



Universität Potsdam · August-Bebel-Str. 89, 14482 Potsdam

**LEHRSTUHL FÜR  
ÖFFENTLICHES RECHT,  
INSBESONDERE VERWALTUNGS-  
UND STEUERRECHT**  
Prof. Dr. Andreas Musil

**Sekretariat:  
Ines Thoß**

Telefon: (0331) 977-3233

Telefax: (0331) 977-3700

E-Mail: [musil@uni-potsdam.de](mailto:musil@uni-potsdam.de)

Datum: 15.05.2021

## **Stellungnahme zu dem „Entwurf eines Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze“**

Sehr geehrte Frau Hessel,

für die Einladung zur Anhörung des Finanzausschusses das oben genannte Gesetzesvorhaben betreffend bedanke ich mich herzlich. Hiermit nehme ich die mir eingeräumte Möglichkeit wahr, zu dem Gesetzentwurf vorab schriftlich Stellung zu nehmen.

### **I. Allgemeine Einschätzung**

#### **1. Anknüpfung an Einzelpersonen und Unternehmen**

Der vorliegende Gesetzentwurf ist im Großen und Ganzen zu begrüßen. Er stellt eine abgewogene und in sich schlüssige Maßnahme dar, um besonders grobe Fälle unfairen Steuerwettbewerbs zu sanktionieren. Dabei ist es grundsätzlich zulässig, nicht direkt das Verhalten der betroffenen Staaten und Territorien zu sanktionieren, sondern an die Tätigkeit von Einzelpersonen und Unternehmen anzuknüpfen. Allerdings ist bei dieser Anknüpfung darauf zu achten, dass keine Tätigkeiten sanktioniert werden, die völlig außerhalb der zu erreichenden Gesetzesziele stehen. Hier sehe ich im Einzelnen noch Nachbesserungsbedarf.

#### **2. Abgestimmtes Vorgehen der EU-Mitgliedstaaten**

Weiterhin ist zu begrüßen, dass der Gesetzentwurf auf einem abgestimmten Vorgehen der EU-Mitgliedstaaten beruht. Das abgestimmte Vorgehen ermöglicht eine stärkere Wirksamkeit der Maßnahmen und vermeidet zudem Gefährdungen für den Binnenmarkt. Das abgestimmte Vorgehen führt indes auch zu einer eingeschränkten Anwendungsbreite der Maßnahme. So stellen die erfassten Territorien letztlich den kleinsten gemeinsamen Nenner der Mitgliedstaaten dar.

*Bankverbindung:*  
Landeszentralbank  
Kontonummer: 160 015 00  
BLZ: 160 000 00

*Dienstgebäude:*  
Universitätskomplex III  
Haus 1, Zi. 3.53  
August-Bebel-Str. 89  
14482 Potsdam

*E-mail:* [musil@uni-potsdam.de](mailto:musil@uni-potsdam.de)

*Internet:* [uni-potsdam.de](http://uni-potsdam.de)

Gleichwohl wäre eine einseitige Ausweitung der Liste möglicherweise rechtlich problematisch. So könnte die Aufnahme von Staaten oder Gebieten, die selbst Mitglied der EU sind, zu europarechtlichen Risiken führen. Zudem handelt es sich bei dem Gesetzentwurf zwar nicht um eine regelrechte Umsetzung von europäischem Sekundärrecht. Gleichwohl haben gemeinsam umgesetzte Maßnahmen der Mitgliedstaaten eine europarechtlich gesteigerte Beständigkeit. Der auf wenige Gebiete begrenzte Anwendungsbereich ist vor diesem Hintergrund hinzunehmen.

### **3. Stufenmodell der Abwehrmaßnahmen**

Es ist nicht zu beanstanden, dass der Gesetzentwurf alle vier der vorgeschlagenen Maßnahmen nebeneinander implementiert. Dadurch wird eine größtmögliche Wirksamkeit der Maßnahmen sichergestellt. Alle denkbaren Geschäftsvorfälle mit nicht kooperativen Ländern und Gebieten werden erfasst. Gleichzeitig sorgt die einerseits zeitliche, andererseits inhaltliche Stufung der Maßnahmen dafür, dass diese in einem nicht unverhältnismäßigen Maß kumulieren. Insbesondere führt die zeitliche Stufung dazu, dass betroffenen Steuerpflichtigen hinreichend Zeit verbleibt, über ihre Geschäftstätigkeit zu disponieren. Mir erscheint es nicht erforderlich, das Wirksamwerden aller vorgesehenen Maßnahmen von der Aufnahme des Staates in die Liste zeitlich abzusetzen. Derartige Vorgänge haben in der Regel einen hinreichend transparenten politischen Vorlauf.

## **II. Einzelne Aspekte**

### **1. Verankerung nicht kooperativer Gebiete in einer Rechtsverordnung**

Zunächst ist zu begrüßen, dass die Liste der nicht kooperierenden Länder in einer Rechtsverordnung festgeschrieben wird. Dadurch wird innerstaatliche Rechtssicherheit hergestellt. Ein bloßer Verweis auf die schwarze Liste der EU führte gegebenenfalls zu Rechtsunsicherheiten, weil derartige flexible Verweisungen immer Anwendungsprobleme aufweisen. Inhaltlich sollte entsprechend dem oben Ausgeführten ein enger Konnex zu der schwarzen Liste gewahrt bleiben. Eine andere Frage ist es, ob die von der EU angewandten Kriterien im Einzelnen sachgerecht sind. Hier wurde bereits verschiedentlich Überarbeitungsbedarf angemeldet. Eine Europarechtswidrigkeit der derzeit angewandten Kriterien sehe ich indes nicht.

### **2. Geschäftstätigkeit mit zwingendem territorialen Bezug**

Grundsätzlich halte ich die Breite der vier angewandten Maßnahmen für sachgerecht, um in den hier vorliegenden besonders schwerwiegenden Fällen unfairen Steuerwettbewerbs zu flächendeckenden Sanktionen zu gelangen. Vor diesem Hintergrund wäre es nicht angezeigt und auch nicht sachgerecht, die Maßnahmen auf verbundene Unternehmen oder passive Einkünfte zu beschränken. Getroffen werden sollen alle vermeidbaren Geschäftsbeziehungen zu den genannten Steuerhoheitsgebieten.

Gleichwohl werden nicht die Gebiete selbst, sondern die Steuerpflichtigen adressiert. Deren wirtschaftliche Tätigkeit muss einen hinreichenden Bezug zu den als schädlich angesehenen

Steuerpraktiken aufweisen. Dies ist unter Umständen nicht der Fall, soweit „normale“ Wirtschaftsbeziehungen unterhalten werden, an deren vollständiger Unterbindung kein Interesse bestehen kann. Vor allem in Fällen, in denen ein zwingender territorialer Bezug besteht, der nicht ohne Weiteres aufgegeben werden kann, ist die Angemessenheit der weitreichenden Maßnahmen fraglich.

Vor diesem Hintergrund sollte etwa für Geschäftsbeziehungen mit touristischem oder landwirtschaftlichem Hintergrund die Möglichkeit bestehen, die wirtschaftliche Substanz derart nachzuweisen, dass die im Gesetz vorgesehenen Maßnahmen ausgesetzt werden. Anderenfalls sehe ich verfassungsrechtliche und europarechtliche Risiken. Die vorgesehenen Maßnahmen rechtfertigen sich aus ihrem Zweck, steuerlichen Missbrauch zu vermeiden. Der Rechtfertigungsbedarf ergibt sich verfassungsrechtlich aus den Grundrechten, europarechtlich unter anderem aus der auch auf Drittstaatsbeziehungen anwendbaren Kapitalverkehrsfreiheit. Mit Blick auf das Europarecht ist es seit langem gefestigte Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union, dass Missbrauchsabwehrmaßnahmen keine überschießende Tendenz aufweisen dürfen. Eine solche ließe sich durch die Einführung einer Nachweismöglichkeit der substanziellen, territorial radizierten wirtschaftlichen Tätigkeit vermeiden.

### **3. Bagatellgrenze**

Weiterhin sollte bei allen Abwehrmaßnahmen über eine Bagatellgrenze nachgedacht werden. Andernfalls kann es zu Problemen der Administrierbarkeit kommen.

### **4. Gesteigerte Mitwirkungspflichten**

Mit Blick auf die in § 12 enthaltenen gesteigerten Mitwirkungspflichten sehe ich im Einzelnen rechtliche Risiken. So sind die in Absatz 2 enthaltenen Gegenstände der Mitwirkungspflicht teilweise derart breit angelegt, dass ihre Erfüllung auch einem gewissenhaften Steuerpflichtigen kaum möglich erscheint. Hier steht eine Unverhältnismäßigkeit der Maßnahmen im Raum. Sie gehen auch über die europäischen Verabredungen hinaus. Es wird angeregt, zumindest den Katalog des Absatzes 2 enger zu fassen.

Mit den besten Grüßen

Prof. Dr. Andreas Musil