

Steueroasen-Abwehrgesetz

Zustimmung des Bundesrats vom 25.06.2021

Stand: 25.06.2021



Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	3
2.	Anwendungsbereich des Steueroasen-Abwehrgesetzes.....	3
2.1	Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich	3
2.2	Zeitlicher Anwendungsbereich	4
3.	Abwehrmaßnahmen.....	5
3.1	Verweigerung des Betriebsausgabenabzugs, § 8 StAbwG	5
3.2	Verschärzte Hinzurechnungsbesteuerung, § 9 StAbwG.....	5
3.3	Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht und Quellensteuereinbehalt, § 10 StAbwG	6
3.4	Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen, § 11 StAbwG.....	7
4.	Gesteigerte Mitwirkungspflichten, § 12 StAbwG.....	7
5.	Änderungen im Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz	8
6.	Drittstaaten-Kapitalgesellschaften.....	9
6.1	Körperschaftsteuer.....	9
6.2	Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Grunderwerbsteuer	10

1. Einleitung

Das am 10.06.2021 vom Bundestag beschlossene „Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze“ sieht insbesondere die Schaffung eines sogenannten Steueroasen-Abwehrgesetzes (StAbwG) vor. Mit diesem sollen Geschäftsvorgänge von Unternehmern und Privatpersonen mit nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten eingedämmt werden.

Das StAbwG löst die Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung vom 18.09.2009 (BGBl. I 2009, S. 3046) ab, die neben den Verordnungsermächtigungen in § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f EStG und § 33 Abs. 1 Nr. 2 lit. e KStG aufgehoben wird. Die bestehenden Regelungen waren bisher nicht von Bedeutung, da ein BMF-Schreiben vom 05.01.2010 festlegte, dass kein Staat oder Gebiet die Voraussetzungen für Maßnahmen nach der Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung erfüllt. Dementsprechend müssen bisher auch die mit diesen in Zusammenhang stehenden erweiterten Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten nicht angewendet werden.

Dies ändert sich nun, aufbauend auf den Schlussfolgerungen des EU-Rates zur Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (sogenannte EU-Blacklist) sowie den seitdem in diesem Zusammenhang durch die Gruppe Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung) verhandelten Abwehrmaßnahmen¹, durch das StAbwG für nicht kooperative EU-Blacklist-Staaten. Ähnlich wie die Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung versagt das StAbwG bei Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungen mit Bezug zu nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten den Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten, die Anwendung der Abgeltungsteuer, das Schachtelpreivilieg nach § 8b KStG und das Teileinkünfteverfahren. Außerdem wird § 90 Abs. 2 Satz 3 AO aufgehoben und durch § 12 Abs. 3 StAbwG ersetzt (eidestattliche Versicherung durch den Steuerpflichtigen in Bezug auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben). Über die bisher in der Verordnung angelegten Regelungen hinaus werden für Geschäftsvorgänge mit nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten eine verschärzte Hinzurechnungsbesteuerung eingeführt, der Katalog des § 49 EStG (beschränkte Steuerpflicht) erweitert und Quellensteuern erhoben.

Des Weiteren wird das Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz (FKAustG) um weitreichende gesetzliche Pflichten der Kunden von meldepflichtigen Finanzinstituten (z.B. Banken, Fonds, Versicherungen etc.) erweitert. Die bisherige zivilrechtliche Verpflichtung zur sogenannten Selbstauskunft wird künftig zu einer gesetzlichen Verpflichtung.

Neu hinzugekommen und unabhängig vom Hauptziel des Artikelgesetzes sind Klarstellungen in Bezug auf die steuerliche Qualifikation von Leistungsbeziehungen mit Drittstaaten-Kapitalgesellschaften, die ihren Verwaltungssitz im Inland haben.

Die Zustimmung des Bundesrats ist an 25.06.2021 erfolgt. Das Gesetz tritt am Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt in Kraft.

2. Anwendungsbereich des Steueroasen-Abwehrgesetzes

2.1 Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich

Der persönliche Anwendungsbereich des StAbwG umfasst natürliche Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, § 1 Abs. 1 StAbwG. Der sachliche Anwendungsbereich des StAbwG erstreckt sich auf alle Steuern, die durch Bundesrecht oder EU-Recht geregelt sind, mit Ausnahme der Umsatzsteuer, Einfuhrumsatzsteuer, Einfuhr- und Ausfuhrabgaben und Verbrauchsteuern, § 1 Abs. 2 StAbwG. § 1 Abs. 3 StAbwG statuiert einen doppelten Treaty Override. Die Vorschriften des StAbwG werden einerseits durch Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) nicht eingeschränkt oder ausgeschlossen, § 1 Abs. 3 Satz 1 StAbwG. Deutsche

¹ Insbesondere Ratsschlussfolgerungen vom 25.11.2019, 14115/19, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14115-2019-INIT/de/pdf> und Fortschrittsbericht der Gruppe „Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)“ vom 25.11.2019, 14114/19, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14114-2019-INIT/en/pdf>.

Besteuerungsrechte werden zudem nicht durch DBA mit nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten berührt, solange die Abwehrmaßnahmen und Mitwirkungspflichten des StAbwG für die betroffenen Steuerhoheitsgebiete gelten, § 1 Abs. 3 Satz 2 StAbwG.

Das StAbwG greift dann, wenn ein Steuerpflichtiger Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnisse in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet i.S.d. § 2 Abs. 1 StAbwG unterhält (betroffene Geschäftsvorgänge, § 7 StAbwG). Als in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet i.S.d. StAbwG ansässig gelten nach § 2 Abs. 2 StAbwG: natürliche Personen mit Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichem Aufenthalt (§ 9 AO) sowie Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen mit Sitz (§ 10 AO) oder Ort der Geschäftsleitung (§ 11 AO) in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet.

Unter Geschäftsbeziehungen werden laut Gesetzesbegründung grds. alle Geschäftsbeziehungen i.S.d. § 1 Abs. 4 ASTG erfasst, jedoch ist unbeachtlich, ob es sich um Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen oder um gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen handelt. D.h. alle wirtschaftlichen Vorgänge, die Teil einer Tätigkeit des Steuerpflichtigen i.S.d. §§ 13, 15, 18 oder 21 EStG sind, sowie anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen zwischen einem Steuerpflichtigen und seiner ausländischen Betriebsstätte werden erfasst.

Nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete i.S.d. StAbwG werden mit gesonderter Rechtsverordnung (§ 3 Abs. 1 StAbwG) bekannt gegeben. Darunter fallen Steuerhoheitsgebiete, die auf der EU-Blacklist geführt werden und eine der in den §§ 4 bis 6 StAbwG aufgestellten Anforderungen zur Transparenz im Steuerbereich, fairem Steuerwettbewerb und der Umsetzung der BEPS-Mindeststandards nicht erfüllen. Derzeit auf der EU-Blacklist befinden sich Amerikanisch-Samoa, Anguilla, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad und Tobago, die Amerikanischen Jungferninseln, Vanuatu, die Seychellen und Dominica (neu seit 22.02.2021). Über eine mögliche Aufnahme der Türkei wird derzeit noch debattiert.

2.2 Zeitlicher Anwendungsbereich

Die Gegenmaßnahmen und gesteigerten Mitwirkungspflichten sind grundsätzlich ab dem 01.01.2022 anzuwenden, § 13 Abs. 1 StAbwG. Sofern ein Steuerhoheitsgebiet erst nach dem 01.01.2021 in die EU Blacklist aufgenommen wurde, verschiebt sich die Anwendbarkeit um ein Jahr auf den 01.01.2023. Dies betrifft zum derzeitigen Stand Dominica, welches erst am 22.02.2021 gelistet wurde.

Für betroffene Geschäftsvorgänge mit Bezug zu Staaten, die auf der EU-Blacklist geführt und per Rechtsverordnung als nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete deklariert werden, sind die Regelungen grds. ab dem Beginn des Folgejahres des Inkrafttretens der (geänderten) Rechtsverordnung anzuwenden (§ 3 Abs. 2 Satz 1 StAbwG). Abweichend davon, sind die Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen nach § 11 StAbwG erst ab dem Beginn des dritten Jahres und die Versorgung des Ausgabenabzugs nach § 8 StAbwG erst ab Beginn des vierten Jahres nach Inkrafttreten der Rechtsverordnung anzuwenden (§ 3 Abs. 2 Satz 2 StAbwG). Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr ist dabei auf den Beginn des folgenden Wirtschaftsjahrs abzustellen.

Wird ein Staat oder Gebiet nicht mehr als nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet eingestuft, so sind die Regelungen bereits ab dem Beginn des Kalender- oder Wirtschaftsjahres nicht mehr anzuwenden, in dessen Verlauf die Voraussetzungen für die Qualifikation als nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet entfallen sind (§ 3 Abs. 3 StAbwG). Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr ist in diesem Fall auf den Beginn des Wirtschaftsjahrs abzustellen.

Erfüllt ein zunächst gelistetes Steuerhoheitsgebiet die Transparenzanforderungen und wird vor Ablauf der Fristen des § 3 Abs. 2 Satz 2 StAbwG wieder von der EU-Liste bzw. aus der Rechtsverordnung gestrichen, kann es demnach die Anwendung der §§ 8 und 11 StAbwG vermeiden. Gelingt die Streichung innerhalb des ersten Jahres, in dem die anderen Abwehrmaßnahmen (§§ 9 und 10 StAbwG) und die Mitwirkungspflichten des StAbwG erstmals anzuwenden wären, entfallen diese rückwirkend zum Beginn des Wirtschaftsjahres vollständig (§ 3 Abs. 3 Satz 1). Bei einer nur kurzzeitigen Nennung eines Steuerhoheitsgebiets auf der EU-Blacklist, kann es so dazu kommen, dass es trotz Eröffnung des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereichs nicht zu einer tatsächlichen Anwendung der Abwehrmaßnahmen und der gesteigerten Mitwirkungspflichten des StAbwG kommt.

3. Abwehrmaßnahmen

Die eingreifenden Abwehrmaßnahmen entsprechen grds. den Schlussfolgerungen des EU-Rats und dem Fortschrittsbericht der Gruppe „Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)“ vom 25.11.2019, mit denen sich die Mitgliedstaaten auf die Umsetzung mindestens einer der Abwehrmaßnahmen verständigt haben. Der Gesetzentwurf sieht vor, mehrere Maßnahmen zu implementieren, jedoch soll laut Gesetzesbegründung grds. immer nur eine Abwehrmaßnahme pro Geschäftsvor-gang greifen. Hierbei soll aufgrund der leichteren Administrierbarkeit im Inbound-Fall vorrangig die Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht (§ 10 StAbwG) zur Anwendung kommen, erst subsidiär das Betriebsausgabenabzugsverbot (§ 8 StAbwG). Für den Outbound-Fall sind hingegen vorrangig das Betriebsausgabenabzugsverbot und die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 StAbwG) zu prüfen und subsidiär die Verweigerung der (teilweisen) Steuerfreistellung von Ausschüttungs- und Veräußerungsgewinnen (§ 11 StAbwG).

Gänzlich ausgeschlossen ist eine kumulative Anwendung von Maßnahmen aber nicht. So kann die Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht nach § 10 StAbwG neben der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 StAbwG Anwendung finden. Laut Gesetzesbegründung wird die aufgrund von § 10 StAbwG gezahlte Quellensteuer später aber auf Antrag bei der Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags nach § 12 Abs. 1 AStG angerechnet.

3.1 Verweigerung des Betriebsausgabenabzugs, § 8 StAbwG

Nach § 8 Satz 1 StAbwG dürfen Aufwendungen aus Geschäftsvorgängen i.S.d. § 7 StAbwG grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Eine Ausnahme gilt nach § 8 Satz 2 Nr. 1 StAbwG, soweit die den Aufwendungen entsprechenden Erträge in Deutschland der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht nach dem EStG, KStG oder StAbwG unterliegen. Hieraus ergibt sich die subsidiäre Anwendbarkeit des § 8 StAbwG im Verhältnis zu § 10 StAbwG, der eine beschränkte Steuerpflicht im Inland konstituiert.

Nach § 8 Satz 2 Nr. 2 StAbwG greift das Betriebsausgabenabzugsverbot auch dann nicht, soweit aufgrund der aus den Aufwendungen resultierenden Einnahmen ein Hinzurechnungsbetrag i.S.d. § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG anzusetzen ist. Hierdurch wird die vorrangige Anwendbarkeit der verschärf-ten Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 StAbwG konstituiert, um eine parallele Anwendung von §§ 8 und 9 StAbwG zu vermeiden.²

Erstmalige Anwendung:

§ 8 StAbwG findet nach § 3 Abs. 2 Satz 2 StAbwG erst ab dem Beginn des vierten Jahres nach Inkrafttreten der Rechtsverordnung, in der ein Steuerhoheitsgebiet erstmals gelistet wird, Anwendung.

3.2 Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung, § 9 StAbwG

§ 9 StAbwG erweitert die Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG. Eine ausländische Gesellschaft (§ 7 Abs. 1 AStG), die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, ist demnach mit ihren sämtlichen niedrig besteuerten Einkünften als Zwischengesellschaft anzusehen, soweit an ihr unbeschränkt steuerpflichtige Personen i.S.d. § 7 AStG beteiligt sind (§ 9 Satz 1 StAbwG). Die Art der Einkünfte (aktiv oder passiv, § 8 Abs. 1 AStG), eine etwaige Erfüllung des Motivtests (§ 8 Abs. 2 bis Abs. 4 AStG) sowie das Unterschreiten der Freigrenze (§ 9 AStG) sind unbeachtlich.

Zur Verhinderung einer Besserstellung gegenüber dem Status quo greift die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 Satz 2 StAbwG nicht, soweit ihre Anwendung zu niedrigeren steuerpflich-tigen Einkünften führen würde als ohne ihre Geltung (Rückfallklausel).

² In den Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG fließen dabei aufgrund des Spezialnormenvor-rangs von § 9 StAbwG („über § 8 Abs. 1 AStG hinaus“) sowohl die aktiven als auch die passiven Einkünfte ein. Damit erfüllen jegliche Aufwendungen, deren gegenüberstehende Einnahmen der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen (entweder bereits aufgrund der regulären oder erst aufgrund der verschärften Hinzurechnungsbe-steuerung), den Ausnahmetest des § 8 Satz 2 Nr. 2 StAbwG.

Zudem ist für in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet gelegene Betriebsstätten eines unbeschränkt Steuerpflichtigen § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG auf sämtliche Einkünfte der Betriebstätte anzuwenden (Switch-over-clause - Wechsel von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode, § 9 Satz 3 StAbwG). D.h., die Ausnahme des § 20 Abs. 2 Satz 2 AStG für Einkünfte nach § 8 Abs. 1 Nr. 5 lit. a AStG (passive Einkünfte aus Dienstleistungen unter Mitwirkung eines Inlandsbeteiligten oder einer diesem nahestehenden Person) findet keine Anwendung. Darüber hinaus gilt die Rückfallklausel in § 9 Satz 2 StAbwG (keine Besserstellung zum Status Quo) auch in den Betriebsstättensachverhalten entsprechend.

Erstmalige Anwendung:

§ 9 StAbwG findet nach § 3 Abs. 2 Satz 1 StAbwG ab dem Beginn des Folgejahres nach Inkrafttreten der Rechtsverordnung, in der ein Steuerhoheitsgebiet erstmals gelistet wird, Anwendung.

Darüber hinaus sieht § 13 Abs. 3 StAbwG für § 9 StAbwG eine gesonderte und sehr ausführliche Anwendungsregelung vor. Allgemein gilt, dass § 9 StAbwG erstmals anzuwenden ist für den Veranlagungszeitraum/ Erhebungszeitraum, für den Zwischeneinkünfte hinzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft oder der Betriebsstätte entstanden sind, das nach dem 31. Dezember 2021 beginnt.

Mit dem in der Endphase des Gesetzgebungsverfahrens befindlichen ATAD-Umsetzungsgesetz (ATADUmsG) wird u.a. die Hinzurechnung der Hinzurechnungsbeträge ab 2022 phasengleich und nicht mehr phasenverschoben stattfinden. Im Jahr 2022 kann es demnach, abhängig vom Beginn des Wirtschaftsjahrs der Zwischengesellschaft, zu Hinzurechnungsbeträgen nach dem alten oder neuen System kommen. Für Fälle, in denen das Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft vor dem 01.01.2022 beginnt (Altfälle), enthält § 13 Abs. 3 StAbwG eine gesonderte Fassung des § 9 StAbwG. Danach ist die verschärzte Hinzurechnungsbesteuerung des § 9 StAbwG durch entsprechende Verweise auf die Vorgängerfassung der §§ 7 ff. AStG auch bereits auf diese Altfälle anwendbar. Darüber hinaus wird in den Altfällen dem Konzept der sog. übertragenden Zurechnung Rechnung getragen, indem Untergesellschaften i.S.d. § 14 AStG und ihnen nachgeschaltete ausländische Gesellschaften i.S.d. § 14 Abs. 3 AStG auch als Zwischengesellschaften für Zwecke der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung qualifiziert werden.

3.3 Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht und Quellensteuereinbehalt, § 10 StAbwG

Die beschränkte Steuerpflicht für natürliche Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die in nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten ansässig sind, wird nach § 10 Satz 1 StAbwG über den Katalog des § 49 EStG hinaus erweitert auf Einkünfte aus

- ▶ Finanzierungsbeziehungen, insb. Darlehensbeziehungen und Finanzierungsleasing,
- ▶ Versicherungs- und Rückversicherungsleistungen,
- ▶ der Erbringung von sonstigen Dienstleistungen, insb. (Rechts-)Beratungsleistungen und Online-werbung oder
- ▶ dem Handel mit Waren oder Dienstleistungen,

die nach § 2 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz EStG bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der Besteuerung unterliegen würden.

Dies gilt, soweit die den Einkünften entsprechenden Aufwendungen im Rahmen einer inländischen Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht bei einem anderen Steuerpflichtigen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu berücksichtigen wären. Dabei ist § 10 StAbwG Vorrang vor der Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs i.S.d. § 8 Satz 1 StAbwG einzuräumen („ungeachtet § 8 Satz 1“ sowie § 8 Satz 2 StAbwG). Die Quellensteuer für die entsprechenden Vergütungen beträgt 15 Prozent (zzgl. Solidaritätszuschlag) und ist im Wege des Steuerabzugs i.S.d. § 50a EStG einzubehalten und an das Bundeszentralamt für Steuern abzuführen, § 10 Satz 2 und 3 StAbwG. Durch die Neufassung von § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 12 FVG wird die Zuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern gesetzlich festgelegt.

Erstmalige Anwendung:

§ 10 StAbwG findet nach § 3 Abs. 2 Satz 1 StAbwG ab dem Beginn des Folgejahres nach Inkrafttreten der Rechtsverordnung, in der ein Steuerhoheitsgebiet erstmals gelistet wird, Anwendung.

3.4 Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen, § 11 StAbwG

Werden Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 lit. a EStG von einer Körperschaft geleistet, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, so sind weder die Steuerfreistellung nach § 8b KStG oder vergleichbare Regelungen in DBA, noch der Abgeltungsteuersatz (§ 32d EStG) oder das Teileinkünfteverfahren anzuwenden, § 11 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 StAbwG. Entsprechendes gilt auch für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Anteilen an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu den o.g. Bezügen gehören, § 11 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 StAbwG.

Darüber hinaus gilt die Versagung der Steuerbefreiung für Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne nach § 11 Abs. 1 Satz 1 und 2 StAbwG in sogenannten Durchschüttungsfällen, d.h. auch bei Zwischenschaltung einer nahestehende Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG, bei der weder § 11 Abs. 1 StAbwG noch eine vergleichbare ausländische Regelung Anwendung findet (§ 11 Abs. 1 Satz 3 StAbwG).

Die Regelungen sind jedoch gem. § 11 Abs. 3 StAbwG subsidiär zu den Quellensteuermaßnahmen des § 10 StAbwG und dem Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8 StAbwG anzuwenden. Allerdings wird auf eine Dopplung von Abwehrmaßnahmen nur insoweit verzichtet, wie der Steuerpflichtige auch nachweisen kann, dass die in Rede stehenden Ausschüttungen (laut Gesetzesbegründung gilt dies auch für Veräußerungsgewinne) aus Beträgen resultieren, die entweder beim Leistenden bereits der Besteuerung nach § 10 StAbwG unterlegen haben oder für die bereits das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8 StAbwG angewendet worden ist.

Erstmalige Anwendung:

§ 11 StAbwG findet nach § 3 Abs. 2 Satz 2 StAbwG erst ab dem Beginn des dritten Jahres nach Inkrafttreten der Rechtsverordnung, in der ein Steuerhoheitsgebiet erstmals gelistet wird, Anwendung.

4. Gesteigerte Mitwirkungspflichten, § 12 StAbwG

Unterhält ein Steuerpflichtiger Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungen i.S.d. § 7 StAbwG in oder mit Bezug zu nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten, sieht § 12 StAbwG gesteigerte Mitwirkungspflichten vor, die über die nach § 90 AO bestehenden allgemeinen Mitwirkungspflichten hinausgehen.

Nach § 12 Abs. 2 StAbwG ist in diesen Fällen die Erstellung von umfangreichen Aufzeichnungen erforderlich:

1. Darstellung sowie Übersicht über Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen (insbesondere über Wareneinkauf, Dienstleistungen, Darlehensverhältnisse, Versicherungsverhältnisse, Nutzungsüberlassungen sowie Kostenumlagen),
2. Verträge und vereinbarte Vertragsbedingungen, die den Geschäftsbeziehungen zugrunde liegen (inkl. Veränderungen innerhalb des Wirtschaftsjahrs),
3. Auflistung von Vereinbarungen mit Bezug zu immateriellen Werten (einschl. Kostenumlagevereinbarungen, Forschungsdienstleistungsvereinbarungen, Lizenzvereinbarungen) sowie Auflistung der immateriellen Werte, die der Steuerpflichtige im Rahmen der betreffenden Geschäftsbeziehungen nutzt oder zur Nutzung überlässt,
4. die von den Beteiligten im Rahmen der Geschäftsbeziehungen ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken (inkl. Veränderungen innerhalb des Wirtschaftsjahrs),
5. die eingesetzten wesentlichen Vermögenswerte,

6. die gewählten Geschäftsstrategien,
7. die Markt- und Wettbewerbsverhältnisse, die für die Besteuerung von Bedeutung sind,
8. die natürlichen Personen, die unmittelbar oder mittelbar Gesellschafter oder Anteilseigner einer Gesellschaft in dem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet sind, zu dem der Steuerpflichtige in Geschäftsbeziehung steht; das gilt nicht (Börsenklausel), soweit mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer Börse in einem EU/EWR-Mitgliedstaat stattfindet oder die Börse von der BaFin als zugelassene Börse oder anderer organisierter Markt gelistet ist.³

Die Dokumentation ist spätestens ein Jahr nach Ablauf des betreffenden Kalenderjahres oder eines abweichenden Wirtschaftsjahres zu erstellen und an die örtlich zuständige Finanzbehörde sowie in Fällen des § 138a AO (Country-by-Country Reporting) an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln (§ 12 Abs. 2 Satz 2 StAbwG).

Gemäß § 12 Abs. 3 StAbwG muss der Steuerpflichtige nach Aufforderung der Finanzverwaltung die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben eidesstattlich versichern und die Finanzbehörde bevollmächtigen, in seinem Namen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten Personen, zu denen Geschäftsvorgänge i.S.d. § 7 StAbwG bestehen, außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen.

Hat der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten verletzt, gilt gemäß § 162 Abs. 2 Satz 3 AO eine widerlegbare Vermutung, dass steuerpflichtige Einkünfte in den betreffenden Staaten vorhanden oder höher als die erklärten Einkünfte sind. Über diese Einkünfte wird von der zuständigen Finanzbehörde eine Schätzung vorgenommen.

Verstöße gegen die erhöhten Mitwirkungspflichten nach § 12 StAbwG werden zudem mit einem Zuschlag belegt (§ 162 Abs. 4a AO i.V.m. § 162 Abs. 4 AO). Der Zuschlag beträgt mindestens 5 Prozent und höchstens 10 Prozent des Mehrbetrags der Einkünfte, der sich nach einer Berichtigung i.S.d. § 162 Abs. 2 Satz 3 AO (Schätzung) ergibt, mindestens aber 5.000 Euro. Von der Festsetzung dieses Zuschlags wird abgesehen, wenn die Nichterfüllung der Mitwirkungspflichten entschuldbar erscheint oder das Verschulden nur geringfügig ist.

Darüber hinaus kann die Finanzverwaltung eine Betriebsprüfung anordnen, wenn der Steuerpflichtige seinen erhöhten Mitwirkungspflichten nach § 12 StAbwG nicht nachkommt, § 193 Abs. 2 Nr. 3 AO.

Erstmalige Anwendung:

§ 12 StAbwG findet nach § 3 Abs. 2 Satz 1 StAbwG ab dem Beginn des Folgejahres nach Inkrafttreten der Rechtsverordnung, in der ein Steuerhoheitsgebiet erstmals gelistet wird, Anwendung.

Die Regelungen in § 162 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 4a sowie § 193 Abs. 2 Nr. 3 AO sind erstmals auf Besteuerungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 beginnen (Art. 97 § 22 Abs. 4 EGAO).

5. Änderungen im Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz

Des Weiteren wird das Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz (FKAustG) um weitreichende gesetzliche Pflichten der Kunden von meldepflichtigen Finanzinstituten (z.B. Banken, Fonds, Versicherungen, bestimmten Investmentvehikeln etc.) erweitert. Die Änderung betrifft sowohl natürliche als auch juristische Personen (einschließlich Trusts und Stiftungen). Die Größe des Unternehmens spielt dabei keine Rolle.

Nach der geltenden Rechtslage müssen Kunden von meldepflichtigen Finanzinstituten diesen im Rahmen der Kontoeröffnung eine sogenannte „Selbstauskunft“ erteilen hinsichtlich ihrer steuerlichen

³ Die Liste der BaFin ist verfügbar unter: https://www.bafin.de/SharedDocs/Veroeffentlichungen/DE/Auslegungsentscheidung/WA/ae_080208_boersenInvG.html

Ansässigkeit und - bei Rechtsträgern - hinsichtlich ihres sogenannten „CRS-Status“.⁴ Passive Non-Financial Entities (NFE) müssen darüber hinaus Auskunft zu ihren beherrschenden Personen/wirtschaftlich Berechtigten geben. Haben sich die Gegebenheiten im Zeitablauf geändert (weil z.B. aus einem aktiven NFE ein passives NFE geworden ist oder sich die beherrschenden Personen eines passiven NFEs aufgrund von Kapitalmaßnahmen/Umstrukturierungen/Wohnsitzwechsel etc. geändert haben), sind die Kunden nach aktueller Rechtslage lediglich zivilrechtlich dem Finanzinstitut gegenüber verpflichtet, eine geänderte Selbstauskunft abzugeben.

Nach § 3a FKAustG wird die bisherige zivilrechtliche Nebenpflicht im Verhältnis zu dem kontoführenden Finanzinstitut nun durch eine gesetzliche Verpflichtung ersetzt. So sind nach § 3a Abs. 1, Abs. 2 FKAustG sowohl neue als auch bestehende Kontoinhaber verpflichtet, Selbstauskünfte oder Belege vollständig und richtig zu erteilen bzw. herauszugeben. Bei Änderung der Gegebenheiten sind die aktuellen Angaben nach § 3a Abs. 3 FKAustG bis zum letzten Tag des maßgeblichen Kalenderjahres oder 90 Kalendertage nach dem Eintritt der Änderung (je nachdem, welches Datum später ist) vollständig und richtig per Selbstauskunft mitzuteilen.

Die im Regierungsentwurf vorgesehene Regelung, wonach meldende Finanzinstitute nur dann Konten für natürliche Personen und Rechtsträger eröffnen dürfen, wenn eine Selbstauskunft vorgelegt wurde (§ 13 Abs. 5 und § 16 Abs. 5 FKAustG), wird entschärft und an die aktuelle Verwaltungsregelung angehängt (vgl. BMF-Schreiben vom 01.02.2017, BStBl. I 2017, S. 305, Tz. 230). Nunmehr kann eine Selbstauskunft im Einzelfall auch unverzüglich nach der Kontoeröffnung eingeholt werden, wenn es dem meldenden Finanzinstitut unmöglich ist, die Selbstauskunft unmittelbar bei Kontoeröffnung zu erlangen oder die Plausibilität zu bestätigen (§ 13 Abs. 2a FKAustG und § 16 Abs. 2a FKAustG). Dabei muss das meldende Finanzinstitut nachweisen, dass aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen zum Zeitpunkt der Kontoeröffnung nicht alle für eine gültige Selbstauskunft benötigten Angaben vorhanden sind oder vorgelegt werden können oder die Bestätigung ihrer Plausibilität unzumutbar ist.

Außerdem muss das Finanzinstitut sicherstellen, dass das Konto für Abgänge (nicht für Eingänge) gesperrt bleibt, bis die Selbstauskunft beschafft oder ihre Plausibilität bestätigt worden ist (laut Gesetzesbegründung gilt dies, bis die Selbstauskunft beschafft und ihre Plausibilität bestätigt worden ist). Etwaige Rückzahlungen eingegangener Gelder dürfen vor Beschaffung bzw. Bestätigung der Plausibilität der Selbstauskunft nur an den ursprünglichen Einzahler erfolgen. Kann die Selbstauskunft innerhalb von 90 Kalendertagen seit der Kontoeröffnung nicht beschafft oder ihre Plausibilität nicht bestätigt werden, muss das meldende Finanzinstitut dies dem Bundeszentralamt für Steuern unverzüglich unter Angabe aller zur Identifizierung des Kontoinhabers zur Verfügung stehenden Angaben mitteilen.

Die nicht erfolgte, nicht richtige oder nicht vollständige Erteilung einer Selbstauskunft nach § 3a FKAustG und die nicht erfolgte, nicht richtige, nicht vollständige oder nicht rechtzeitige Nachmeldung von Änderungen werden als Ordnungswidrigkeit eingestuft und mit einer Geldbuße bis 10.000 Euro belegt (§ 28 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 i.V.m. Abs. 1a FKAustG).

Die Neuregelungen im FKAustG treten am Tag nach Verkündung in Kraft (Art. 8 StAbwG).

6. Drittstaaten-Kapitalgesellschaften

6.1 Körperschaftsteuer

Eine Drittstaaten-Kapitalgesellschaft mit Verwaltungssitz im Inland ist in Deutschland nicht als Kapitalgesellschaft zivilrechtsfähig und infolgedessen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs als rechtsfähige Personengesellschaft deutschen Rechts zu behandeln (sog. Sitztheorie). Die Rechtsfähigkeit setzt in diesem Fall eine Eintragung in das deutsche Handelsregister voraus. Die Eintragung im Handelsregister setzt dann wiederum eine Neugründung voraus. Die zivilrechtliche

⁴ CRS steht für den Common Reporting Standard der OECD zum Finanzkonten-Informationsaustausch. Hinsichtlich des CRS-Status eines Rechtsträgers unterscheidet man grds. zwischen Finanzinstituten („FI“) und Nicht-Finanzinstituten („NFE“), wobei bei Letzteren wiederum zwischen aktiven NFEs und passiven NFEs unterschieden wird.

Rechtsprechung behandelt diese Gesellschaften als offene Handelsgesellschaften oder als Gesellschaft bürgerlichen Rechts.⁵ Nach der Rechtsprechung des BFH sind jedoch auch solche Drittstaaten-Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG.⁶

Durch eine Ergänzung in § 8 Abs. 1 Satz 4 KStG wird nun geregelt, dass Leistungen und Leistungsversprechen zwischen einer Drittstaaten-Kapitalgesellschaft mit Verwaltungssitz im Inland und Personen, die Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 9 EStG aus dieser erzielen, wie Einkünfte zwischen einer Kapitalgesellschaft und deren Anteilseignern zu behandeln sind. Für die steuerliche Beurteilung gelten demnach alle Grundsätze des Einkommen-, Körperschafsteuer-, und Außensteuergesetzes, einschließlich der Vorschriften über verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen und der Grundsätze der Betriebsaufspaltung wie bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft mit Sitz im Inland. Wichtig: Die Leistungen der Gesellschaft an den Gesellschafter können dem Steuerabzug unterliegen. Dies betrifft z.B. die Kapitalertragsteuer und die Lohnsteuer, aber auch Steuerabzugsbeträge nach § 50a EStG. Die Qualifikation schlägt auch auf die Gewerbesteuer durch.

Wegen dieser Ergänzung entfällt die bisherige Regelung zur Zurechnung von Wirtschaftsgütern auf eine britische Limited, die durch das Brexit-Steuerbegleitgesetz in § 12 Abs. 4 KStG aufgenommen wurde.

Erstmalige Anwendung:

§ 8 Abs. 1 Satz 4 KStG ist rückwirkend für Veranlagungszeiträume vor 2021 in allen offenen Fällen anzuwenden, § 34 Abs. 3c KStG. § 12 Abs. 4 KStG ist nach § 34 Abs. 6d Satz 2 KStG⁷ letztmals für den Veranlagungszeitraum 2020 anzuwenden.

6.2 Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Grunderwerbsteuer

Durch Ergänzungen im Bewertungs- sowie Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht werden ähnlich wie im Körperschaftsteuerrecht mögliche Regelungslücken bei der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Behandlung von Drittstaaten-Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland geschlossen. Diese Regelungslücken könnten sich daraus ergeben, dass bestimmte Drittstaaten-Kapitalgesellschaften nach der sog. Sitztheorie zivilrechtlich als rechtsfähige Personengesellschaften deutschen Rechts zu qualifizieren sind, ihre Einkünfte jedoch für ertragsteuerliche Zwecke umqualifiziert werden.

Daher wird zunächst in § 95 Abs. 1 Satz 2 BewG aufgenommen, dass als Gewerbebetrieb i.S.d. § 95 Abs. 1 Satz 1 BewG auch der Betrieb von Drittstaaten-Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland gilt, wenn dem Grunde nach eine Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 und Abs. 2 EStG vorliegt. Zudem werden die Verweisketten in § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG und in § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 5 ErbStG auf Drittstaaten-Kapitalgesellschaften mit Ort der Geschäftsleitung im Inland erweitert. Als Folge wird sichergestellt, dass die Drittstaaten-Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer ungeachtet der Umqualifizierung ihrer Einkünfte nach dem KStG wie Personengesellschaften zu behandeln sind.

Darüber hinaus werden zusätzlich zu der bereits mit dem Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz vorgesehenen Ergänzung des § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG Gesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 3 EStG (d.h. gewerblich infizierte und gewerblich geprägte Personengesellschaften), die nach § 1a Abs. 1 KStG zur Körperschaftsbesteuerung optieren, in den Anwendungsbereich des § 97 BewG einbezogen. Damit gehören diese Gesellschaften auch nach der Ausübung der Option zur Körperschaftsteuer zum Betriebsvermögen i.S.d. § 97 BewG.

Zur Vermeidung von Gestaltungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit Drittstaaten-Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland werden darüber hinaus Neuregelungen im GrEStG eingeführt. Da wie oben ausgeführt eine Drittstaaten-Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland regelmäßig nicht als Kapitalgesellschaft zivilrechtsfähig ist und sie infolgedessen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs als rechtsfähige Personengesellschaft deutschen Rechts zu behandeln ist,

⁵ BGH-Urteil vom 27.10.2008, II ZR 158/06, NJW 2009, 289.

⁶ BFH-Urteil vom 08.09.2010, I R 6/09, BStBl. II 2013, S. 186.

⁷ In der Fassung nach Inkrafttreten des ATAD-UmsG.

könnte ein Gesellschafter einer solchen Gesellschaft nach den Vorschriften der §§ 5, 6 GrEStG, das den zivilrechtlichen Grundsätzen folgt, steuerneutral ein Grundstück auf eine Drittstaatenkapitalgesellschaft übertragen. Diesen Rechtsfolgen beugen die Änderungen in den §§ 5, 6 GrEStG vor, die eine Anwendung der Steuerbefreiungsvorschriften in diesen Fällen untersagen (§ 5 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 3; § 6 Abs. 3 Satz 4 GrEStG).

Die Änderungen im BewG, ErbStG sowie GrEStG treten am Tag nach der Verkündung in Kraft (Art. 8 StAbwG).

EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2021 Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

ED None

EY ist bestrebt, die Umwelt so wenig wie möglich zu belasten. Diese Publikation wurde auf FSC®-zertifiziertem Papier gedruckt, das zu 60 % aus Recycling-Fasern besteht.

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

ey.com/de



Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Flughafenstraße 61
70629 Stuttgart
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: <http://www.de.ey.com>

Verfasser
National Office Tax

Copyright: Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. 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 gestattet. Es wird - auch seitens der jeweiligen Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung übernommen, z.B. für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.