

Bundeskabinett beschließt am 31. März 2021 den Entwurf des Steueroasen-Abwehrgesetzes

EINFÜHRUNG VON ABWEHRMAßNAHMEN MIT BLICK AUF GESCHÄFTSBEZIEHUNGEN ODER BETEILIGUNGSVERHÄLTNISSSE IN ODER MIT BEZUG ZU BESTIMMTEN NICHT KOOPERATIVEN STEUERHOHEITSGEBIETEN

Executive Summary

- Umsetzung der Schlussfolgerungen des Rates der Europäischen Union zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (sog. „**Schwarze Liste**“) sowie die seitdem in diesem Zusammenhang verhandelten Maßnahmen in deutsches Recht.
- Schaffung eines „Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb“ (Steueroasen-Abwehrgesetz – StAbwG).
- Vorschriften des StAbwG sollen ungeachtet möglicherweise entgegenstehender Vorschriften in DBAs zur Anwendung gelangen und grds. Vorrang vor den Vorschriften der AO und anderer Steuergesetze haben.
- Geschäftsbeziehungen in Fällen mit Auslandsbezug zu Ländern, die auf der Schwarzen Liste stehen, sollen gesetzgeberseitig durch Einführung sog. „Abwehrmaßnahmen“ unattraktiv(er) werden.

Historie und rechtspraktischer Hintergrund

Ziel des StAbwG ist es, Staaten und Gebiete, die anerkannte Standards in den Bereichen Transparenz in Steuersachen, unfairen Steuerwettbewerb und bei der Umsetzung die BEPS-Mindeststandards nicht erfüllen, anzuhalten, Anpassungen zur Umsetzung und Beachtung internationaler Standards im Steuerbereich vorzunehmen. Dadurch soll über Staatsgrenzen hinweg für mehr Steuergerechtigkeit gesorgt werden. Hierzu sollen Personen und Unternehmen durch gezielte verwaltungsseitige und materiell-rechtliche Maßnahmen davon abgehalten werden,

Geschäftsbeziehungen zu diesen Staaten und Steuergeländern fortzusetzen und neu aufzunehmen. Hierzu hat das BMF am 12. Februar 2021 einen ersten Referentenentwurf für das StAbwG veröffentlicht, welches entsprechende Abwehrmaßnahmen vorsieht. Das Bundeskabinett reagiert hierauf am 31. März 2021 mit einem entsprechenden Gesetzesbeschluss.

Das Gesetzgebungsverfahren dient ferner der Überführung und der entsprechenden Anpassung der durch das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz vom 29. Juli 2009 (SteuerHinBekG) im EStG, KStG und AO aufgenommenen Regelungen. Auf deren Grundlage existiert derzeit die sog. Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung (SteuerHBekV), welche jedoch ein „zahnloser Tiger“ ist: Zwar enthält sie ähnliche Abwehrmaßnahmen für nicht kooperative Staaten. Allerdings wurde schon 2010 im Rahmen eines BMF-Schreibens festgestellt, dass zum 1. Januar 2010 keine Jurisdiktion unter den Anwendungsbereich der SteuerHBekV fällt, was sich bis heute nicht geändert hat. Somit waren die rechtspraktischen Auswirkungen bisher limitiert.

Unabhängig davon hat Aufsehen erregt, dass die Cayman Islands im Februar 2020 auf die Schwarze Liste gesetzt wurden. Diese Liste wird grundsätzlich zwei Mal im Jahr (üblicherweise im Februar und Oktober) aktualisiert. Im Rahmen der Oktoberaktualisierung wurden die Cayman Islands jedoch schon nicht mehr auf der Liste genannt. Die entsprechende Diskussion in diesem Zusammenhang hat jedoch das Augenmerk auf die Frage der diesbezüglichen steuerlichen Auswirkungen gelenkt. Letztere sind – wie schon im Hinblick auf die SteuerHBekV



erläutert – sehr begrenzt. Nur im Rahmen der Umsetzung der sog. DAC6-Regelungen wird bestimmt, dass Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, dass der Empfänger grenzüberschreitender Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen, die als Betriebsausgabe abziehbar sind, in einem Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, das auf der Schwarzen Liste geführt wird, ein sog. unbedingtes Kennzeichen darstellen (§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb AO). Letzteres hat stets eine Mitteilungspflicht der betreffenden Gestaltung nach den DAC6-Regelungen zur Folge. Mit der Verabschiedung des StAbwG könnten sich die praktischen Auswirkungen der Aufnahme auf die Schwarze Liste daher erweitern.

Anwendungsbereich

Persönlich sollen nach § 1 Abs. 1 StAbwG-E die Vorschriften des StAbwG auf unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen anzuwenden sein.

Je nach Normenbezug können auch Personengesellschaften als Steuerpflichtige gelten. Sachlich erfasst sind gem. § 1 Abs. 2 StAbwG-E alle Steuern, einschließlich Steuervergütungen, die durch Bundesrecht oder Recht der EU geregelt sind und durch Bundesfinanzbehörden, Landesbehörden oder Gemeinden verwaltet werden. Explizit ausgenommen sind nur die Umsatzsteuer (einschließlich Einfuhrumsatzsteuer), Einfuhr- und Ausfuhrabgaben sowie

Verbrauchssteuern. Es gilt ein grundsätzlicher Anwendungsvorrang des StAbwG vor entgegenstehender Vorschriften in DBAs, AO und anderen Steuergesetzen.

Weitere Voraussetzung ist das Vorliegen eines nicht kooperativen Steuerhoheitsgebietes, welches § 2 Abs. 1 StAbwG näher regelt. Ein Steuerhoheitsgebiet gilt als nicht kooperativ, wenn die nachfolgenden Voraussetzungen *kumulativ* erfüllt sind:

1. Es muss sich um ein Steuerhoheitsgebiet handeln, das in der Schwarzen Liste in der jeweils aktuellen Fassung genannt ist (aktueller Stand 07. Oktober 2020: Amerikanisch-Samoa, Anguilla, Barbados, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad und

Tobago, die Amerikanischen Jungferninseln, Vanuatu, Seychellen – neu ab 22. Februar 2021: Dominica, Barbados nicht mehr) und

2. dieses Steuerhoheitsgebiet (i) gewährleistet keine hinreichende Transparenz in Steuersachen (§ 4 Abs. 1 StAbwG-E), (ii) betreibt unfairen Steuerwettbewerb (§ 5 Abs. 1 StAbwG-E) oder (iii) hat sich nicht zur Umsetzung des Mindeststandards des OECD/G20 BEPS-Projekt gegen Gewinnkürzungen und Gewinnverschiebung verpflichtet (§ 6 StAbwG-E) und
3. das nicht kooperative Steuerhoheitsgebiet im vorgenannten Sinne ist als solches in der vom BMF mit Zustimmung des Bundesrates noch zu erlassenden Rechtsverordnung aufgeführt (§ 3 Abs. 1 bis 3 StAbwG-E).

Vorgesehene Abwehrmaßnahmen

Die verschiedenen Abwehrmaßnahmen sind in §§ 8 – 11 StAbwG-E geregelt und sollen gem. § 7 Abs. 1 StAbwG-E in Bezug auf bestimmte Geschäftsvorgänge angewendet werden und können sowohl im Outbound- als auch im Inbound-Fall relevant werden. Nach der Entwurfsbegründung soll bzgl. eines Geschäftsvorgangs jeweils nur eine Abwehrmaßnahme Anwendung finden, weshalb die Abwehrregeln diesbezüglich Subsidiaritätsklauseln enthalten.

Die einzelnen Abwehrmaßnahmen im Überblick:

- § 8 StAbwG-E: Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs
Aufwendungen aus Geschäftsvorgängen zu natürlichen Personen oder Körperschaften, die in nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten ansässig sind, sollen steuerlich grds. nicht abzugsfähig sein. Ausnahme: die den Aufwendungen entsprechenden Erträge unterliegen in Deutschland einer (un-)beschränkten Steuerpflicht.



- § 9 StAbwG-E: Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung

Eine ausländische Gesellschaft (und auch sog. nachgeschaltete Untergesellschaften i.S.d. § 14 AStG) soll unabhängig von der Qualifikation ihrer Einkünfte gem. § 8 Abs. 1 AStG als aktiv oder passiv, der Erfüllung des sog. Motivtests nach § 8 Abs. 2 AStG oder des Vorliegens einer Niedrigbesteuerung nach § 8 Abs. 3 AStG für sämtliche Einkünfte als Zwischengesellschaft gelten, sofern sie in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist. Ausnahme: die den Erträgen entsprechenden Aufwendungen unterliegen dem Abzugsverbot nach § 8 StAbwG-E und stammen aus aktiven Tätigkeiten i.S.d. § 8 AStG.

- § 10 StAbwG-E: Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht

Nach § 10 Abs. 1 StAbwG-E sollen ferner beschränkt steuerpflichtige Einkünfte über den Katalog des § 49 EStG hinaus auch dann vorliegen, wenn natürliche Personen oder Körperschaften, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, Einkünfte aus Finanzierungsbeziehungen/Versicherungs- oder Rückversicherungsleistungen/weiteren Dienstleistungen (bspw. „Rechts- und Beratungsleistungen“)/dem Handel mit Waren oder Dienstleistungen erzielen. Für diese Einkünfte soll ein Steuerabzug von 15% zzgl. SolZ vorgenommen werden.

- § 11 StAbwG-E: Einschränkung der Steuerfreistellung bei Dividenden und Anteilsveräußerungen, wenn eine Körperschaft in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist

Dividenden und Veräußerungsgewinne sollen nicht nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG (bzw. auf der Grundlage eines DBA-Schachtelprivilegs) steuerfrei sein und auch der Abgeltungssteuersatz und das Teileinkünfteverfahren sollen keine Anwendung finden. Ausnahme: Der Steuerpflichtige weist nach, dass die Ausschüttung aus Beträgen resultieren, die bei der ausschüttenden Gesellschaft bereits der inländischen Quellenbesteuerung nach § 10 StAbwG-E unterlegen haben oder das WK/BA-Abzugsverbot nach § 8 StAbwG-E kam bereits zur Anwendung.

Erweiterte Mitwirkungspflicht und geplanter Änderungszeitraum

Für Geschäftsvorgänge i.S.d § 7 Abs. 1 StAbwG-E sieht § 12 StAbwG-E in Ergänzung zu § 90 AO eine gesteigerte Mitwirkungspflicht vor.

Die Vorschriften des StAbwG sollen gem. § 13 Abs. 1 StAbwG-E grds. ab dem 1. Januar 2022 anzuwenden sein. Abweichend davon sieht § 13 Abs. 2 StAbwG-E vor, dass in Bezug auf Steuerhoheitsgebiete, die am 1. Januar 2021 noch nicht auf der Schwarzen Liste waren, erst eine Anwendung ab dem 1. Januar 2023 stattfinden soll. Weitere Einzelheiten hinsichtlich des Anwendungszeitpunkts ergeben sich aus §§ 3 Abs. 2 und 3 StAbwG-E. Insbesondere geregelt ist die Bekanntgabe, der nicht als kooperativ geltenden Steuerhoheitsgebiete durch das BMF im Wege der Rechtsverordnung und eine Geltung des StAbwG bzgl. Geschäftsvorgänge mit Personen des entsprechenden Steuerhoheitsgebiets grundsätzlich ab dem Folgejahr. Entsprechend soll auch der Wegfall aus der Liste mit einer Rückwirkung der Nichtanwendung des StAbwG ab dem 1. Januar des Jahres des Wegfalls verknüpft sein. Entgegen dem Referentenentwurf sieht der Regierungsentwurf (i) für die Abwehurmaßnahme des Verbots des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs (§ 8 StAbwG-E) eine Anwendbarkeit erst ab dem Beginn des vierten Jahres nach Inkrafttreten der Rechtsverordnung und (ii) für die Einschränkung der Steuerfreistellung bei Dividenden und Anteilsveräußerungen (§ 11 StAbwG-E) eine Anwendbarkeit erst ab Beginn des dritten Jahres nach Inkrafttreten der Rechtsverordnung vor.

In seiner Stellungnahme vom 4. März begrüßt das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) grundsätzlich die Maßnahmen zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb. Kritisiert wurde der Referentenentwurf vom 15. Februar 2021 jedoch vor allem dahingehend, dass er zu weit gefasst und unklar formuliert sei. Insbesondere das Erfassen sämtlicher Geschäftsvorfälle, unabhängig von seiner Sanktionswürdigkeit und teilweisen notwendigen Verbindung der jeweils tätigen Branche (z.B. Reisebranche) müsse auch in Zukunft sanktionslos möglich sein. Weitergehend wird Kritik dahingehend ausgeübt, dass fraglich scheint, ob



die Regelungen mit EU-Recht (v.a. dem Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit) und/oder dem Verfassungsrecht insbesondere dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar seien.

Während der Referentenentwurf noch vorsah, dass keine Quellensteuerentlastung erfolgt, wenn an einer ausländischen Gesellschaft (un-)mittelbar natürliche Personen zu insgesamt mehr als 10% beteiligt sind, die in einem nicht kooperativen Hoheitsgebiet ansässig sind (§ 10 Abs. 1 StAbwG-ReferentenE), ist diese konkrete Abwehrmaßnahme im Regierungsentwurf nicht mehr enthalten.

Fazit und Ausblick

Die Kritik des IDW wurde vom Gesetzgeber weitgehend ignoriert. Abzuwarten ist, wie sich das weitere Gesetzgebungsverfahren entwickeln wird. Im Gegensatz zum bisherigen Vorgehen des Gesetzgebers, welcher umfangreiche Meldepflichten für gewisse Steuergestaltungen vorsah, greift der aktuelle Vorschlag auch in die wirtschaftliche Rentabilität von Investitionen ein.

Voraussichtlich werden in der Praxis insbesondere die Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen von großer Relevanz sein, weshalb es sich empfiehlt sich derartige Fälle mit Auslandsbezug zu nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten bereits jetzt näher in den Blick zu nehmen. Weiterhin ist bei Investitionen über steuerlich transparente Rechtsträger (z.B. ausländische als Personengesellschaften strukturierte Fonds) zu analysieren, ob und inwieweit indirekt eine Anwendbarkeit der verschärften Hinzurechnungsregeln droht.

Heiko Stoll

Rechtsanwalt / Steuerberater
Standort Frankfurt am Main
heiko.stoll@gsk.de

Fabienne Vanessa Helle

Rechtsanwältin / Dipl.-Finanzwirtin (StAkad)
Standort Frankfurt am Main
fabienne.helle@gsk.de



Urheberrecht

GSK Stockmann – Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung von GSK Stockmann gestattet.

Haftungsausschluss

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot auf Beratung oder Auskunft dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko.

GSK Stockmann und auch die in dieser Mandanteninformation namentlich genannten Partner oder Mitarbeiter übernehmen keinerlei Garantie oder Gewährleistung, noch haftet GSK Stockmann und einzelne Partner oder Mitarbeiter in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grund empfehlen wir, in jedem Fall eine persönliche Beratung einzuholen.

www.gsk.de

GSK Stockmann

BERLIN

Mohrenstrasse 42
10117 Berlin
T +49 30 203907-0
F +49 30 203907-44
berlin@gsk.de

HEIDELBERG

Mittermaierstrasse 31
69115 Heidelberg
T +49 6221 4566-0
F +49 6221 4566-44
heidelberg@gsk.de

FRANKFURT / M.

Taunusanlage 21
60325 Frankfurt am Main
T +49 69 710003-0
F +49 69 710003-144
frankfurt@gsk.de

MÜNCHEN

Karl-Scharnagl-Ring 8
80539 München
T +49 89 288174-0
F +49 89 288174-44
muenchen@gsk.de

HAMBURG

Neuer Wall 69
20354 Hamburg
T +49 40 369703-0
F +49 40 369703-44
hamburg@gsk.de

LUXEMBURG

GSK Stockmann SA
44, Avenue John F. Kennedy
L-1855 Luxemburg
T +352 271802-00
F +352 271802-11
luxembourg@gsk-lux.com



YOUR PERSPECTIVE.

GSK.DE | GSK-LUX.COM