

Grundsätze zur Anwendung des Steuer- oasen-Abwehrgesetzes

EY-Stellungnahme

Stand: Entwurf vom 30.11.2023



1. Inhaltsverzeichnis

1.	Executive Summary	2
2.	Allgemeine Anmerkungen zur Umsetzung der Maßnahmen der Gruppe Verhaltenskodex	3
3.	Anpassungsbedarf des StAbwG	3
	§ 2 StAbwG	3
	§ 7 StAbwG	4
	§ 8 StAbwG	4
4.	Anpassungsbedarf des BMF-Entwurfsschreibens zum StAbwG	5
	§ 3 StAbwG	5
	§ 7 StAbwG	5
	§ 8 StAbwG	5
	§ 9 StAbwG	6
	§ 10 StAbwG	6
	§ 11 StAbwG	8
	§ 12 StAbwG	8

1. Executive Summary

Mit dem am 30.11.2023 an die Verbände versandten Entwurf eines Schreibens Grundsätze zur Anwendung des Steueroasen-Abwehrgesetzes (StAbwG) sollen einige praxisrelevante Auslegungsfragen zur Anwendung des StAbwG erläutert werden. Gern nehmen wir die Möglichkeit wahr, uns zu den steuerlichen Bestandteilen des Entwurfs zu äußern. In diesem Zusammenhang möchten wir insbesondere die folgenden Verbesserungen anregen:

Allgemein sollte die Finanzverwaltung das StAbwG wenig restriktiv anwenden, um die nachteiligen Auswirkungen für deutsche Unternehmen im internationalen Vergleich zu reduzieren.

In Bezug auf das StAbwG selbst regen wir an:

- ▶ Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 2 Abs. 2 StAbwG für doppelt ansässige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmasse sowie natürliche Personen, die gleichzeitig in einem kooperativen Steuerheitsgebiet einer unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen und deren Einkünfte dort auch besteuert werden.
 - ▶ Einführung eines Motivtests im Rahmen von § 7 StAbwG für Geschäftsbeziehungen bei substanziellen, aktiven wirtschaftlichen Tätigkeiten.
 - ▶ Ermittlung der Niedrigbesteuerung für die verschärzte Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 StAbwG auf Basis der Einkünfte, die nicht bereits einer Maßnahme nach StAbwG unterlegen haben, sowie Hinzurechnung ausschließlich der nicht quellenbesteuerten Einkünften.
- In Bezug auf das BMF-Entwurfsschreiben zum StAbwG sehen wir insbesondere folgenden Anpassungsbedarf:
- ▶ Verankerung einer regelmäßigen Überarbeitungspflicht (statt „soll“) der StAbwV (Rn. 3 des Entwurfs).
 - ▶ Absehen von der Steuerabzugsverpflichtung nach § 10 StAbwG von Amts wegen, wenn ein Steuerhoheitsgebiet auf EU-Ebene unterjährig als kooperativ umqualifiziert wird, die Umqualifizierung aber noch nicht in § 2 StAbwV nachvollzogen wurde (Rn. 8 des Entwurfs).
 - ▶ Erläuterung, welche Geschäftsvorgänge unter die Formulierung „Geschäftsvorgänge einer oder über eine Personengesellschaft oder Betriebsstätte“ zu subsumieren sind (Rn. 15 des Entwurfs).
 - ▶ Ausnahme von dem Abzugsverbot des § 8 StAbwG für solche Betriebsausgaben, deren Verursachung durch Tatsachen bedingt ist, die zeitlich vor der Aufnahme einer Jurisdiktion auf die Liste der nicht-kooperativen Staaten verwirklicht wurden (Rn. 17 des Entwurfs).
 - ▶ Komplette Ausnahme von Steuern und Gebühren für öffentlich-rechtliche Leistungen aus dem Anwendungsbereich des StAbwG (Rn. 17 i.V.m. Rn. 50 Entwurfs).
 - ▶ Aufnahme eines Substanz-Escapes aus der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung für doppelt ansässige ausländische Gesellschaften mit Ansässigkeit in der EU/dem EWR (Rn. 22 des Entwurfs).
 - ▶ Generelle Überarbeitung der Quellensteuerabzugsverpflichtung (Rn. 25 des Entwurfs).

- ▶ Klarstellung der Anwendung des § 10 StAbwG bei einem nur anteiligen Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs für die den Vergütungen i. S. des § 10 Abs. 1 Satz 1 StAbwG korrespondierenden Betriebsausgaben (Rn. 58 des Entwurfs).
- ▶ Aufnahme (zumindest) eines Wahlrechts des Vergütungsschuldners zur Ausstellung der Steuerbescheinigung (Rn. 65 des Entwurfs).
- ▶ Berücksichtigung von den §§ 8 und 10 StAbwG vergleichbaren ausländischen Vorschriften bei der Anwendung der Ausnahmeregelung des § 11 Abs. 3 StAbwG (Rn. 66 ff. des Entwurfs).
- ▶ Streichung der ungünstigen Verwendungsreihenfolge in Durchschüttungsfällen sowie im Fall der Veräußerung einer Beteiligung an einer nahestehenden Person (Rn. 69 des Entwurfs).
- ▶ Einführung einer generellen Nichtbeanstandungsregelung bzw. Ausnahmeregelung von der gesteigerten Mitwirkungspflicht in Bezug auf Geschäftsbeziehungen mit fremden Dritten bzw. mindestens Einführung einer Bagatellgrenze. Verzicht auf die Anwendung des § 12 StAbwG, soweit § 8 StAbwG Anwendung findet (Rn. 77 f. des Entwurfs).
- ▶ Klarstellung, wann eine geringfügige Verletzung der gesteigerten Mitwirkungspflichten vorliegt (Rn. 78 des Entwurfs).

2. Allgemeine Anmerkungen zur Umsetzung der Maßnahmen der Gruppe Verhaltenskodex

Laut Entwurf werden mit dem StAbwG die in der Europäischen Union von der Gruppe Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung) verhandelten und vom Rat gebilligten Verwaltungs- und Legislativmaßnahmen im Verhältnis zu solchen Steuerhoheitsgebieten angewendet, die auf der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (EU-Liste) geführt werden. Hierzu merken wir an, dass im deutschen Steuerrecht bereits eine Vielzahl an Abwehrmaßnahmen zur Steuervermeidung unter Einschaltung von sog. „Steueroasen“ besteht. Vor diesem Hintergrund ist fraglich, warum in Deutschland gleich alle vier Maßnahmen (§§ 8 bis 11 StAbwG) gelten. Laut der Empfehlung der Gruppe „Verhaltenskodex“ ist mindestens eine der vier Maßnahmen heranzuziehen. Zudem greifen in Deutschland faktisch als zusätzliche Abwehrmaßnahmen die erweiterten Mitwirkungspflichten nach § 12 StAbwG und die Verweigerung von DBA-Vergünstigungen/“Treaty-Override“ (§ 1 Abs. 3 StAbwG). Fairness im Steuerwettbewerb bedeutet auch, 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. Es ist daher aus unserer Sicht nicht nachvollziehbar, dass in Deutschland im Unterschied zu den anderen EU-Ländern alle vier von der EU vorgeschlagenen sowie darüber hinaus zusätzliche Abwehrmaßnahmen gelten. Dies verschlechtert in massiver Weise die ohnehin kaum noch wettbewerbsfähigen steuerlichen Rahmenbedingungen des Wirtschaftsstandorts Deutschland. Um dem entgegenzuwirken, ist es aus unserer Sicht zumindest notwendig, sämtliche Maßnahmen nach dem StAbwG (d.h. die Abwehrmaßnahmen, die erweiterten Mitwirkungspflichten nach § 12 StAbwG und die Verweigerung von DBA-Vergünstigungen/“Treaty-Override“ nach § 1 Abs. 3 StAbwG) im Rahmen des BMF-Schreibens möglichst wenig restriktiv auszulegen.

Petitum: Angesichts der voluminösen Umsetzung sämtlicher von der Gruppe Verhaltenskodex vorgeschlagener sowie sogar darüber hinausgehender Abwehrmaßnahmen wäre eine wenig restriktive Anwendung des StAbwG durch die Finanzverwaltung wünschenswert, um die nachteiligen Auswirkungen im internationalen Vergleich zumindest ein wenig zu reduzieren.

3. Anpassungsbedarf des StAbwG

§ 2 StAbwG

Das StAbwG versucht das Problem, dass einige Steuerhoheitsgebiete das Steueraufkommen und die Steugerechtigkeit gefährden, indem sie international anerkannte Standards im Steuerbereich nicht einhalten, zu bekämpfen. Denn dadurch werden laut Gesetzesbegründung Steuerhinterziehung, Steuervermeidung und unfaire Steuerwettbewerb befördert (BT-Drs. 19/28901 v. 22.04.2021). Ziel des StAbwG ist daher, die betroffenen Staaten zu Anpassungen in Richtung einer Umsetzung und Beachtung internationaler Standards im Steuerbereich zu bewegen.

Das StAbwG geht jedoch in mehrfacher Hinsicht weit über dieses Ziel hinaus. Einerseits richten sich die Abwehrmaßnahmen nicht unmittelbar an die problembehafteten Steuerhoheitsgebiete. Stattdessen werden deutsche Steuerpflichtige belastet, die keinen Einfluss auf die Steuerpolitik in diesen Jurisdiktionen haben. Andererseits bestraft das StAbwG jegliche Geschäftsbeziehungen zu solchen Staaten unabhängig davon, ob das gewählte Vorgehen der Steuerpflichtigen steuerlich motiviert war oder nicht. Denn § 2 Abs. 2 StAbwG definiert die Ansässigkeit in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet lediglich anhand eines Wohnsitzes (§ 8 AO) oder des gewöhnlichen Aufenthalts (§ 9 AO) einer

natürlichen Person bzw. des Sitzes (§ 11 AO) oder Orts der Geschäftsleitung (§ 10 AO) bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet.

Der Gesetzeswortlaut des § 2 Abs. 2 StAbwG sollte deshalb dahingehend reduziert werden, dass die Maßnahmen des StAbwG nur dann greifen, wenn die steuerpflichtige Person nicht zugleich der unbeschränkten Steuerpflicht in einem kooperativen Staat unterliegt, d.h. doppelt ansässig ist, und die Einkünfte auch dort besteuert werden. Nach dem aktuellen Wortlaut werden dagegen auch diejenigen Steuerpflichtigen bestraft, die Geschäftsbeziehungen zu Unternehmen pflegen, die in einem kooperativen Staat der Besteuerung unterliegen, aber eben auch aufgrund eines der in § 2 Abs. 2 StAbwG genannten Kriterien in einem nicht-kooperativen Staat ansässig sind.

Petitum: § 2 Abs. 2 StAbwG sollte dahingehend eingeschränkt werden, dass die Maßnahmen des StAbwG nicht anzuwenden sind, wenn zwar der Sitz oder Ort der Geschäftsleitung einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse bzw. Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt einer natürlichen Person in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet liegt, gleichzeitig jedoch eine in einem kooperativen Steuerhoheitsgebiet unbeschränkte Steuerpflicht besteht und die Einkünfte dort auch besteuert werden.

§ 7 StAbwG

Im Rahmen von § 7 StAbwG sollten Geschäftsbeziehungen bei wirtschaftlicher Substanz ausgenommen werden. Z.B. sollte ein Motivtest zum Nachweis substanzeller, aktiver wirtschaftlicher Tätigkeiten zugelassen werden. Aktuell ist eine Ausnahme oder ein Motivtest, wie ihn das AStG kennt, nicht vorgesehen. Daher sind auf sämtliche Geschäftsvorgänge mit nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten die Abwehrmaßnahmen der §§ 8 bis 11 StAbwG anzuwenden. Eine Unterscheidung zwischen passiven und substanzellen, aktiven wirtschaftlichen Tätigkeiten erfolgt nicht.

Dadurch wird eine reale wirtschaftliche Wertschöpfung ohne Exkulpationsmöglichkeit als schädlich i.S.d. StAbwG betrachtet und letztlich mit Steuervermeidungspraktiken gleichgestellt. Wirtschaftlich substanzelle Aktivität darf aber u.E. nicht undifferenziert schädlichen Steuerpraktiken gleichgestellt werden. Den Steuerpflichtigen muss die Möglichkeit gegeben sein, einen Substanztest zu führen, der die tatsächliche wirtschaftliche Aktivität nachweist.

Dies muss darüber hinaus in einem unbürokratischen Prozess gewährleistet werden. Z.B. sollte die Gründung einer Vertriebsgesellschaft im Ausland als solche nicht bereits dazu führen, dass ein Unternehmen in den Verdacht der Steuervermeidung gerät. Auch nicht per se sämtliche Aktivitäten von Unternehmen in nicht-

kooperativen Steuerhoheitsgebieten als Steuervermeidungspraktik abgetan werden. Derzeit fallen dagegen z.B. auch Aktivitäten wie der Betrieb von Gesundheitseinrichtungen oder zu gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecken (z.B. zur Aufrechterhaltung bzw. dem Ausbau bestehender Infrastrukturen oder der Entwicklungshilfe eines Staates dienen etc.) in den Anwendungsbereich des StAbwG.

Petitum: Wir regen an, im Rahmen von § 7 StAbwG Geschäftsbeziehungen bei wirtschaftlicher Substanz auszunehmen, z.B. einen Motivtest zum Nachweis substanzeller, aktiver wirtschaftlicher Tätigkeiten zuzulassen. Dies soll insbesondere unangemessene Härten vermeiden und kann ggf. auch als eine sachliche Billigkeitsregelung in das BMF-Schreiben aufgenommen werden.

§ 8 StAbwG

Das Beispiel in Rn. 82 verdeutlicht ein im StAbwG verankertes Problem: Im Jahr nach dem erstmaligen Abzug von Quellensteuern nach § 10 StAbwG auf die Zinszahlungen sollte mit Blick auf die vorgenommene Strafbesteuerung nach § 10 StAbwG keine verschärzte Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 StAbwG mehr zu erwarten sein. Denn durch den Einbehalt von Quellensteuern in Höhe von 15% sollte insgesamt keine niedrige Besteuerung mehr vorliegen. Da die Oasen Corp. neben den „passiven“ Einkünften aber auch „aktive“ Einkünfte erzielt, die keiner 15%-igen Quellenbesteuerung gem. § 10 StAbwG unterliegen, ergibt sich im Ergebnis ein Steuersatz bezogen auf sämtliche Einkünfte der Oasen Corp. von unter 15%. Erzielte die Oasen Corp. ausschließlich passive Einkünfte, käme eine verschärzte Hinzurechnungsbesteuerung im Folgejahr des Quellensteuerabzugs nicht mehr zur Anwendung.

Die Erzielung von in diesem Beispiel aktiven Einkünften führt durch das Zusammenspiel der Quellenbesteuerung und der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung folglich zu einer schlechteren Situation als die Erzielung ausschließlich passiver Einkünfte.

Wir regen daher an, dass für die Ermittlung der Niedrigbesteuerung ausschließlich auf die Einkünfte abgestellt wird, die nach den Vorschriften des StAbwG nicht bereits besteuert wurden. Außerdem sollten für die verschärzte Hinzurechnungsbesteuerung nur diejenigen Einkünfte als Hinzurechnungsbetrag zugerechnet werden, die nicht bereits der Quellensteuer unterlegen haben. Auf diesem Wege bliebe der beschriebene Effekt in der vom BMF angegebenen Konstellation aus.

Petitum: Wir regen an, die Ermittlung der Niedrigbesteuerung für die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung ausschließlich auf Basis der Einkünfte vorzunehmen, die nicht einer weiteren Maßnahme nach StAbwG unterlegen haben, sowie Hinzurechnung ausschließlich der nicht quellenbesteuerten Einkünften.

4. Anpassungsbedarf des BMF-Entwurfsschreibens zum StAbwG

§ 3 StAbwG

Rn. 3: Gem. Rn. 3 des Entwurfsschreibens „soll“ die StAbwV lediglich bei Bedarf zum Ende des Kalenderjahres aktualisiert werden. Mit Blick auf die nicht immer trennscharfe Einstufung von Staaten als nicht kooperativ durch die EU (vgl. Ditz/Seibert, FR 2021, 813 (816)), ermöglicht eine bloße „Soll“-Vorschrift zur Anpassung der nationalen Staatenliste einen diskretionären Entscheidungsspielraum, der vor dem Hintergrund der EU-einheitlichen schwarzen Liste nicht erklärlich ist. Denkbar wäre bei dieser Ausgestaltung beispielsweise, dass eine Anpassung der StAbwV im Vergleich zu einer Aktualisierung der schwarzen Liste der EU zeitlich verzögert erfolgt.

Petitum: § 2 StAbwV sollte im Einklang mit der schwarzen Liste der EU aktualisiert werden. Der letzte Satz der Rn. 3 im Erlassentwurf ist folglich anzupassen und das „soll [...] aktualisiert werden“ durch „ist [...] zu aktualisieren“ zu ersetzen.

Rn. 8: Im Zusammenhang mit der unter Rn. 3 geforderten regelmäßigen Überarbeitungspflicht der StAbwV möchten wir auf ein weiteres Problem im Bereich der Quellensteuerabzugsverpflichtung hinweisen. Dieses resultiert daraus, dass die StAbwV einmal jährlich an die EU-Liste, der nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiete, angepasst wird. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Verwirklichung des Tatbestands des § 10 StAbwG ist dabei der Tag des Zuflusses der Vergütung. Wird ein Steuerhoheitsgebiet von der Liste der nicht kooperativen Staaten genommen, sieht § 3 Abs. 3 StAbwG vor, dass die Maßnahmen des StAbwG bereits ab dem 1. Januar des Kalenderjahres, in dem die Streichung von der Liste erfolgte, nicht mehr anzuwenden sind.

Laut Rn. 2 ist jedoch für die Anwendung der Maßnahmen des StAbwG ausschließlich die Liste der Staaten in der StAbwV ausschlaggebend. Da diese regelmäßig erst zum Ende des Kalenderjahres aktualisiert wird, erfolgt die Streichung eines Staates von der schwarzen Liste der EU grundsätzlich zeitlich vor der Streichung von der Liste der StAbwV. Eine Streichung zum Ende des Kalenderjahres von der StAbwV wirkt jedoch wie oben aufgezeigt für das gesamte betreffende Kalenderjahr zurück, sodass sich insgesamt keine Benachteiligung für die Steuerpflichtigen ergeben sollte.

Auch wenn diese gesetzlich geregelte rückwirkende Begünstigung grundsätzlich erfreulich ist, wird aus unserer Sicht insbesondere mit Blick auf die Maßnahme des § 10 StAbwG die Notwendigkeit einer Exkulpationsmöglichkeit in genau diesen Fällen notwendig. Wird beispielsweise im Februar eines Jahres ein Staat von der schwarzen Liste der EU gestrichen, ist aus unserer Sicht

weder der zusätzliche administrative Aufwand auf Seiten der Finanzverwaltung noch der Liquiditätsnachteil auf Seiten der Steuerpflichtigen erforderlich, der mangels Anpassung der nationalen Staatenliste in der StAbwV vor Ende des Kalenderjahres zwingend entsteht. Insbesondere in Fällen des § 10 StAbwG sollten Steuerpflichtige daher unter Hinweis auf eine unterjährig auf EU-Ebene erfolgte Um-Qualifikation einer Jurisdiktion als kooperativer Staat vom Quellensteuerabzug absehen können. Dies wäre insbesondere auch deshalb sinnvoll, weil Erstattungsverfahren über das BZSt derzeit mit kaum noch zu rechtfertigenden Wartezeiten verbunden sind und sowohl dem BZSt als auch den Steuerpflichtigen das Prozedere der Rückerstattung erspart und von vornherein auf den entsprechenden Steuerabzug verzichtet werden sollte.

Petitum: In Rn. 8 des Entwurfs sollte eine Klarstellung ergänzt werden, dass in Fällen des § 10 StAbwG unter Verweis auf eine unterjährig auf EU-Ebene aktualisierte Liste der nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiete von der Steuerabzugsverpflichtung abgesehen werden kann bzw. dass der Verzicht von der zwingenden Steuerabzugsverpflichtung in solchen Fällen von Amts wegen erfolgt.

§ 7 StAbwG

Rn. 15: Laut Rn. 15 des Entwurfs umfasst die Regelung des § 7 StAbwG „auch Geschäftsvorgänge einer oder über eine Personengesellschaft oder Betriebsstätte“. Diese Formulierung ist aus unserer Sicht erklärungsbedürftig. Wünschenswert wäre eine Ergänzung der Rn. 15 um Beispiele, wann ein solcher Geschäftsvorgang einer oder über eine Personengesellschaft oder Betriebsstätte vorliegt.

Petitum: In Rn. 15 sollten erläuternde Beispiele aufgenommen werden, wann Geschäftsvorgänge einer oder über eine Personengesellschaft oder Betriebsstätte vorliegen.

§ 8 StAbwG

Rn. 17: Nach § 8 Satz 1 StAbwG dürfen Aufwendungen aus Geschäftsvorgängen i.S.d. § 7 StAbwG die Einkünfte nicht mindern. Laufende Aufwendungen sind laut Entwurf auch Absetzungen für Abnutzung. Dies sollte u.E. jedenfalls für Wirtschaftsgüter nicht gelten, die vor der Aufnahme einer Jurisdiktion auf die schwarze Liste der EU angeschafft wurden. Nach unserer Auffassung wäre das Abzugsverbot für die AfA in diesen Fällen rechtsstaatlich nicht vertretbar, da eine Strafmaßnahme für einen Vorgang verhängt würde, der zum Zeitpunkt der Durchführung rechtlich nicht zu beanstanden war („nulla poena sine lege praevia“). Gleichermaßen sollte für weitere Betriebsausgaben aus Verpflichtungen, die vor Aufnahme des jeweiligen Staates auf die Liste nicht-kooperativer Staaten eingegangen wurde,

gelten (z.B. Aufwendungen aus befristeten Langzeitverträgen, die von den Steuerpflichtigen nicht mehr bzw. nicht ohne weiteres kündbar sind, z.B. Miet-, Versicherungs-, Lieferverträge etc.). Insoweit könnte beispielsweise für solche „Altlasten“ eine Art Bestandsschutz aufgenommen werden.

Petitum: In Rn. 17 des Entwurfsschreibens sollte eine Ausnahme aufgenommen werden, dass solche Betriebsausgaben nicht unter das Abzugsverbot des § 8 StAbwG fallen, deren Verursachung durch Tatsachen bedingt ist, die zeitlich vor der Aufnahme einer Jurisdiktion auf die Liste der nicht-kooperativen Staaten verwirklicht wurden, um unter Wahrung rechtsstaatlicher Grundsätze einen Bestandsschutz vergangener Sachverhalte zu gewährleisten.

Rn. 17 i.V.m. Rn. 50: Es ist zu begrüßen, dass Steuern und Gebühren für öffentlich-rechtliche Leistungen nicht unter die beschränkte Steuerpflicht nach § 10 StAbwG fallen sollen. Damit sollte z.B. das Durchfahren des Panamakanals quellensteuerfrei sein. Die ab dem Beginn des Jahres 2025 für gleichartige Sachverhalte drohende Verweigerung des Betriebsausgabenabzugs scheint dagegen nicht ausgeschlossen zu sein.

Eine unterschiedliche Behandlung gleichartiger Geschäftsbeziehungen für die Zwecke des § 10 StAbwG einerseits und die Zwecke des § 8 StAbwG andererseits erscheint nicht überzeugend. Problematisch wäre eine solch unterschiedliche Behandlung auch deshalb, weil die über Rn. 50 bewirkte Ausnahme von Steuern und Gebühren für öffentlich-rechtliche Leistungen aus der Anwendung von § 10 StAbwG den Anwendungsbereich von § 8 StAbwG ggf. erst eröffnet (vgl. § 8 Satz 2 Nr. 1 StAbwG sowie Rn. 74).

Wünschenswert wäre daher eine entsprechende Klarstellung. Die weitergehende Ausnahme für Steuern und Gebühren für öffentlich-rechtliche Leistungen aus dem sachlichen Anwendungsbereich des StAbwG kann nachvollziehbar damit begründet werden, dass es sich bei ihrer Zahlung nicht um eine Geschäftsbeziehung i.S.d. § 7 StAbwG handelt, sondern die Zahlung auf einem öffentlich-rechtlichen Unter- und Überordnungsverhältnis beruht. Geschäftsbeziehungen sind in Anlehnung an § 1 Abs. 4 ASTG dagegen wirtschaftliche Vorgänge, die für den ausländischen oder inländischen Steuerpflichtigen Teil einer Tätigkeit sind, auf die die §§ 13, 15, 18 oder 21 EStG anzuwenden wären, wenn sich der Geschäftsvorfall im Inland ereignet hätte (Becker in Brandis/Heuermann (vormals Blümich), Ertragsteuerrecht, StAbwG, § 7, Rn. 11).

Petitum: Es wäre konsequent und wünschenswert, eine Aussage in die Rn. 17 ff. des Entwurfsschreibens aufzunehmen, dass Steuern und Gebühren für öffentlich-rechtliche Leistungen nicht unter § 8 StAbwG fallen, um diese Zahlungen komplett aus dem Anwendungsbereich des Gesetzes auszunehmen.

§ 9 StAbwG

Rn. 22: Auch mit Blick auf die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 9 StAbwG ergibt sich erneut das Problem, dass eine mögliche doppelte Ansässigkeit von Personen, zu denen die Steuerpflichtigen Geschäftsbeziehungen aufweisen, nicht berücksichtigt wurde. Insbesondere sollte für eine in der EU bzw. dem EWR ansässige Gesellschaft, die auch in einem nicht-kooperativen Steuerhoheitsgebiet (doppelt) ansässig ist, zwingend ein Gegenbeweis gem. § 8 Abs. 2 ASTG eröffnet werden.

Petitum: Wir regen an, die Möglichkeit einer doppelt ansässigen ausländischen Gesellschaft zu berücksichtigen und insoweit klarzustellen, dass insbesondere bei zusätzlicher Ansässigkeit in der EU/dem EWR ein Substanz-Escape für die in der EU/dem EWR belegene Substanz möglich ist.

§ 10 StAbwG

Rn. 25 ff.: Die Anknüpfungspunkte für die beschränkte Steuerpflicht nach § 10 StAbwG (Finanzierungsbeziehungen, Versicherungs- oder Rückversicherungsleistungen, die Erbringung von Dienstleistungen) sollen nach dem Entwurf weit zu verstehen sein (vgl. Rn. 33 für Finanzierungsbeziehungen; Rn. 42 für Versicherungs- oder Rückversicherungsleistungen; Rn. 46 für Erbringung von Dienstleistungen, wonach der jeweilige Begriff sämtliche Einkünfte bzw. Leistungen umfasst). Aufgrund des nicht ausreichenden Inlandsbezugs dieser Tätigkeiten ist u.E. im Gegenteile eine enge Auslegung der Tatbestände sachgerechter.

Dabei ist insbesondere zu beachten, dass § 10 StAbwG eine erhebliche Erweiterung der Compliance-Pflichten eines Vergütungsschuldners (z.B. einer inländischen Bank) darstellt, da stets zu prüfen ist, ob der Vergütungsgläubiger in einer sog. Steueroase ansässig ist. Dabei richtet sich die Ansässigkeit gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 StAbwG nach Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt (§§ 8, 9 AO). Der gewöhnliche Aufenthalt ist eine Tatsachenfrage, wovon der Vergütungsschuldner regelmäßig keine Kenntnis hat.

Darüber hinaus ist insbesondere bei transparenten oder hybriden Rechtsformen z.T. für den Vergütungsschuldner gar nicht ermittelbar, wem die Einkünfte zuzurechnen sind. Leistet z.B. ein Steuerinländer eine Zahlung an eine ausländische Gesellschaft, müsste der Steuerpflichtige zunächst anhand eines Rechtstypenvergleichs überprüfen, ob es sich bei der ausländischen Unternehmensform ggf. um eine transparente Personengesellschaft handelt, deren Einkünfte aus deutscher Steuerrechtsperspektive den dahinterstehenden Anteilseignern zuzurechnen wären. Liegt ein solcher Fall vor, müsste der Steuerpflichtige im nächsten Schritt überprüfen, ob ein Gesellschafter ggf. aufgrund einer

der Kriterien des § 2 Abs. 2 StAbwG in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet als ansässig gilt, um einen möglicherweise gesetzlich gebotenen Quellensteuerabzug für den Vergütungsgläubiger vorzunehmen. Weder Schritt 1 noch Schritt 2 sind zuverlässig von einem Steuerinländer zu überprüfen bzw. zu belegen. Unterliegt dann auch jede Zahlung unabhängig von ihrer Höhe einer solchen Verpflichtung, stellt jegliche Geschäftsbeziehung zu einer ausländischen Gesellschaft und genau genommen auch zu einem inländischen Geschäftspartner ein enormes Risiko dar.

Es wird daher angeregt, die Quellensteuerabzugsregelung insgesamt zu überdenken, mindestens aber eine Nichtbeanstandungsregelung bzw. Ausnahmeregelung für Fälle der Unmöglichkeit der Feststellung der Ansässigkeit des Vergütungsgläubigers bzw. seiner dahinterstehenden Personen vorzusehen. Für den inländischen Vergütungsschuldner dürfte aufgrund der Unmöglichkeit der Feststellung der Ansässigkeit des Vergütungsgläubigers keine Steuerabzugsverpflichtung bestehen. Ggf. müssen Fallgruppen vorgesehen werden, wann von der Steuerabzugsverpflichtung abzusehen ist, weil die Ermittlung und Feststellung der Ansässigkeit des Vergütungsgläubigers bzw. der hinter dem Vergütungsgläubiger stehenden Personen nicht möglich oder zumutbar sind. Dies halten wir zur Verringerung des Compliance-Aufwands des inländischen Vergütungsschuldners aber auch zur Stärkung von Wirtschaftsbeziehungen für zwingend notwendig.

Petitum: Die Quellensteuerabzugsverpflichtung sollte eine generelle Überarbeitung erfahren. Zur Abfederung negativer Folgen sollte mindestens verwaltungsseitig eine Nichtbeanstandungsregelung bzw. Ausnahmeregelung in Bezug auf die Unmöglichkeit der Ansässigkeitsermittlung der Vergütungsgläubiger aufgenommen werden.

Rn. 28: Gemäß § 10 Abs. 2 StAbwG gilt § 50a Abs. 5 EStG für die Anmeldung und Abführung der Abzugssteuer i.S.d. § 10 StAbwG entsprechend. Wünschenswert und eine erhebliche Erleichterung für die Praxis wäre die Möglichkeit einer (Dauer-)Fristverlängerung für die quartalsweisen Steueranmeldungen (ähnlich wie in § 46 UStDV). Die derzeitige Frist von 10 Tagen nach Quartalsende bedeutet, dass in der Regel nur wenige Werktagen für die Vorbereitung der Anmeldung zur Verfügung stehen, was die Anmeldungen fehleranfällig macht.

Petitum: Die Möglichkeit einer Dauerfristverlängerung im Anmeldeverfahren für die Abgabe der quartalsweisen Anmeldungen sollte geschaffen werden.

Rn. 58: Laut Entwurf bleibt § 10 StAbwG bei einem nur anteiligen Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs für die den Vergütungen i. S. des § 10 Abs. 1 Satz 1 StAbwG korrespondierenden Betriebsausgaben vollumfänglich anwendbar (z.B. §§ 4j, 4k EStG). Eine

Aufteilung in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Teil kommt nicht in Betracht. Bei Eingreifen eines teilweisen Ausgabenabzugsverbots ist die einmalige Besteuerung der Zahlungen im Inland in Bezug auf die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben und Werbungskosten aber bereits gewährleistet, so dass eine zusätzliche steuerliche Erfassung der Zahlungen in voller Höhe im Rahmen der erweiterten Quellenbesteuerung gem. § 10 StAbwG überschießend ist. Sachgerecht wäre u.E. die Vermeidung einer doppelten steuerlichen Erfassung der nämlichen Zahlungen.

Petitum: Die letzten zwei Sätze der Rn. 58 sollten gestrichen werden. Eine Klarstellung in Rn. 58, dass § 10 StAbwG bei einem nur anteiligen Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs für die den Vergütungen i. S. des § 10 Abs. 1 Satz 1 StAbwG korrespondierenden Betriebsausgaben nicht angewendet werden kann, um eine doppelte Erfassung der Zahlungen zu vermeiden, ist aus unserer Sicht zwingend notwendig.

Rn. 65: Laut Entwurf ist die Bescheinigung über die einbehaltene und abgeführt Steuer abweichend von § 50a Abs. 5 Satz 7 EStG grundsätzlich durch den beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubiger beim BZSt zu beantragen. Dies weicht jedoch vom Wortlaut des § 50a Abs. 5 Satz 7 EStG zulasten des Steuerpflichtigen ab und führt zu einer massiven Erschwerung von Geschäftsbeziehungen für den inländischen Vergütungsschuldner (z.B. eine inländische Bank).

Die Auslegung durch die Finanzverwaltung ist darüber hinaus auch nicht vom Wortlaut des StAbwG gedeckt. Durch den Verweis auf die Vorschriften des § 50a EStG sollte vielmehr der gesetzliche Grundsatz des § 50a Abs. 5 Satz 7 EStG gelten. Zwar wird in Rn. 65 auch dem Vergütungsschuldner die Möglichkeit eingeräumt, im Auftrag des Vergütungsgläubigers den o.g. Antrag beim BZSt zu stellen. Dies reicht jedoch nicht aus, um die Abweichung vom Gesetzeswortlaut zu rechtfertigen.

Insbesondere mit Blick auf die ohnehin schon z.T. unzumutbar lange Bearbeitungsdauer von Anträgen beim BZSt ist die Auslagerung einer den Vergütungsgläubiger treffenden Verpflichtung auf das BZSt auch nicht geboten. Denn Steuerbescheinigungen müssen im Zweifel auch kurzfristig ausgestellt werden können. Ob das BZSt dieser Aufgabe derzeit vollumfänglich nachkommen kann, ist zumindest fraglich. Wenigstens die Aufnahme eines Wahlrechts in Rn. 65, nach dem der Vergütungsschuldner selbst die Steuerbescheinigung ausstellen kann, ist daher zwingend geboten.

Petitum: In der Rn. 65 sollte mindestens ein Wahlrecht aufgenommen werden, nach dem der Vergütungsschuldner entsprechend der Regelung in § 50a Abs. 5 Satz 7 EStG die Steuerbescheinigung ausstellen kann.

§ 11 StAbwG

Rn. 66 ff.: Die Ausnahmeregelung des § 11 Abs. 3 StAbwG sollte auch dann greifen, wenn eine den §§ 8, 10 StAbwG vergleichbare Vorschrift in einem anderen EU-Mitgliedstaat zur Anwendung kommt.

Beispiel: Eine doppelt ansässige Gesellschaft (Sitz in Deutschland und Ort der Geschäftsleitung in Österreich) zahlt Zinsen an eine Gesellschaft mit Sitz in Guam. Das österreichische Steuerrecht sieht eine dem StAbwG ähnliche Regelung vor, die Einkünfte der Gesellschaft in Guam einer zwingenden Quellenbesteuerung unterwirft (vergleichbar mit § 10 StAbwG) oder für die doppelt ansässige Gesellschaft ein Betriebsausgabenabzugsverbot anordnet (vergleichbar mit § 8 StAbwG). Die Gesellschaft in Guam schüttet ihre erzielten Gewinne anschließend an die doppelt ansässige Gesellschaft aus und die Ausschüttung resultiert aus Beträgen, die in Österreich den Quellensteuermaßnahmen unterlegen haben oder auf die das Ausgabenabzugsverbot angewendet wurde. Auf diese Ausschüttung ist in Deutschland § 11 Abs. 1 Nr 1 StAbwG anzuwenden. Diese Rechtsfolge wird dabei nicht durch ein DBA, z.B. DBA Österreich, eingeschränkt oder ausgeschlossen (vgl. den qualifizierten „Treaty-Override“ in § 1 Abs. 3 Satz 1 StAbwG, der auch in Dreieckskonstellationen gilt, Becker in Brandis/Heuermann (vormals Blümich), Ertragsteuerrecht, StAbwG, § 3, Rn. 24).

Eine erneute „Strafbesteuerung“ i.S.d. Versagung des § 8b-Vorteils nach § 11 StAbwG in Deutschland ist nicht gerechtfertigt. U.E. sind daher neben § 8 und § 10 StAbwG auch vergleichbare ausländische Vorschriften in § 11 Abs. 3 StAbwG zu berücksichtigen.

Petitum: Bei der Anwendung des § 11 Abs. 3 StAbwG sollten auch die den §§ 8 und 10 StAbwG vergleichbaren ausländischen Vorschriften berücksichtigt werden.

Rn. 69: Nach § 11 Abs. 1 Satz 3 StAbwG 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 nahestehenden Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG, bei der weder § 11 Abs. 1 StAbwG noch eine vergleichbare Regelung Anwendung findet. Laut Entwurf sollen die Gewinne der nahestehenden Person aus Ausschüttungen oder Veräußerungsgewinnen bei der Anwendung des § 11 Abs. 1 Satz 3 StAbwG als vorrangig an den Steuerpflichtigen ausschüttet gelten. Als Folge soll die Anwendung von § 11 StAbwG zulasten des Steuerpflichtigen sichergestellt werden.

Diese für den Steuerpflichtigen ungünstige Verwendungsreihenfolge findet jedoch in § 11 Abs. 1 Satz 3 StAbwG keine Stütze. § 11 Abs. 1 Satz 3 StAbwG besagt lediglich, dass die Versagung der Steuerbefreiung für Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne auch in den

o.g. Durchschüttungsfällen gilt, ohne Aussagen zur Verwendungsreihenfolge zu treffen. Eine solche Verschärfung kann u.E. auch nicht mit dem Gesetzeszweck (Missbrauchsvermeidung bei Einschaltung von nahestehenden Personen) begründet werden. Daher sollte der Satz im Entwurfsschreiben ersatzlos gestrichen werden.

Weiter soll laut Entwurf entsprechendes im Fall der Veräußerung einer Beteiligung an der nahestehenden Person durch den Steuerpflichtigen gelten. Die Ausweitung auf Veräußerungen ergibt sich jedoch nicht aus dem Gesetzeswortlaut des § 11 Abs. 1 S. 3 StAbwG (dieser gilt nur für Bezüge von nahestehenden Personen und nicht für die Veräußerung des Anteils an der nahestehenden Person) und ist daher zwingend zu streichen.

Petitum: Aufgrund des Vorbehaltens des Gesetzes sollen die Aussagen des Entwurfsschreibens zur Verwendungsreihenfolge in Durchschüttungsfällen sowie im Fall der Veräußerung einer Beteiligung an der nahestehenden Person gestrichen werden.

§ 12 StAbwG

Rn. 77 f.: Die gesteigerten Mitwirkungspflichten in § 12 StAbwG greifen grundsätzlich auch bei Geschäftsbeziehungen mit fremden Dritten und haben insbesondere in der Tourismusbranche überschießende Wirkung. Steuerpflichtige haben regelmäßig keinen Einblick in die geforderten Informationen bzgl. eines fremden Dritten, z.B. von diesem ausgeübte Funktionen und Risiken, Geschäftsstrategie oder „ultimate beneficial owners“. Daher schränkt bereits der Entwurf die Anwendung der gesteigerten Mitwirkungspflichten bei Geschäftsbeziehungen mit fremden Dritten teilweise ein, bleibt dabei aber vage.

Diese Einschränkung sollte in eine generelle Nichtbestandungsregelung bzw. Ausnahmeregelung in Bezug auf Geschäftsbeziehungen mit fremden Dritten überführt werden. Mindestens sollte eine Bagatellgrenze in Höhe von 10.000 Euro eingeführt werden. Die Nicht- oder verspätete Erfüllung sollte nicht zu Vermutung von Einkünften und Strafzuschlägen führen.

Außerdem ist das verpflichtende Führen und Einreichen von Aufzeichnungen in den Fällen, in denen ein Betriebsausgabenabzug nach § 8 StAbwG ohnehin versagt wird, unverhältnismäßig und folglich auf die Zeiträume vor der Anwendung des § 8 StAbwG zu begrenzen. Denn das Festhalten an dieser Verpflichtung käme einer doppelten Bestrafung der Steuerpflichtigen gleich, da einerseits die Betriebsausgaben nicht geltend gemacht werden dürften und darüber hinaus erhöhte administrative Aufwendungen für die Erstellung der Aufzeichnungen anfielen.

Petitum: Es wird angeregt, eine generelle Nichtbestandungsregelung bzw. Ausnahmeregelung in Bezug auf Geschäftsbeziehungen mit fremden Dritten

aufzunehmen. Mindestens sollte eine Bagatellgrenze in Höhe von 10.000 Euro eingeführt werden. Die Nicht- oder verspätete Erfüllung sollte nicht zu Vermutung von Einkünften und Strafzuschlägen führen.

Zudem sollte auf die Anwendung des § 12 StAbwG verzichtet werden, soweit § 8 StAbwG Anwendung findet (d.h. ab Beginn des vierten Jahres nach Inkrafttreten der StAbwV, vgl. § 3 Abs. 2 Satz 2 StAbwG). Aufgrund des schwerwiegenden Eingriffs in die unternehmerische Handlungsfreiheit und das Eigentumsrecht durch das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8 StAbwG sind die gesteigerten Mitwirkungspflichten und Aufzeichnungen nach § 12 StAbwG u.E. unverhältnismäßig.

Rn. 78: In Bezug auf die Verletzung der gesteigerten Mitwirkungspflichten wäre ein Hinweis/Beispiel wünschenswert, wann eine geringfügige Verletzung der gesteigerten Mitwirkungspflichten vorliegt, die nicht zu Zuschlägen nach § 162 Abs. 4 AO führen soll.

Petitum: Wir regen an, die Rn. 78 um Beispiele zu ergänzen, wann eine geringfügige Verletzung der gesteigerten Mitwirkungspflichten vorliegt, die nicht zu Zuschlägen nach § 162 Abs. 4 AO führen soll.

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.

© 2024 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.

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



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

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