

An das
Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Dr. Rolf Möhlenbrock
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

ausschließlich per E-Mail

Düsseldorf, 04.03.2021

685

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
UST-ID Nummer: DE119353203

**Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Abwehr von
Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung wei-
terer Gesetze – GZ: IV B 6 - S 1300/19/10035 :002; DOK: 2021/0161055**

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,

im Folgenden nehmen wir zu dem am 15.02.2021 übersandten Referentenentwurf eines Steueroasen-Abwehrgesetzes (StAbwG-E) Stellung.

Mit dem Gesetz soll – im Rahmen eines koordinierten Vorgehens der Mitgliedstaaten – erreicht werden, dass Steuerhoheitsgebiete, die auf der EU-Liste nicht kooperativer Steuergebiete aufgeführt sind (sog. „schwarze Liste“), angehalten werden, internationale Standards im Steuerbereich umzusetzen und zu beachten. Zu diesem Zweck sollen u.a. Unternehmen davon abgehalten werden, Geschäftsbeziehungen zu diesen Steuerhoheitsgebieten fortzusetzen oder aufzunehmen.

Allgemeine Anmerkungen

Wir begrüßen grundsätzlich Maßnahmen zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb. Der Referentenentwurf ist nach unserer Auffassung jedoch zu weit gefasst und in Teilen unklar formuliert. Er erfasst sämtliche Geschäftsbeziehungen – unabhängig davon, ob diese sanktionswürdig erscheinen oder nicht – und sanktioniert somit auch Geschäftsvorfälle, die bspw. aus der Branchenzugehörigkeit der Geschäftspartner „zwingend“ folgen. Als Beispiel ist der Tourismussektor zu nennen. Hier lassen sich Geschäftsbezie-

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/6 zum Schreiben vom 04.03.2021 an das BMF

hungen mit – in einem der aktuell 12 gelisteten Staaten (u.a. Panama, die Seychellen, die Amerikanischen Samoa-Inseln, Anguilla, Dominica, Fidschi, Guam, Palau, Samoa, Trinidad und Tobago, US Jungferninseln und Vanuatu) ansässigen – Leistenden nicht vermeiden. Solche Geschäftsvorfälle müssen auch mit diesen Ländern weiterhin grundsätzlich sanktionslos möglich sein.

Es erscheint aus dem vorstehenden Grund bereits fraglich, ob die Regelungen mit EU-Recht (v.a. mit dem Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit) und/oder dem Verfassungsrecht vereinbar sind. Insbesondere erscheint fraglich, ob der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gewahrt wird. Der Finanzverwaltung stehen bereits heute verfahrensrechtlich ausreichende Mittel zur Durchsetzung des nationalen Steueranspruchs zur Verfügung. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang v.a. auf die Regelungen des § 90 Abs. 2 und 3 AO (erhöhte Beweis- und Darlegungslast bei Auslandssachverhalten), des § 160 AO (sog. Benennungsverlangen) und auf die im Rahmen der Mitteilungspflicht von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen – insbesondere auch mit gelisteten Staaten nach §§ 138d ff. AO – erhaltenen Informationen.

Dies vorausgeschickt, nehmen wir nachfolgend im Einzelnen Stellung.

Zu Abschnitt 3 – Abwehrmaßnahmen

§ 7 Abs. 2 StAbwG-E

Es sollte klargestellt werden, welche gesetzlichen Maßnahmen die erhöhten Mitwirkungspflichten nach § 7 Abs. 2 i.V.m 12 StAbwG-E auslösen.

Soweit ein unter den Anwendungsbereich des StAbwG fallendes Steuergesetz die Gewährung von Steuervorteilen an den Nachweis bestimmter Tatsachen knüpft, regelt § 7 Abs. 2 StAbwG-E im Wesentlichen, dass diese nur zu gewähren sind, wenn die in § 12 StAbwG-E vorgesehenen Mitwirkungspflichten erfüllt werden. Es bleibt offen, welche gesetzlichen Maßnahmen umfasst sein sollen, sodass der Anwendungsbereich der geplanten Regelung unklar bleibt.

§ 8 StAbwG-E

Es sollte der Anwendungsbereich des § 8 StAbwG-E konkretisiert werden. Die Norm sollte nicht zeitgleich mit der Hinzurechnungsbesteuerung bei passiven Einkünften (§ 8 AStG) zur Anwendung kommen und weder Anschaffungs- noch Herstellungskosten erfassen.

Seite 3/6 zum Schreiben vom 04.03.2021 an das BMF

§ 8 StAbwG-E enthält ein umfassendes Abzugsverbot für Aufwendungen aus Geschäftsvorgängen zu natürlichen Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, es sei denn, die korrespondierenden Erträge werden nach den Vorschriften des Einkommensteuer-, des Körperschaftsteuergesetzes oder des StAbwG versteuert.

Der Referentenentwurf enthält weder eine Definition des Begriffs „Aufwendungen“ noch ist eine Ausnahme für die Erfassung der Einnahmen im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG bei passiven Einkünften (vgl. Gesetzesbegründung zu § 9 Abs. 2 StAbwG-E, S. 24) vorgesehen. Derselbe Geschäftsvorfall würde im letzteren Fall doppelt – von dem in § 8 StAbwG-E geregelten Betriebsausgabenabzug und von der Hinzurechnungsbesteuerung bei passiven Einkünften nach § 8 AStG – erfasst. Das wäre nicht sachgerecht.

Es sollte im Ergebnis zumindest in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass unter den Begriff der Aufwendungen nach § 8 StAbwG-E keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten fallen und dass § 8 StAbwG-E nicht zeitgleich mit der Hinzurechnungsbesteuerung bei passiven Einkünften (§ 8 AStG) zur Anwendung kommt.

§ 9 StAbwG-E

Die Regelung des § 9 Nr. 1 StAbwG-E sollte dahingehend erweitert werden, dass die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung auch dann nicht zur Anwendung kommt, wenn die Aufwendungen in einem anderen EU-Mitgliedstaat vom Betriebsausgabenabzug nach einer dem § 8 StAbwG-E entsprechenden Vorschrift ausgeschlossen wurden.

Außerdem sollte die bislang in der Gesetzesbegründung enthaltene Regelung zur Quellensteueranrechnung oder zum Quellensteuerabzug in den Gesetzestext aufgenommen werden.

Nach § 9 StAbwG-E sind die §§ 7 bis 21 des AStG auf unbeschränkt steuerpflichtige Personen, die an einer im nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässigen Gesellschaft im Sinne des § 7 AStG beteiligt sind, mit der Maßgabe anzuwenden, dass die ausländische Gesellschaft mit ihren sämtlichen Einkünften als Zwischengesellschaft gilt. Dies gilt jedoch nicht für Einkünfte oder Teile von Einkünften der Zwischengesellschaft, soweit die den Erträgen entsprechenden Aufwendungen dem Abzugsverbot nach § 8 StAbwG-E unterlegen haben (Nr. 1) und sie aus Tätigkeiten im Sinne des § 8 Absatz 1 Nr. 1 bis 10 AStG stammen (Nr. 2).

Seite 4/6 zum Schreiben vom 04.03.2021 an das BMF

Mit dem StAbwG, das auf EU-Vorgaben beruht, soll ein koordiniertes Vorgehen der Mitgliedstaaten zur Eindämmung von Steuerhinterziehung erreicht werden. Diesem Regelungszweck Rechnung tragend, sollte es genügen, wenn die den Erträgen entsprechenden Aufwendungen aus Geschäftsbeziehungen mit den sog. Steueroasen in „irgendeinem“ EU-Mitgliedstaat vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen wurden. Es sollte daher der in § 9 StAbwG-E enthaltene Verweis auf die dem § 8 StAbwG-E entsprechenden Vorschriften der EU-Mitgliedstaaten erweitert werden.

Die aktuell lediglich in der Gesetzesbegründung (S. 25) enthaltene Regelung, dass bei der Anwendung der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 StAbwG-E die aufgrund von § 10 StAbwG-E gezahlten Quellensteuern bei der Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags angerechnet bzw. vom Hinzurechnungsbetrag abgezogen werden, sollte aus Gründen der Rechtssicherheit in den Gesetzestext aufgenommen werden.

§ 10 StAbwG-E

Die in § 10 Abs. 1 StAbwG-E enthaltene Versagung der Quellensteuerentlastung nach § 50d Abs. 1 u. 2 EStG sollte gestrichen werden.

Der Gesetzestext des § 10 Abs. 1 StAbwG-E weicht von den Erläuterungen der Gesetzesbegründung (S. 25) ab. Nach der Begründung kann eine Entlastung vom Steuerabzug erfolgen, wenn die Voraussetzungen des § 12 StAbwG-E vorliegen. Die Norm sollte entsprechend angepasst werden.

Die Regelung zur Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht nach § 10 Abs. 2 Nr. 1 - 4 StAbwG-E sind dahingehend zu konkretisieren, dass sie einen hinreichend sachgerechten Nexus für die Abgabenerhebung in Deutschland enthalten.

Durch § 10 Abs. 1 StAbwG-E wird die Entlastung vom Steuerabzug aufgrund von Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen oder aufgrund des § 44a Abs. 9 EStG versagt, wenn an dieser Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar natürliche Personen mit einem Anteil von insgesamt mehr als 10 Prozent beteiligt sind, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind.

Die Regelung ist nach unserer Auffassung wegen ihrer überschießenden Wirkung nicht sachgerecht. Die von § 50d Abs. 1 und 2 EStG erfassten Fälle sollten gestrichen werden. Sonst würde für eine Vielzahl von Fällen die Quellensteuerentlastung nach § 50d EStG entfallen. Die Nachweisführung der Ansässigkeit dürfte beispielsweise bei börsennotierten Gesellschaften praktisch nicht

Seite 5/6 zum Schreiben vom 04.03.2021 an das BMF

zu führen sein, auch das jeweilige nationale Recht des Sitzstaats der Gesellschaft könnte die Beschaffung der Informationen verhindern. Damit würden im Ergebnis sach- und potenziell gleichheitswidrig sowie entgegen dem gesetzgeberischen Zweck auch solche ausländischen Gesellschaften erfasst, bei denen sich der Nachweis über die Ansässigkeit der Gesellschafter aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht führen lässt. Diese (überhöhten) Nachweispflichten schaffen im Ergebnis – auch für nicht sanktionswürdige Fälle – ein Vollzugshindernis für die Quellensteuerentlastung. Dieses Vorgehen kann nach unserer Auffassung nicht mit der Zielsetzung des Gesetzes gerechtfertigt werden.

Die Gesetzesbegründung (S. 25) enthält eine vom Gesetzeswortlaut abweichende Formulierung. Nach dieser erfolgt „eine Entlastung vom Steuerabzug nur noch [...], wenn die Voraussetzung des § 12 (gesteigerte Mitwirkungspflichten) vorliegen“. Es sollte aus Gründen der Rechtssicherheit eine Klarstellung im Gesetzestext erfolgen, dass eine Entlastung bei Erfüllung der gesteigerten Mitwirkungspflichten möglich ist.

Durch § 10 Abs. 2 Nr. 1 - 4 StAbwG-E wird eine über § 49 EStG hinausreichende beschränkte Steuerpflicht geregelt. Natürliche Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, sind mit den in Nr. 1 - 4 aufgezählten Einkünften beschränkt steuerpflichtig, wenn die ihnen hierbei gewährten Vergütungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten eines anderen Steuerpflichtigen ungeachtet des § 8 Satz 1 bei dessen Veranlagung zur unbeschränkten oder beschränkten Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerpflicht berücksichtigt werden können. Die aufgezählten Anknüpfungspunkte (Finanzierungsbeziehungen, Versicherungs- oder Rückversicherungsleistungen, die Erbringung von Dienstleistungen und der Handel mit Waren oder Dienstleistungen) können aufgrund des nicht ausreichenden Inlandsbezugs dieser Tätigkeiten unseres Erachtens keine beschränkte Steuerpflicht begründen.

Fraglich erscheint bereits, ob die Regelung das Territorialitätsprinzip wahrt. Das BVerfG hat am 22.03.1983 (2 BvR 475/78) dazu entschieden, dass „von Völkerrechts wegen“ für die abgabenrechtliche Inanspruchnahme eines Ausländers Schranken beständen,

„die weiter reichen können als die Begrenzungen, die das innerstaatliche Recht eines Staates für die Inanspruchnahme eigener Staatsangehöriger zieht; damit kann im Ergebnis auch ein verstärkter Schutz des Ausländers vor dem Zugriff des ihn belastenden fremden Staates gegeben sein (vgl. Bayer, Steuer und Wirtschaft 1981, S. 69 f., 74). [...] Für die Auferlegung von Abgaben gegen einen im Ausland lebenden Ausländer, die an einen

Seite 6/6 zum Schreiben vom 04.03.2021 an das BMF

Sachverhalt anknüpft, der ganz oder teilweise im Ausland verwirklicht worden ist, bedarf es [...] hinreichender sachgerechter Anknüpfungsmomente für die Abgabenerhebung in dem Staat, der die Abgaben erhebt (vgl. F. A. Mann, The doctrine of jurisdiction in international law, in: Recueil des Cours, 111 [1964 - I], S. 9 ff., 44 ff., 109 ff.). Diese Anknüpfungsmomente und ihre Sachnähe müssen von Völkerrechts wegen einem Mindestmaß an Einsichtigkeit genügen.“

Nach unserer Auffassung kann der Entwurfsregelung bislang kein solcher, hinreichend sachgerechter Anknüpfungspunkt für die abgabenrechtliche Inanspruchnahme der – im nicht kooperativen Steuergebiet ansässigen – Ausländer entnommen werden. Vorrangig löst der in Deutschland ansässige Steuerpflichtige durch den von ihm geltend gemachten Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzug den abgabenrechtlich „erheblichen“ Erfolg im Inland aus.

§ 11 StAbwG-E

Die Regelung in § 11 Abs. 1 Nr. 2 StAbwG-E sollte konkretisiert und entsprechend um Angaben ergänzt werden, welche die § 8b KStG vergleichbaren Vorschriften in Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sein sollen.

Nach § 11 Abs. 1 Nr. 2 StAbwG-E sollen auf Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nrn. 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a EStG, die von einer in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässigen Körperschaft geleistet werden, die den § 8b Abs.1 S. 1 KStG vergleichbaren Vorschriften in Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung keine Anwendung finden. Es bleibt unklar, auf welche Regelungen der Gesetzgeber referenziert, da Doppelbesteuerungsabkommen keine Besteuerungstatbestände schaffen.

Zur vertiefenden Erörterung stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Rindermann, StB RA
Fachleiterin Steuern und Recht