Brasilien haben gezeigt, dass die einseitige Aufkündigung eines DBA grundsätzlich nicht Teil der deutschen DBA-Politik sein sollte. Stattdessen wird von den auf der schwarzen Liste befindlichen Staaten eine höhere Kooperation beim Informationsaustausch gefordert, der z.B. auch durch den Abschluss eines DBA oder sonstigen völkerrechtlichen Vertrags gewährleistet wird. § 1 Abs. 3 Satz 2 StAbwG-E, der Bestimmungen über den Austausch von Informationen wie Art. 26 OECD-MA ebenso außer Kraft setzt, konterkariert daher diese Zielsetzung.

**Petition:** Der Treaty Override sollte - wie im ursprünglichen Referentenentwurf mit Stand 12.2.2021 vorgesehen - auf die unter dem StAbwG vorgesehenen Rechtsfolgen begrenzt und § 1 Abs. 3 Satz 2 StAbwG-E gestrichen werden.

### **3. *Persönlicher Anwendungsbereich***

Gem. § 2 Abs. 2 StAbwG-E ist eine natürliche oder juristische Person bereits dann in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet im Sinne des StAbwG ansässig, wenn sie dort entweder Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt (im Fall von natürlichen Personen) bzw. Sitz oder Ort der Geschäftsleitung (im Fall von juristischen Personen) hat. Diese Regelung ist bedenklich, weil natürliche Personen mit einem Zweitwohnsitz in einem der Länder dem persönlichen Anwendungsbereich der Regelungen unterfallen, auch wenn sie dort nicht ihren Lebensmittelpunkt haben. Insbesondere für den Fall der diskutierten Erweiterung der schwarzen Liste um die Türkei hätte § 2 Abs. 2 StAbwG-E einen erheblichen erweiterten Anwendungsbereich, da viele aus der Türkei zugezogene Steuerpflichtige in ihrem Wegzugsstaat mitunter noch einen zweiten Wohnsitz haben.

**Petition:** Eine Person sollte nur dann in einem ausländischen Staat gem. § 2 Abs. 2 StAbwG-E ansässig sein, wenn in dem jeweiligen Gebiet ein substantieller Nexus gegeben ist. Bei natürlichen Personen sollte daher nur der gewöhnliche Aufenthalt eine Ansässigkeit i.S.d. Norm begründen. Bei juristischen Personen sollte nur der Ort der Geschäftsleitung maßgebend sein, um eine Ansässigkeit i.S.d. § 2 Abs. 2 StAbwG-E zu begründen.

#### 4. Einzelheiten zu den materiell-rechtlichen Abwehrmaßnahmen

##### Allgemeines

Die §§ 8 bis 11 StAbwG-E ordnen die Anwendung verschiedener Maßnahmen an (Abzugsbeschränkung in § 8 StAbwG-E, verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung in § 9 StAbwG-E, Quellensteuermaßnahmen in § 10 StAbwG-E und Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen in § 11 StAbwG-E), sofern ein Geschäftsvorgang nach § 7 StAbwG-E im Verhältnis zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet vorliegt. § 7 StAbwG-E definiert den sachlichen Anwendungsbereich der Abwehrmaßnahmen.

##### § 7 StAbwG-E

Gemäß § 7 Satz 1 StAbwG-E sind die §§ 8 bis 11 StAbwG-E bei sog. Geschäftsvorgängen anwendbar. Definiert sind Geschäftsvorgänge als Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnisse in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet. Gem. § 7 Satz 2 StAbwG-E ist Satz 1 auch auf anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen (sog. “dealings”) gem. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG anzuwenden und auf Vorgänge, die auf einer gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung beruhen. Ob die den Geschäftsbeziehungen zugrunde liegenden Geschäftsvorgänge fremdüblich sind, spielt hingegen keine Rolle.

Zunächst ist unklar, unter welchen Voraussetzungen ein Steuerpflichtiger Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnisse “in” einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet unterhalten kann, da die physische Präsenz des von den verschiedenen Maßnahmen betroffenen Steuerpflichtigen im nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet wohl kaum erforderlich sein dürfte.

**Petition:** Es sollte das Wort “in” in § 7 Satz 1 StAbwG-E gestrichen werden.

§ 7 Satz 1 StAbwG-E erfasst auch Geschäftsbeziehungen mit fremden Dritten. Dies kann die Administrierbarkeit insbesondere bei der Beschränkung des Abzugs von Aufwendungen gem. § 8 StAbwG-E sowie den Quellensteuermaßnahmen gem. § 10 StAbwG-E beeinträchtigen, worauf im weiteren Verlauf noch zurückzukommen sein wird.

**Petition:** Es sollte darüber nachgedacht werden, § 7 Satz 1 StAbwG-E nur auf Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen anzuwenden.

Weiterhin greifen die Abwehrmaßnahmen mangels einer Bagatellgrenze bereits “ab dem ersten Euro”. Tatsächlich sind Bagatellgrenzen, wie z.B. in § 9 AStG vorgesehen, jedoch nicht unüblich, um die Administrierbarkeit der Vorschriften zu gewährleisten.

**Petition:** Es sollte zum Erhalt der Administrierbarkeit über die Einführung einer Bagatellgrenze nachgedacht werden.

### *§ 8 StAbwG-E - Allgemeine Abzugsbeschränkung*

§ 8 Satz 1 StAbwG-E regelt, dass Aufwendungen aus Geschäftsvorgängen mit in nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten ansässigen natürlichen Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen den Gewinn oder den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht mindern dürfen.

Kritisch ist, dass § 8 StAbwG-E auch zwischen fremden Dritten Anwendung findet. Der Betriebsausgabenabzug droht daher versagt zu werden, wenn ein fremder Geschäftspartner Zahlungen in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet vereinnahmt, auch wenn der die Zahlung leistende inländische Steuerpflichtige von der Ansässigkeit seines Geschäftspartners (z.B. in Form eines zweiten Wohnsitzes in einem Staat, der auf der schwarzen Liste steht) keine Kenntnis hatte. Die Vorgaben der EU zwingen nicht zu einer Erstreckung des § 8 StAbwG-E auf Geschäftsvorgänge zu fremden Dritten. Auch andere EU-Länder, wie z.B. Dänemark, erstrecken ihre vergleichbaren ausländischen Vorschriften nur auf Geschäftsvorgänge zu nahestehenden Personen.

**Petition:** Der sachliche Anwendungsbereich des § 8 StAbwG-E sollte auf Geschäftsvorgänge zwischen nahestehenden Personen begrenzt werden.

### *§ 9 StAbwG-E - Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung*

Bei Beteiligung von unbeschränkt Steuerpflichtigen an einer in nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten ansässigen (ausländischen) Gesellschaft gem. § 7 AStG, sollen die §§ 7 bis 21 AStG gem. § 9 Satz 1 StAbwG-E mit der Maßgabe anzuwenden sein, dass die ausländische Gesellschaft über § 8 Abs. 1 AStG hinaus und ungeachtet der Regelungen des § 8 Abs. 2 und § 9 AStG als Zwischengesellschaft mit sämtlichen Einkünften der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegt, die insgesamt nach § 8 Abs. 3 AStG niedrig besteuert sind.

Insbesondere wird der Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung damit auf aktive Einkünfte im Sinne des § 8 Abs. 1 AStG erweitert. Dies ist kritisch zu sehen, da hierdurch auch Wirtschaftstätigkeiten von Reise- oder Touristikunternehmen oder Projektgesellschaften von Industrieunternehmen in diesen Gebieten erfasst werden.<sup>8</sup> Auch die Anwendung § 8 Abs. 2 AStG (sog. Motivtest) bzw. der Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesen Gebieten ist ausgeschlossen.

**Petition:** Die Einführung des § 9 StAbwG-E sollte grundlegend überdacht werden. Das bestehende Instrumentarium der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst bereits in ausreichendem Maße passive Einkünfte ausländischer Zwischengesellschaften. Zumindest sollte jedoch die Möglichkeit des Nachweises wirtschaftlicher Tätigkeiten gem. § 8 Abs. 2 AStG erwogen werden.

§ 9 Satz 3 StAbwG-E enthält eine Kollisionsregel wonach die Abzugsbeschränkungen gem. § 8 StAbwG-E die Anwendung der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung sperrt, soweit die Einkünfte aus aktiven Tätigkeiten i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 10 AStG stammen. Soweit es jedoch zu

---

<sup>8</sup> Dazu auch Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrats BR-Drs. 272/1/21, 7.

einem Abzugsverbot nach einer dem § 8 StAbwG-E vergleichbaren ausländischen Norm kommt, greift die Kollisionsregel nicht und es droht das Entstehen einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.

**Petition:** Die Ausnahmeregelung des § 9 Satz 3 Nr. 1 StAbwG-E sollte um vergleichbare Abzugsverbote nach ausländischen Rechtsnormen erweitert werden.

Bewusst in Kauf genommen wird weiterhin, dass es zu einer gleichzeitigen Anwendung von § 8 StAbwG-E und der Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 9 StAbwG-E für passive Einkünfte kommen kann, da die Kollisionsregelung insoweit nicht greift. Hierdurch droht das Entstehen einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, ohne dass es dafür eine einleuchtende Begründung gibt.<sup>9</sup>

**Petition:** Die Ausnahmeregelung des § 9 Satz 3 Nr. 2 StAbwG-E sollte auch für Einkünfte aus passiven Tätigkeiten gelten.

Gesetzestechisch fällt schließlich auf, dass der Entwurf noch nicht die anstehenden Änderungen durch das ATAD-Umsetzungsgesetz reflektiert und teils auf in Abschaffung befindliche Vorschriften wie z.B. § 14 AStG verweist.

**Petition:** Es sollte der Verweis auf den durch das ATAD-Umsetzungsgesetz zu streichenden § 14 AStG aufgehoben werden.

### *§ 10 StAbwG-E - Quellensteuermaßnahmen*

Zu begrüßen ist, dass der Regierungsentwurf - entgegen dem Referentenentwurf - keine über § 50d Abs. 3 EStG hinausgehenden Erfordernisse an den Nachweis der (mittelbaren) Anteilseignerstruktur mehr enthält, da deren Erfüllung praktisch auch nicht durchführbar gewesen wäre.

§ 10 Satz 1 StAbwG-E erweitert die in § 49 EStG geregelten beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte für in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässige natürliche Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen. Die Erweiterung gilt abschließend für

Nr. 1: Finanzierungsbeziehungen,

Nr. 2: Versicherungs- oder Rückversicherungsleistungen,

Nr. 3: die Erbringung von Dienstleistungen, soweit nicht bereits die Nr. 1 und 2 erfüllt sind sowie

Nr. 4: den Handel mit Waren oder Dienstleistungen.

Anknüpfungspunkt im Sinne eines Nexus für die vier vorstehend genannten Kategorien ist, dass die Einkünfte nach § 2 EStG bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der Besteuerung unterliegen und die gewährten Vergütungen auf Ebene eines anderen Steuerpflichtigen ungeachtet des § 8 Satz 1 StAbwG-E im Rahmen seiner Veranlagung im Inland als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden können. Damit werden nahezu alle Leistungsbeziehungen eines

<sup>9</sup> Die Gesetzesbegründung spricht nur davon, dass die Ausnahme insoweit nicht gilt, da es sich nicht um eine Doppelmaßnahme nach dem nämlichen Gesetz handele. Vgl. BT-Drs. 19/28901, 24.



ausländischen Steuerpflichtigen künftig erfasst, auch wenn es - bis auf den Leistungsbezieher - keinen inländischen Nexus gibt. Einer drohenden Doppelbesteuerung wird nicht im Wege einer Steueranrechnung gegengewirkt.

**Petition:** Die Einführung des § 10 StAbwG-E sollte überdacht werden, da die Regelung einerseits einen uferlosen und wenig greifbaren sachlichen Anwendungsbereich hat, welcher bei der Erweiterung der schwarzen Liste um weitere Staaten ein schwerwiegendes Handelshindernis begründen würde. Hilfsweise sollte über die Einengung der in der Norm enthaltenen Einkünftebestände nachgedacht werden.

Gem. § 10 Satz 2 StAbwG-E sollen § 50a EStG, die §§ 73c bis g EStDV und die sonstigen Vorschriften, die an den Steuerabzug nach § 50a EStG anknüpfen, entsprechend gelten. Nach § 10 Satz 3 StAbwG-E soll § 50a Abs. 2 Satz 1 EStG mit der Maßgabe anzuwenden sein, dass der Steuersatz 15% der gesamten Einnahmen beträgt. Die Vorschrift greift - ebenso wie § 8 StAbwG-E - auch zwischen fremden Dritten. Durch die Anordnung eines Steuerabzugs beim Vergütungsschuldner werden erneut - wie auch bei § 8 StAbwG-E - die negativen steuerlichen Folgen beim Vergütungsschuldner als Haftungsschuldner verortet, der diesen verpflichtet, einen Steuereinbehalt von den Vergütungen vorzunehmen. Dies ist kritisch, da es unklar ist, wie der Vergütungsschuldner Kenntnis über die Ansässigkeit eines anderen Steuerpflichtigen haben kann.

**Petition:** Es sollte überlegt werden, ob § 10 StAbwG-E nur auf Leistungsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen begrenzt wird.

### *§ 11 StAbwG-E - Einschränkung von Dividenden- und Veräußerungsgewinnbefreiungen*

Gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 StAbwG-E sind auf Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG, die von einer in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässigen Körperschaft geleistet werden, § 8b Abs. 1 KStG und in den DBA enthaltene vergleichbare Vorschriften nicht anwendbar. Gleichermäßen sollen auf Veräußerungsgewinne § 8b Abs. 2 KStG und entsprechende DBA-Vorschriften nicht anwendbar sein. Gem. § 11 Abs. 2 StAbwG-E sind die Begünstigungen für Dividenden- bzw. Veräußerungsgewinne nach dem Teileinkünfteverfahren bzw. der Abgeltungssteuer nicht zu gewähren.

Die vollumfassende Versagung vorangehend genannter Steuerbefreiungen stellt eine schwerwiegende Sanktionsmaßnahme dar, da diese zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führt. Diese wirkt umso schwerer, als dass § 11 Abs. 3 StAbwG-E eine Kollisionsregel enthält, welche die Anwendung der Vorschrift zurückstellt, soweit bereits beim Leistenden eine Besteuerung nach § 10 StAbwG-E gegriffen hat oder das Abzugsverbot gem. § 8 StAbwG-E zur Anwendung gekommen ist. Eine Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 StAbwG-E oder den §§ 7 ff. AStG schließt aber die Anwendung des § 11 StAbwG-E nicht aus, ohne dass es dafür einen Grund gibt.

**Petition:** Die Einführung des § 11 StAbwG-E sollte überdacht werden. Zumindest sollte jedoch § 11 Abs. 3 StAbwG-E erweitert werden und ebenso eine Anwendung ausgeschlossen werden, wenn für eine ausländische Zwischengesellschaft die Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 StAbwG-E oder den §§ 7 ff. AStG zur Anwendung gekommen ist.

Nach § 11 Abs. 3 StAbwG-E werden dem Wortlaut nach weiterhin nur Ausschüttungen vom Anwendungsbereich der Vorschrift erfasst; Veräußerungsgewinne werden hingegen nicht erfasst, obwohl sich die Gesetzesbegründung auf diese bezieht.<sup>10</sup> Es dürfte sich bei der Nichterfassung von Veräußerungsgewinnen daher um ein redaktionelles Versehen handeln.

**Petition:** § 11 Abs. 3 StAbwG-E sollte um Veräußerungsgewinne erweitert werden.

Erweitert wird der Anwendungsbereich der Vorschrift zudem um “Durchschüttungsfälle”, bei denen sich Ausschüttungen einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar aus Ausschüttungen oder Veräußerungsgewinnen speisen, die von in nicht kooperativen Gebieten ansässigen Rechtsträgern stammen. Dies kann in der Praxis bei tief gestaffelten Unternehmensgruppen zu Schwierigkeiten bei der Anwendung der Vorschrift führen, insbesondere soweit Gesellschaften Gewinnrücklagen mittelbarer Gesellschaften enthalten, welche aus vergangenen Veranlagungszeiträumen stammen. Für derartige Rücklagen wird sich nicht immer genau ermitteln lassen, welcher Teil der Gewinne von Gesellschaften der schwarzen Liste noch nicht verwendet wurde, da eine gesetzliche Verwendungsreihenfolge fehlt. Auch ist die Erfassung der “Durchschüttungsfälle” insoweit problematisch, da diese ebenso bereits Gewinne erfasst, die von veräußerten Gesellschaften bezogen wurden, deren Bestimmung heute kaum möglich erscheint.

**Petition:** Zur Vermeidung von aufwendigen Ermittlungsmaßnahmen sollte § 11 StAbwG-E nicht die sog. “Durchschüttungsfälle” erfassen.

### *Mitwirkungspflichten*

§ 12 StAbwG-E sieht für Geschäftsvorgänge i.S.d. § 7 StAbwG-E gesteigerte Mitwirkungspflichten vor; zudem wird § 162 Abs. 4a AO-E eingeführt, mit dem es der Finanzbehörde ermöglicht werden soll, auch im Falle der Verletzung der Mitwirkungspflichten nach § 12 StAbwG-E einen Zuschlag festzusetzen.

Anzumerken ist jedoch, dass es bereits heute verschiedentliche, teils erhöhte Mitwirkungspflichten gibt (z.B. § 90 Abs. 2 und 3, §§ 138, 138d ff., 160 AO, § 4 GAufzV oder § 16 und 17 AStG), die ebenso eine Dokumentation der ganz überwiegenden in § 12 Abs. 2 StAbwG-E genannten Informationen abdecken und es der Finanzverwaltung ermöglichen, internationale Sachverhalte umfassend aufzuklären.

Nunmehr sollen in § 12 Abs. 2 StAbwG-E in weiten Teilen überbordende Mitwirkungspflichten geregelt werden, die auch Fragen hinsichtlich der Auslegung aufwerfen. Es ist z.B. unklar, welche der in § 12 Abs. 2 Nr. 7 StAbwG-E angesprochenen “Markt- und Wettbewerbsverhältnisse” für die Besteuerung bedeutsam sind. In Bezug auf § 12 Abs. 2 Nr. 8 StAbwG-E lässt sich zudem feststellen, dass die dort geforderte Erstellung von Aufzeichnungen über unmittelbare oder mittelbare Gesellschafter oder Anteilseigner einer Gesellschaft in dem nicht kooperativen

---

<sup>10</sup> Vgl. BT-Drs. 19/28901, 25.

Steuerhoheitsgebiet, zu dem der Steuerpflichtige in Geschäftsbeziehungen steht, mangels Informationen nicht immer durchführbar sein dürfte.

**Petition:** Vor dem Hintergrund der bereits heute bestehenden hohen Mitwirkungspflichten im internationalen Steuerrecht sollte zur Vermeidung von Mehraufwand und Bürokratisierung die Notwendigkeit der Einführung des § 12 StAbwG-E überdacht werden.<sup>11</sup>

\*\*\*

Mit freundlichen Grüßen

PricewaterhouseCoopers GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

  
Dr. Arne Schnitger  
Partner

---

<sup>11</sup> Siehe auch Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrates, BR-Drs. 272/1/21, 7.