

Gesetze gegen unfairen Steuerwettbewerb und zur Abwehr von Steueroasen



Während die Wirtschaft und mit ihr die Güter- und Dienstleistungsströme immer internationaler und über nationale Grenzen hinweg vernetzter wurden und immer noch werden, waren bislang die Steuersysteme rein national und protektionistisch ausgestaltet. Das eigene Steueraufkommen sollte einerseits geschützt werden, zum anderen wollte man Steuerzahler „anlocken“ – und sie damit von anderen Staaten „weglocken“. Dieser Steuerwettbewerb ist für einen grenzüberschreitend tätigen Unternehmer,¹ gleichgültig welcher Größe, ein Grund zu rechnen (Arbitrage) – und zwar völlig legal. Denn es ist sein gutes Recht, seine steuerlichen Angelegenheiten so zu gestalten, wie es für ihn am besten (= am billigsten) ist, also den Standort zu wählen, der ihm die günstigsten Konditionen bietet. Da innerhalb der Europäischen Union (EU) Niederlassungsfreiheit herrscht, ist ein „Umzug“ in ein steuerlich günstigeres EU-Land nicht mehr das Hindernis, das es früher einmal war.

Lange Zeit schien es so, als könnten steuersparwillige Unternehmer darauf vertrauen, dass sich die Finanzminister der unterschiedlichen Länder weiterhin „egoistisch“ verhalten und keine Übereinkunft über einen „Steuerausgleich“ treffen werden. Das hat sich geändert – gleich in mehrfacher Hinsicht.

1. ATAD: Steuervermeidung soll vermieden werden

Mit dem Gesetz zur *Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (Anti Tax Avoidance Directive/ATAD)* hat Deutschland – um gut eineinhalb Jahre verspätet – die EU-Richtlinien vom 12.07.2016 und vom 29.05.2017, die helfen sollen, Steuervermeidungspraktiken innerhalb der EU zu unterbinden, in nationales Recht umgesetzt (BGBl 2021 I, S. 2035 ff.). Mit dem neuen Gesetz soll sichergestellt werden, dass die Besteuerungsrechte bei multinational tätigen Unternehmen innerhalb der EU fair aufgeteilt werden. Dazu wurden namentlich die §§ 89a und 90 der Abgabenordnung (AO) sowie § 1 des Außensteuergesetzes (AStG) angepasst.

In § 90 Abs. 3 AO heißt es nunmehr: „Ein Steuerpflichtiger hat über die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Absatz 4 des Außensteuergesetzes Aufzeichnungen zu erstellen. Die Aufzeichnungspflicht umfasst neben der Darstellung der Geschäftsvorfälle (Sachverhaltsdokumentation) auch die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Fremdvergleichsgrundsatz beachtende Vereinbarung von Bedingungen, insbesondere Preisen (Verrechnungspreisen), sowie insbesondere Informationen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung, zur verwendeten Verrechnungspreismethode

¹ In dieser Publikation wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit in der Regel das generische Maskulinum verwendet. Die verwendete Sprachform bezieht sich auf alle Menschen, hat ausschließlich redaktionelle Gründe und ist wertneutral.

Gesetze gegen unfairen Steuerwettbewerb und zur Abwehr von Steueroasen



und zu den verwendeten Fremdvergleichsdaten (Angemessenheitsdokumentation). Hat ein Steuerpflichtiger Aufzeichnungen im Sinne des Satzes 1 für ein Unternehmen zu erstellen, das Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe ist, so gehört zu den Aufzeichnungen auch ein Überblick über die Art der weltweiten Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe und über die von ihr angewandte Systematik der Verrechnungspreisbestimmung, es sei denn, der Umsatz des Unternehmens hat im vorangegangenen Wirtschaftsjahr weniger als 100 Millionen Euro betragen. Eine multinationale Unternehmensgruppe besteht aus mindestens zwei in verschiedenen Staaten ansässigen, im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes einander nahestehenden Unternehmen oder aus mindestens einem Unternehmen mit mindestens einer Betriebsstätte in einem anderen Staat. Die Finanzbehörde soll die Vorlage von Aufzeichnungen im Regelfall nur für die Durchführung einer Außenprüfung verlangen. ..."

Das Gesetz regelt im Wesentlichen Folgendes:

- **Keine Vorteile mehr aus hybriden Gestaltungen:** Hybride Gestaltungen nutzen die Steuerunterschiede von Land zu Land. Solche Besteuerungsinkongruenzen respektive Steuerrisikopräferenzen liegen vor, wenn ein grenzüberschreitender Zahlungsstrom in dem einen Staat zum steuerlich geltend gemacht werden kann, im anderen zu keinen Einnahmen führt (Deduction/No Inclusion- oder D/NI-Ergebnis), oder wenn Zahlungsströme nach den jeweils geltenden Gesetzen mehrfach steuerlich geltend gemacht werden können (Double Deduction- oder DD-Ergebnisse). Anders ausgedrückt: Es soll im Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen europaweit verhindert werden, dass Betriebsausgaben mehrfach berücksichtigt werden oder dass Betriebsausgaben berücksichtigt werden, obwohl die entsprechenden Einnahmen keiner Besteuerung unterliegen.

Gesetze gegen unfairen Steuerwettbewerb und zur Abwehr von Steueroasen

**Beispiel:**

Die gewerblich tätige AB-OHG mit Sitz in Deutschland hat zwei Gesellschafter, die mit jeweils 50 % an der OHG beteiligt sind, einmal die A, eine Kapitalgesellschaft mit Sitz im EU-Ausland, zum anderen B, eine natürliche Person mit Wohnsitz in Deutschland. Die A hat ihre Einlage in die AB-OHG kreditfinanziert. Dafür zahlt sie jährlich Zinsen in Höhe von 18.000 Euro, die sie in ihrem Sitzstaat als Betriebsausgaben geltend machen kann.

In Deutschland ist die A beschränkt körperschaftsteuerpflichtig mit ihren inländischen gewerblichen Einkünften aus der Beteiligung an der AB-OHG (§ 2 Nr. 1 KStG i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG). Der Finanzierungskredit ist passives Sonderbetriebsvermögen II; die Zinsen sind in Deutschland als Sonderbetriebsausgaben abziehbar.

Es gäbe also einen doppelten Betriebsausgabenabzug – einmal im ausländischen Sitzstaat der A, zum anderen in Deutschland.

Wichtig:

Bereits seit dem Veranlagungszeitraum 2017 dürfen Aufwendungen nicht mehr als Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden, soweit sie auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern (§ 4i EStG).

Hinweis:

Auf insgesamt über 300 Seiten hat die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) mit dem G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung bereits im Jahr 2015 die Problematiken der BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) beschrieben, Vorschläge gemacht und im Anhang B 80(!) Beispiele für hybride Gestaltungen gegeben. Teilweise wurden einige Missstände bereits recht schnell danach behoben und entsprechende Regelungen in nationales Recht eingeführt, wie z. B. § 4i EStG.²

² Quelle: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264263185-de.pdf?expires=1628068611&id=id&accname=guest&checksum=C478DBFDCA54D8F88921AFB579B2B3AB>

Gesetze gegen unfairen Steuerwettbewerb und zur Abwehr von Steueroasen



- **Neugestaltung der Hinzurechnungsbesteuerung:** Die Hinzurechnungsbesteuerung war bereits vor nahezu fünfzig Jahren durch das Außensteuergesetz eingeführt worden. Mit ihr sollte verhindert werden, dass passive Einkünfte in ein niedriger besteuertes Ausland verlagert werden können. Nunmehr wurde mit der ATAD ein für alle EU-Staaten verpflichtender Mindeststandard für die Hinzurechnungsbesteuerung eingeführt. In Deutschland ergab diese Neuerung nur wenige Änderungen, da bereits die bisherigen Regelungen ziemlich strikt waren. Eines der zentralen Elemente der neuen Hinzurechnungsbesteuerung ist aber das nunmehr angepasste Kriterium „Beherrschung“. Bislang wurde auf eine Inländerbeherrschung abgestellt, jetzt ist „Beherrschung“ gesellschaftsbezogener zu betrachten. Des Weiteren werden Verluste in mehrstufigen Gesellschaften nicht mehr bei der obersten ausländischen Gesellschaft im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung konsolidiert (§§ 7 ff AStG).
- **Anpassung der Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung:** Die EU-Mitgliedsstaaten verpflichten sich gegenseitig, bei der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, der Verlagerung von Betrieben oder dem Wegzug von Kapitalgesellschaften stille Reserven aufzudecken und – den entsprechenden Antrag vorausgesetzt, ratierlich über bis zu fünf Jahren hinweg – zu besteuern (Entstrickungsbesteuerung). Des Weiteren müssen die EU-Mitgliedstaaten bei einer Überführung von Wirtschaftsgütern ins Inland oder bei Zuzug von Kapitalgesellschaften die bei der ausländischen Entstrickungsbesteuerung angesetzten Werte anerkennen (Verstrickung)– vorausgesetzt, sie entsprechen dem Marktwert (§ 4 Abs. 1 S. 3 und 9 – neu, § 4g, § 6 Abs. 1 Nr. 4, 5a und 5b, § 9 Abs. 5 S. 2 und § 36 Abs. 5 EStG sowie § 12 Abs.1 und 1a KStG).

Die Stundungsregelungen werden vereinheitlicht, die Rückkehrerregelung bei der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen erleichtert und Steuergestaltungen bei substanziellen Gewinnausschüttungen werden verhindert (§ 6 AStG).

Gesetze gegen unfairen Steuerwettbewerb und zur Abwehr von Steueroasen



2. Steueroasen sollen ausgetrocknet werden

Das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze/Steuervermeidungsabwehrgesetz/Steueroasen-Abwehrgesetz/StAbwG (BGBl 2021 I, S. 2056 ff), das zeitlich mit dem ATAD-Umsetzungsgesetz verabschiedet wurde, hat die „schwarze Liste“ des EU-Rates über (für Steuerzwecke) nicht kooperative Länder und Gebiete sowie die Maßnahmen, die in diesem Zusammenhang durch die Gruppe Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung/Code of Conduct Group) verhandelt und vom Rat gebilligt wurden, in deutsches Recht umgesetzt.

Hinweis:

In der Liste werden Nicht-EU-Länder aufgeführt, die missbräuchliche Steuerpraktiken fördern, die die Einnahmen der Mitgliedstaaten aus der Körperschaftsteuer untergraben. In der Liste werden Nicht-EU-Länder aufgeführt, die missbräuchliche Steuerpraktiken fördern, die die Einnahmen der Mitgliedstaaten aus der Körperschaftsteuer untergraben, wie Amerikanisch-Samoa, Anguilla, Dominica, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Seychellen, Trinidad und Tobago, US-Virgin Islands (Amerikanische Jungferninseln) und Vanuatu (Stand 22.02.2021).³

Hinweis:

Die Regelungen im Einkommensteuergesetz (EStG), im Körperschaftsteuergesetz (KStG) und der Abgabenordnung (AO), die durch das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz (SteuerHinBekG) aufgenommen worden waren, sind in das Steueroasen-Abwehrgesetz insofern übernommen worden, als sie mit den Vorgaben des EU-Rats weiterhin kompatibel sind. Die übrigen Vorschriften wurden ersatzlos gestrichen. Formell ist damit das SteuerHinBekG aufgehoben (Artikel 6 StAbwG).

Mit dem Steueroasen-Abwehrgesetz sollen Personen und Unternehmen davon abgehalten werden, Geschäftsbeziehungen zu Unternehmen oder Personen in den „schwarz gelisteten Steueroasen“ weiterhin zu unterhalten oder neu aufzunehmen. Dies soll durch das Versagen steuerlicher Vorteile oder die Anerkennung von Betriebsausgaben respektive sonstigen Abzügen erfolgen.

³ Quelle: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/de/TXT/PDF/?uri=uriserv:OJ.C_.2021.066.01.0040.01.ENG

Gesetze gegen unfairen Steuerwettbewerb und zur Abwehr von Steueroasen



Steuerhoheitsgebiete sollen dazu angehalten werden, international anerkannte steuerliche Standards zu übernehmen. Hierbei sind vor allem die Hoheitsgebiete im Fokus, die bislang die gesetzten Standards in puncto Transparenz in Steuersachen (§ 4 StAbwG), unfairem Steuerwettbewerb (§ 5 StAbwG) und bei der Umsetzung der verbindlichen BEPS-Mindeststandards (§ 6 AbwG) nicht erfüllen. BEPS steht für „Base Erosion and Profit Shifting“ und meint das grenzüberschreitende Verschieben von Gewinnen aus einem „Hoch-“ in ein „Niedrig-Steuerland“.

Das Gesetz sieht im Wesentlichen Folgendes vor:

- Für bestimmte **Betriebsausgaben und Werbungskosten** im Zusammenhang mit Steueroasen gibt es Abzugsverbote (§ 8 StAbwG)
- Die **Hinzurechnungsbesteuerung** wird verschärft (§ 9 StAbwG)
- Die **Quellensteuermaßnahmen** werden verschärft (§ 10 StAbwG)
- Bei **Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen** sollen Steuerbefreiungen und Vorschriften in Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) eingeschränkt bzw. versagt werden, wenn diese aus einer Steueroase stammen (§ 11 StAbwG).
- Es wurden gesteigerte **Mitwirkungspflichten** eingeführt (§ 12 StAbwG). So müssen beispielsweise Geschäftsbeziehungen, insbesondere Wareneinkauf, Dienstleistungen, Darlehen, Nutzungsüberlassungen und Kostenumlagen dargestellt und aufgezeichnet werden. Verträge und Vereinbarungen – vor allem deren Änderungen innerhalb eines Wirtschaftsjahrs – müssen offengelegt werden und vieles mehr.
- Auch das **Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz** wurde in Bezug auf das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen entsprechend geändert (Artikel 10 StAbwG; § 13 Abs. 5 Nr. 5 Satz 5 ErbStG).

Hinweis:

Die neuen Regelungen sind komplex. Sollten Sie einen Wegzug aus Deutschland oder eine Rückkehr nach Deutschland erwägen oder sollten Sie die Verlagerung Ihres Unternehmens oder von Teilen Ihres Unternehmens ins EU-Ausland respektive die Rückverlagerung nach Deutschland erwägen, sollten Sie diesen Schritt nicht ohne den Rat Ihres qualifizierten Steuerberaters tun, wenn Sie keine irreparablen Steuerschäden erleiden wollen.

Kurzinfo

Gesetze gegen unfairen Steuerwettbewerb und zur Abwehr von Steueroasen



© 2021 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag).

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Die enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich oder vertraglich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Eine Weitergabe an Dritte ist nicht erlaubt. Aus urheberrechtlichen Gründen ist eine Veröffentlichung z. B. in sozialen Netzwerken oder auf Internet-Homepages nicht gestattet.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Angaben ohne Gewähr

Titelbild: © Netfalls/www.stock.adobe.com

Stand: August 2021

E-Mail: literatur@service.datev.de