



Wortprotokoll der 141. Sitzung

Finanzausschuss

Berlin, den 17. Mai 2021, 14:00 Uhr

- Virtuelle Sitzung per Webex-Videokonferenz –

Vorsitz: Katja Hessel, MdB

Öffentliche Anhörung

Einzigster Tagesordnungspunkt

Seite 4

a) Gesetzentwurf der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze

BT-Drucksache 19/28901

Federführend:

Finanzausschuss

Mitberatend:

Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz

Gutachtlich:

Parlamentarischer Beirat für nachhaltige Entwicklung

b) Antrag der Abgeordneten Markus Herbrand, Christian Dürr, Dr. Florian Toncar, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP

Datenschutz und Menschenrechte im Kampf gegen Steueroasen stärken

BT-Drucksache 19/29264

Federführend:

Finanzausschuss

Mitberatend:

Ausschuss für Menschenrechte und humanitäre Hilfe

**Per Webex-Videokonferenz zugeschaltet waren folgende Mitglieder des Ausschusses**

	Ordentliche Mitglieder	Stellvertretende Mitglieder
CDU/CSU	Brehm, Sebastian Güntzler, Fritz Müller, Sepp Tebroke, Dr. Hermann-Josef Tillmann, Antje	
SPD	Binding (Heidelberg), Lothar Kiziltepe, Cansel	
AfD	Gottschalk, Kay	
FDP	Herbrand, Markus	
DIE LINKE.	Troost, Dr. Axel	
BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN	Paus, Lisa	



Per WebEx-Videokonferenz zugeschaltet waren folgende Sachverständige:

Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.

Wünnemann, Dr. Monika

Deutsche Steuer-Gewerkschaft e.V.

Köbler, Florian

Jarass, Prof. Dr. Lorenz J.

Hochschule RheinMain Wiesbaden

Musil, Prof. Dr. Andreas

Universität Potsdam

Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland e.V.

Trautvetter, Christoph

Schanz, Prof. Dr. Deborah

Ludwig-Maximilians-Universität München

Schnitger, Dr. Arne

PricewaterhouseCoopers GmbH



Beginn der Sitzung: 14:00 Uhr

Tagesordnungspunkt 1

a) Gesetzentwurf der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze

BT-Drucksache 19/28901

b) Antrag der Abgeordneten Markus Herbrand, Christian Dürr, Dr. Florian Toncar, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP

Datenschutz und Menschenrechte im Kampf gegen Steueroasen stärken

BT-Drucksache 19/29264

Vorsitzende **Katja Hessel**: Guten Tag meine Damen und Herren, ich eröffne die Sitzung und begrüße zunächst alle anwesenden Sachverständigen. Die heutige Sitzung findet ausschließlich als Videokonferenz im Webex-Format statt. Ich begrüße alle Kolleginnen und Kollegen, die per Webex-Konferenz zugeschaltet sind sowie Vertreter der interessierten Fachöffentlichkeit, die ebenfalls Teilnehmer der Webex-Konferenz sind. Gegenstand der Anhörung sind der Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze“ BT-Drucksache 19/28901 und der Antrag der Fraktion der FDP „Datenschutz und Menschenrechte im Kampf gegen Steueroasen stärken“ BT-Drucksache 19/29264 sowie zwei Entwürfe für Änderungsanträge der Koalitionsfraktionen.

Soweit Sie als Sachverständige davon Gebrauch gemacht haben, dem Finanzausschuss vorab eine schriftliche Stellungnahme zukommen zu lassen, sind diese an alle Mitglieder verteilt worden. Sie werden auch Bestandteil des Protokolls der heutigen Sitzung. Für das Bundesministerium der Finanzen darf ich Herrn Ministerialdirektor Dr. Möhlenbrock sowie weitere Fachbeamtinnen und Fachbeamte des BMF begrüßen. Ferner begrüße ich die Vertreter der Länder.

Für die Anhörung ist ein Zeitraum von 1 Stunde und 30 Minuten vorgesehen, also bis ca. 15:30 Uhr. Ziel ist es, möglichst vielen Kolleginnen und Kollegen die Möglichkeit zur Fragestellung zu geben. Um dieses Ziel zu erreichen, hat sich der Finanzausschuss in dieser Legislaturperiode für ein neues Modell der Befragung entschieden, d. h. die vereinbarte Gesamtzeit wird entsprechend der Fraktionsstärke in Einheiten von jeweils 5 Minuten unterteilt. Zur besseren Orientierung wird die Zeit mit einer Uhr in der Videokonferenz eingeblendet. In diesem Zeitraum müssen sowohl Fragen als auch Antworten erfolgen. Je kürzer die Fragen formuliert werden, desto mehr Zeit bleibt für die Antworten. Wenn mehrere Sachverständige gefragt werden, bitten wir, fair darauf zu achten, den folgenden Experten ebenfalls Zeit zur Antwort zu lassen.

Die fragestellenden Kolleginnen und Kollegen darf ich bitten, stets zu Beginn ihrer Frage die Sachverständigen zu nennen, an die sich die Frage richtet, und bei einem Verband nicht die Abkürzung, sondern den vollen Namen zu nennen, um Verwechslungen zu vermeiden. Die Fraktionen werden gebeten, soweit nicht bereits geschehen, ihre Fragesteller im Chat bei mir anzumelden.

Zu der Anhörung wird ein Wortprotokoll erstellt. Zu diesem Zweck wird die Anhörung mitgeschnitten. Zur Erleichterung derjenigen, die unter Zuhilfenahme des Mitschnitts das Protokoll erstellen, werden die Sachverständigen vor jeder Abgabe einer Stellungnahme von mir namentlich aufgerufen. Ich darf alle bitten, die Mikrofone zu benutzen und sie am Ende der Redebeiträge wieder abzuschalten, damit es zu keinen Störungen kommt. Sollten während der Anhörung technische Probleme bei einzelnen Teilnehmerinnen oder Teilnehmern auftreten, bitte ich, dass sich diese im Chat melden, wenn die Probleme behoben wurden. Erst dann werden wir die jeweilige Teilnehmerin oder den jeweiligen Teilnehmer erneut aufrufen.

Ich weise darauf hin, dass das Mitschneiden der Videokonferenz, also Bild- und Tonaufnahmen, durch Dritte untersagt sind.

Die erste Frage stellt der Kollege Güntzler für die CDU/CSU-Fraktion.



Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Meine erste Frage richtet sich an Frau Prof. Dr. Schanz. Wir haben europäische Vorgaben in diesem Gesetzentwurf umzusetzen, meine Frage wäre daher, wie Sie den vorliegenden Gesetzentwurf mit Blick auf diese europäischen Vorgaben beurteilen. Hat Deutschland diese Vorgaben frist- und sachgerecht umgesetzt?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Frau Prof. Dr. Schanz von der Ludwig-Maximilians-Universität München.

Sve **Prof. Dr. Deborah Schanz** (Ludwig-Maximilians-Universität München): Ich begrüße das Ziel dieses Gesetzentwurfs und der gemeinsamen europäischen Initiative, gegen den unfairen Wettbewerb der Steueroasen vorzugehen. Ich sehe aber auch viele Bestandteile kritisch, insbesondere die Tatsache, dass mit dem Gesetzentwurf nicht auf die Steueroasen selbst Druck ausgeübt wird. Vielmehr wird mittelbar über Sanktionen Druck auf Personen ausgeübt, die Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnisse dorthin haben. Das gilt einerseits für verbundene Unternehmen, aber auch für vollkommen unverbundene Unternehmen, mit anderen Worten für vollkommen fremde Dritte. Das hat sich die EU so ausgedacht, der Vorschlag kommt also nicht aus Deutschland.

Es liegt aber in der Hand des nationalen Gesetzgebers, wie diese Vorgaben der EU umgesetzt werden. Hier geht der Gesetzgeber momentan weit über das hinaus, was die EU vorgibt. Die EU hat Mindestvorgaben gemacht, indem sie vier verschiedene Abwehrmaßnahmen vorgeschlagen hat, von denen jedoch nur eine umzusetzen ist. Dabei sollte diejenige Maßnahme gewählt werden, die sich am besten in das jeweilige Steuerrecht einfügt. Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf setzt der deutsche Gesetzgeber alle vier Maßnahmen gleichzeitig um. Er geht also weit über die Mindestanforderungen hinaus. Das ist überschießend und dadurch nicht unproblematisch. Die Regelungen wirken teilweise gleichzeitig, eine Regelung schließt also eine andere nicht zwangsläufig aus. Außerdem laufen die Regelungen teilweise parallel zu den Abwehrmaßnahmen gegen internationale Steuervermeidung, die in Deutschland ohnehin schon gelten.

Die von der EU gesetzte Frist war auf den 1. Januar 2021 datiert, das ist schon über fünf Monate her. Wir sind also etwas spät dran. Zum 1. Juli 2021

will die EU-Kommission das zum ersten Mal gemeinsam evaluieren. Da rutschen wir also gerade so noch darunter. Der Umsetzungs- und Implementierungstermin war aber eigentlich der 1. Januar 2021.

Vielleicht noch eine Anmerkung: Wir haben momentan Oasen auf der Liste, bei denen man sagen könnte, dass diese relativ klein sind und deshalb nicht im Fokus deutscher Geschäftsbeziehungen stehen. Man muss aber sehen, dass diese Liste nicht feststehend ist, sondern zwei Mal im Jahr von der EU evaluiert wird, was wiederum in Deutschland per Rechtsverordnung umzusetzen ist. Wir haben also eventuell eine wachsende, sich ständig verändernde Liste. Um ein Haar wäre zum Beispiel die Türkei auch auf der Liste gelandet. Das heißt, all das, was hier beschlossen und am Ende Gesetz wird, ist vor dem Hintergrund zu betrachten, dass eventuell viel größere Wirtschaftspartner davon betroffen sind, die momentan noch nicht auf der Liste stehen.

Gemessen an den EU-Vorgaben kommen wir in Deutschland mit dem Gesetzentwurf etwas zu spät. Andererseits ist die EU zu früh dran, da unter dem Dach der OECD 140 Staaten momentan daran arbeiten, solche Probleme gemeinsam zu lösen und eine globale Mindeststeuer einzuführen. Es wird hier also eigentlich etwas vorweggenommen. Die Einigung auf OECD Ebene soll kurz bevorstehen, weshalb damit zu rechnen ist, dass all das, was jetzt beschlossen wird, in Kürze noch einmal angepasst werden muss.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste Frage stellt der Kollege Binding für die SPD-Fraktion.

Abg. **Lothar Binding** (SPD): Ich möchte Herrn Köbler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft und Herrn Prof. Dr. Musil von der Universität Potsdam fragen, ob die mit dem Gesetz intendierten Maßnahmen gegen Steuerhinterziehung, Steuervermeidung und unfairen Steuerwettbewerb im Kontext der Steueroasen-Politik funktionieren können.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich zunächst an Herrn Köbler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft e.V. (DStG).

Sv **Florian Köbler** (Deutscher Steuer-Gewerkschaft e.V.): Ich bin der festen Überzeugung, dass diese Maßnahmen funktionieren werden, insoweit ein



Kompliment an den Gesetzgeber. Wir sind mit dem Gesetzentwurf sehr einverstanden, weil er sich zielgenau gegen die Problematik Steuervermeidung, Steuerhinterziehung und das sogenannte Profit-Shifting richtet. Hier wird ein gewaltiger Zug aufs Gleis gesetzt, und wir müssen schauen, dass wir an diese sprichwörtliche Lokomotive auch entsprechende Wagen anhängen. Hier geht der Gesetzentwurf vielleicht nicht weit genug, er beschränkt sich lediglich auf die Black List der EU, das ist auch unser Kritikpunkt. Wir wissen, dass es neben den 12 genannten Ländern noch eine ganze Reihe an Steueroasen gibt, die nicht auf der Liste stehen, und sogar innerhalb der EU liegen. Wenn man hier etwas fortschrittlicher vorangehen würde, wäre das sehr gut. Insgesamt bin ich aber sehr positiv gestimmt, und es ist eine tolle Sache, dass Deutschland in Europa eine Vorreiterrolle beim Kampf gegen Steuerhinterziehung innehat und auch – das finde ich wichtig – alle vier möglichen Maßnahmen ergreift.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Der zweite Teil der Frage richtet sich an Herrn Prof. Dr. Musil von der Universität Potsdam.

Sv **Prof. Dr. Andreas Musil** (Universität Potsdam): Auch ich sehe den Gesetzentwurf grundsätzlich positiv. Ich denke, es ist ein ganzer Strauß an Maßnahmen notwendig, um Steuervermeidung zu bekämpfen. Der Gesetzentwurf ist dabei eine sehr starke Maßnahme, die aber, was die betroffenen Territorien angeht, natürlich limitiert sein muss. Im Kampf gegen Steuervermeidung kann man abgestuft vorgehen: Es gibt Steuervermeidung, die weniger stark wirkt. Diese kann man dann auch mit normalen Maßnahmen gegen Steuervermeidung und Steuermisbrauch bekämpfen.

Vorliegend haben wir es aber in der Regel mit extremen Missbrauch und extremer Steuervermeidung zu tun. Deshalb ist die Black List auch besonders klein, und ich glaube nicht, dass noch viele weitere Staaten hinzukommen werden. Ich halte es auch für verhältnismäßig und sachgerecht, mit starken Maßnahmen gegen Steuervermeidung vorzugehen.

Deshalb finde ich es auch gut, dass alle vier von der EU vorgeschlagenen Abwehrmaßnahmen Eingang in den Gesetzentwurf gefunden haben. Es ist ja nicht so, dass diese Maßnahmen alle gleichzeitig wirken, sondern es ist ein abgestuftes System implementiert worden. Es gibt sowohl zeitlich als

auch sachlich eine Abstufung, wodurch die Maßnahmen nur teilweise gleichzeitig wirken. Grundsätzlich geht es darum, das Verhalten der Steuerpflichtigen dahingehend zu lenken, dass Geschäftsbeziehungen verändert und nicht mehr mit diesen Staaten aufgenommen werden. Man hat durch die Abstufung auch genug Zeit, um sein Verhalten einzurichten. Dementsprechend glaube ich, dass man hier eine verhältnismäßige Lösung gefunden hat. Das Abstellen auf die EU-weit abgestimmte Liste halte ich auch deshalb für unumgänglich, weil man damit rechtliche Risiken minimiert. Wenn innerhalb der EU geklagt werden würde, könnte man sagen, dass die Mitgliedstaaten gemeinsam vorgegangen sind und gemeinsam den Binnenmarkt geschützt haben. Daher ist es wichtig, dass nicht einzelne Staaten ihre eigenen Listen umsetzen. Vor diesem Hintergrund begrüße ich das gemeinsame Vorgehen.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste Frage stellt Herr Gottschalk für die AfD-Fraktion.

Abg. **Kay Gottschalk** (AfD): Meine Frage richtet sich an den Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. (BDI). Frau Prof. Dr. Schanz hat eben bereits die vier möglichen Maßnahmen angesprochen. Sie sagen in Ihrer Stellungnahme, dass sich die Mitgliedstaaten der EU darauf geeinigt hätten, jeweils zumindest eine der vier Maßnahmen gegen Steueroasen einzuführen. Die Bundesregierung möchte nun alle vier Maßnahmen gleichzeitig in Deutschland einführen. Wieso kritisieren Sie das? Welche genauen Probleme sehen Sie? Was denken Sie, welche Auswirkungen wird das auf Unternehmen haben, gerade im Hinblick auf Bürokratie?

In Ihrer Stellungnahme gibt es auch einen Teil zu Kontoeröffnungen. Ich entnehme Ihren Aussagen, dass es gerade für GmbHs, Aktiengesellschaften und Kreditinstitute zu erheblichen Problemen kommen kann, wenn eine Kontoeröffnung nur noch bei vorliegender Selbstauskunft erfolgen kann. Es würde mich interessieren, welche konkreten Auswirkungen es hat, wenn die aktuelle Regelung so bleibt, wie sie derzeit vorgesehen ist.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Frau Dr. Wünnemann vom Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. (BDI).

Sve **Dr. Monika Wünnemann** (Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.): Das Thema ist sehr wichtig für die Industrie, und ich habe mich im



Vorfeld umfassend mit Unternehmen ausgetauscht, um die Folgewirkungen dieses Gesetzes in der Praxis abzufragen. Generell unterstütze ich das Ziel, dass Steuervermeidung und Steueroasen bekämpft werden sollen und dass die Bundesregierung den Druck auf diese Staaten erhöhen will. Allerdings muss man sagen, dass dieses Gesetz eigentlich kein Steuergesetz ist, es ist ein Sanktionsgesetz. Es erfolgt eine pauschale, substantielle Sanktionierung von Unternehmen in diesen Staaten. Die Maßnahmen richten sich nicht unmittelbar gegen diese Staaten, sondern gegen Unternehmen, die in solchen Ländern investieren und Geschäftsbeziehungen zu diesen Ländern unterhalten. Es ist zwar so, dass die deutschen Industrieunternehmen in den betreffenden Ländern in der Regel nicht ihre wesentlichen Absatzmärkte haben. Dennoch stellt dieses Gesetz mit den vier Maßnahmen, die jetzt in Deutschland eingeführt werden sollen, eine umfangreiche Belastung für Unternehmen dar. Man kann hier durchaus von einem Bürokratie-Monster sprechen. Die Unternehmen müssen für diese Länder ein Reporting- und Monitoring-Prozess aufsetzen, der alle Geschäftsvorfälle aufzeigt, die das entsprechende Unternehmen in dem jeweiligen Land hat. Insofern halte ich es für überschießend, in einem Exportland wie Deutschland, das davon lebt, Waren in andere Länder zu liefern, alle vier Maßnahmen kumulativ einzuführen. Wir halten es auch nicht für sachgerecht, diese Regelung parallel zu dem OECD-Prozess im Vorhinein einzuführen.

Die erhöhten Anforderungen an die Unternehmen resultieren vor allen Dingen aus den Mitwirkungspflichten in § 12 StAbwG. Die Vorschrift enthält eine lange Liste von Aufzeichnungspflichten, die von den Unternehmen nicht erfüllbar sind. So sollen Informationen zu Geschäftsbeziehungen mit fremden Dritten angegeben werden, über die die Unternehmen letztendlich nur mutmaßen können, sie können diese Informationen aber keinesfalls an Eides statt versichern. Auch der in diesem Zusammenhang beim Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft im Gesetzentwurf angenommene durchschnittliche Lohnansatz von 31,74 Euro pro Stunde ist nicht nachvollziehbar und für die Unternehmen so nicht darstellbar.

Insgesamt gibt es noch viele offene Fragen, die geklärt werden müssen: Was sind zum Beispiel „steuerlich relevante Markt- und Wettbewerbsverhältnisse“? Der Aufwand für die Unternehmen ist

enorm. Hinsichtlich der Frage zum Begriff der „Kontoeröffnung“ verweise ich auf unsere schriftliche Stellungnahme. Vielleicht habe ich gleich noch die Gelegenheit, dazu näher auszuführen.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste Frage stellt der Kollege Güntzler für die CDU/CSU-Fraktion.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Meine Frage richtet sich an Herrn Dr. Schnitger von PricewaterhouseCoopers (PWC). Herr Dr. Schnitger, Frau Dr. Wünnemann hat gerade schon angesprochen, dass es – neben der grundsätzlichen Kritik – bei der Anwendung der Rechtsnormen Probleme geben könnte, weil sie nicht uneindeutig sind. Vielleicht könnten Sie als Mann der Praxis dazu etwas sagen. Ist das umsetzbar?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Herrn Dr. Schnitger von PricewaterhouseCoopers (PWC).

Sv **Dr. Arne Schnitger** (PricewaterhouseCoopers GmbH): Das ist eine vielschichtige Frage. Vorab kann ich aber sagen, dass es – trotz aller Kritik im Detail - richtig ist, einen solchen Gesetzentwurf vorzulegen, da es einen politischen Konsens dafür gibt, derartige Regelungen einführen zu wollen. Ist das Ganze nun durchführbar?

Das ist eine gute Frage. Es ist bereits auf die sehr weitreichenden Dokumentationsanforderungen hingewiesen worden. Diese sind eigentlich nicht neu. Sie sind derzeit bereits in der Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung vorgesehen, jetzt werden sie scharf geschaltet. Und natürlich ist es eine ganze Menge, was Sie in Zukunft benennen und dokumentieren müssen. Sie müssen zukünftig Geschäftsstrategien von Dritten sowie die unmittelbaren und mittelbaren Gesellschafter dokumentieren und das eidesstattlich versichern. Wenn Sie das nicht tun, drohen Sanktionen. Dass hier die Praxis Vorschriften einfordert, die auch erfüllbar sind, überrascht nicht. Ich muss klar sagen, dass das Ganze überschießend ist. Auch weil ich davon ausgehe, dass die Informationen häufig gar nicht in dem geforderten Umfang vorliegen, insbesondere wenn es um Dritte geht. Deshalb wird man darüber nachdenken müssen, ob man die Dokumentationsanforderungen in dieser Form wirklich per Gesetz einführen will, weil das so sehr schwierig und nicht leistbar ist. Außerdem muss man berücksichtigen, dass wir ja bei den Aufzeichnungspflichten



bereits eine ganze Reihe an Vorschriften haben. Stichwort Verrechnungspreisvorschriften, Country-by-Country Reporting, die Meldepflicht der grenzüberschreitenden Steuergestaltungen nach DAC 6 und die erweiterten Mitwirkungspflichten. Man wird also darüber nachdenken müssen, ob wirklich alle Teile so erforderlich sind. Ich habe in meiner Stellungnahme auch darauf hingewiesen, wo wir Probleme sehen.

Einen Punkt möchte ich noch herausgreifen, der für mich wichtig ist. Es geht um die Frage des persönlichen Anwendungsbereichs. Herr Prof. Dr. Musil hatte bereits angesprochen, dass momentan nicht so viele Länder auf der Schwarzen Liste stehen. Das ist richtig. Aber wir müssen schon sehen, dass es Länder wie die Türkei gibt, bei denen es knapp war, dass sie nicht doch auf die Schwarze Liste gesetzt wurden. Für den persönlichen Anwendungsbereich reicht es aus, wenn Sie den Wohnsitz in dem jeweiligen Land haben. Stellen wir uns jetzt hypothetisch einmal vor, dass die Türkei ebenfalls auf der Schwarzen Liste steht. Es gibt in Deutschland sehr viele türkische Mitbürger, die dort vielleicht noch einen zweiten Wohnsitz haben. All diese Steuerpflichtigen wären dann zukünftig mit erfasst.

Es gibt eine ganze Reihe an Vorschriften, die an dieser Stelle sehr stark wirken. Ich greife als Beispiel die beschränkte Steuerpflicht heraus. Wenn Sie in einem erfassten Land zukünftig Leistungen haben, kommen Sie in eine beschränkte Steuerpflicht hinein, also besteht eine Abzugsverpflichtung. Sie müssen dann auch die Dokumentationsanforderungen anwenden, selbst wenn sie in Deutschland wohnen und steuerlich ansässig sind. Da wird das Ganze dann schwierig. Sie müssen die Steuern für andere einbehalten und müssen das dokumentieren, haben aber die notwendigen Informationen nicht. Das ist sehr weitreichend und in der Anwendung schwierig. Das gilt auch für das Betriebsausgabenabzugsverbot, auch das ist eine sehr stark wirkende Maßnahme. Auch dort muss ich erst einmal prüfen, ob ich überhaupt weiß, ob der Wohnsitz im Ausland gegeben ist, um dann die richtige Steuer abzuführen. Hinzu kommt, dass das Ganze strafbewehrt ist. Der Steuerpflichtige muss dem Gesetz Folge leisten. Tut er das nicht, hat das entsprechende Konsequenzen.

Insgesamt stellen die Maßnahmen also hohe Herausforderungen für die Steuerpflichtigen dar. Von

daher wird man davon ausgehen müssen, dass es in der Praxis Schwierigkeiten geben wird, diese Maßnahmen in allen Details umzusetzen.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Ich hätte eine kurze Nachfrage. Ist für Sie der Begriff der Geschäftsbeziehung abschließend geklärt?

Sv **Dr. Arne Schnitger** (PricewaterhouseCoopers GmbH): Ich mache die Antwort kurz, da ich nicht mehr viel Zeit habe. Sie legen den Finger in die Wunde. Das ist natürlich ein sehr weiter Begriff, der zu Auslegungsproblemen führen wird. Man wünscht sich natürlich eine ganz klare Definition. Das würde das Gesetz als solches auch nicht in Frage stellen. Es geht nur darum, dass Gesetz anwendbar zu machen. Deshalb wäre man sicherlich gut beraten, hier noch etwas nachzubessern und den Begriff klarer zu definieren.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste Frage stellt der Kollege Herbrand für die FDP-Fraktion.

Abg. **Markus Herbrand** (FDP): Ich möchte zunächst Frau Dr. Wünnemann die Gelegenheit geben, ihre Gedanken zu Ende auszuführen, da ihr vorhin die Zeit fehlte. Ich möchte aber auch auf den Antrag meiner Fraktion zum automatischen Informationsaustausch hinweisen, in dem Fragen des Datenschutzes und der Menschenrechte thematisiert werden. Auch das spielt beim Kampf gegen Steuervermeidung eine nicht unerhebliche Rolle. Wie sehen die Unternehmen das Problem, dass Daten von Ihnen übermittelt werden, ohne dass die Unternehmen das wissen? Wie beurteilen Sie den automatischen Informationsaustausch (AIA) im Hinblick auf die Berücksichtigung des Datenschutzes und der Menschenrechte?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Frau Dr. Wünnemann vom BDI.

Sve **Dr. Monika Wünnemann** (Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.): Meine Ausführungen resultieren daraus, dass ich mich Vorfeld dieser Anhörung mit vielen Unternehmen ausgetauscht habe, um Ihnen die Sicht der Praxis darzustellen. Rein akademische Schreiben bringen Ihnen nichts, daher habe ich mich in der Praxis umgehört. Und die Praxis empfindet diese Vorgaben als überschießend. Obwohl die Märkte im Wesentlichen nicht in diesen Staaten liegen, wird befürchtet, dass die



Liste später auf die Türkei ausgeweitet wird. Die Türkei wird von den Unternehmen aber als Absatzmarkt genutzt, und nicht wegen Steuergestaltungen. Hier droht also ein enormer Aufwand, wenn die Liste ausgeweitet wird.

Wie bereits von mir ausgeführt, sind die Mitwirkungspflichten zu extrem. Auch muss den Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben werden, einen Substanztest zu führen, der die tatsächliche wirtschaftliche Aktivität nachweist. Ansonsten müssten Unternehmen letztlich ihre unternehmerische Tätigkeit in diesen Ländern einstellen. Sie müssen die Möglichkeit eines Escapes haben und sich darauf berufen können, dass sie in diesen Ländern eine wirtschaftliche Tätigkeit ausführen. Diese Escape-Möglichkeit gibt es bereits in der deutschen Steuergesetzgebung. Bei der ATAD-Umsetzung wird der Substanznachweis auf Drittstaaten ausgeweitet, so dass damit kein neuer Aufwand verbunden wäre. Das war eine ganz große Bitte der Praxis: den Substanznachweis als Escape-Möglichkeit einzuführen.

Das war zusammengefasst die grundlegende Kritik an diesem Gesetz. Ich finde die Sorgen vieler Unternehmen auch berechtigt, wenn dieses Gesetz zusätzlich zu dem kommt, was an Vorgaben in den letzten Jahren auch von europäischer Ebene gemacht worden ist. Denn eigentlich sind die deutschen Unternehmen wegen dieser Vorgaben und wegen der Anzeigepflicht von Steuergestaltungen schon sehr transparent.

Zuletzt noch ein paar Worte zu dem automatischen Informationsaustausch. Hier werden letztlich hochsensible Informationen weitergegeben. Die Datensicherheit spielt dabei eine sehr große und wichtige Rolle. Es gab bereits einen folgenschweren Hackerangriff auf die Steuerverwaltung in Bulgarien. Es gab auch von der OECD Kritik an der deutschen Umsetzung, da der Datenschutz nicht ausreichend gewährleistet werde.

Ich bezweifle, dass sich die teilnehmenden Länder lückenlos an die Datenschutzvorgaben halten. Insofern würden wir es begrüßen, wenn dieser Punkt aufgenommen würde und das Informationsaustauschgesetz ausgeweitet wird, damit gewährleistet ist, dass die Datenschutz- und Menschenrechtsvorgaben beim AIA auch eingehalten werden.

Abg. **Markus Herbrand** (FDP): Eine ganz schnelle Nachfrage dazu: Wie stehen Sie denn zu der Forderung, dass wenn ein solches Leck wie in Bulgarien auftritt, die Unternehmen darüber doch wenigstens informiert werden müssten?

Sve **Dr. Monika Wünnemann** (Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.): Das wäre eine Möglichkeit. Man benötigt Kontrollmechanismen zur Einhaltung der OECD-Sorgfaltspflichten, aber man braucht auch Informationspflichten gegenüber den Unternehmen.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste Frage stellt der Kollege Dr. Troost für die Fraktion DIE LINKE.

Abg. **Dr. Axel Troost** (DIE LINKE): Meine Frage geht an Christoph Trautvetter vom Netzwerk Steuergerechtigkeit zum Themenbereich der unzureichenden Erfassung von Steueroasen. Der vorliegende Gesetzentwurf soll in Teilen das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz von 2009 ersetzen. Bei letzterem war damals bei der Bestimmung von Steueroasen – der sogenannten Schwarzen Liste der OECD – von vornherein klar, dass die meisten und wichtigsten Steueroasen nicht erfasst waren. Nun sollen Steueroasen durch die sogenannte Schwarze Liste der EU bestimmt werden und meine Frage ist, inwiefern diese Liste der EU geeignet ist, die meisten oder wichtigsten Steueroasen zu erfassen und was eine Alternative dazu wäre.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Herrn Trautvetter vom Netzwerk Steuergerechtigkeit.

Sv. **Christoph Trautvetter** (Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland e.V.): Ich schließe mich dem Lob und den Glückwünschen an. Das Finanzministerium hat mit diesem Gesetz bewiesen, dass Deutschland das Problem der Steueroasen beenden kann. Ich denke auch, dass das Gesetz eher 10 bis 20 Jahre zu spät kommt als ein paar Monate zu früh. Allerdings ist es in der Anwendung in Bezug



auf die Schwarze Liste weitgehend wirkungslos. Ich will hierzu ein paar Beispiele durchgehen:

Wir haben zusammen mit dem Tax Justice Network den sogenannten Corporate Tax Haven Index erstellt, wo wir uns die wichtigsten und größten Steueroasen der Welt angeschaut haben. Da stehen die Cayman Islands auf Platz 2, die für eine Weile als einzige richtige Steueroase auf der Schwarzen Liste der EU geführt wurden. Jetzt sind sie durch ein Gesetz, das eine Substanz fingiert, wieder von der Liste verschwunden. Man muss jetzt also in den Cayman Islands auch einen Keller anmieten, um nicht mehr auf der Schwarzen Liste zu stehen, zahlt aber weiter in großem Umfang 0 Prozent Steuern. Damit ist die einzig echte Steueroase von der Schwarzen Liste verschwunden.

Auf unserem Index kommt erst auf Platz 28 das erste Land, das auch auf der Schwarzen Liste der EU steht, nämlich Panama. Wir haben geschätzt, dass Panama für etwas weniger als 1 Prozent der Steuervermeidung weltweit verantwortlich ist. Dieses Land steht auf der Schwarzen Liste der EU noch an höchster Position. Alle anderen zusammen machen insgesamt weniger als 2 Prozent der Steuervermeidung aus. Das heißt, wir setzen hier kleine Staaten wie die Amerikanischen Virgin Islands auf die Liste, aber große Steueroasen wie die British Virgin Islands, die direkt daneben liegen, stehen nicht darauf, weil sie – zumindest auf dem Papier – über Gesetze verfügen, die Steuervermeidung und den Steuerwettbewerb unterbinden sollen, das aber nicht tun. Das Gesetz ist also insofern gut, als dass es zeigt, dass man gegen die Steueroasen vorgehen könnte, wenn man denn wollte. Es geht aber eben leider nicht gegen die eigentlichen Steueroasen vor.

Wenn man sich die ersten zehn Länder unserer Liste noch einmal anschaut, werden dort auch etliche europäische Staaten wie Luxemburg und die Niederlande genannt. Es ist durch die europarechtlichen Regelungen natürlich schwierig, hier etwas zu tun. Es gibt aber auch andere Möglichkeiten, Länder wie die British Virgin Islands, die auf unserem Index ganz oben stehen, mit einzubeziehen, indem man das Kriterium „0 Prozent Unternehmensteuer sind ok, solange alles andere stimmt“ hinterfragt. Man muss auch gar nicht weit suchen: Die Niederlande haben ein Gesetz, das genau dieses Kriterium der EU nicht übernimmt. Stattdessen sagt es, dass 0 Prozent Unternehmenssteuer bzw. ein Unternehmenssteuersatz von unter 9 Prozent

ebenfalls auf der Schwarzen Liste stehen und dadurch sind fünf der großen zehn Steueroasen auf der niederländischen Liste vertreten. Ich denke, so ähnlich könnte man das in Deutschland auch machen, das man das wirkungsvolle Gesetz durch eine noch breitere Liste tatsächlich zur Anwendung bringt und nicht einfach als Symbolpolitik in die Bücher schreibt.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste Frage stellt die Kollegin Paus für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN.

Abg. **Lisa Paus** (B90/GR): Meine Frage geht an Herrn Prof. Dr. Jarass. Die Schwarze Liste war jetzt schon mehrfach Thema, was ist Ihre Meinung zu der Eingrenzung der nicht kooperativen Länder durch die Bezugnahme auf die Schwarze Liste der EU? Halten Sie das für sinnvoll? Das Stichwort Niederlande ist insoweit auch schon gefallen, könnte Deutschland nicht auch selbst eine Liste führen?

Und was halten Sie von dem im Gesetz intendierten Verbot des Betriebsausgabenabzugs bei entsprechendem Bezug zu einer Steueroase? Ist das aus Ihrer Sicht effizient umgesetzt?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Herrn Prof. Dr. Jarass von der Hochschule RheinMain.

Sv **Prof. Dr. Lorenz Jarass** (Hochschule RheinMain): Wir haben gerade schon gesehen, wie schwierig es ist, eine EU-weit abgestimmte Harmonisierung zu erreichen. Insbesondere gilt das beim Vorgehen gegen Steueroasen in Bezug auf unfairen Steuerwettbewerb und Steuervermeidung. Die kleinen EU-Länder – aber auch die Schweiz – profitieren strukturell von diesem unfairen Steuerwettbewerb und Steuervermeidung. Deshalb ist es extrem schwierig, gemeinsam dagegen vorzugehen. Ich glaube, es ist ein weiterer wichtiger Schritt der EU, aber auch von Deutschland, dass es hier vorangeht und zukünftig verstärkt konkrete Maßnahmen gegen unfairen Steuerwettbewerb und Steuervermeidung ergreift. Ich teile nicht die Meinung, dass wir zunächst noch einmal abwarten sollten, ob andere Länder irgendwelche Maßnahmen harmonisiert ergreifen. Ich glaube, dass nationale Maßnahmen notwendig sind, um eine internationale Harmonisierung zu erreichen. Das wäre das Optimum.



Sie hatten nach dem Betriebsausgabenabzug gefragt. Der Gesetzentwurf ist hier unnötig kompliziert und ermöglicht Umgehungen. Andere Experten haben zuvor schon erläutert, dass es eigentlich ganz toll ist, dass es ein gestufter Gesetzentwurf ist, bei dem einzelne Maßnahmen Schritt für Schritt aufeinander aufbauen. Ich glaube, dass man eigentlich für alle Zahlungen an Steueroasen ein Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs einführen sollte, unabhängig davon, ob es sich um ein verbundenes Unternehmen handelt oder nicht. Ich erinnere mich in dem Zusammenhang an die jahrelange Diskussion zu § 8a KStG, dem Zinsabzug bei verbundenen Unternehmen. Irgendwann hat man eingesehen, dass das nichts bringt und die Regelung zum Zinsabzug generell eingeführt. Genauso wäre das aus meiner Sicht auch hier sinnvoll.

Laut Prof. Dr. Schanz ist fraglich, ob der Betriebsausgabenabzug jemals Anwendung finden wird, diese Meinung teile ich. Auch durch die vielen Ausnahmen und Sonderregelungen wird das Gesetz zu einem Bürokratie-Monster, wie Frau Dr. Wünnemann dies gerade zu Recht betont hat. Wichtig ist, dass eine Anrechnung oder Erstattung von im Zusammenhang mit Zahlungen an Steueroasen geleisteter Kapitalertragsteuer zwingend ausgeschlossen sein muss. Wir haben in der Anhörung zur Kapitalertragsteuer gesehen, dass dort eine Vielzahl von Möglichkeiten besteht, das sollte zwingend ausgeschlossen werden. Zudem sollten alle Erträge im Zusammenhang mit Steueroasen – nicht nur aus Steueroasen, sondern im Zusammenhang mit Steueroasen – ohne jede Ausnahme und unabhängig vom Doppelbesteuerungsabkommen der vollen deutschen Besteuerung unterliegen.

Wichtig ist meines Erachtens, dass die Maßnahmen nach Nennung eines Landes auf der EU-Liste und nach Nennung in der folgenden Verordnung nicht erst – wie bisher im Gesetzentwurf vorgesehen – mit einer Verzögerung von bis zu vier Jahren greifen. Die Idee ist, dass man diesen Ländern einen Warnschuss gibt, und dann haben sie bis zu vier Jahre Zeit, sich beim Betriebsausgabenabzug darauf einzustellen. Diese Zeit ist deutlich zu lang, da reicht meines Erachtens auch ein Jahr aus, um das zu erreichen.

Insgesamt ist der Gesetzentwurf also ein richtiger Schritt in die richtige Richtung, aber – wie auch die

anderen Gesetzesentwürfe aus den anderen Anhörungen – viel zu kompliziert. Man könnte das viel einfacher erreichen, indem man ein generelles Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs bei Zahlungen an Steueroasen einführt, und zwar ohne jede Ausnahme.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste Frage stellt Frau Kollegin Kiziltepe für die SPD-Fraktion.

Abg. **Cansel Kiziltepe** (SPD): Ich freue mich über dieses Gesetz, es ist eine gute Grundlage und zeigt, dass die Diskussion um Steuerdumping auf der Agenda steht. Meine Fragen gehen an Herrn Prof. Dr. Musil und Herrn Köbler. Es wäre gut, wenn die Zeit hier aufgeteilt werden könnte. An Herrn Prof. Dr. Musil richtet sich die Frage, wie Sie die Nennung von unkooperativen Steuerhoheitsgebieten in der nationalen Rechtsverordnung als Voraussetzung für die Anwendung dieser Abwehrmaßnahmen im Gesetz beurteilen. Wie sehen Sie die Kriterien im Rahmen der EU für die Benennung von Staaten auf die Schwarze Liste? An Herrn Köbler geht die Frage, wie er die vorgebrachte Kritik beurteilt, dass die Einstufung als unkooperatives Steuerhoheitsgebiet angesichts der Diskussion um eine globale Mindeststeuer zu früh greifen würde.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die erste Frage richtet sich an Herrn Prof. Dr. Musil von der Universität Potsdam.

Sv **Prof. Dr. Andreas Musil** (Universität Potsdam): Ich hatte bereits gesagt, dass ich die Nennung in der Rechtsverordnung für sehr gut halte. Hierdurch wird vor allem die Rechtssicherheit erhöht. Man sollte also aus meiner Sicht diesen Zwischenschritt machen: Zuerst Schwarze Liste der EU, dann Rechtsverordnung, um immer klare Anknüpfungspunkte für die Besteuerung zu haben. Die Steuerpflichtigen wissen dann anhand des nationalen Rechts auch genau, was sie zu tun haben. Es ist aber auch ganz wichtig, dass man sich an dem orientiert, was die EU auf die Schwarze Liste gesetzt hat, weil das Entscheidende das gemeinsame Vorgehen ist, um solche harten Maßnahmen auch rechtfertigen zu können. Die hier diskutierten Maßnahmen sind nun einmal deutlich härter als sonstige Maßnahmen zur Abwehr von Steuervermeidung, es geht also noch einmal über die Hinzurechnungsbesteuerung und andere Maßnahmen hinaus. Da muss man schon besondere Gründe haben, um



das als verhältnismäßig einschätzen zu können. Ich halte übrigens dieses Gesetz wegen dieses Stufenvorgehens und wegen der abgestuften Regelungen für verhältnismäßig, weil es hier um besonders schwerwiegende Verfehlungen einzelner Staaten geht. Genau deswegen muss man aber auch genau auf die Abgrenzung in diesem Bereich achten. Deshalb ist das Zurückgreifen auf die Liste und die Verordnung sehr gut.

Die angewandten Kriterien der EU halte ich für sachgerecht, sie werden in dem Gesetz ja auch in Bezug genommen. Man versucht vor allem, darauf Bezug zu nehmen, dass Intransparenz vorliegt und die Staaten überhaupt nicht dazu bereit sind, mitzuarbeiten und keinerlei Kooperation anbieten. Sie agieren aufgrund ihrer Praktiken offen unfair. Es werden auch keine Mindeststandards eingehalten. Das sind Zeichen dafür, dass überhaupt keine Möglichkeit besteht, auf diese Staaten kooperativ und konstruktiv zuzugehen. Vor diesem Hintergrund halte ich es für gerechtfertigt, darauf abzustellen. Wenn man jetzt anfangen wollte, jede Art von Steueroase mit einzubeziehen, kämen tatsächlich rechtliche Risiken zum Tragen. Wenn ich zum Beispiel europarechtlich geschützte Steueroasen nehme, ergeben sich europarechtliche Fragestellungen; wenn wir andere kooperative Steueroasen nehmen, haben wir Verhältnismäßigkeitsfragen. Ich denke, es ist richtig, das in dieser abgestuften Form zu machen.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die zweite Frage richtete sich an Herrn Köbler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft e.V. (DStG).

Sv **Florian Köbler** (Deutschen Steuer-Gewerkschaft e.V.): Ich glaube, wir sind alle glücklich darüber, dass momentan die globale Mindeststeuer in den Säulen 1 und 2 auf OECD-Ebene diskutiert wird. Allerdings – und da muss ich der Kritik ganz entschieden widersprechen – sollten wir auf nationaler Ebene ganz gewiss nicht aufhören, Steuerpolitik zu machen und unsere Steuergesetze in den Blick zu nehmen. Wir denken mal zurück, wie lange wir uns in Europa schon mit der gemeinsamen Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage beschäftigen und wie lange der OECD-Prozess insgesamt gedauert hat. Letztes Jahr war noch unklar, ob es zu einer Einigung kommt oder nicht, und erst mit der Wahl von Joe Biden in den USA hat das Ganze wieder richtig Fahrt aufgenommen. Daher kann ich nur raten, auf nationaler Ebene weiterzumachen. Denn

es steht bisher noch nicht fest, wann die Regelungen aufgrund der eventuellen OECD-Einigung Anwendung finden und bei uns umgesetzt werden.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste Frage stellt der Kollege Güntzler für die CDU/CSU-Fraktion.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Meine Frage richtet sich an Frau Prof. Dr. Schanz. Wir haben eben bereits kurz über die Verhältnismäßigkeit gesprochen, insbesondere Herr Prof. Dr. Musil hatte dazu ausgeführt. Herr Prof. Dr. Jarass ist eher für die Bruto-Variante „einfach nicht mehr abziehen“. Halten Sie das für europarechtlich zulässig? Wenn ich Ihre Stellungnahme richtig gelesen habe, halten Sie das Verbot des Betriebsausgaben- und Werbekostenabzugs für gar nicht zulässig. Wie sieht das aus Ihrer Sicht dann mit den anderen Abwehrmaßnahmen aus?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Frau Prof. Dr. Schanz von der Ludwigs-Maximilians-Universität München (LMU).

Sve **Prof. Dr. Deborah Schanz** (Ludwigs-Maximilians-Universität München): Das Betriebsausgabenabzugsverbot ist wirklich ein sehr scharfes Schwert, man müsste das meiner Meinung nach fast einem Geschäftsverbot gleichsetzen. Ein Abzugsverbot bezieht die Steuer auf den Bruttobetrag, es wird eine Steuer auf den Aufwand erhoben, nicht auf irgendeinen Gewinn als Differenzgröße. Solch eine Marge muss ein Geschäft erst einmal erreichen, um das tragen zu können. Die Frage ist nun, ob das möglich ist. Wir kennen es aus der Gesetzgebung vor allem bei der Zinsschranke. Dort wird das Abzugsverbot ebenfalls diskutiert. Es ist aber viel milder ausgestaltet, weil es dort Vortragsmöglichkeiten und Schwellenwerte etc. gibt. Doch selbst diese Regelung liegt gerade beim Bundesverfassungsgericht, weil sie gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoßen könnte. Bei der Zinsschranke existieren noch viele Ausweich- und Heilungsmöglichkeiten, das ist hier in § 8 StAbwG aber nirgends der Fall. Von daher schätze ich das noch viel kritischer ein und glaube, dass das nicht verfassungsgemäß sein wird und deshalb auch nicht zum Tragen kommt.

Ich möchte darüber hinaus noch zwei Aspekte des Betriebsausgabenabzugsverbots beleuchten. Der eine Aspekt ist die Frage, ob es überhaupt zur



Anwendung kommt. Es ist sehr gut im Gesetz formuliert, dass es verschiedene Regelungen gibt, die laut EU gar nicht parallel zur Anwendung kommen sollten. Hier gibt es zum Glück Vorrangigkeits- und Nachrangigkeitsregelungen, ansonsten wüsste man gar nicht weiter. Es ist klar geregelt, dass § 10 StAbwG – der Quellensteuerabzug – vorrangig vor § 8 StAbwG greift. Damit ist aber nicht ganz klar, wann § 8 StAbwG überhaupt jemals Anwendung findet und ob es solche Fälle überhaupt gibt. Wenn die Regelung keine Anwendung findet, stellt sich die Folgefrage, warum man dann diese Vorschrift überhaupt braucht. Das wirkt sehr bedrohend. Insbesondere Steuerlaien müssten denken, dass das Geschäft komplett verboten wird. Es ist also schon gar nicht klar, ob es überhaupt zur Anwendung des § 8 StAbwG kommt. Wenn es dazu kommt, hat es massive Auswirkungen.

Auch das Verhältnis zur verschärften Hinzurechnungsbesteuerung in § 9 StAbwG ist nicht unproblematisch. Hier kann es bei passiven Einkünften zu einer parallelen Anwendung beider Regelungen kommen. Auch ist in § 9 StAbwG dem Gedanken des europäischen Vorgehens nicht richtig Rechnung getragen worden, da die dort vorgesehene Ausnahmeregelung nur auf deutsche Abzugsverbote abstellt, aber keinen Bezug auf entsprechende Quellensteuer- und Betriebsausgabenabzugsverbote in anderen europäischen Ländern nimmt. Das heißt, es wird an dieser Stelle plötzlich rein national vorgegangen, obwohl eigentlich ein europäischer Gedanke umgesetzt werden soll.

Ich möchte noch kurz zu der bereits angesprochenen Problematik ausführen, dass § 8 StAbwG auch bei Geschäftsvorgängen zwischen fremden Dritten Anwendung finden soll. Wenn wir davon ausgehen, dass § 8 StAbwG zur Anwendung kommt, wird es unter fremden Dritten Umgehungsmöglichkeiten geben. Man kann aber Strukturen aufsetzen, um das zu vermeiden. Das wird jeder tun, der genug professionellen Rat und Geld hat, um solche Strukturen aufzusetzen. Jeder, der das nicht hat, kann dann plötzlich unter die Vorschrift fallen. Das Ganze verkommt quasi zu einer „Dummensteuer“, wie dies bereits genannt wurde. Ich glaube, dass ist das Letzte, was der Gesetzgeber möchte: Dass Leute, die nicht dazu bereit sind oder nicht das Wissen haben, um solche Strukturen aufzusetzen, Steuer zahlen müssen und andere nicht.

Allein schon unter diesem Gesichtspunkt der Ungleichmäßigkeit plädiere ich stark dafür, § 8 StAbwG komplett zu streichen. Ich denke, wir haben heute eine ganze Menge an Problemen, die mit dieser Regelung einhergehen, aufgezeigt und diskutiert.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Auch die nächste Frage stellt der Kollege Güntzler für die CDU/CSU-Fraktion.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Die nächste Frage geht an Herrn Dr. Schnitger. Ich hätte eine Frage zu den Abwehrmaßnahmen bzw. zur Kaskadierung. Ist diese im Gesetz wirklich so deutlich abgebildet? Herr Prof. Dr. Musil meinte bereits, dass er es gut findet, wie die Abfolge greift. Außerdem würde ich den Gedanken von Frau Dr. Wünneman aufgreifen wollen. Was halten Sie von einem Substanztest, weil ansonsten jedwede Geschäftsbeziehung, sei sie noch so sinnvoll, unterbunden wird?

Abg. **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Herrn Dr. Schnitger, **Schnitger** PricewaterhouseCoopers GmbH.

Sv. **Dr. Arne** (PricewaterhouseCoopers GmbH): Ist das ganze vernünftig kaskadiert? Ich würde es wie folgt formulieren: Es gibt den Versuch, Vorfahrtsregelungen einzuführen, indem man sagt, wenn bestimmte Maßnahmen greifen, sollen andere zurücktreten. Gleichwohl ist es so, dass diese nicht vollständig wirken. Möglicherweise gibt es auch andere Länder, die ähnlich wirkende Maßnahmen einführen. An dieser Stelle gibt es noch Abstimmungsbedarf, denn in Bezug auf ausländische Regelungen hat man keine richtige Vorfahrtsregelung eingeführt. Ich weiß nicht, ob das Problem gesehen wurde und die jetzige Lösung tatsächlich so gewollt ist. Ich habe eher den Eindruck, dass das so nicht gewünscht ist. Daher denke ich, dass es im Detail noch Abstimmungsbedarf gibt. Man sollte darüber nachdenken, die Vorfahrtsregelung zu verbessern, um sicher zu stellen, dass nur eine der Maßnahmen greift. Frau Prof. Dr. Schanz hat bereits ausgeführt, dass das Betriebsausgaben-Abzugsverbot eine sehr stark eingreifende Maßnahme darstellt. Legt man eine Hinzurechnungsbesteuerung noch darüber, führt das zu einem Kaskadeneffekt, der so sicherlich nicht gewünscht ist.

Jetzt komme ich zur Frage des Drittsubstanztests. Darüber sollte man in der Tat nachdenken. Warum? Im Europarecht haben wir die Anforderung, dass



wir zukünftig im Falle von wirtschaftlichen Tätigkeiten eine Ausnahme vollziehen müssen. Momentan ist die Einbeziehung von Dritten vorgesehen. Wenn man daran festhalten möchte, muss man sagen, dass schnell die Kapitalverkehrsfreiheit berührt wird. Auch bei Staaten, die außerhalb der EU sitzen, gibt es diese Fragestellung. Aus europarechtlichen Gründen sollte man darüber nachdenken, einen Substanztest zu ermöglichen.

Auf den Hinweis, der bereits in der Anhörung gefallen ist, dass eine entsprechende Regelung im Rahmen der zweiten Säule des OECD-Prozesses (Pillar II) vorgesehen ist, sollte man vorsichtig schauen. Auch dort wird seit längerer Zeit eine Debatte geführt, in der die Sorge besteht, Regelungen einzuführen, die am Ende nicht wirken. Wenn diese Regelungen unionsrechtswidrig sind, greifen sie eben nicht. Dann wird das Ziel nicht erreicht. Deswegen sollte man über einen Substanztest nachdenken. Zudem gibt es wirtschaftliche Gründe, dass die Maßnahmen wirken. Es gibt Staaten, in denen die Tourismusindustrie eine gewisse Bedeutung hat. Wenn es Steuerpflichtige gibt, die sich dort verdingen, muss man die Frage stellen, ob diese wirtschaftlichen Tätigkeiten sanktioniert werden sollen.

Abschließend möchte ich noch einen Punkt adressieren, der nicht untergehen sollte: die DBA-Anwendung. Bei der DBA-Anwendung sind zwei Treaty Overrides vorgesehen. Zunächst ist ein Treaty Override in Bezug auf die gesetzlichen Maßnahmen vorgesehen. Die im StAbwG vorgesehenen Maßnahmen sollen nicht durch Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) verhindert werden.

Darüber hinaus regelt § 1 Absatz 3 Satz 2 StAbwG-E aber auch, dass deutsche Besteuerungsrechte generell (und damit auch außerhalb des StAbwG) durch DBA nicht berührt werden. Der Treaty Override hat zwar aktuell keine große Bedeutung, da wir mit auf der Liste befindlichen Ländern keine DBA haben. Allerdings nehmen wir zukünftig bei einer Erweiterung der Liste eine einseitige Aufkündigung des jeweiligen DBA in das Gesetz automatisch mit auf. Nehmen wir das DBA Türkei als Beispiel. Wenn die Türkei auf die Liste käme, würde ich Schwierigkeiten dabei sehen, das DBA einseitig zu überschreiben. Die Erfahrungen aus der Kündigung des DBA mit Brasilien haben gezeigt, dass es anschließend zu erheblichen Diskussionen kam. Brasilien wollte keine DBA mehr abschließen.

Eigentlich wollte man so etwas abkommenspolitisch nicht erneut vollziehen. Ich wollte nur darauf hinweisen, dass eine solche Regelung hier wieder mit enthalten ist. Das sollte man nicht aus den Augen verlieren.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Wir machen weiter mit der AfD-Fraktion. Dort stellt die nächste Frage der Kollege Gottschalk.

Abg. **Kay Gottschalk** (AfD): Zunächst würde ich meine noch offene Frage zur Kontoeröffnung abschließen wollen. Frau Dr. Wünnemann, könnten Sie bitte noch einmal auf die Regelung zur Kontoeröffnung eingehen? Wie wirkt sich das auf eine GmbH und auf eine AG aus?

Sehr geehrter Herr Prof. Dr. Jarass, in Ihrer Stellungnahme heißt es, Zitat: „Europäische Steueroasen wie z.B. Malta und Zypern, aber auch die englischen Kanalinseln Guernsey und Jersey oder US-Steueroasen wie der State of Delaware, die 30 wesentliche Steuergestaltungen und Steuervermeidung ermöglichen, stehen nicht auf der EU Liste“. Könnten Sie sich vielleicht auf der Metaebene vorstellen, warum dies so ist?

Wenn dann noch Zeit übrig bleibt, könnte vielleicht auch Herr Trautvetter hierzu etwas sagen. In seiner Stellungnahme sprach er davon, dass die auf der EU-Liste aufgeführten Länder nach Schätzungen des Tax Justice Networks für weniger als 2 Prozent der globalen Steuerverluste durch Steuervermeidung verantwortlich sind. Von den zehn wichtigsten Unternehmenssteueroasen – das haben Sie auch gesagt – findet sich keine. Vielleicht könnten Sie, unabhängig von den Regularien, Stellung beziehen, warum dies so sein könnte.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Wir beginnen zunächst mit Frau Dr. Wünnemann, Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.

Sve **Dr. Monika Wünnemann** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.): Gerne noch einmal zur Frage der Kontoeröffnung: Die vorgesehene Regelung würde Kunden und Finanzinstitute vor erhebliche Probleme stellen, da die für die Selbstauskunft benötigten Daten bei der Kontoeröffnung in bestimmten Fällen nicht vorliegen. Zu nennen ist zum einen der Fall der Kontoeröffnung einer GmbH. Die GmbH entsteht erst mit der Eintragung ins Handelsregister. Bei der Gründung liegen die



entsprechenden Daten noch nicht vor. Zum anderen sind die Prozesse und die aufsichtsrechtlichen Vorgaben bei den Kreditinstituten zu beachten, an denen der Onboarding-Prozess ausgerichtet ist. Die Erfahrungen der letzten Jahre haben zudem gezeigt, dass die Kunden im Rahmen einer Kontoeröffnung nur selten alle erforderlichen Daten und Dokumente mit sich führen. Vor diesem Hintergrund bitten wir dringend darum, die vorgesehene Regelung zu streichen oder zumindest so auszugestalten, dass Finanzkonten auch künftig zunächst eröffnet werden können und die Selbstauskunft oder gegebenenfalls die noch fehlenden Angaben in der Selbstauskunft innerhalb eines angemessenen Zeitraums von 90 Tagen nachgereicht werden können.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die zweite Frage richtet sich an Herrn Prof. Dr. Jarass, Hochschule Rhein-Main.

Sv **Prof. Dr. Lorenz Jarass** (Hochschule Rhein-Main): Ihre Frage zur Kontoeröffnung hängt ganz eng mit Steuervermeidung zusammen. Das ist das Interessante. Wir schikanieren die kleinen GmbHs bei der Kontoeröffnung. Ich selbst bin Verwaltungsratsmitglied einer der größten deutschen Sparkassen. Mittlerweile haben wir fast ein Dutzend Mitarbeiter, zum Teil neu angestellt, die sicherstellen sollen, dass dieser ganze Quatsch eingehalten wird. Aber dadurch verhindern wir weder Geldwäsche noch irgendetwas anderes. Gleichzeitig werden im Rhein-Main Gebiet, aber auch in Berlin oder anderen Städten, von großen international tätigen Fonds Immobilien aufgekauft. Da fragt kein Mensch danach, wo das Geld herkommt. In Wiesbaden werden Dutzende von Immobilien im Wesentlichen von osteuropäischen Investoren aufgekauft. Da fragt auch kein Mensch, wo das Geld herkommt. Aber wenn sie als kleiner Bürger oder als wohlhabender Mittelstandsbürger eine Immobilie kaufen, werden sie bis auf die Unterhose durchleuchtet. Das sind keine zielführenden Maßnahmen. Gleichzeitig können die großen Immobiliengesellschaften das Ganze auch noch grunderwerbsteuerfrei kaufen. An die Regelung zur Kontoeröffnung müssten wir gemeinsam noch einmal herangehen und das eigentliche Problem adressieren. Das sind die großen internationalen Finanzflüsse. Diese werden durch die Maßnahme, dass die arme Bankangestellte hinter dem Schalter prüfen soll, ob die 12 000 Euro, die in bar eingezahlt werden, eine

Steuervermeidung darstellen, nicht tangiert. Da müssten wir gemeinsam noch einmal herangehen.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Für Herrn Trautvetter hat die Zeit nicht mehr ausgereicht. Wir machen weiter mit der SPD-Fraktion und dem Kollegen Binding.

Abg. **Lothar Binding** (SPD): Ich möchte Herrn Prof. Dr. Musil fragen, ob er etwas genauer auf den Vorwurf der Gefahr einer gewissen kumulativen Umsetzung der verschiedenen Abwehrmaßnahmen eingehen kann. Ich habe es so verstanden, dass Betriebsausgabenabzüge, verschärfte Hinzurechnungsbesteuerungen, Quellenbesteuerungen sowie Versagungen von Steuerbefreiungen in einem abgestuften System greifen. Sehen Sie auch die Gefahr einer kumulativen Umsetzung? Vielleicht auch im Zusammenhang mit dem vorhin erwähnten Konflikt mit Regelungen in anderen Ländern.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Herrn Prof. Dr. Musil, Universität Potsdam.

Sv **Prof. Dr. Andreas Musil** (Universität Potsdam): Ich bin mir nicht ganz sicher, ob in einzelnen Fällen nicht doch kumulative Wirkungen eintreten könnten, wenn bestimmte Geschäftsbeziehungen unterhalten werden, die nebeneinander unter einige dieser Regelungen fallen. Das ist aber meines Erachtens nicht entscheidend, denn eine kumulative Wirkung der Maßnahmen ist als solches nicht verboten. Die Maßnahmen dürfen nur nicht unverhältnismäßig das steuerliche und wirtschaftliche Gebaren der Steuerpflichtigen behindern. Es soll schon eine massive Belastung entstehen, weil es um besonders unerwünschtes Verhalten der Steuerpflichtigen geht. Man muss aber darauf achten, dass die Steuerpflichtigen hierbei nicht erdrückt werden. Die Vermeidung einer Kumulation ist richtig. Das hat man dadurch geschafft, dass man die Regelungen unmittelbar aufeinander bezieht, also eine Subsidiarität vorsieht. Das Verhältnis von § 8 StAbwG zu § 10 StAbwG wurde schon genannt.

Außerdem wird bei einigen Maßnahmen die Anwendbarkeit zeitlich stark nach hinten geschoben. Wenn der Steuerpflichtige merkt, dass seine Geschäftstätigkeit von diesem Gesetz erfasst wird, hat er noch einige Jahre zur Verfügung, um die Geschäftstätigkeit anders zu organisieren. Das Gesetz ist also nicht darauf gerichtet, dass jemand dauerhaft unter derartigen Belastungen arbeitet. Das Gesetz will bestimmte wirtschaftliche Tätigkeiten zurückdrängen. Diese Zurückdrängung soll aber



verhältnismäßig sein. Sie soll so verlaufen, dass man wirtschaftlich nicht substanziell geschädigt wird. Das ist das Wesentliche bei dem stufenweisen Vorgehen.

In der Tat kann es sein, dass die Abstimmung mit anderen Jurisdiktionen im Einzelnen noch nicht gewährleistet ist. Hier würde ich dem Kollegen Dr. Schnitger Recht geben. Allerdings führt das meines Erachtens nicht zwingend zur einer Verfassungs – oder Europarechtswidrigkeit der Regelungen. Wo es tatsächlich ein Problem geben könnte, ist bei solchen Geschäftstätigkeiten, die mit Steuervermeidung überhaupt nichts zu tun haben. Möglicherweise gibt es Tätigkeiten, die einfach zwingend in einem bestimmten Land anfallen. Das können touristische Tätigkeiten sein, bei denen man es sich nicht aussuchen kann, ob man diese dort ausführen möchte oder nicht. Wenn man dann weiter touristisch tätig sein will, kommt man zwangsläufig in die Steuervermeidungsgesetzgebung hinein. Hier überlege ich tatsächlich auch, ob es nicht eine Escape-Möglichkeit geben sollte, damit echte Wirtschaftstätigkeiten nicht steuerlich hart getroffen werden.

Zusammenfassend möchte ich Folgendes betonen: Wenn man die Maßstäbe des Europarechts und des Verfassungsrechts an dieses Gesetz anlegt, muss man zunächst feststellen, dass es kein Verbot gibt, wonach bestimmte steuerliche Abwehrmaßnahmen nicht kumulativ wirken dürfen. Je nachdem, wie die Geschäftsvorfälle aussehen, kann es durchaus zu solchen Kumulationen kommen. Das ist oft nicht gewünscht und unter normalen Umständen möchte man eine Kumulation von Belastungen vermeiden. Wir haben hier jedoch die Besonderheit, dass es sich um Missbrauchsfälle handelt. Es wird vermutet, dass die Geschäftsvorfälle missbräuchlich sind, so dass man auch Abweichungen, zum Beispiel vom Nettoprinzip, rechtfertigen kann. Gleichzeitig muss man darauf achten, dass es zu keiner überschießenden Tendenz kommt. Das wäre der Fall, wenn Geschäftsvorfälle betroffen wären, die nichts mit einem Missbrauch zu tun haben. Das ist bei diesem Gesetz im Wesentlichen nicht der Fall. Bei den meisten Geschäftsvorfällen ist es in Ordnung, dass sie vom Gesetz erfasst werden. Trotzdem wäre es sicherer, wenn man eine Escape-Klausel oder eine Möglichkeit des Nachweises einer echten wirtschaftlichen Tätigkeit mit implementiert.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Wir machen weiter mit der CDU/CSU-Fraktion und dem Kollegen Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Meine Frage richtet sich an Frau Dr. Wünnemann. Sie haben vorhin von einem Sanktionsgesetz gesprochen, weil nicht der Staat sanktioniert wird, sondern das jeweilige Unternehmen, das die Geschäftsbeziehung aufrechterhält. Glauben Sie, dass die Unternehmen tatsächlich ihre Geschäftsbeziehungen einfach abbrechen, unterbrechen oder neu organisieren, so dass das Gesetz zum Erfolg wird, weil dann die jeweilige Steueroase darauf reagiert? Oder, man nehme den Fall der Türkei und des Reiseveranstalters, würde nicht am Ende der Kunde die „Strafe“ hierfür tragen?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Frau Dr. Wünnemann, Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.

Sve **Frau Dr. Monika Wünnemann** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.): Wie ich bereits gesagt habe, empfinden wir das Gesetz als ein Sanktionsgesetz, weil die üblichen Geschäftsbeziehungen der Unternehmen zu diesen Ländern hier pauschal bestraft und mit verschärften Pflichten belegt werden, obwohl die Unternehmen im Regelfall Routinetätigkeiten und touristische Tätigkeiten ausführen.

Die bisher erfassten Länder sind keine Hauptabatzmärkte. Aber wie ich bereits gesagt habe, wäre es bei der Türkei anders. Hier gibt es intensive Geschäftsbeziehungen, die aus anderen als aus steuerlichen Gründen bestehen. Es kann nicht gewollt sein, dass in einem Exportland wie Deutschland, in dem die Unternehmen in einem erheblichen Wettbewerb mit anderen auch außer-europäischen Unternehmen stehen, weitere Hürden aufgebaut werden. Letztlich werden die Geschäftsbeziehungen mit diesen Ländern so erschwert, dass in der Tat auch Entscheidungen über den Standort Deutschland getroffen werden. Investitionen und weitere Tätigkeiten werden dann in andere Länder verlagert. Das kann nicht der Sinn dieses Gesetzes sein. Es gibt derzeit den OECD-Prozess über eine Mindestbesteuerung, der effiziente Maßnahmen vorsieht, die wir von Seiten der Wirtschaft auch begrüßen und unterstützen.



Insofern ist es unverständlich, wenn jetzt voreilig mit diesem Gesetz darüber hinausgehende Maßnahmen verabschiedet werden.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Meine zweite Frage richtet sich an Herrn Dr. Schnitger. Wird es zur Umgehung kommen? Wird man die Beziehung über Drittländer organisieren? Hat man darüber die Chance zur Umgehung? Frau Prof. Dr. Schanz deutete so etwas bereits an.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Herrn Dr. Schnitger, PricewaterhouseCoopers GmbH.

Sv **Dr. Arne Schnitger** (PricewaterhouseCoopers GmbH): Es ist schwierig zu sagen, ob die vorgesehenen Maßnahmen umgangen werden. Ich persönlich glaube eher, dass das eintreten wird, was man auch erreichen möchte: dass die Geschäftsbeziehungen eingestellt werden. Momentan kann ich mir eine Umgehung nur schwer vorstellen. Es sei denn, es gibt im Einzelfall einen starken Missbrauch. Aber diejenigen Unternehmen, die wirtschaftliche Tätigkeiten durchführen, werden ganz einfach rechnen und sich überlegen, ob sich diese noch lohnen. Wenn sie sich wirtschaftlich nicht lohnen, werden die Tätigkeiten eingestellt. Das vermute ich.

Um Ihre Frage konkret zu beantworten: Ich kann nicht sagen, dass man in der Praxis mit den derzeit erfassten Ländern viel zu tun hätte. Ich persönlich jedenfalls nicht. Ich kann daher auch nicht sagen, ob es Umgehungen geben wird. Wenn es Umgehungsmöglichkeiten gibt, dürfte das eher Einzelfälle betreffen. Ansonsten würde ich erwarten, dass die Maßnahmen bereits so stark wirken, dass die Umgehungsmöglichkeiten eingeschränkt sein dürften. Möchte man aber so stark zugreifen? Das ist eine politische Frage. Das sehe ich wie Herr Prof. Dr. Musil. Das muss man für sich entscheiden. Die Maßnahmen gehen schon sehr weit. Deswegen sehe ich die Umgehungsmöglichkeiten als eingeschränkt an. Das ist meine Einschätzung.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Wir machen weiter mit der FDP-Fraktion. Die Frage stellt der Kollege Herbrand.

Abg. **Markus Herbrand** (FDP): Die Frage richtet sich an Frau Prof. Dr. Schanz. Wir haben es mit einem Gesetz zu tun, dessen Ziel wir alle teilen. Trotzdem ist keiner, das zeigt die Anhörung, vorbehaltlos glücklich. Selbst die größten Befürworter

sind der Auffassung, dass es sehr bürokratisch ist. Es gibt zwei oder drei Dinge, die Sie mir vielleicht näher bringen könnten.

Wir treffen die Unternehmen, wollen aber eigentlich die Staaten treffen. Das ist ein Stück weit ein Widerspruch. Vielleicht könnten Sie darauf eingehen. Inwieweit sehen Sie auch unter diesem Gesichtspunkt die durchgeführten Maßnahmen als angemessen an?

Sie sprachen auch davon, dass das Gesetz vor dem Hintergrund des OECD-Prozesses vom Zeitpunkt eher unglücklich sei. Vielleicht könnten Sie uns auch das näher erläutern.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Frau Prof. Dr. Schanz von der Ludwig-Maximilians-Universität München.

Sve **Prof. Dr. Deborah Schanz** (Ludwig-Maximilians-Universität München): Die Maßnahmen treffen die Unternehmen oder natürliche Personen. Das sprachen Sie gerade an. Das führt mich zu den Ausführungen bezüglich der Umgehung zurück. Das möchte ich klar stellen. Ich bin der Meinung, dass diejenigen, die innerhalb von Unternehmensverbänden oder Konzernen tätig sind, es eigentlich nicht umgehen können. Vielmehr meinte ich die fremden Dritten. Die können es umgehen, indem sie sagen, dass sie nicht direkt einkaufen oder eine Zahlung tätigen, sondern woanders eine Zwischenfirma etablieren, die dann für die Dritten einkaufen geht. Es geht mir ausschließlich um die fremden Dritten. Nur diese sollten vom Anwendungsbereich ausgenommen werden, da sie Umgehungen vornehmen könnten, wenn sie informiert sind.

Herr Prof. Dr. Musil sprach von einem besonders unerwünschten Verhalten von Steuerpflichtigen. Hier sind wir uns alle absolut einig, dass das sanktioniert werden soll. Wenn es ein besonders unerwünschtes Verhalten von Steuerpflichtigen gibt, insbesondere in der Form, dass nach Möglichkeiten gesucht wird, der hiesigen Besteuerung zu entgehen, ist jeder glücklich, wenn ein Gesetz geschaffen wird, das genau dies sanktioniert. Aber die Realität ist anders. Momentan wird jeder sanktioniert. Das geht zu weit. Am Ende sollen die Staaten sanktioniert werden und nicht die Unternehmen. Man sollte einen Substantztest wie im Außensteuergesetz schaffen. Stellt man dann fest, dass aus bestimmten Gründen wirtschaftliche Substanz in dem Land



vorhanden ist, sollte diese Substanz von den Maßnahmen ausgenommen werden. Das Gesetz sollte treffsicher auf alle anderen Geschäftsvorgänge angewendet werden. Dann wäre es auch wieder verhältnismäßig zu sagen, dass, weil ein unerwünschtes Verhalten vorliegt, ein schärferes Schwert angewendet werden muss, zum Beispiel eine höhere Quellensteuer oder eine verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung.

Zum Zeitpunkt: Es wird erwartet, dass es in Kürze auf OECD-Ebene zu einer Einigung kommt bzw. eine Entscheidung getroffen wird. Die Biden/Harris-Administration befürwortet das Projekt. Frappierend ist die Ähnlichkeit der Regelungen. Es geht um die Einführung einer Mindestbesteuerung. Es geht um undertaxed payments rules, also um Maßnahmen, wie sie in §§ 10 und 8 StAbwG vorgesehen sind. Auch gibt es dort dieselben Fragen und Überlegungen. Was kann man tun? Wo kann eine Quellensteuer erhoben werden? Es gibt also grundsätzlich große Ähnlichkeiten und Parallelen. Im Detail wird es aber sicherlich Abweichungen geben. Und deshalb muss jedem klar sein, dass in Kürze die deutschen Regelungen an die OECD angepasst werden müssten, wenn es zu einer Einigung kommt.

Ich möchte noch einen Punkt ansprechen, den ich als kritisch empfinde. Das sind die Umsetzungszeiten in Deutschland. Die Schwarze Liste der EU soll grundsätzlich im Februar und Oktober angepasst werden. In Deutschland wird das hinterher explizit per Rechtsverordnung übernommen. Das bedeutet, dass das BMF und das BMWi, die zum Erlass einer solchen Rechtsverordnung ermächtigt sind, die Verordnung unverzüglich an die EU-Liste anpassen müssen. Ich bin der Meinung, dass hier eine vernünftige Regelung geschaffen werden muss, wann derartige Änderungen und Anpassungen frühestens in Kraft treten.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Wir machen weiter mit der Fraktion DIE LINKE. Da stellt Kollege Dr. Troost die nächste Frage.

Abg. **Dr. Axel Troost** (DIE LINKE.): Meine erste Frage geht an Herrn Köbler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft e. V. In Ihrer ersten Antwort haben Sie gesagt, dass ein gewaltiger Zug auf die Schiene gesetzt wird. Unser Bundesfinanzminister würde sagen, dass ein „Wumms“ einsetzt. Aber ein

„Wumms“ ist immer nur so groß, wie er steuererhebungstechnisch auch mit Personal unterlegt ist. Deswegen meine Frage. Im Gesetzentwurf steht, dass es für die Bundesfinanzbehörden keinerlei Erfüllungsaufwand gibt. Bei den Landesfinanzbehörden soll es einen Mehraufwand geben, der sich aber nicht quantifizieren lässt. Was glauben Sie, wird an zusätzlichem Personalaufwand notwendig sein? Wird der Aufwand wirklich kommen? Oder wird der Aufwand durch Umschichtungen an anderen Stellen ersetzt, so dass wir an anderen Stellen beispielsweise wieder weniger Betriebsprüfungen im Inland haben werden?

Die zweite Frage geht an Herrn Prof. Dr. Jarass. Sie haben die Steuerumgehungsmöglichkeiten beschrieben und deswegen eine Unternehmensliste vorgeschlagen, in der festgestellt wird, welche Unternehmen aus deutscher Sicht durch ihre Unternehmenskonstruktionen zu unfairem Steuerwettbewerb und zu Steuervermeidung neigen. Könnten Sie das noch einmal ausführen?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich zunächst an Herrn Köbler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft e.V.

Sv **Florian Köbler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Wir haben an dieser Stelle schon ein Problem, weil die Länder für das Personal zuständig sind, und der Personalaufwand nicht quantifiziert wurde. Es wäre nicht schlecht gewesen, wenn der Gesetzgeber dies in den Gesetzentwurf geschrieben hätte. Als Deutsche Steuer-Gewerkschaft rechnen wir damit, dass die vollständige Umsetzung des Steuervermeidungsabwehrgesetzes zu einem entsprechenden Personalbedarf führen wird. Vor allem bei unseren Steuerfahndern in der Betriebsprüfung wird dies gewisse Erforderlichkeiten nach sich ziehen. Insofern hoffe ich und gehe davon aus, dass die DStG in den einzelnen Bundesländern Personal einfordern wird. Garantieren kann man das natürlich nicht. Das liegt in der Obhut der einzelnen Landespolitiker. Deshalb kann man nur hoffen, dass wir entsprechendes Personal bekommen. Denn nur dann kann das Gesetz auch wirken.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Der zweite Teil der Frage richtet sich an Herrn Prof. Dr. Jarass, Hochschule RheinMain.

Sv **Prof. Dr. Lorenz Jarass** (Hochschule RheinMain): Es ist mehrfach schon angeklungen, dass man nicht die Unternehmen angehen möge, die in



Steueroasen Geschäfte machen, sondern die Steueroasen direkt. Es gab bereits den Vorschlag eines früheren deutschen Finanzministers, der die Kavallerie in ein Nachbarland einmarschieren lassen wollte. Nachdem er festgestellt hat, dass wir keine Kavallerie mehr haben, hat er den Vorschlag wieder zurückgezogen. Das hat also nicht so funktioniert. Deshalb hat Deutschland respektive die EU nur die Möglichkeit auf die Unternehmen einzuwirken, die in der EU bzw. in Deutschland Kosten geltend machen wollen und aus Deutschland heraus mit Steueroasen Geschäfte machen wollen.

Zum einen ist es wichtig, dass man gemeinsam und EU-weit vorgeht. Es wurde bereits von Herrn Trautvetter erläutert, dass andere Länder die EU-Vorgaben anders umsetzen. Deshalb brauchen wir meines Erachtens nicht nur ein Vorgehen gegen Länder, die auf der EU-Liste nicht-kooperativer Länder stehen. Es gibt doch auch den typischen Fall, in dem ein in der EU bzw. in Deutschland ansässiges Unternehmen systematisch Maßnahmen zur Steuervermeidung ergreift, die einen unfairen Steuerwettbewerb begünstigen. Es wäre daher durchaus überlegenswert, dass Deutschland genau diese Unternehmen auf eine Liste setzt und sagt: „Liebe Leute, wer mit diesen Unternehmen, die - häufig auch nur formal-juristisch - in der EU oder in Deutschland ansässig sind, Geschäfte macht, bei dem wollen wir entsprechend die Betriebsausgabenabzüge einschränken.“ Ich weiß, dass das EU-rechtlich schwierig ist. Das muss genauer durchdacht werden. Aber jedenfalls sollte man diese Idee nicht von vorne herein ausschließen.

Vorsitzende Katja Hessel: Vielen Dank, Herr Prof. Dr. Jarass. Die nächste Frage stellt wieder der Kollege Güntzler für die CDU/CSU-Fraktion.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Ich habe zwei Fragen, die sich nicht unmittelbar auf den Gesetzentwurf beziehen. Es sind zwei Punkte, die auf Wunsch der Unionsfraktionen noch zum Gegenstand der Anhörung gemacht werden sollen, um sie zu diskutieren. Zunächst eine Frage an Frau Prof. Dr. Schanz: Mit dem Gesetz zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts wurde auch das Gesetz über die Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für ein Unternehmen – das sogenannte StaRUG – geschaffen. Insolvenzabwehrende Sanierungen sollen dadurch ermöglicht werden, dass Mehrheiten von Gläubigern einem Restrukturierungsplan zustimmen. Auch Steuerberater sollen

hier die Möglichkeit haben, als Restrukturierungsbeauftragte oder als Sanierungsmoderator zu fungieren, dafür bedarf es eines sogenannten Sachkundenachweises. Hier hat der Berufsstand angefragt, ob wir dies in einem § 44a StBerG auch gesetzlich regeln könnten. Was halten Sie von so einem Vorschlag?

Vorsitzende Katja Hessel: Die Frage richtet sich an Frau Prof. Dr. Schanz, Ludwig-Maximilians-Universität München (LMU).

Sve **Prof. Dr. Deborah Schanz** (Ludwig-Maximilians-Universität München): Ich begrüße einen solchen Vorschlag, weil das StaRUG eindeutig sagt, dass kundige Steuerberater als Restrukturierungsbeauftragte oder Sanierungsmediatoren herangezogen werden sollen. Dabei stellt sich die Frage, wie man nachweisen kann, dass man entsprechend sachkundig ist, denn der Beruf des Steuerberaters ist ein sehr breites Tätigkeitsfeld. Das würde am besten funktionieren, wenn es über die Steuerberaterkammer ein zentral geprüftes „Abzeichen“ gäbe, womit man nachweisen kann, dass man sich in dem Bereich fortgebildet hat.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Meine zweite Frage richtet sich an Herrn Dr. Schnitger. Wir haben im § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG die Steuerbefreiung für Wohnungsgenossenschaften erweitert, sodass es jetzt zunehmend dazu kommen kann, dass Wohnungsgenossenschaften, die bisher steuerpflichtig waren, in die Steuerfreiheit hineinwachsen – worüber man sich natürlich theoretisch freuen würde. Das führt aber nach den gesetzlichen Gegebenheiten derzeit dazu, dass Stille Reserven aufgedeckt werden. Jetzt möge man sich vorstellen: Eine Wohnungsgenossenschaft in Berlin würde nach 20 oder 30 Jahren die stillen Reserven in ihrem Grundvermögen aufdecken, das führt zu erheblichen Problemen. Darum war die Überlegung, dass man denen eine Option einräumt, steuerpflichtig zu bleiben. Was hielten Sie von dieser Idee?

Vorsitzende Katja Hessel: Die zweite Frage richtet sich an Herrn Dr. Schnitger, PricewaterhouseCoopers GmbH (pwc).

Sv **Dr. Arne Schnitger** (PricewaterhouseCoopers GmbH): Ich glaube, da ist in der Tat noch ein Zielkonflikt vorhanden. Wir haben verschiedene Sphären, und wenn ich mich zwischen den verschiedenen Sphären bewege – von der steuerpflichtigen in



die Steuerfreiheit – gibt es die Aufdeckung Stiller Reserven. Das sind Werte, die über Jahre aufgebaut worden sind. Von daher ist es durchaus sinnvoll, wenn man darüber nachdenkt, an dieser Stelle nachzubessern. Ansonsten gibt es das Problem, dass eine Aufdeckung Stiller Reserven erfolgt. Die Unternehmen sollen ja begünstigt werden, und das wäre eine belastende Maßnahme. Von daher glaube ich, wäre das sinnvoll. Man kann über eine Option zur Steuerpflicht nachdenken.

Eine andere Möglichkeit wäre § 13 KStG, wo diese Abgrenzung der Sphären niedergelegt ist. Dort ist schon eine ähnliche Vorschrift in § 13 Absatz 4 vorhanden, wo eine Buchwert-Verknüpfung vorgesehen ist. Wenn ich also die Sphären wechsele, bleibe ich beim Buchwert, und wenn ich wieder zurückgehe, bleibe ich auch beim Buchwert. Also wenn ich von der Steuerpflicht in die Steuerbefreiung gehe, bleibe ich beim Buchwert und wenn ich zurückgehe, gehe ich wieder auf den Buchwert zurück, damit die Besteuerung sichergestellt wird. Das ist im Gesetz ja auch vorgesehen. Beides wären Maßnahmen, die auch vor dem Hintergrund einer angespannten Wohnungssituation sinnvoll wären.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, Herr Dr. Schnitger. Wir machen weiter mit der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und Frau Kollegin Paus.

Abg. **Lisa Paus** (B90/GR): Meine erste Frage geht an Herrn Köbler. Ich wollte von ihm noch einmal explizit wissen, ob er es sehr wohl für möglich hält, dass alle vier Abwehrmaßnahmen der Richtlinie umgesetzt werden sollen. Die zweite Frage: Wir hatten bereits das Thema Personal. Das Netzwerk Steuergerechtigkeit hat darauf hingewiesen, dass die Anwendungsfälle der Blacklist in Deutschland wahrscheinlich sehr gering sein werden. Haben Sie dazu irgendeine Einschätzung? Es ist ja bekannt, dass DAX 30 Konzerne auch in Steueroasen tätig sind. Haben Sie eine Einschätzung dazu, ob es hier um weniger als 2 Prozent der relevanten Fälle geht?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage hat sich an Herrn Köbler, Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V. gerichtet.

Sv **Florian Köbler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Ob das Ganze grundsätzlich anwendbar ist? Ich denke ja, das ganze wird in der Praxis gut handhabbar sein. Die Frage nach dem Personaleinsatz ist natürlich vollkommen richtig. Zweifelsfrei ist der

zusätzliche Personalbedarf bei dieser doch sehr kleinen EU-Liste noch gering. Aber: Oxfam hat ermittelt, dass man auf Grundlage der EU-Kriterien bis zu 35 Staaten auf die Liste setzen könnte. Wir reden hier zum Beispiel von den britischen Jungferninseln. Hinsichtlich des Umfangs der EU-Liste kann also durchaus noch etwas passieren. Die Frage ist auch, inwieweit die Europäische Union in den nächsten Monaten und Jahren den Mut hat, diese Liste zu erweitern, vor allem nachdem einzelne Länder die Vorgaben umsetzen und dabei, wie zum Beispiel die Niederlande, ein Stück weit über die europäische Liste hinausgehen.

Abg. **Lisa Paus** (B90/GR): Meine zweite Frage möchte ich an Herrn Prof. Dr. Jarass richten, und wenn dann noch Zeit ist, gerne auch an Herrn Trautvetter. Gerade wurde von Frau Prof. Dr. Schanz und anderen thematisiert, dass es gute wirtschaftliche Gründe geben kann, in Steueroasen aktiv zu sein. Das IFO-Institut hat ausgerechnet, dass der Umfang jedenfalls gering ist. Haben Sie da auch eigene Einschätzungen?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich zunächst an Herrn Prof. Dr. Jarass von der Hochschule RheinMain.

Sv **Prof. Dr. Lorenz Jarass** (Hochschule RheinMain): Es ist strittig, inwieweit das für in Deutschland ansässige Unternehmen relevant sein wird. Es ist bereits erläutert worden, dass es durchaus in Deutschland ansässige Konzerne gibt, die Steueroasen im Ausland nutzen. Wenn eine dieser genutzten Steueroasen auf die Liste gesetzt wird, wird entsprechend eine andere genutzt. Insbesondere, wenn es beim Betriebsausgabenabzug bis zu vier Jahre Übergangszeit gibt. Die Idee, dass diese Steueroasen, die jetzt auf der Liste stehen, unbedeutend sind, ist meines Erachtens eine Vermutung. Das entscheidende Problem ist, dass wir praktisch keine Informationen über die einzelnen Geschäftsbeziehungen haben. Die Bilanzen geben das nicht her. Auch die in den einzelnen Ländern veröffentlichten Daten geben das nicht her, weil diese Staaten ja genau diesen Informationsaustausch verweigern. Insoweit bräuchten wir genauere Daten, um diese Frage zu beantworten. Diese Daten liegen derzeit aber leider nicht vor.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank Herr Prof. Dr. Jarass. Dann bleiben sportliche 20 Sekunden für Herrn Trautvetter.



Sv **Christoph Trautvetter** (Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland e.V.): Die IFO-Studie sagt anhand einer Regression, dass nur 30 Prozent der Gewinne in Steueroasen steuerinduziert seien. Wir halten diese Zahlen für sehr zweifelhaft und das lineare Modell, das die Studie verwendet, auch für nicht geeignet, um das abzuschätzen, weil Steuer-Vermeidung und Gewinnverschiebung nicht linear verteilt sind.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank Herr Trautvetter. Die letzte Frage der Anhörung stellt Frau Kollegin Kiziltepe für die SPD-Fraktion.

Abg. **Cansel Kiziltepe** (SPD): Umsetzungszeitpunkt war ein gutes Stichwort. Ich möchte noch einmal auf die spätere Anwendung des Ausgabenabzugsverbots und die Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen zurückkommen. Meine Fragen richten sich an Herrn Köbler und an Herrn Prof. Dr. Musil. Halten Sie den Umsetzungszeitpunkt für diese Maßnahmen für angemessen? Ist es erforderlich, dass die Wirkung erst ab dem dritten bzw. vierten Jahr eintritt?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich zunächst an Herrn Köbler, Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.

Sv **Florian Köbler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Der Umsetzungszeitpunkt ist in § 3 Absatz 2 des Gesetzentwurfs geregelt: Je nach Maßnahme gelten hier unterschiedliche Zeitpunkte. Vier Jahre nach Inkrafttreten, drei Jahre nach Inkrafttreten der Rechtsverordnung, ab dem Beginn des Folgejahres etc. Ich selber kann mich mit vier Jahren nicht anfreunden, da mir dieser Zeitraum zu lang erscheint. Zweifelsfrei braucht man eine gewisse Zeit, um sich vorzubereiten. Deshalb haben sich die meisten Sachverständigen in ihren Stellungnahmen für einen Zwei-Jahres-Zeitraum ausgesprochen. Das halte auch ich persönlich für keine schlechte Lösung. Meine Bitte an die Politik wäre aber, dass nicht für jede einzelne Abwehrmaßnahme ein eigener Zeitraum gilt, sondern hier einheitlich vorgegangen wird. Dann wissen die Unternehmen auch, ab wann die Thematik greift.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Der zweite Teil der Frage ging an Herrn Prof. Dr. Musil, Universität Potsdam.

Sv **Prof. Dr. Andreas Musil** (Universität Potsdam): Ich hatte es bereits angedeutet: Ich halte diesen zeitlichen Versatz für wichtig, um die Verhältnismäßigkeit der Maßnahmen zu unterstreichen. Es gibt zum einen inhaltliche Subsidiaritäten, zum anderen eben diese zeitliche Streckung. Ob man im Einzelnen vier Jahre oder ob drei Jahre braucht, liegt im Ermessen des Gesetzgebers. Man sollte es aber auch nicht zu eng an den Verordnungserlass heranführen, weil es – kumuliert – um massive Eingriffe in die unternehmerische Tätigkeit geht. Die Betroffenen sind nicht per se böse und man will ihnen nicht sofort den Boden wegziehen. Wenn man versucht, so eine Abwehrmaßnahme – auch wenn es hier um massive Steuervermeidung geht – verhältnismäßig und rechtsstaatlich umzusetzen, dann ist ein stufenweises Vorgehen der richtige Weg. Den genauen Zeitraum müssen die Abgeordneten selber entscheiden, da gibt es keine rechtlichen Rahmenbedingungen. Generell handelt es sich hier um ein scharfes Schwert, das aber eben auch nur im äußersten Fall zur Anwendung kommen soll. Ich sehe das als eine Art letzte Warnung an Staaten, sich jetzt kooperativ zu zeigen und auch an Unternehmen, mit solchen Staaten keinen Handel zu treiben. Die Verhältnismäßigkeit ist daher meines Erachtens gewahrt.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Damit sind wir am Ende der heutigen Anhörung. Ich darf mich ganz herzlich bei den Sachverständigen bedanken, die uns nicht nur mit Rat und Tat zur Seite gestanden haben, sondern auch mit sehr viel Sachkunde. Herzlichen Dank dafür. Ich würde mich freuen, wenn wir uns bei Anhörungen zukünftig wieder persönlich sehen würden. So bleibt mir nur, Ihnen noch eine schöne Woche zu wünschen. Bleiben Sie gesund. Ich freue mich auf ein Wiedersehen. Für die Kolleginnen und Kollegen des Finanzausschusses wie immer der Terminhinweis auf die nächste Sitzung. Wir sehen uns diese Woche öfter. Das nächste Mal ganz offiziell am Dienstagabend um 19 Uhr zu einer Sondersitzung des Finanzausschusses. Bis morgen Abend. Tschüss und eine schöne Woche.

Ende der Sitzung: 15:39 Uhr

Katja Hessel, MdB
Vorsitzende



- Anlagenverzeichnis -

- Anlage 1:** Stellungnahme des Bundesverbandes der Deutschen Industrie e. V.
- Anlage 2:** Stellungnahme von Herrn Prof. Dr. Lorenz Jarass, Hochschule RheinMain Wiesbaden
- Anlage 3:** Stellungnahme von Herrn Prof. Dr. Andreas Musil, Universität Potsdam
- Anlage 4:** Stellungnahme des Netzwerkes Steuergerechtigkeit Deutschland e.V.
- Anlage 5:** Stellungnahme von Frau Prof. Dr. Deborah Schanz, Ludwig-Maximilians-Universität München
- Anlage 6:** Stellungnahme von Herrn Dr. Arne Schnitger, PricewaterhouseCoopers GmbH

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN
E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

12. Mai 2021

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

Per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze

Sehr geehrte Frau Hessel,

wir unterstützen das Ziel der Bundesregierung, gegen unfairen Steuerwettbewerb zwischen den Staaten vorzugehen. Eine Erhöhung des Drucks seitens der Bundesregierung auf nicht-kooperative Staaten ist nachvollziehbar, um hierdurch die Einhaltung international vereinbarter Mindeststandards durchzusetzen. Für die unterzeichnenden Verbände ist es selbstverständlich, dass wir alle Maßnahmen unterstützen, die dem Ziel einer leistungsgerechten Besteuerung aller Wirtschaftsteilnehmer im Rahmen der international anerkannten Regeln dienen.

Allerdings scheint es uns nicht angemessen, dass substantielle aktive wirtschaftliche Aktivitäten von Unternehmen ohne Steuervermeidungsabsicht sanktioniert werden und somit im Ergebnis über die Steuergesetzgebung unternehmerische, nicht steuerlich begründete Investitionsentscheidungen beeinflusst werden sollen.

Mit dem Entwurf der Bundesregierung sollen die vom Rat am 5. Dezember 2019 gebilligten Schlussfolgerungen der Gruppe „Verhaltenskodex“ (Unternehmensbesteuerung) in Deutschland umgesetzt werden. Vor über einem Jahr hatten sich die Mitgliedstaaten darauf verständigt, mindestens eine von vier benannten Abwehrmaßnahmen gegen sog. Steueroasen einzuführen.

Im deutschen Steuerrecht besteht bereits eine Vielzahl an Abwehrmaßnahmen gegen Steuervermeidung unter Einschaltung von sog. „Steueroasen“. Vor diesem Hintergrund fragen sich viele am hiesigen Standort aktive Unternehmen, warum entgegen der Empfehlung der Gruppe „Verhaltenskodex“ die Bundesregierung gleich alle vier benannten Maßnahmen kumulativ einführen will. Im vorliegenden Gesetzentwurf findet sich dazu keine Erläuterung. Fairness im Steuerwettbewerb hat aus Sicht unserer Unternehmen auch viel damit zu tun, wie die konkrete Umsetzung von auf europäischer Ebene vereinbarten Empfehlungen in allen beteiligten Mitgliedstaaten aussieht. Die Gleichmäßigkeit in der Umsetzung von Empfehlungen und insgesamt die Verhältnismäßigkeit der Mittel sind dabei für die Unternehmen wichtige Indikatoren fairer Rahmenbedingungen europäischer Steuersysteme.

Zudem betonen unsere Unternehmen immer wieder, dass die Regelungen rechtssicher und zweifelsfrei für Unternehmen und Finanzverwaltung anwendbar sein müssen. Aus unserer Sicht lassen sich insbesondere die zusätzlichen Tatbestände „Intransparenz“ und „unfairer Steuerwettbewerb“ nicht systematisch und ohne Wertungswidersprüche in das bestehende Normengefüge des deutschen Steuerrechts einordnen. Außerdem sollten auch die zu diesem Thema auf OECD-Ebene bzw. auf Ebene des Inclusive Framework unter 139 Staaten geführte Diskussion berücksichtigt werden. Für unsere Unternehmen stellt sich die Frage, ob parallel zu diesem Prozess, dessen Erfolg ganz maßgeblich davon abhängt, dass möglichst viele Staaten kooperieren, derart weitgefaste Regelungen für Geschäftsvorgänge mit nicht kooperativen Steuergebieten durchgesetzt werden sollten.

Mit den in Art. 6 vorgesehenen Regelungen sollen Beanstandungen des bei der OECD angesiedelten Global Forum bei der Umsetzung des Common Reporting Standard in Deutschland beseitigt werden. Die nunmehr vorgesehenen Regelungen würden dazu führen, dass gesetzliche Vorgaben außerhalb des Steuerrechts nicht mehr eingehalten werden können. Da auch der FAQ der OECD zum Common Reporting Standard um Erleichterungen bei der Beschaffung der für die Feststellung des Steuerstatus der Kunden notwendigen Informationen ergänzt worden ist, sollten diese Regelungen noch einmal überdacht werden. Erforderlich ist für unsere Unternehmen zudem, dass hier eine angemessene Übergangsfrist gewährt wird.

Als Anlage finden Sie unsere ausführlichen Anmerkungen zum Gesetzentwurf. Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

Dr. Monika Wünnemann

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.

Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Renate Hornung-Draus

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

Joachim Dahm Heiko Schreiber

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Jochen Bohne Nikolas Malchau

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E.V.

Ralph Brügelmann

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Michael Alber

Erläuterungen zu den einzelnen Regelungen im Entwurf eines Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze

Zum Regierungsentwurf

I. Zu Artikel 1: Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb – Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG)

Zu Abschnitt 2 Qualifikation eines Staates oder eines Gebiets als nicht kooperativ

Die vorgesehenen steuerlichen Abwehrmaßnahmen knüpfen an die Ausgestaltung der steuerlichen Rahmenbedingungen im Drittland an. Die sog. schwarze Liste wird anknüpfend an die Steuerpolitik der Drittstaaten regelmäßig aktualisiert. Der Steuerpflichtige kann durch sein Verhalten weder die Steuerpolitik noch das Listing beeinflussen. Die Aufnahme eines Drittstaats auf die schwarze Liste ist nicht „vorhersehbar oder planbar“. Für die Umsetzung der Abwehrmaßnahmen und ggf. Beendigung der Geschäftsbeziehungen sollte den Unternehmen daher genügend Zeit gegeben werden. Dies ist bisher nur partiell sichergestellt:

Gemäß § 3 Abs. 2 Satz 2 StAbwG-E sollen zwar das Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs nach § 8 StAbwG-E erst ab dem Beginn des vierten Jahres nach Inkrafttreten der Rechtsverordnung, sowie die Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen nach § 11 StAbwG-E erst ab Beginn des dritten Jahres nach Inkrafttreten der Rechtsverordnung Anwendung finden. Die Abwehrmaßnahmen nach § 9 StAbwG-E (Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung) und § 10 StAbwG-E (Quellensteuermaßnahmen) sollen gemäß § 3 Abs. 2 Satz 1 StAbwG-E sowie nach Abschnitt 3 und 4 des Gesetzes bereits mit Beginn des Folgejahres des Inkrafttretens der Rechtsverordnung zur Anwendung gelangen. Da das Gesetz gemäß § 13 StAbwG-E bereits ab dem 1. Januar 2022 anzuwenden sein soll, blieben bei einem Erlass der entsprechenden Rechtsverordnung in 2021 den Unternehmen ggf. nur wenige Monate, um die Abwehrmaßnahmen zu implementieren bzw. ggf. die Geschäftsbeziehungen in den erfassten Staaten zu beenden.

Gleiches gilt für den Fall, dass zukünftig neue Staaten in die Rechtsverordnung aufgenommen werden. Es ist für die Unternehmen nicht absehbar und auch nicht zu beeinflussen, welche Staaten künftig auf der schwarzen Liste genannt werden. Daher sollte den Unternehmen ausreichend Zeit eingeräumt werden, auf ein Listing zu reagieren.

Petition:

Der Anwendungsbeginn aller Abwehrmaßnahmen nach dem StAbwG sollte auf mindestens zwei Jahre nach dem erstmaligen Erlass der Rechtsverordnung bzw. der Neuaufnahme bisher nicht genannter Staaten in der Rechtsverordnung verlängert werden.

Zu Abschnitt 3 Abwehrmaßnahmen

Zu §§ 7 - 12 StAbwG-E: Begrenzung auf steuerinduzierte Gestaltungen

Das Gesetz zielt darauf ab, andere Jurisdiktionen zu einem erwünschten Verhalten zu veranlassen. Zu diesem Ziel werden Unternehmen und Privatpersonen mittels steuerlicher Benachteiligung geschäftlicher Aktivitäten in diesen Staaten oder mit Geschäftspartnern in diesen Staaten instrumentalisiert. Auf eine missbilligenswerte Steuergestaltung kommt es dabei nicht an. Insbesondere besteht keine Möglichkeit des Nachweises einer nicht steuerinduzierten Gestaltung, z. B. durch einen Motivtest. Auch normale, gestaltungsunverdächtige Transaktionen werden somit getroffen. Die Regelungen sind daher aus unserer Sicht unions- und verfassungswidrig. Eine Diskriminierung von Auslands- gegenüber Inlandssachverhalten ist nur dann gerechtfertigt, wenn die von der Maßnahme erfassten Sachverhalte ein erhöhtes Risiko der Steuervermeidung aufweisen. Darauf kommt es im Gesetzentwurf aber nicht an. Außerdem verstoßen die Regelungen gegen die DBA-Diskriminierungsverbote.

Die geplanten Regelungen führen zu einer weiteren Zersplitterung des Steuerrechts mit neuen Einzelfallregelungen. Damit wird das Steuerrecht insgesamt immer intransparenter und eine rechtssichere Anwendung immer schwieriger. Die Regelungen erscheinen auch nicht abgestimmt mit dem internationalen Projekt einer Mindestbesteuerung, das bei der OECD erarbeitet wird. Zudem ist für uns materiell nicht ersichtlich, warum eine Steueroase mit einem Steuersatz von 0 Prozent, wie die britischen Jungferninseln, nicht von der Neuregelung umfasst wird, wohingegen die Neuregelung für die Amerikanischen Jungferninseln mit einem Steuersatz von ebenfalls 0 Prozent anwendbar sein soll. Aus unserer Sicht handelt es sich in beiden Fällen um Steueroasen, welche eine nicht BEPS-konforme Besteuerung durchführen.

Beide Fälle sollten daher auch durch gleichartige Regelungen, z. B. der geltenden Hinzurechnungsbesteuerung, sanktioniert werden. Die Trennung der beiden genannten Fälle erscheint willkürlich. Willkür ist jedoch aus Sicht des Grundgesetzes problematisch.

Petitum:

Die Abwehrmaßnahmen der §§ 8 bis 11 StAbwG-E sollten nicht anzuwenden sein, wenn keine steuerinduzierte Gestaltung vorliegt. Den Steuerpflichtigen muss die Möglichkeit gegeben sein, einen Substanztest zu führen, der die tatsächliche wirtschaftliche Aktivität nachweist. Dies sollte in einem unbürokratischen Prozess gewährleistet werden. Damit sollte insbesondere auch von der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung in § 9 StAbwG-E Abstand genommen werden.

Zu § 8 StAbwG-E

§ 8 StAbwG-E enthält eine der vier Abwehrmaßnahmen, die den Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug aus Geschäftsvorgängen mit nicht kooperativen Steuergewebieten vollumfänglich versagt. Aufwendungen aus Geschäftsvorgängen nach § 7 StAbwG-E sind steuerlich nicht abzugsfähig.

Die Maßnahme hat eine Bruttobesteuerung der Erträge zur Folge, was einer starken Regulierung des Handels mit Dritten gleichkommt. Dies verstößt u. E. gegen das in Art. 12 Abs. 1 GG kodifizierte freie Unternehmertum und beschränkt somit die Grundrechte hinsichtlich der unternehmerischen Handlungsfreiheit und des Eigentumsrechts (Art. 14 Abs.1 GG) radikal. Dies wirkt gerade im Hinblick auf die Wirtschaftsbeziehungen, die auf substantziellen, aktiven wirtschaftlichen Tätigkeiten beruhen, überzogen und damit unverhältnismäßig.

Zudem erscheint die geplante Untersagung des Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzugs aus Geschäftsvorgängen mit nicht kooperativen Steuergewebieten gemäß § 8 StAbwG-E zum jetzigen Zeitpunkt vor dem Hintergrund der aktuell verhandelten Einführung einer globalen Mindestbesteuerung (Säule 2 der OECD-Vorschläge) verfrüht. Durch die geplanten global abgestimmten Regelungen der „Undertaxed Payments Rule“ soll beispielsweise der Betriebsausgabenabzug für Zahlungen an verbundene Unternehmen im Ausland begrenzt werden, um gewinnmindernde Zahlungen an ausländische (verbundene) Unternehmen zu erfassen, die zum Ziel haben, die inländische Steuerschuld zu verringern.

Zu § 9 StAbwG-E

Nach § 9 StAbwG-E ist eine verschärfte AStG-Hinzurechnungsbesteuerung anzuwenden, unter explizitem Ausschluss der Möglichkeit, durch den Nachweis substanzieller, aktiver wirtschaftlicher Tätigkeiten die Hinzurechnungsbesteuerung zu vermeiden.

Petition:

Wie auch schon zu § 7 StAbwG-E ausgeführt, dürfen wirtschaftlich substanzielle Aktivitäten nicht undifferenziert schädlichen Steuerpraktiken gleichgestellt werden. Den Steuerpflichtigen muss die Möglichkeit gegeben sein, einen Substanztest zu führen.

Zu § 10 StAbwG-E

§ 10 StAbwG-E führt über § 49 EStG hinausreichende Sachverhalte auf, die eine beschränkte Steuerpflicht auslösen, sobald eine Ansässigkeit in der „Steueroase“ besteht. Diese weitgehende und vermutlich nicht handhabbare Regelung würde dazu führen, dass deutsche Steuerpflichtige für jegliche dieser Einkünfte eine Quellensteueranmeldung vornehmen müssen (§ 10 Satz 2 StAbwG-E). So ist beispielsweise eine Privatperson, die einen Kugelschreiber auf einer Onlineplattform von einem Veräußerer kauft, welcher eine in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässige Gesellschaft/Privatperson ist, verpflichtet eine Quellensteuer anzumelden und abzuführen, wenn die Kosten als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Wie dargestellt führt dies zu praxisfremden Erfordernissen, die bestenfalls ganz oder zumindest durch die Einführung von Ausnahmeregelungen (bspw. durch Bagatellgrenzen) korrigiert werden sollten. Darüber hinaus sollte u. E. klargestellt werden, dass diese Regelung nur greift, wenn die „...hierbei gewährte Vergütung unmittelbar als Betriebsausgaben oder Werbungskosten...“ geltend gemacht wurden. Durch die Einfügung des Wortes ‚unmittelbar‘ wären Umlage/Weiterbelastung solcher Kosten innerhalb eines Konzerns ausgenommen. Ohne eine solche Klarstellung, bestünden erhebliche Unsicherheiten und Risiken in der Anwendung der Regelung in Konzernsachverhalten.

Petition:

Der Anwendungsbereich des § 10 StAbwG-E sollte durch eine Bagatellgrenze eingeschränkt werden. Zudem sollte eine Klarstellung erfolgen, dass die Regelung nur greift, wenn die „...hierbei gewährte Vergütung unmittelbar als Betriebsausgaben oder Werbungskosten...“ geltend gemacht wurden.

Zu Abschnitt 4 Besondere Anforderungen an das Steuerverwaltungsverfahren

Zu § 12 StAbwG-E

§ 12 StAbwG-E verlangt von den Unternehmen gesteigerte Mitwirkungspflichten, die über die in § 90 AO festgesetzten Mitwirkungspflichten hinaus gehen. Dabei stellt § 12 Abs. 2 StAbwG-E einen umfassenden Katalog an Aufzeichnungspflichten auf, die der Steuerpflichtige den Finanzbehörden erbringen muss.

Die gesteigerten Mitwirkungspflichten in § 12 StAbwG-E sind bei Geschäftsbeziehungen mit fremden Dritten nicht erfüllbar. Die Unternehmen können über die Geschäftsstrategie von unabhängigen Geschäftspartnern (vgl. § 12 Abs 2 Nr. 6 StAbwG-E) nur mutmaßen, aber diese nicht gemäß § 12 Abs. 3 StAbwG-E an Eides statt versichern. Ebenso sind die in § 12 Abs 2 Nr. 8 StAbwG-E geforderten Aufzeichnungspflichten hinsichtlich der unmittelbaren und mittelbaren Anteilseigner des Geschäftspartners des Unternehmens nicht umsetzbar, da sie außerhalb der eigentlich Geschäftsbeziehung beider Unternehmen liegen und daher auch unmöglich eidesstattlich versichert werden können.

Petition:

Die in § 12 StAbwG-E geforderten Mitwirkungspflichten und Aufzeichnungspflichten sind u. E. nicht erfüllbar. Sie sollten zumindest praxisgerecht angepasst werden.

II. **Zu Artikel 7: Änderung des Finanzkonten-Informationsaustauschgesetzes**

§ 3a FKAustG-E sieht eine Verpflichtung des Kontoinhabers bzw. des Antragstellers vor, bei Kontoeröffnung eine Selbstauskunft insbesondere zur steuerlichen Ansässigkeit gegenüber dem Finanzinstitut abzugeben. Dieses erscheint grundsätzlich nachvollziehbar, da ohne Selbstauskunft für die meldenden Finanzinstitute eine Überprüfung der steuerlichen Meldepflichten nach dem FKAustG nicht möglich ist.

Als weitere Verschärfung ist in § 13 und 16 FKAustG-E vorgesehen, dass eine Kontoeröffnung nur bei Vorliegen einer Selbstauskunft erfolgen darf. Diese Vorgabe löst allerdings bei den meldenden Finanzinstituten erheblichen Anpassungsbedarf bei ihren Geschäftsprozessen aus.

Konkretisierung des Begriffs „Kontoeröffnung“

Gemäß § 13 und 16 FKAustG darf eine Kontoeröffnung nur bei Vorliegen einer Selbstauskunft erfolgen.

Die vorgesehene Regelung würde Kunden und Finanzinstitute vor erhebliche Probleme stellen, da die für die Selbstauskunft benötigten Daten bei der Kontoeröffnung in bestimmten Fällen nicht vorliegen bzw. „am Schalter“ nicht geprüft werden können.

Zu nennen ist zum einen der Fall einer Kontoeröffnung einer GmbH. Die GmbH entsteht erst mit der Eintragung ins Handelsregister (§ 11 Abs. 1 GmbHG). Die GmbH in Gründung (GmbH i. G.), die mit der Unterzeichnung der notariellen Urkunde über die Gründung entsteht, ist als sog. Vorgesellschaft bereits rechtsgeschäftsfähig – nicht als Kapitalgesellschaft, sondern als Gesellschaft bürgerlichen Rechts i. S. d. § 705 BGB. Die Anmeldung zum Handelsregister darf jedoch erst dann erfolgen, wenn ein Viertel des Stammkapitals eingezahlt worden ist (§ 7 Abs. 3 GmbHG). Wird das Stammkapital in Form einer Bareinlage geleistet, wird daher auf den Namen der GmbH i. G. ein Konto eröffnet, die Stammeinlage auf das Konto eingezahlt und der Kontoauszug als Nachweis bei der Anmeldung zur Eintragung in das Handelsregister verwendet. Die GmbH i. G. erhält keine Steuernummer, die GmbH erhält die Steuernummer erst nach der Eintragung im Handelsregister. Handelsregisterauszug und Steuernummer werden dann nachgereicht und zu den Kontoeröffnungsunterlagen genommen. Vergleichbare Regelungen gelten für die Gründung einer Aktiengesellschaft. Würde das Konto nicht eröffnet werden dürfen, würde die Eintragung ins Handelsregister daran scheitern, dass das Stammkapital nicht eingezahlt werden kann.

Zum anderen sind bei Kreditinstituten die aufsichtsrechtlichen Vorgaben der Trennung zwischen Markt und Marktfolge im Kreditgeschäft, die sich an deren unterschiedlichen Aufgabestellungen orientieren (§ 25a KWG) und an der auch der Onboarding-Prozess ausgerichtet ist. Im Mittelpunkt des Marktes steht die Kundengewinnung, während Marktfolge-Bereiche ausschließlich anhand der Aktenlage die Gefahr einschätzen, die von der Darlehensgewährung für die Risikotragfähigkeit der Bank ausgeht. Aber auch in anderen Tätigkeitsfeldern eines Kreditinstituts besteht die Trennung zwischen Markt/Frontoffice und Marktfolge/Backoffice. Bei der Kontoeröffnung (von Kredit-, Einlagen- und Verwahrkonten) werden „am Schalter“ von den im Frontoffice tätigen Mitarbeiter*innen die Kontoeröffnungsunterlagen entgegengenommen und an das Backoffice weitergegeben, wo dann die inhaltliche Prüfung erfolgt – unter anderem auch deshalb, weil die Mitarbeiter*innen im Frontoffice nicht über die für die Überprüfung einer ordnungsgemäßen Kontoeröffnung notwendigen Rechtskenntnisse verfügen. Diese werden in den Backoffice-Einheiten vorgehalten und konzentriert. Würde die vorgesehene Regelung verabschiedet, müssten bewährte, der Risikominimierung dienende Prozesse geändert werden. Zudem könnten aufsichtsrechtliche Vorgaben nicht mehr eingehalten werden.

Die Erfahrungen der letzten Jahre haben zudem gezeigt, dass die Kunden im Rahmen einer Kontoeröffnung nur selten alle erforderlichen Daten und Dokumente mit sich führen. Dies betrifft insbesondere die steuerliche Identifikationsnummer bzw. die Steuernummer, die dann nachgereicht werden muss. Aktuell werden die vorstehend skizzierten Probleme dadurch vermieden, dass nach Rz. 230 des BMF-Anwendungsschreibens zum Standard für den automatischen Austausch von Finanzinformationen in Steuersachen vom 01.02.2017, BStBl. I 2017, 305, in der Fassung des BMF-Schreibens vom 21.09.2018, BStBl. I 2018, 1026, das Konto zunächst eröffnet werden kann und die noch fehlenden Informationen innerhalb von 90 Tagen nachgeholt werden können. Auch die FAQ der OECD zum Common Reporting Standard sehen inzwischen eine entsprechende Regelung vor [CRS-related Frequently Asked Questions, Tz. 22 Timing of self-certifications (revised), S. 10)¹], die in Deutschland umgesetzt werden sollte.

Darüber hinaus müsste geregelt werden, wie mit Basiskonten umzugehen ist, bei denen ein Kontrahierungszwang besteht (§ 31 ZKG). Die Regelung des § 13 Abs. 5 FKAustG-E würde in diesem Bereich dazu führen, dass Basiskonten entgegen der europarechtlichen Vorgaben durch die Zahlungskonten-Richtlinie nicht mehr eröffnet werden dürfen.

¹ <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/CRS-related-FAQs.pdf>

Petition:

Vor diesem Hintergrund bitten wir dringend darum, die vorgesehene Regelung zu streichen oder zumindest so auszugestalten, dass Finanzkonten auch künftig zunächst eröffnet werden können und die Selbstauskunft oder ggf. die noch fehlenden Angaben in der Selbstauskunft – in Anlehnung an § 21 Abs. 2 Satz 1 FKAustG und Rz. 230 des o. a. BMF-Schreibens – innerhalb eines angemessenen Zeitraums von 90 Tagen nachgereicht werden können.

Bei der Entscheidung sollte auch berücksichtigt werden, dass keine Kollision mit den Vorgaben des ZKG für die Eröffnung von Basiskonten entsteht.

Zudem muss geregelt werden, auf welchen Zeitpunkt bei der Kontoeröffnung abzustellen ist. Eine Kontoeröffnung erfolgt grundsätzlich über einen Zeitraum, sodass für eine rechtssichere Anwendung der angedachten Regelungen weitere Konkretisierungen erforderlich sind. Unseres Erachtens müsste auf den Zeitpunkt abgestellt werden, in dem der Kunde über das Konto verfügen kann, sodass evtl. vorgelagerte Vorbereitungshandlungen, etwa die Datenerfassung oder die technische Einrichtung des Finanzkontos, noch nicht zu einer Kontoeröffnung führen.

Ausreichende Umsetzungsfrist

Die Kontoeröffnung ist stark standardisiert. Jede Veränderung dieses Prozesses ist mit einem erheblichen Umstellungsaufwand und Kosten verbunden. So sind insbesondere bestehende IT-Systeme des Onboarding-Prozesses und zur Vertragsverwaltung anzupassen und um zusätzliche Prüfschritte zu ergänzen. Zudem sind ggf. auch die Informationen der Finanzinstitute gegenüber den Kunden anzupassen, beispielsweise um Hinweise auf die Verpflichtung zur Abgabe einer Selbstauskunft unter Bußgeldbewährung.

Die Anpassung der Abläufe und der IT-Systeme bei den Finanzinstituten bedarf einer ausreichenden Vorlaufzeit. Bislang sieht der Referentenentwurf hierzu allerdings keinerlei Regelung vor.

Petition:

Zur Sicherstellung einer ausreichenden Umsetzungsfrist für die meldenden Finanzinstitute sollten die Änderungen im FKAustG nicht vor dem 1. Januar 2023 erstmalig anzuwenden sein. Die Regelungen sollten in zeitlicher und sachlicher Hinsicht nur für Neukonten i. S. d. §§ 13 und 16 FKAustG gelten, also für Konten, die ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Neuregelung eröffnet werden.

Prof. Dr. Lorenz J. **JARASS**
 Dipl. Kaufmann (Universität Regensburg)
 M.S. (School of Engineering, Stanford University, USA)
 Hochschule RheinMain Wiesbaden
 mail@Jarass.com, www.Jarass.com

D:\2021\Steuern\BT-Anhörungen\BT, 2021.05.17\BT-FA, 2021.05.17, v1.53.docx

Wiesbaden, 17. Mai 2021

1
2
3 Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages
4 am 17. Mai 2021 zum Entwurf eines Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfai-
5 rem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze
6 (BT-Drucksache 19/28901)
7
8

9 **Steueroasen einfach austrocknen**

10
11
12

13	1 Wann ist ein Land nicht-kooperativ?.....	2
14	2 Welche Maßnahmen werden dann ergriffen?.....	2
15	3 Welche Länder sind betroffen?	3
16	4 Bewertung des Gesetzentwurfs	3
17	5 Zusammenfassung	4

18
19
20
21

22 **Fazit**

23 Der Gesetzentwurf macht zielführende Vorschläge zur Abwehr von Steuervermeidung und un-
24 fairem Steuerwettbewerb.

25 Der Gesetzentwurf ist aber unnötig kompliziert und ermöglicht Umgehungen.

1 Wann ist ein Land nicht-kooperativ?

Zuerst wird im Gesetzentwurf erläutert, wann ein Land nicht-kooperativ ist:

1.1 Intransparenz in Steuersachen (§ 4 StAbwG-E)

Ein Land (*"Steuerhoheitsgebiet"*) ist nicht-kooperativ, wenn dieses Steuerhoheitsgebiet keine hinreichende Transparenz in Steuersachen gewährleistet.

1.2 Unfairer Steuerwettbewerb (§ 5 StAbwG-E)

Ein Land betreibt unfairen Steuerwettbewerb, wenn es Regelungen anwendet, die gemessen an den üblicherweise in dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet geltenden Besteuerungsniveaus eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung insbesondere für Ausländer bewirken.

Wichtig: Allein die Vorgabe eines Steuersatzes von Null für alle Steuerpflichtigen, also sowohl für Inländer als auch für Ausländer, wird nicht als unfairer Steuerwettbewerb angesehen (§ 5 (3) S. 3 StAbwG-E).

1.3 Nichterfüllung der BEPS-Mindeststandards (§ 6 StAbwG-E)

Ein Land ist insbesondere dann nicht-kooperativ, wenn es sich nicht zur Umsetzung der Mindeststandards des OECD/G20 BEPS-Projekts gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverschiebung verpflichtet hat.

2 Welche Maßnahmen werden dann ergriffen?

2.1 Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs (§ 8 StAbwG-E)

Aufwendungen aus Geschäftsvorgängen mit nicht-kooperativen Ländern dürfen den Gewinn nicht mindern. Dieses einfache und klare Abzugsverbot gilt allerdings nicht, soweit die diesen Aufwendungen entsprechenden Erträge der deutschen Steuerpflicht unterliegen, z.B. laut § 49 EStG oder § 10 StAbwG-E. In diesen Fällen können die Aufwendungen steuerlich geltend gemacht werden, unterliegen aber gleichzeitig einer Quellensteuer von im Regelfall 15%.

2.2 Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 StAbwG-E)

Erträge aus Beteiligungen, die ihren Sitz in einem nicht-kooperativen Land haben, werden im Regelfall vollumfänglich dem deutschen steuerpflichtigen Einkommen zugerechnet.

2.3 Quellensteuermaßnahmen (§ 10 StAbwG-E)

Zahlungen an Unternehmen, die ihren Sitz in einem nicht-kooperativen Land haben, können in vielen Fällen doch als steuerlich wirksame Aufwendung geltend gemacht werden, unterliegen aber dann im Regelfall einer Quellensteuer von 15%.

2.4 Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen (§ 11 StAbwG-E)

Deutsche Vorschriften zur Steuerbefreiung bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen finden auf Gewinnausschüttungen aus nicht-kooperativen Ländern und entsprechende Anteilsveräußerungen keine Anwendung.

Dies gilt allerdings nicht, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass die Ausschüttungen aus Beträgen resultieren, die beim Leistenden bereits der Besteuerung nach § 10 unterliegen haben oder für die bereits das Abzugsverbot nach § 8 angewendet worden ist.

2.5 Gesteigerte Mitwirkungspflichten (§ 12 StAbwG-E)

Der Steuerpflichtige hat über die nach § 90 der Abgabenordnung bestehenden Mitwirkungspflichten hinaus eine gesteigerte Mitwirkungspflicht. Insbesondere hat er nach Aufforderung der zuständigen Finanzbehörde die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben an Eides statt zu versichern.

Siehe hierzu auch die Beweislastumkehr bei Verletzung der Mitwirkungspflichten (Änderung der Abgabenordnung, Art. 4 StAbwG-E).

3 Welche Länder sind betroffen?

3.1 Land muss in der EU-Liste nicht-kooperativer Länder genannt sein

In einer deutschen Rechtsverordnung werden nicht-kooperative Länder festgestellt. Voraussetzung hierfür ist neben der in Kap. 1 genannten Vorgaben die Nennung auf der EU-Liste nicht-kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (§ 3 (1) Z. 1 StAbwG-E). Diese EU-Liste wird zweimal im Jahr aktualisiert und umfasst derzeit neben Panama und den Seychellen zehn karibische und pazifische Inseln¹.

3.2 Umsetzung der Maßnahmen gegen nicht-kooperative Länder

Bei Nennung als nicht-kooperatives Land werden die Abwehrmaßnahmen erst mit Verzögerung umgesetzt (§ 3 (2) StAbwG-E):

- Die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 StAbwG-E), die Quellensteuermaßnahmen (§ 10 StAbwG-E) und die gesteigerten Mitwirkungspflichten (§ 12 StAbwG-E) finden nach Nennung als nicht-kooperatives Land ab dem Beginn des Folgejahres Anwendung.
- Die Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen (§ 11 StAbwG-E) greifen hingegen erst ab Beginn des dritten Jahres nach Nennung als nicht-kooperatives Land, das Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs (§ 8 StAbwG-E) erst ab dem Beginn des vierten Jahres.

Wird in einem Jahr ein Land nicht mehr als nicht-kooperatives Land genannt, werden hingegen die Abwehrmaßnahmen rückwirkend zum 1. Januar aufgehoben (§ 3 (3) StAbwG-E).

4 Bewertung des Gesetzentwurfs

Der Gesetzentwurf macht deutlich, dass Deutschland zukünftig verstärkt konkrete Maßnahmen gegen unfairen Steuerwettbewerb und Steuervermeidung ergreifen wird.

Ein Abwarten, bis die von vielen Staaten avisierte internationale Harmonisierung von Maßnahmen gegen unfairen Steuerwettbewerb und Steuervermeidung beschlossen werden, erscheint nicht zielführend. Nationale Maßnahmen fördern eine internationale Harmonisierung von Maßnahmen gegen unfairen Steuerwettbewerb und Steuervermeidung. Wer dann bei der späteren Harmonisierung nicht mitmacht, unterfällt in jedem Fall den nationalen Maßnahmen.

¹ Amerikanisch-Samoa, Anguilla, Dominica (neu), Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad und Tobago, Amerikanische Jungferninseln, Vanuatu, Seychellen. EU-Rat am 22. Februar 2021, <https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/> (07.05.2021).

4.1 EU-Kooperation entscheidend für den Erfolg

Ein gemeinsames und aufeinander abgestimmtes Vorgehen aller EU-Mitgliedstaaten gegen Steueroasen und in Bezug auf unfairen Steuerwettbewerb und Steuervermeidung ist zwingend erforderlich. Werden nämlich in einzelnen EU-Ländern unterschiedliche Länder als nicht-kooperativ benannt, kann mittels geeigneter Wahl des Sitzes einer Zwischengesellschaft ('Sitzarbitrage ') die Wirkung der deutschen Maßnahmen deutlich vermindert oder gar ganz ausgehebelt werden.²

Deshalb ist laut Gesetzentwurf notwendige, allerdings nicht hinreichende Voraussetzung für die vorgesehenen Maßnahmen, dass das Land auf der EU-Liste nicht-kooperativer Länder steht.

Trotzdem ist dadurch nicht sichergestellt, dass einzelne Unternehmen innerhalb und außerhalb der EU unfairen Steuerwettbewerb und Steuervermeidung, z.B. durch Sitzarbitrage, ermöglichen. Deshalb sollten die Maßnahmen gegen unfairen Steuerwettbewerb und Steuervermeidung nicht nur für Unternehmen gelten, die in Ländern laut EU-Liste ansässig sind, sondern für alle Unternehmen, die unfairen Steuerwettbewerb und Steuervermeidung ermöglichen.

Dies könnte durch eine laufende Ergänzung der EU-Länderliste durch eine deutsche Unternehmensliste umgesetzt werden. Eine derartige Liste würde alle Unternehmen (auch solche in Deutschland!) auflisten, die aus deutscher Sicht durch ihre Unternehmenskonstruktion unfairen Steuerwettbewerb und Steuervermeidung ermöglichen. Eine derartige Liste wäre auch für die anderen EU-Länder hilfreich und würde eine kontinuierliche Harmonisierung der EU-weiten Maßnahmen gegen unfairen Steuerwettbewerb und Steuervermeidung erleichtern.

4.2 Europäische Steueroasen nicht auf EU-Liste

Derzeit sind neben Panama und den Seychellen nur kleinere karibische und pazifische Inseln auf der EU-Liste. Laut Europäischer Kommission erfüllen alle EU-Mitgliedstaaten die Konformitätskriterien der EU-Liste vollständig und sind deshalb nicht auf der EU-Liste genannt. Zudem richtet sich laut Europäischer Kommission die EU-Liste nur gegen externe Bedrohungen der EU-Steuerbasis.³

Europäische Steueroasen wie z.B. Luxemburg, Malta, Schweiz und Zypern, aber auch die englischen Kanalinseln Guernsey und Jersey oder US-Steueroasen wie State of Delaware, die wesentlich Steuergestaltungen und Steuervermeidung ermöglichen, sind nicht auf der EU-Liste. Die durch den Gesetzentwurf ermöglichten Maßnahmen zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb können also gegen diese Steueroasen nicht ergriffen werden.

5 Zusammenfassung

Der Gesetzentwurf macht deutlich, dass Deutschland zukünftig verstärkt konkrete Maßnahmen gegen unfairen Steuerwettbewerb und Steuervermeidung ergreifen wird. Der Gesetzentwurf ist aber unnötig kompliziert und ermöglicht Umgehungen. Folgende Änderungen erscheinen angemessen:

(1) Für alle Zahlungen an Steueroasen sollte ein Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs eingeführt werden, und zwar ohne die im Gesetzentwurf vorgesehenen Ausnahmen. Laut Frau Prof. SCHANZ ist fraglich, ob der Betriebsausgabenabzug jemals Anwendung

² Siehe hierzu JARASS LJ, OBERMAIR GM: Angemessene Unternehmensbesteuerung, 2016, S. 140/141.

³ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/MEMO_17_5122. (07.05.2021).

1 findet. Auch durch die vielen Ausnahmen und Sonderregeln wird das Gesetz zu einem Büro-
2 kratienmonster, wie Frau WÜNNEMANN vom BDI zu Recht betont.

3 (2) Eine Anrechnung oder gar Erstattung von im Zusammenhang mit Zahlungen an Steueroa-
4 sen geleistete Kapitalertragsteuer muss ausgeschlossen werden.

5 (3) Zudem sollten alle Erträge im Zusammenhang mit Steueroasen ohne jede Ausnahme und
6 unabhängig von Doppelbesteuerungsabkommen der vollen deutschen Besteuerung unterlie-
7 gen.

8 (4) Die Maßnahmen sollten nach Nennung eines Landes auf der EU-Liste nicht-kooperativer
9 Länder schneller greifen, nicht erst – wie im Gesetzentwurf vorgesehen – mit einer Verzöge-
10 rung von bis zu 4 Jahren.

11
12 **Anhang:**
13 **FDP-Antrag zum Datenschutz beim Informationsaustausch über Finanzkonten**

14 Der automatische Informationsaustausch über Finanzkonten (AIA) dient dazu, mithilfe des
15 Austauschs steuerlich relevanter Informationen unter rund 100 Ländern grenzüberschreiten-
16 den Steuerbetrug aufzudecken und zu bekämpfen. Jedes Teilnehmerland muss sich dazu ver-
17 pflichten, die sensiblen Informationen ausschließlich zu Besteuerungszwecken zu verwenden.
18 Hier besteht die Gefahr von Missbrauch.

19 Der FDP-Antrag⁴ fordert zusätzliche verwaltungsaufwändige Prüf- und Berichtspflichten. Es
20 erscheint fraglich, inwieweit durch diese Prüf- und Berichtspflichten tatsächlich Missbrauch
21 wesentlich verringert werden kann. Besser wäre es, bei Missbrauch konkrete Maßnahmen zu
22 ergreifen, z.B. diese Länder vom Informationsaustausch vorübergehend auszuschließen.

⁴ Laut Antrag der FDP-Bundestagsfraktion vom 04. Mai 2021 zu ´Datenschutz und Menschenrechte im Kampf gegen Steueroa-
sen stärken´ (Drucksache 19/29264) besteht die Gefahr, dass die Daten z.B. durch Hackerangriffe veröffentlicht werden oder
nicht nur für Besteuerungszwecke genutzt werden, z.B. in der Auseinandersetzung mit unliebsamen politischen GegnernInnen
und kritischen JournalistInnen.



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

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
Internet: 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



Gemeinsam für gerechte, solidarische
und nachhaltige Finanzsysteme

Gegen Steuerflucht und
Schattenfinanzwirtschaft weltweit

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags am 17.05.2021 zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zur „Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze (StAbwG)

Christoph Trautvetter, Netzwerk Steuergerechtigkeit

Zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb sieht der Gesetzesentwurf weitreichende und wirksame Gegenmaßnahmen vor. Diese umfassen neben einem Betriebsausgabenabzugsverbot (inkl. für nicht nahestehende Personen), einer verschärften Hinzurechnungsbesteuerung, einer Quellenbesteuerung und der Aussetzung von Dividenden- und Veräußerungsgewinnbefreiungen (inkl. „Durchschüttung“) auch erweiterte Mitwirkungspflichten. Die Maßnahmen führen unter Umständen zu Doppelbesteuerung und einer wesentlichen Behinderung von Geschäftsbeziehungen mit den betroffenen Ländern. Angesichts des hohen Risikos und der über viele Jahre faktisch existierenden doppelten Nichtbesteuerung erscheint das gerechtfertigt und ist insgesamt zu begrüßen.

Allerdings greifen die Maßnahmen teilweise erst mit großer Verspätung (bis zu 4 Jahre) und der Ansatz, diese Maßnahmen auf Staaten aus der schwarzen Liste der EU anzuwenden, ist wenig zielführend. Die auf der EU-Liste aufgeführten Länder sind nach Schätzungen des Tax Justice Networks für weniger als 2% der globalen Steuerverluste durch Steuervermeidung verantwortlich. Von den zehn wichtigsten Unternehmenssteuerwüsten findet sich keine einzige auf der Liste.¹ Außerdem haben Europäische Kommission und Europaparlament u.a. als Reaktion auf die laufenden Verhandlungen der OECD zu einer effektiven Mindeststeuer bereits angekündigt, die Kriterien für die schwarze Liste grundlegend zu überarbeiten. In ihrer [Mitteilung](#) vom 15.07.2020 führt die Europäische Kommission aus: *„Wenn eine effektive Mindestbesteuerung zu einem globalen Standard wird, wird eine neue Untergrenze dafür festgelegt, wie stark Länder ihre Steuersätze senken können, um ausländische Unternehmen und Investitionen anzuziehen. Dies muss natürlich in die EU-Maßnahmen für einen fairen Steuerwettbewerb in den reformierten Verhaltenskodex integriert werden. Sollte es aber keinen Konsens über eine Mindestbesteuerung auf globaler Ebene geben, muss dieses Konzept in den Kodex als EU-Standard eingeführt werden“*.

Diese bevorstehenden Änderungen bei der Definition von unfairer Steuerwettbewerb sollten durch eine allgemeine Anpassungsklausel in §5 StAbwG-E aufgegriffen werden. Alternativ sollte zumindest eine Ausweitung der Liste nach niederländischem Vorbild² erwogen werden. Die niederländische Liste schließt auch Länder ohne Unternehmenssteuern oder mit Steuersätzen unter 9% ein. Dadurch werden 5 der 10 wichtigsten Unternehmenssteuerwüsten (vor allem die Karibik- und Kanalinseln) erfasst. Insbesondere die europäischen Unternehmenssteuerwüsten (Luxemburg, Schweiz – aber auch die Niederlande selbst) sowie Singapur und Hong Kong fehlen trotzdem.

¹ Vergleiche: <https://cthi.taxjustice.net/en/cthi/cthi-2021-results>

² Vergleiche: <https://www.burenlegal.com/en/news/recent-developments-netherlands-and-luxembourg-respect-eu-list-non-cooperative-tax#:~:text=In%202021%2C%20the%20Dutch%20blacklist,the%20US%20Virgin%20Islands%2C%20US>

Die hier vertretenen Auffassungen geben die Meinung des Verfassers wieder und entsprechen nicht unbedingt dem offiziellen Standpunkt des Netzwerks Steuergerechtigkeit.

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit setzt sich für Transparenz auf den internationalen Finanzmärkten ein und lehnt Geheimhaltungspraktiken ab. Wir unterstützen faire Spielregeln im Steuerbereich und stellen uns gegen Schlupflöcher und Verzerrungen bei Besteuerung und Regulierung und gegen den Missbrauch, der aus diesen folgt. Wir fördern die Einhaltung von Steuergesetzen und lehnen Steuerhinterziehung, Steuervermeidung und all jene Mechanismen ab, die es Vermögenseigentümer*innen und –verwalter*innen ermöglicht, sich aus der Verantwortung gegenüber den Gesellschaften zu stehlen, von denen sie und ihr Wohlstand abhängen. Als zentrales Anliegen lehnen wir Steuer- bzw. Verdunkelungssoasen ab.

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit betreibt den Blog Steuergerechtigkeit mit aktuellen Informationen zu Themen der Steuerpolitik.

Mail: info@netzwerk-steuergerechtigkeit.de

Homepage: www.netzwerk-steuergerechtigkeit.de

Mitglieder des Netzwerk Steuergerechtigkeit:

Transparency International Deutschland
Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft
Kirchlicher Dienst in der Arbeitswelt (KDA-EKD)
WEED – Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung
ver.di – Vereinigte Dienstleistungsgewerkschaft
Global Policy Forum

MISEREOR
Oxfam Deutschland
Attac Deutschland
Arbeitsgruppe Alternative Wirtschaftspolitik
Gewerkschaft Erziehung und Wissenschaft (GEW)

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 Anwendungsbereiches des StAbwG-E** dem Rat der EU überlassen wäre. Dies würde einen **Verlust der Eigenverantwortlichkeit des Gesetzgebers** und eine verfassungsrechtlich 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 bedeutet, dass eine beschleunigte, kurzfristige Anpassung des Rechts an sich ändernde Verhältnisse 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 nationalen 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 Rechtsunsicherheit hinsichtlich des Anwendungsbereichs des StAbwG-E zu vermeiden. Diesbezüglich 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 künftig 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 Rechtsverordnung 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 Dezember 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.**



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

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)¹ sowie die seitdem in diesem Zusammenhang durch die Code of Conduct Group (Business Taxation) verhandelten und vom Rat gebilligten Maßnahmen² in deutsches Recht umgesetzt werden.

Im Kern wird den Mitgliedstaaten hierbei die Einführung bestimmter "Abwehrmaßnahmen" empfohlen³:

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

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

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

³ 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.⁴ Daneben wird es den Mitgliedstaaten freigestellt, bestimmte Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten zu implementieren, um die Wirkung der Abwehrmaßnahmen zu verstärken.⁵

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 befindlichen⁶ 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

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

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

⁶ 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).⁷ 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.

⁷ 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 (erstmalig) 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.⁸ 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

⁸ 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.⁹

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

⁹ 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. Gleichmaßen 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.¹⁰ 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

¹⁰ 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.¹¹

Mit freundlichen Grüßen

PricewaterhouseCoopers GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft


Dr. Arne Schnitger
Partner

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