

Prof. Dr. Deborah Schanz · LMU · 80539 München

Frau
Katja Hessel, MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
Platz der Republik 1
11011 Berlin
Telefon: +49 30 227-32468
Fax: +49 30 227-36844; -36206
finanzausschuss@bundestag.de

Prof. Dr. Deborah Schanz, StB

Institut für Betriebswirtschaftliche
Steuerlehre

Ludwigstraße 28 RG, IV OG
80539 München

Telefon +49 (0)89 2180-2267

schanz@lmu.de
www.steuern.bwl.lmu.de

Bayreuth, 13. Mai 2021

Stellungnahme zu dem “Entwurf eines Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze” (Steueroasen-Abwehrgesetz - StAbwG) - BT-Drucksache 19/28901

Sehr geehrte Frau Hessel,

besten Dank für die Einladung zur öffentlichen Anhörung zu o.g. Gesetzesentwurf. Gerne nehme ich die Möglichkeit wahr, dem Ausschuss vorab eine schriftliche Stellungnahme zukommen zu lassen.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Deborah Schanz

Anlage: Stellungnahme zu dem Entwurf eines Steueroasen-Abwehrgesetzes - BT-Drs. 19/28901.

Inhaltsverzeichnis

1.	Vorbemerkungen	2
1.1	Ausführungen zum Gesetzgebungsprozess	2
1.2	Allgemeine Ausführungen	2
2.	Stellungnahme zu ausgewählten Gesetzesinhalten	4
2.1	Rechtsverordnung, § 3 Abs. 1 StAbwG-E	4
2.1.1	Inhalt des § 3 Abs. 1 StAbwG-E	4
2.1.2	Einschätzung des § 3 Abs. 1 StAbwG-E	5
2.2	Zeitliche Anwendung, § 3 Abs. 2 StAbwG-E	7
2.2.1	Inhalt des § 3 Abs. 2 StAbwG-E	7
2.2.2	Einschätzung des § 3 Abs. 2 StAbwG-E	7
2.3	Betroffene Geschäftsvorfälle, § 7 StAbwG-E	8
2.3.1	Inhalt des § 7 StAbwG-E	8
2.3.2	Einschätzung des § 7 StAbwG-E	8
2.4	Ausgabenabzugsverbot, § 8 StAbwG-E	10
2.4.1	Inhalt des § 8 StAbwG-E	10
2.4.2	Einschätzung des § 8 StAbwG-E	10
2.5	Verschärfung der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 StAbwG-E	14
2.5.1	Inhalt des § 9 StAbwG-E	14
2.5.2	Einschätzung des § 9 StAbwG-E	14
2.6	Quellensteuermaßnahmen, § 10 StAbwG-E	15
2.6.1	Inhalt des § 10 StAbwG-E	15
2.6.2	Einschätzung des § 10 StAbwG-E	15
2.7	Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen	16
2.7.1	Inhalt des § 11 StAbwG-E	16
2.7.2	Einschätzung des § 11 StAbwG-E	16

1. Vorbemerkungen

1.1 Ausführungen zum Gesetzgebungsprozess

Mit dem erklärten Ziel, gegen Steuerhinterziehung, Steuervermeidung und unfairen Steuerwettbewerb durch Steueroasen vorzugehen, hat die Bundesregierung am 31. März 2021 den Entwurf des Steueroasen-Abwehrgesetzes (StAbwG-E)¹ beschlossen.² Durch die Implementierung zielgerichteter Maßnahmen sollen Personen und Unternehmen davon abgehalten werden, Geschäftsbeziehungen in Steuerhoheitsgebiete, die internationale Standards im Steuerbereich nicht erfüllen, einzugehen bzw. fortzusetzen, um so diese Länder und Gebiete zur Umsetzung und Beachtung anerkannter Standards zu bewegen.³

Mit dem vorgelegten Regierungsentwurf sollen die Schlussfolgerungen des Rates der Europäischen Union (EU) zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (sog. "schwarze Liste" der EU)⁴ sowie die von der Gruppe "Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)" vorgelegten Maßnahmen in nationales Recht umgesetzt werden. Damit verwirklicht der Gesetzgeber die politische Vereinbarung der EU-Mitgliedstaaten zur Einführung von mindestens einer von vier Abwehrmaßnahmen gegen Steueroasen und trägt zu einem europaweit koordinierten Vorgehen gegen Steuervermeidung und unfairen Steuerwettbewerb bei.

Weiterhin sollen mit dem Gesetzesentwurf die Regelungen des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes (StHBG) vom 29. Juli 2009 an geänderte internationale Standards angepasst und in das neue StAbwG-E integriert sowie die Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung (SteuerHBekV) vom 18. September 2009 aufgehoben werden. Deren Anpassung bzw. Aufhebung erfolgt u.a. vor dem Hintergrund, dass die Kriterien der SteuerHBekV für die Einstufung als unkooperatives Steuerhoheitsgebiet derzeit von keinem Steuerhoheitsgebiet erfüllt werden und folglich die Regelungen des StHBG und der SteuerHBekV keine Anwendung finden.⁵

1.2 Allgemeine Ausführungen

Das Ziel des Gesetzesentwurfs, unkooperative Jurisdiktionen durch bestimmte Maßnahmen zur Umsetzung und Beachtung internationaler Standards im Steuerbereich zu bewegen, ist **zu be-**

¹ Vgl. BT-Drs. v. 22.4.2021 - 19/28901.

² <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2021/03/2021-03-31-steueroasen-abwehrgesetz-beschlossen.html> (26.04.2021).

³ Vgl. BT-Drs. v. 22.4.2021 - 19/28901, S. 1.

⁴ Vgl. Amtsblatt der EU, 2021/C 66/40, Anlage I.

⁵ Vgl. BMF-Schreiben v. 5.1.2010, IV B 2 - S 1315/08/10001-09, NWB LAAAD-35151.

grüßen. Die Bundesregierung **geht** jedoch mit der kumulativen Umsetzung aller vier möglichen Abwehrmaßnahmen⁶ weit **über die von der EU aufgestellten Mindestanforderungen hinaus.** Da die geplanten Abwehrmaßnahmen als Teil eines koordinierten Vorgehens auf europäischer Ebene zu betrachten sind, bestimmt sich deren Zielgenauigkeit – trotz ihrer positiven Aspekte – maßgeblich durch die Umsetzung in den weiteren beteiligten EU-Ländern. Zudem ist **kritisch anzumerken,** dass die geplanten Maßnahmen **nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete nicht unmittelbar,** sondern lediglich **mittelbar über Unternehmen und Personen mit Geschäftsbeziehungen** in diese **Steuerhoheitsgebiete** betreffen. Da beispielsweise internationale Standortwahlen nicht ausschließlich von Motiven der Steuervermeidung getrieben sind, sondern überwiegend operatives Geschäft in den hier betroffenen Steueroasen stattfindet,⁷ sollten die **geplanten Maßnahmen auf deren Erforderlichkeit und Angemessenheit geprüft werden,** um sicherzustellen, dass mit dem StAbwG-E zielgenau gegen unfairen Steuerwettbewerb vorgegangen wird. Der Regierungsentwurf geht m.E. über angemessene und erforderliche Lenkungsmethoden in erheblichem Maße hinaus und **gleich stellenweise einem De-Facto-Verbot bestimmter Geschäftsvorgänge.**

Zudem ist hinsichtlich der “schwarzen Liste” der EU, welche den sachlichen Anwendungsbereich des geplanten StAbwG-E maßgeblich beeinflusst, vorab kritisch anzumerken, dass diese derzeit bedeutende Steueroasen (auch innerhalb der EU) nicht aufführt. So sind die auf der EU-Liste enthaltenen⁸ Länder und Gebiete “für weniger als 2 % der weltweiten Einbußen an Steuereinnahmen verantwortlich”⁹.

Insgesamt ist der **Zeitpunkt** der Veröffentlichung der getroffenen Schlussfolgerungen des Rates der Europäischen Union (EU) sowie der Umsetzung in nationales Recht der Mitgliedstaaten als **äußerst ungünstig** zu beurteilen, da eine Einigung auf eine **Globale Mindestbesteuerung** auf Basis der Arbeit des OECD-Inclusive Frameworks mit knapp 140 Staaten **in greifbare Nähe rückt.**¹⁰ Es ist **damit zu rechnen, dass die nationale Gesetzgebung der EU-Länder**

⁶ Vgl. Rat der EU, 14114/19 v. 25.11.2019 - FISC 444 ECOFIN 1005, Anhang 4, S. 47-49.

⁷ Vgl. Fuest, Hugger, Neumeier (2021), Gewinnverlagerung deutscher Großunternehmen in Niedrigsteuerländer – wie hoch sind die Steueraufkommensverluste?, ifo Schnelldienst 1/2021, S. 40.

⁸ Die “schwarze Liste” der EU vom 22. Februar 2021 umfasst 12 Staaten: Amerikanisch-Samoa, Anguilla, Dominica, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad und Tobago, Amerikanische Jungferninseln, Vanuatu, Seychellen, vgl. <https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/> (28.4.2021).

⁹ Europäisches Parlament, Pressemitteilung 20210114IPR95631 v. 21.1.2021, <https://www.europarl.europa.eu/news/de/press-room/20210114IPR95631/eu-liste-der-steueroasen-erfasst-nur-die-spitze-des-eisbergs> (23.4.2021).

¹⁰ Vgl. OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>; OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on

und folglich auch das StAbwG im Hinblick auf diese Mindestbesteuerung anzupassen sind.

Vor diesem Hintergrund zeige ich im Folgenden zu begrüßende Inhalte, aber auch maßgebliche Kritikpunkte am geplanten StAbwG-E auf und trage darauf aufbauend m.E. erforderliche Ergänzungen, Anpassungen sowie Streichungen an den Gesetzgeber heran.

2. Stellungnahme zu ausgewählten Gesetzesinhalten

2.1 Rechtsverordnung, § 3 Abs. 1 StAbwG-E

2.1.1 Inhalt des § 3 Abs. 1 StAbwG-E

Gem. § 3 Abs. 1 StAbwG-E erlassen das Bundesministerium der Finanzen (BMF) und das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi) mit Zustimmung des Bundesrates eine **Rechtsverordnung**, die **unkooperative Steuerhoheitsgebiete i.S.d. § 2 Abs. 1 StAbwG-E**, sofern diese **zusätzlich** auf der **“schwarzen Liste” der EU** aufgelistet sind, nennt. Zudem bestimmt diese Rechtsverordnung den **Zeitpunkt**, ab dem bisher nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete i.S.d. § 2 Abs. 1 StAbwG-E fortan als kooperativ einzustufen sind.

Die **“schwarze Liste” der EU**, auf die in § 3 Abs. 1 Nr. 1 StAbwG-E Bezug genommen wird, wird von den Wirtschafts- und Finanzminister*innen aller Mitgliedstaaten der EU im Rahmen des EU-Rates “Wirtschaft und Finanzen” (ECOFIN-Rat) basierend auf den Vorarbeiten der Arbeitsgruppe “Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)” seit Dezember 2017 erstellt. Sie enthält Länder und Gebiete außerhalb der EU, die “missbräuchliche Steuerpraktiken fördern”¹¹. Seit ihrer erstmaligen Erstellung im Dezember 2017 wird sie zweimal jährlich (grds. im Februar und Oktober) aktualisiert, wobei die Bewertung der Länder und Gebiete anhand festgelegter Kriterien betreffend Transparenz im Steuerbereich, Steuergerechtigkeit und Umsetzung der Maßnahmen zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) erfolgt.¹²

Mit einer **Pressemitteilung vom 21. Januar 2021** teilte das EU-Parlament mit, das der Erstellung der “schwarzen Liste” zugrundeliegende System überarbeiten zu wollen, da es der Liste an Wirksamkeit mangle und sie zudem zu Missverständnissen führe. Demnach sollen u.a. zu-

Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>.

¹¹ <https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/> (23.4.2021).

¹² Vgl. Rat der EU, 15429/17 v. 5.12.2017 - FISC 345 ECOFIN 1088, Anlage V.

sätzliche und strengere Evaluationskriterien definiert werden, Drittländer und -gebiete mit Unternehmenssteuersatz von 0 % oder keiner Besteuerung von Unternehmensgewinnen automatisch zur Liste hinzugenommen werden oder auch EU-Mitgliedstaaten anhand der Evaluationskriterien bewertet werden. Weiterhin solle das Verfahren zur Erstellung der EU-Liste durch ein rechtsverbindliches Instrument vor Ende 2021 formalisiert werden.¹³

2.1.2 Einschätzung des § 3 Abs. 1 StAbwG-E

- Mit der Ermächtigung zum Erlass einer **zustimmungsbedürftigen Rechtsverordnung** gem. § 3 Abs. 1 StAbwG-E delegiert der Gesetzgeber Rechtsetzungsgewalt an das BMF und BMWi. Das StAbwG-E bildet als Bundesgesetz die für die Rechtsverordnung erforderliche gesetzliche Grundlage.¹⁴
- Die **Definition eines unkooperativen Steuerhoheitsgebiets** für den nationalen Anwendungsbereich (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 StAbwG-E) und die **Festlegung des zeitlichen Anwendungsbereiches** (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 StAbwG-E) mittels zustimmungspflichtiger Rechtsverordnung ist **zu begrüßen**, da damit – entsprechend dem Gesetzeswortlaut und der Begründung des Regierungsentwurfs – Rechtssicherheit und eine einheitliche Rechtsanwendung sichergestellt wird.¹⁵
- Aus **verfassungsrechtlicher Perspektive** sind **keine Bedenken** an der Delegation der Rechtsetzungsgewalt an das BMF und BMWi zu äußern, da der Gesetzgeber in § 3 StAbwG-E Inhalt, Zweck und Ausmaß der Ermächtigung (Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG) festlegt. Der hinsichtlich des Inhalts geltende Grundsatz ausreichender Bestimmtheit ist m.E. gewahrt.¹⁶
- Weiterhin ließe sich die Rechtsverordnung vermutlich **nicht ohne verfassungsrechtliche Bedenken** durch einen dynamischen Verweis auf die aktuelle Fassung der “schwarzen Liste” der EU **ersetzen**, da es sich bei dieser Liste lediglich um “Schlussfolgerungen” des Rates der EU ohne Rechtsverbindlichkeit handelt.

¹³ Vgl. Europäisches Parlament, Pressemitteilung 20210114IPR95631 v. 21.1.2021, <https://www.europarl.europa.eu/news/de/press-room/20210114IPR95631/eu-liste-der-steueroasen-erfasst-nur-die-spitze-des-eisbergs> (23.4.2021).

¹⁴ Vgl. Bauer in Dreier, Art. 80 GG, 3. Aufl. 2015, Rn. 20, 21; Ibler in Maunz/Dürig, Art. 86 GG, 92. EL August 2020, Rn. 178.

¹⁵ Vgl. BT-Drs. v. 22.4.2021 - 19/28901, S. 7, 20.

¹⁶ Vgl. BVerfGE 58, 257; 76, 130 und 78, 232.

- So sind, der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) folgend,¹⁷ (dynamische) Verweisungen auf Verlautbarungen außerparlamentarischer Institutionen nur insoweit zulässig, als sie die Prinzipien der Rechtsstaatlichkeit, der Demokratie und der Bundesstaatlichkeit wahren. Ein **Verweis auf die “schwarze Liste” der EU in ihrer jeweils geltenden Fassung** (dynamische Verweisung) ist nicht als bloße gesetzestech-nische Vereinfachung einzustufen, da hierdurch die **Bestimmung des nationalen An-wendungsbereiches des StAbwG-E** dem Rat der EU überlassen wäre. Dies würde ei-nen **Verlust der Eigenverantwortlichkeit des Gesetzgebers** und eine verfassungs-rechtlich problematische **Verlagerung von Gesetzgebungsbefugnissen** bedeuten.¹⁸ Vor diesem Hintergrund ist die Erforderlichkeit einer nationalen Rechtsverordnung als **gerechtfertigt** anzusehen.
- Zudem ist im Hinblick auf den **volatilen Umfang der “schwarzen Liste” der EU die Flexibilitätswahrungsfunktion von Rechtsverordnungen** zu begrüßen. Dies bedeu-tet, dass eine beschleunigte, kurzfristige Anpassung des Rechts an sich ändernde Ver-hältnisse außerhalb eines zeitaufwendigen Gesetzgebungsverfahrens möglich ist.
- Dennoch ist **kritisch anzumerken**, dass durch die **tatbestandliche Verknüpfung** der Kriterien¹⁹ zur Aufnahme in die Rechtsverordnung eine **enge Abhängigkeit** der natio-nalen Rechtsverordnung von der EU-Liste besteht. Dieses Abhängigkeitsverhältnis ist u.a. im Hinblick auf den **volatilen Umfang der “schwarzen Liste” der EU** kritisch zu sehen: Da diese zweimal jährlich aktualisiert wird, **ist eine unverzügliche Anpassung der Rechtsverordnung erforderlich, um Diskrepanzen und damit Rechtsunsicher-heit hinsichtlich des Anwendungsbereichs des StAbwG-E zu vermeiden. Diesbe-züglich ist kritisch anzumerken, dass der Regierungsentwurf keine Angaben über den zeitlichen Turnus der Aktualisierung der Rechtsverordnung enthält.**
- Entsprechend der Stellungnahme des EU-Parlaments vom 21. Januar 2021 sollen künf-tig auch **EU-Mitgliedstaaten** anhand der Evaluationskriterien der “schwarzen Liste” bewertet werden. Sofern diese Bewertung in einer Aufnahme auf die schwarze Liste der EU resultiert, sind diese **EU-Mitgliedstaaten**, sofern sie gleichzeitig §§ 4, 5 oder 6 StAbwG-E erfüllen, gem. § 3 Abs. 1 StAbwG-E **auch in der nationalen Rechtsver-ordnung aufzulisten**. Dies hätte zur Folge, dass die Abwehrmaßnahmen des

¹⁷ Vgl. BVerfG-Beschluss v. 1.3.1978, 1 BvR 786/70, 1 BvR 793/70, 1 BvR 168/71, 1 BvR 95/73, BVerfGE 47, 285.

¹⁸ Vgl. Graßhof, Nachschlagewerk der Rechtsprechung des BVerfG, GG Art. 20 Abs. 3, Werkstand 213. EL De-zember 2020.

¹⁹ Vgl. Rat der EU, 14166/16 v. 8.11.2016 - FISC 187 ECOFIN 1014, S. 4-7.

StAbwG-E für Geschäftsbeziehungen mit EU-Mitgliedstaaten zur Anwendung kämen, was wiederum **EG-Richtlinien** (z.B. Mutter-Tochter-Richtlinie) oder **Grundfreiheiten der EU** (z. B. Kapitalverkehrsfreiheit, §§ 63 ff. AEUV) **verletzen** würde. Da eine Aufnahme von EU-Mitgliedstaaten auf die schwarze Liste der EU aufgrund des erforderlichen Einstimmigkeitsprinzips unwahrscheinlich erscheint, werde ich auf diese Thematik im Rahmen dieser Stellungnahme nicht weiter eingehen.

Empfehlung: Der vorliegende Regierungsentwurf sollte um eine konkrete und v.a. enge Frist, innerhalb der die nationale Rechtsverordnung an einen etwaig geänderten Umfang der schwarzen Liste der EU anzupassen ist, erweitert werden.

2.2 Zeitliche Anwendung, § 3 Abs. 2 StAbwG-E

2.2.1 Inhalt des § 3 Abs. 2 StAbwG-E

§ 3 Abs. 2 StAbwG-E regelt die **erstmalige zeitliche Anwendung** der Abschnitte 3 und 4 des StAbwG-E für den Fall, dass die Steuerhoheitsgebiete **erst nach der Implementierung des Gesetzes** durch die Rechtsverordnung **als nicht kooperativ eingestuft** werden. Demnach sind die Abschnitte 3 und 4 des StAbwG-E ab dem Beginn des Folgejahres des Inkrafttretens der Rechtsverordnung, durch welche die Steuerhoheitsgebiete erstmalig als nicht kooperativ benannt werden, anzuwenden. **Ausnahmen** gelten nur für das Ausgabenabzugsverbot gem. **§ 8 StAbwG-E** und für die Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen gem. **§ 11 StAbwG-E**. In diesen Fällen finden die Abwehrmaßnahmen erst ab Beginn des vierten (§ 8 StAbwG-E) bzw. des dritten (§ 11 StAbwG-E) Jahres nach Inkrafttreten der Rechtsverordnung Anwendung.

2.2.2 Einschätzung des § 3 Abs. 2 StAbwG-E

- Da die Abwehrmaßnahmen – abgesehen von den Übergangsfristen der §§ 8, 11 StAbwG – bereits im Folgejahr nach Inkrafttreten der Rechtsverordnung zur Anwendung kommen, besteht **Rechtsunsicherheit**.
- Je nach dem Zeitpunkt des Erlasses der Rechtsverordnung sind die Abwehrmaßnahmen **innerhalb kurzer Zeit anzuwenden**, sodass Maßnahmen zur Vermeidung ihrer negativen Wirkungen **nicht bzw. nur noch eingeschränkt** möglich sein könnten. Da der Umfang der Rechtsverordnung gem. § 3 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StAbwG-E an einen (geänderten) Umfang der “schwarzen Liste” der EU, deren Aktualisierung zweimal jährlich

(regelmäßig im Februar und Oktober) erfolgt,²⁰ anzupassen ist, ist der **Umsetzungszeitraum bis Inkrafttreten der aktualisierten Rechtsverordnung am 1.1. des Folgejahres** v.a. bei dem **Oktober-Turnus ggf. extrem kurz**.

- Vor diesem Hintergrund sollten die Abschnitte 3 und 4 für bisher kooperative Steuerhoheitsgebiete ab dem Beginn des Folgejahres des Inkrafttretens der Rechtsverordnung, aber m.E. **frühestens sechs Monate** nach dem Erlass der Rechtsverordnung, in der sie erstmalig genannt werden, anzuwenden sein.

Empfehlung: § 3 Abs. 2 StAbwG-E sollte um eine Frist von 6 Monaten ergänzt werden, nach der das StAbwG für bisher kooperative Steuerhoheitsgebiete, die neu in die Rechtsverordnung aufgenommen werden, erstmals greift.

2.3 Betroffene Geschäftsvorfälle, § 7 StAbwG-E

2.3.1 Inhalt des § 7 StAbwG-E

Die in §§ 8-11 StAbwG-E geregelten Abwehrmaßnahmen finden nach § 7 StAbwG-E Anwendung, wenn ein Steuerpflichtiger Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnisse in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet (Geschäftsvorgang) unterhält. Dabei umfassen die Maßnahmen sowohl Outbound- als auch Inbound-Konstellationen, zwischen verbundenen (§§ 8, 9, 10, 11 StAbwG-E) und unverbundenen (§§ 8, 10 StAbwG-E) Wirtschaftsteilnehmern.

2.3.2 Einschätzung des § 7 StAbwG-E

- Der § 7 StAbwG-E definiert einen sehr **breiten Anwendungsbereich** des Gesetzes und stellt klar, dass die Abwehrmaßnahmen nicht nur auf Geschäftsvorgänge zwischen verbundenen Unternehmen abzielen, sondern Geschäftsbeziehungen jeglicher Art betreffen.
- Sämtliche Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnisse in eines der Länder auf der “schwarzen Liste” stehen implizit durch Anwendung der Abwehrmaßnahmen unter dem Verdacht der Steuervermeidung.²¹ Die **pauschale Anwendung der Abwehrmaßnahmen ist kritisch zu betrachten**. Grundsätzlich entspricht die breite Anwendung dem Ziel des Gesetzes, jegliche Geschäftsbeziehungen in eine Steueroase finanziell zu

²⁰ Vgl. BT-Drs. v. 22.4.2021 - 19/28901, S. 20.

²¹ Vgl. Stellungnahme der Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze, S. 5.

belasten, jedoch sollte **m.E. nicht jede tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit sanktioniert werden**. Beispielsweise waren im Jahr 2019 ca. 40,5 % des BIPs der Seychellen und ca. 55,5 % des BIPs der US Jungferninseln dem Tourismussektor zuzuordnen.²² Es lassen sich 71 % der Gewinne, die multinationale Unternehmen in außereuropäischen Steueroasen erzielen, auf realwirtschaftliche Aktivitäten zurückführen.²³

- Zur Vermeidung einer überschießenden Wirkung des Gesetzes sollten **Geschäftsvorfälle und Beziehungen vom Anwendungsbereich ausgenommen** werden, die eine **wirtschaftliche Substanz** nachweisen. Hier wäre eine Aufnahme eines Nachweises in den Gesetzestext in Anlehnung an den Motivtest i.S.d. § 8 Abs. 2 AStG möglich. Ein Ausschluss bestimmter Branchen wie dem Tourismussektor ist m.E. nicht zielgenau möglich und sollte daher m.E. nicht verfolgt werden. **Ausgenommen werden sollten** in jedem Falle **Geschäftsbeziehungen zwischen fremden Dritten (unverbundene Unternehmen), da diese nicht zur Steuervermeidung genutzt werden können**. Zudem ist eine **Vermeidung der Abwehrmaßnahmen dieses Gesetzes im Falle unverbundener Unternehmen leicht durch Zwischenschalten von Gesellschaften in dritten Ländern möglich**. Es ist weder im Sinne dieses Gesetzes, Unternehmen zur **Steuervermeidung zur Bildung ausländischer Gesellschaften anzureizen**, noch ist es **zielführend, wenn das Gesetz nur diejenigen Steuerpflichtigen trifft, die sich keinen professionellen Rat einkaufen (können)**. Darüber hinaus bestehen auch **konzernintern vielfach Geschäftsbeziehungen mit Gesellschaften** in den von diesem Gesetz betroffenen Ländern, die eine **wirtschaftliche Substanz aufweisen**. Auch diese sollten vom **Anwendungsbereich des Gesetzes ausgenommen** werden, denn ihre Einbeziehung **bürdet den Unternehmen hohe Steuern auf, ohne dass diese Steuergestaltungen vorgenommen haben**. Je nach **Marge der Geschäftsmodelle** kann die Quellensteuer und noch mehr das Betriebsausgabenabzugsverbot **existenzbedrohend für die betroffenen deutschen Unternehmen sein** – obwohl durch das Gesetz ausländische Staaten, nicht aber deutsche Unternehmen mit tatsächlicher wirtschaftlicher Tätigkeit zu Verhaltensänderungen gezwungen werden sollen.
- Diese Sichtweise wird auch im Blueprint zur Globalen Mindeststeuer geteilt, der auf Basis der Arbeit des Inclusive Frameworks mit knapp 140 Staaten vom OECD-Sekretariat erstellt wurde. Der Vorschlag der **OECD im Rahmen des Pillar Two Blueprints**

²² Vgl. <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/289171/umfrage/beitrag-der-spanischen-tourismusbranche-zum-bip-im-vergleich/> (26.04.2021).

²³ Vgl. Fuest, Hugger, Neumeier (2021), Gewinnverlagerung deutscher Großunternehmen in Niedrigsteuerländer – wie hoch sind die Steueraufkommensverluste?, ifo Schnelldienst 1/2021, S. 40.

bezieht sich ausschließlich auf bestimmte Geschäftsvorgänge zwischen **verbundenen Unternehmen**. Geschäftsvorfälle zwischen **unverbundenen Unternehmen** sind **ausgenommen**. Innerhalb der verbundenen Unternehmen ist ein **substance-carve-out** geplant, der eine **zusätzliche Besteuerung durch die Mindeststeuer bei wirtschaftlicher Substanz ausschließt**. Beides sollte bereits jetzt im StAbwG-E berücksichtigt werden.

Empfehlung:

- **Unverbundene Unternehmen sollten vom Anwendungsbereich des Gesetzes ausgenommen werden.**
- **Zudem sollten Geschäftsbeziehungen bei wirtschaftlicher Substanz auch bei verbundenen Unternehmen ausgenommen werden.**

2.4 Ausgabenabzugsverbot, § 8 StAbwG-E

2.4.1 Inhalt des § 8 StAbwG-E

§ 8 StAbwG-E beinhaltet ein **steuerliches Abzugsverbot von Aufwendungen** aus Geschäftsvorgängen mit natürlichen Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die in nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten ansässig sind. Das Verbot findet keine Anwendung, wenn die korrespondierenden Erträge der (un-)beschränkten Steuerpflicht in Deutschland unterliegen. Letzteres wäre bei Doppelansässigkeit oder bei der Zuordnung zu inländischen Betriebsvermögen der Fall.

Laut Entwurfsbegründung²⁴ ist § 8 StAbwG-E **vorrangig zur verschärften Hinzurechnungsbesteuerung** nach § 9 StAbwG-E anzuwenden, sofern es sich um aktive Einkünfte i.S.d. § 8 AStG handelt. Zu der **Quellensteuermaßnahme** nach § 10 StAbwG-E ist § 8 StAbwG-E **subsidiär**.

2.4.2 Einschätzung des § 8 StAbwG-E

2.4.2.1 Allgemeine Einschätzung

- Die Abzugsverbote des § 8 StAbwG-E finden nicht nur konzernintern, sondern auch bei Geschäftsvorgängen zwischen fremden Dritten Anwendung. Die Regelung ist als überschneidend einzuordnen, da sie mit der **pauschalen Sanktionierung von Geschäftsvorgängen fremder Parteien** nicht dem Ziel der Verhinderung unfairen Steuerwettbewerbs multinationaler Konzerne dient. Aber auch bei Begrenzung auf konzerninterne

²⁴ Vgl. BT-Drs. v. 22.4.2021 - 19/28901, S. 10, 23.

Beziehungen wäre diese Regelung m.E. überschießend, da nicht **jeder wirtschaftlich substantieller Geschäftsvorgang** pauschal einer Doppelbesteuerung unterworfen werden sollte.

- Weiterhin ist es fraglich, ob die Regelung des § 8 StAbwG-E **gegen die Grundsätze des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt**, da im deutschen Steuerrecht Betriebsausgabenabzugsverbote einer besonderen Rechtfertigung bedürfen. Zur **Vereinbarkeit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip** wurden bereits bei den Regelungen der Abzugsbeschränkungen i.S.d. §§ 4h und 4j EStG Bedenken geäußert.²⁵ Der erste Senat des BFH sah in der Zinsschranke einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip, der auch durch Vortragsregelungen nicht geheilt werden könne. Die Frage wurde zur Klärung dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt.²⁶ Da der § 8 StAbwG-E **keine Verrechnungs- oder Vortragsmöglichkeiten** vorsieht, ist m.E. auch dessen **Verfassungsmäßigkeit bedenklich**.

2.4.2.2 Zusammenspiel mit anderen Abwehrmaßnahmen des StAbwG-E

- Es ist zu begrüßen, dass durch **Subsidiaritätsregelungen** eine Doppelbelastung durch die Anwendung mehrerer Maßnahmen zu vermeiden versucht wird.
- Allerdings kann es im Zusammenspiel der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 StAbwG-E mit dem Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8 StAbwG-E bei passiven Einkünften zu einer **parallelen Anwendung beider Regelungen** kommen, da passive Einkünfte nicht unter die Ausnahmeregelung der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 S. 3 StAbwG-E fallen. **Diese Doppelbelastung erscheint m.E. nicht sachgerecht.**
- Weiter ist m.E. das **Verhältnis der §§ 8 und 9 StAbwG-E**, insbesondere **§ 9 S. 3 StAbwG-E** für Fälle, in denen die Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft nur teilweise aus Deutschland stammen, **unzureichend konkretisiert**. So wird in § 9 S. 3 StAbwG-E nicht geregelt, wie die „Teile von Einkünften“ zu ermitteln sind, soweit die den zugrundeliegenden Erträgen entsprechenden Aufwendungen dem Abzugsverbot nach § 8 StAbwG-E unterlegen haben.
- Unklar ist insbesondere bei gleichzeitigem Vorliegen von Einnahmen mit und ohne Deutschlandbezug, ob durch die Formulierung „[die den] Teile[n] von Einkünften zugrundeliegenden Erträgen entsprechenden Aufwendungen“ ein (prozentualer?) Anteil

²⁵ Vgl. Loewens in Blümich, § 4h EStG, Rn. 25; Pohl in Blümich, § 4j EStG, Rn. 12; Kanzler, Kraft, Bäuml in NWB Kommentar, § 4h EStG, Rn. 4; Kanzler, Kraft, Bäuml in NWB Kommentar, § 4j EStG, Rn. 10.

²⁶ Beim BVerfG ist das Normenkontrollverfahren unter dem Az. 2 BvL 1/16 anhängig.

der Einkünfte ausgenommen wird oder ob von den gesamten Einkünften die aus Deutschland stammenden Einnahmen abziehbar sind. Die Gesetzesbegründung stellt hierzu klar: „Die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 findet keine Anwendung, soweit der Hinzurechnungsbetrag durch Einnahmen erhöht würde, die dem Abzugsverbot nach § 8 unterliegen haben“²⁷.

Die Problematik der Formulierung im Gesetzestext wird an folgendem **Beispiel** deutlich:

Eine deutsche Muttergesellschaft hat eine in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässige Tochtergesellschaft. Die Muttergesellschaft tätigt an diese Tochtergesellschaft Vergütungen für Geschäftsvorgänge i.H.v. 100 Euro, die bei der Tochtergesellschaft zu aktiven Einkünften i.S.d. AStG führen. Die Tochtergesellschaft erzielt weitere Einnahmen von 900 Euro und somit insgesamt Einnahmen i.H.v. 1.000 Euro, bei korrespondierenden Aufwendungen i.H.v. 800 Euro. Der Gewinn beträgt 200 Euro. Annahmegemäß unterliegt der gesamte Gewinn der ausländischen Tochtergesellschaft der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 StAbwG-E. Die 100 Euro, die von der deutschen Muttergesellschaft stammen, unterliegen bereits auf Ebene der Muttergesellschaft dem Abzugsverbot nach § 8 StAbwG-E. Da folglich die Voraussetzungen der Ausnahmeregelungen nach § 9 S. 3 StAbwG-E vorliegen, müssen „Teile der Einkünfte“ nicht nach § 9 StAbwG-E hinzugerechnet werden.

Im vorliegenden Beispiel könnte der hinzuzurechnende Gewinn von 200 Euro um die Vergütung von 100 Euro gekürzt werden oder nur um eine anteilige Kürzung des Gewinns um 10 % (20 Euro) auf 180 Euro, da 10 % der Einnahmen aus Deutschland erzielt wurden, oder der auszunehmende Gewinnanteil liegt zwischen 20 Euro und 100 Euro. Derzeit sind Steuerpflichtige nicht verpflichtet und gegebenenfalls nicht in der Lage, den Gewinn anteilig pro Steuerhoheit der erzielten Einnahmen (Marktstaat) nachzuweisen. Vorstellbar, aber m.E. aufgrund des damit einhergehenden erheblichen bürokratischen Aufwands sowohl für die Finanzverwaltung als auch die Steuerpflichtigen kaum umsetzbar, wären einzelfallbezogene Würdigungen der entsprechenden Geschäftsvorfälle.

²⁷ BT-Drs. v. 22.4.2021 - 19/28901, S. 23; die Gesetzesbegründung müsste statt auf § 9 S. 2 StAbwG-E auf § 9 S. 3 StAbwG-E verweisen.

Während der Gesetzeswortlaut „**Teile von Einkünften**“ ausnimmt, „soweit die den **diesen zugrundeliegenden Erträgen entsprechenden Aufwendungen** dem Abzugsverbot nach § 8 unterlegen haben“ (§ 9 S. 3 StAbwG-E), wird in der Berechnung in der Gesetzesbegründung die Anwendung von § 9 ausgeschlossen, „soweit **der Hinzurechnungsbetrag durch Einnahmen erhöht wurde**, die dem Abzugsverbot nach § 8 unterlegen haben“²⁸. Gemäß diesem Wortlaut wird in o.g. Beispiel der Hinzurechnungsbetrag von 200 Euro um die Vergütung i.H.v. 100 Euro gekürzt, so dass nur 100 Euro der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen.

Wenn dies die intendierte Sichtweise ist, **sollte dieser Wortlaut zur Schaffung von Klarheit nicht nur in die Begründung, sondern auch in das Gesetz aufgenommen werden.**

- Hinsichtlich der Subsidiaritätsregelung des § 8 zu § 10 StAbwG-E ist aufgrund der sich stark überschneidenden Anwendungsvoraussetzungen der beiden Rechtsnormen m.E. fraglich, ob § 8 StAbwG-E **jemals Anwendung findet**. Vor diesem Hintergrund ist die Existenz von § 8 StAbwG-E und auch dessen **prominente Platzierung** als erste Abwehrmaßnahme kritisch zu beurteilen. Zudem trägt sie zu einer **unnötigen Verunsicherung** der Unternehmenspraxis bei, die in **keinem Verhältnis zur Bedeutung der Rechtsnorm** steht.

Empfehlung:

Aufgrund vorstehend genannter Kritikpunkte empfehle ich die ersatzlose Streichung des § 8 StAbwG-E.

Sollte § 8 StAbwG-E erhalten bleiben, empfehle ich folgende Anpassungen:

- **Unverbundene Unternehmen sollten vom Anwendungsbereich des Gesetzes ausgenommen werden.**
- **Die Ausnahmeregelung zur Anwendung der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 9 S. 3 Nr. 2 StAbwG-E sollte auch bei passiven Einkünften greifen.**
- **Der in der Gesetzesbegründung verwendete Wortlaut zur Ermittlung der (anteiligen) Nichtanwendung von § 9 StAbwG-E sollte zur Schaffung von Klarheit in den Gesetzestext aufgenommen werden.**

²⁸ BT-Drs. v. 22.4.2021 - 19/28901, S. 23.

2.5 Verschärfung der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 StAbwG-E

2.5.1 Inhalt des § 9 StAbwG-E

§ 9 StAbwG-E normiert die **verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung**. Hält ein Steuerpflichtiger Beteiligungen i.S.d. § 7 AStG in ein nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet, dann ist diese ausländische Gesellschaft **ungeachtet der Einkünftequalifikation nach § 8 Abs. 1 AStG, des Motivtests nach § 8 Abs. 2 AStG oder der Freigrenze gemäß § 9 AStG** Zwischengesellschaft für ihre gesamten Einkünfte, die einer Niedrigbesteuerung unterliegen. Bei Berechnung des Hinzurechnungsbetrags werden somit nicht die passiven, sondern auch die aktiven Einkünfte berücksichtigt. Eine Ausnahmeregelung greift für Teile von Einkünften, soweit die Einkünfte bereits dem Abzugsverbot nach § 8 StAbwG-E unterlegen haben und aus aktiven Tätigkeiten nach § 8 Abs. 1 AStG stammen.

2.5.2 Einschätzung des § 9 StAbwG-E

- Insbesondere Geschäftsvorgänge, bei der die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung greifen würde, könnten in den Anwendungsbereich der weiteren Abwehrmaßnahmen fallen. Die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung ist innerhalb der 7 Jahre des § 3 Nr. 41 EStG vorrangig zu § 11 StAbwG-E und subsidiär für die anteiligen aktiven Einkünfte zu § 8 StAbwG-E anzuwenden. Die Maßnahme zur Erhebung einer Quellenbesteuerung nach § 10 StAbwG-E ist parallel, jedoch unter Anrechnung der Quellensteuer, zur verschärften Hinzurechnungsbesteuerung anzuwenden.
- Im Zusammenspiel der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung mit dem Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8 StAbwG-E kann es bei passiven Einkünften zu einer parallelen Anwendung beider Regelungen kommen, da passive Einkünfte nicht unter die Ausnahmeregelung der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 S. 3 StAbwG-E fallen. **Diese Doppelbelastung erscheint m.E. nicht sachgerecht.**
- Die Anrechnungs- bzw. Abzugsmöglichkeit der gezahlten Quellensteuer auf den Hinzurechnungsbetrag bei paralleler Anwendung der §§ 9, 10 StAbwG-E sollte nicht nur in der Gesetzesbegründung erwähnt²⁹ werden, sondern auch aus Gründen der Rechtssicherheit **in den Gesetzestext aufgenommen** werden.
- Weiterhin stellt die Ausnahmeregelung nur auf das nationale Gesetz i.S.d. § 8 StAbwG-E ab und nimmt keinen Bezug auf **nationale Abzugsverbote in anderen EU-Ländern**. Diese sollten im Rahmen der Ausnahmeregelung ebenfalls Berücksichtigung

²⁹ Vgl. Vgl. BT-Drs. v. 22.4.2021 - 19/28901, S. 7, 23.

finden, da dieses Gesetz auf einer gemeinsamen Initiative der EU beruht und ein gemeinsames koordiniertes Vorgehen zum Ziel hat.³⁰

- Ergänzend möchte ich darauf hinweisen, dass mit dem Inkrafttreten der Regelungen des ATAD-UmsG, das weitreichende Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG vorsieht, eine Anpassung des § 9 StAbwG-E zu erfolgen hat.

Empfehlung:

- **§ 9 StAbwG-E sollte bei vorliegendem Nachweis wirtschaftlicher Substanz ausgenommen werden. „[U]ngeachtet von § 8 Abs. 2 und § 9 AStG“ sollte aus § 9 S. 2 StAbwG-E gestrichen werden.**
- **Die Ausnahmeregelung der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 9 S. 3 StAbwG-E sollte auch auf passive Einkünfte Anwendung finden und nationale Abzugsverbote in anderen EU-Ländern berücksichtigen.**
- **Des Weiteren sollte der Gesetzestext die in der Gesetzesbegründung geregelte Anrechnungs- bzw. Abzugsmöglichkeit der gezahlten Quellensteuer auf den Hinzurechnungsbetrag beinhalten.**

2.6 Quellensteuermaßnahmen, § 10 StAbwG-E

2.6.1 Inhalt des § 10 StAbwG-E

§ 10 StAbwG-E löst eine über § 49 EStG hinausreichende beschränkte Steuerpflicht für Einkünfte aus Finanzierungsbeziehungen, Versicherungs- oder Rückversicherungsleistungen, weiteren Dienstleistungen und dem Handel mit Waren oder Dienstleistungen, die von in nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten ansässigen natürlichen Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen erzielt werden, aus. Die Maßnahme der Quellenbesteuerung ist vorrangig zum Abzugsverbot nach § 8 StAbwG-E anzuwenden.

2.6.2 Einschätzung des § 10 StAbwG-E

- Es sollte eine **Bagatellgrenze** in den Gesetzestext aufgenommen werden, da ansonsten Quellensteuerabführungsverpflichtungen auf z. B. Kauf von Waren von Vertragspart-

³⁰ Vgl. Stellungnahme des IDWs zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze – GZ: IV B 6 - S 1300/19/10035 :002; DOK: 2021/0161055, S. 4.

nern, die in nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten ansässig sind, auch bei Privatpersonen bestünden, falls diese die Aufwendungen steuerlich berücksichtigen.³¹ Bei sehr geringen Beträgen würden die möglichen Mehreinnahmen nicht mehr in Relation zum Aufwand stehen.

- Die Wirksamkeit der Maßnahme wird als hoch eingestuft, da sie einen **extrem hohen administrativen Aufwand** für den Steuerpflichtigen bedeutet und dadurch Geschäftsbeziehungen in nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete erschwert werden.

Empfehlung:

- **Unverbundene Unternehmen sollten vom Anwendungsbereich des Gesetzes ausgenommen werden.**
- **Es sollte eine Bagatellgrenze für die Pflicht zur Quellensteuerabführung festgesetzt werden.**

2.7 Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen

2.7.1 Inhalt des § 11 StAbwG-E

Die Abwehrmaßnahme des § 11 StAbwG-E beinhaltet die Versagung der Steuerbefreiungen für Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen, wenn sie von in nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten ansässigen Körperschaften geleistet werden. Auch das Teileinkünfteverfahren und der Abgeltungssteuersatz sind bei diesen Geschäftsvorgängen nicht anzuwenden. Die Versagung der Steuerbefreiung ist parallel zu den Maßnahmen der §§ 8 und 10 StAbwG-E anzuwenden. Gem. § 11 Abs. 3 StAbwG-E greift die Versagung der Beteiligungsertragsbefreiung, des Teileinkünfteverfahrens sowie der Abgeltungsteuer nicht, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass die Ausschüttungen aus Beträgen stammen, die bereits der Anwendung des § 10 oder des § 8 StAbwG-E unterlegen haben.

Diese Regelung entspricht den §§ 3 und 4 der bisherigen SteuerHBekV.

2.7.2 Einschätzung des § 11 StAbwG-E

- Kritisch ist zu sehen, dass die Begriffsdefinitionen der **§ 8, § 10 und § 11 Abs. 3 StAbwG-E nicht deckungsgleich** sind. So nimmt § 8 auf die Bruttogröße „**Aufwendungen**“ und § 10 StAbwG-E auf die Bruttogröße „**gesamten Einnahmen**“ Bezug,

³¹ Vgl. Stellungnahme der Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze, S. 8.

während sich die Ausnahmeregelung des § 11 Abs. 3 StAbwG-E auf die Nettogröße **„Ausschüttungen aus Beträgen, die beim Leistenden bereits der Besteuerung nach § 10 unterliegen haben“** bezieht. Damit werden für die Ermittlung des Betrags, für den die Versagungen der Beteiligungsertragsbefreiung, des Teileinkünfteverfahrens sowie der Abgeltungsteuer nicht gilt, **Brutto- mit Nettogrößen** verglichen. Es wird sich kaum der Nachweis bringen lassen, dass sich eine Ausschüttung auf einen bestimmten Betrag (d.h. eine bestimmte Einnahme) zurückführen lässt; auch für die Finanzverwaltung wäre der Aufwand einer solchen Prüfung unverhältnismäßig hoch. Die Problematik ist der unter 2.4.2.2. genannten ähnlich. **Falls es der Intention des Gesetzgebers entspricht, die bereits gem. § 8 bzw. § 10 versteuerten Beträge zum Abzug zuzulassen**, sollte statt „Die Absätze 1 und 2 gelten nicht, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass die Ausschüttungen aus Beträgen resultieren [...]“ **„Die Bezüge i.S.d. Absatzes 1 werden um die Beträge [...] gekürzt“** formuliert werden.

- Zudem stellt die Ausnahmeregelung des § 11 Abs. 3 StAbwG-E nur auf das nationale Gesetz, d.h. § 8 und § 10 StAbwG-E ab, und nimmt keinen Bezug auf **entsprechende nationale Abzugsverbote und Quellensteuern in anderen EU-Ländern**. Diese sollten im Rahmen der Ausnahmeregelung ebenfalls Berücksichtigung finden, da dieses Gesetz auf einer gemeinsamen Initiative der EU beruht und ein gemeinsames koordiniertes Vorgehen zum Ziel hat.

Empfehlung:

- **In § 11 Abs. 3 StAbwG ist die Anwendung der Ausnahmeregelung nicht eindeutig formuliert. Als Formulierung könnte „Die Bezüge i.S.d. Absatzes 1 werden um die Beträge [...] gekürzt“ klarstellend wirken.**
- **Die Ausnahmeregelung des § 11 Abs. 3 StAbwG-E sollte auch dann greifen, wenn eine den § 8 oder § 10 StAbwG-E vergleichbare Vorschrift in einem anderen EU-Mitgliedstaaten zur Anwendung kommt.**