

An das  
Bundesministerium der Finanzen  
Steuerabteilung  
Wilhelmstr. 97  
10117 Berlin

*ausschließlich per E-Mail*

Düsseldorf, 09.01.2024

703

**Anhörung zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung des Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb (Steueroasen-Abweggesetz – StAbwG)**

**GZ: IV B 5 – S 1308/22/10008 :004; DOK: 2023/1113502**

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit Schreiben vom 30.11.2023 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) den Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung des Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb an bestimmte Verbände versandt. Wir bedanken uns für die Gelegenheit, zum Entwurf Stellung zu nehmen.

Wir begrüßen grundsätzlich die mit dem Entwurf des BMF-Schreibens vorgesehenen Vereinfachungen, die aus unserer Sicht geeignet sind, dem steuerpolitischen Gesetzeszweck Rechnung zu tragen, und gerade nicht dahingehend ausgestaltet sind, steuerlichen Missbrauch bis ins letzte Detail oder den letzten Einzelsachverhalt zu regeln und die Komplexität der bestehenden Regelungen noch weiter zu erhöhen. Das IDW unterstützt dabei explizit das Ziel des Gesetzgebers, Sorge dafür zu tragen, dass im Rahmen von Steuergestaltungen eine missbräuchliche Schädigung des Staats unterbleibt. Dies wird nicht zuletzt auch durch die Empfehlung an den Berufsstand verdeutlicht, die im [IDW Wertekodex](#) kodifizierten Regelungen zu verantwortungsvoller Steuerberatung umzusetzen.

Gleichwohl regen wir an, über den Gesetzeswortlaut hinausgehende Verschärfungen zu überdenken – auch vor dem Hintergrund einer Verbesserung der

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](http://www.idw.de)

E-MAIL:  
[info@idw.de](mailto:info@idw.de)

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

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:  
Melanie Sack, WP StB, Sprecherin  
des Vorstands;  
Dr. Torsten Moser, WP;  
Dr. Daniel Siegel, WP StB

Amtsgericht Düsseldorf  
Vereinsregister VR 3850

**Seite 2/8** zum Schreiben vom 09.01.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Standortattraktivität durch Verhinderung bzw. den Abbau zusätzlicher bürokratischer Verpflichtungen.

Dies vorausgeschickt, nehmen wir im Folgenden Stellung zu einzelnen Regelungen des Entwurfs:

Zu Rz. 10 – Zeitlicher Anwendungsbereich

**Wir regen an, klarzustellen, wer im Fall von Quellensteuermaßnahmen nach § 10 StAbwG als „Adressat der Maßnahmen“ zu sehen ist.**

Die Rz. 10 enthält Regelungen für den Fall, dass das Wirtschaftsjahr der Person, die Adressat der Abwehrmaßnahme ist, vom Kalenderjahr abweicht. Mit Blick auf die Abwehrmaßnahmen i.S.d. §§ 7, 8, 9, 11 StAbwG ist eindeutig, wer als Adressat der Maßnahmen anzusehen ist. Dies gilt jedoch nicht für die Abwehrmaßnahmen i.S.d. § 10 StAbwG. Hier gibt es potenziell zwei Adressaten: Zum einen den nach § 10 Abs. 1 StAbwG in einem nicht kooperativen Staat ansässigen Steuerpflichtigen, dessen Einkünfte einer beschränkten Steuerpflicht unterworfen werden, und zum anderen den nach § 10 Abs. 2 StAbwG i.V.m. § 50a EStG Abzugsverpflichteten. Vor dem Hintergrund, dass die Abzugspflicht nach Abs. 2 nur „Reflex“ der Steuerpflicht nach Abs. 1 ist, kann es hier nur auf das (abweichende) Wirtschaftsjahr des in Abs. 1 bezeichneten Steuerpflichtigen ankommen.

Zu Rz. 13 ff. – Betroffene Geschäftsvorgänge, § 7 StAbwG

**Wir regen an, zu erläutern, wie die Formulierung „in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet“ insbesondere für Geschäftsbeziehungen zu verstehen ist (geografisch oder hinsichtlich von Besteuerungsrechten etc.). Zudem sollten weitere konkrete Beispiele zur Veranschaulichung aufgenommen werden.**

Vor dem Hintergrund, dass „Geschäftsvorgänge“ neben dem „nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet“ das wesentliche Tatbestandsmerkmal und dabei das Bindeglied zwischen den §§ 4 bis 6 StAbwG einerseits und den §§ 8 bis 12 StAbwG andererseits darstellen, sind die Ausführungen zu den „betroffenen Geschäftsvorgängen“ recht knappgehalten. Wir regen an, zu erläutern, wie die Formulierung „in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet“ konkret zu verstehen ist. Dies gilt insbesondere für „Geschäftsbeziehungen“ als Unterfall des Geschäftsvorgangs. Wir regen an, weitere konkrete Beispiele als Orientierungshilfe für Steuerpflichtige in das BMF-Schreiben aufzunehmen.

Seite 3/8 zum Schreiben vom 09.01.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

**Ergänzend bitten wir, klarzustellen, welche Konstellationen in Rz. 15 mit der Formulierung „über eine Personengesellschaft oder Betriebsstätte“ gemeint sind.**

In Rz. 15 heißt es, dass § 7 StAbwG auch Geschäftsvorgänge „einer oder über eine Personengesellschaft oder Betriebsstätte“ erfasst. Diese Formulierung lässt nicht eindeutig erkennen, welche Konstellationen konkret gemeint sind. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass Personengesellschaften nach Rz. 5 bereits als Personenvereinigungen dem Anwendungsbereich des StAbwG unterliegen.

Zu Rz. 32 – Quellensteuermaßnahmen, § 10 StAbwG – Einzelne Tatbestände

**Wir regen an, klarzustellen, dass Zahlungen in Zusammenhang mit zertifizierten Klimaprojekten in Steueroasen nicht in den Katalog des § 10 Abs. 1 Satz 1 StAbwG fallen.**

Unternehmen gehen zur Erreichung des „Net-Zero-Carbon“-Ziels teilweise Partnerschaften ein, bei denen Zahlungen in Steueroasen geleistet werden. In Rz. 32 des BMF-Entwurfsschreibens wird zwar ausgeführt, dass der Katalog des § 10 Abs. 1 Satz 1 StAbwG abschließend ist, wir regen jedoch an, klarzustellen, dass die angesprochenen Zahlungen von Unternehmen zur Unterstützung von zertifizierten Klimaprojekten in Steueroasen nicht unter den Katalog fallen. Diese stehen weder im Zusammenhang mit Dienstleistungen noch im Zusammenhang mit dem Handel von Waren oder Dienstleistungen.

Zu Rz. 40 – Quellensteuermaßnahmen, § 10 StAbwG – Inhaberschuldverschreibungen und vergleichbare Schuldtitel

**Wir regen an, konkret zu definieren, was als Staatsanleihe im Kontext des § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StAbwG zu verstehen ist.**

Nach Rz. 40 des Entwurfs ist eine pauschale Ausnahme für „Staatsanleihen“ vorgesehen. Wir regen an, konkret zu definieren, welche Instrumente im Einzelnen gemeint sind.

Zu Rz. 41 – Quellensteuermaßnahmen, § 10 StAbwG – Inhaberschuldverschreibungen und vergleichbare Schuldtitel

**Wir regen an, klarzustellen, dass § 8 StAbwG im Anwendungsbereich des § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 StAbwG keine Anwendung findet.**

Um Wertungswidersprüche zu vermeiden, sollte im BMF-Entwurfsschreiben klargestellt werden, dass § 8 StAbwG keine Anwendung findet, sofern § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 StAbwG anwendbar ist. Die Ausnahme gemäß § 10

**Seite 4/8** zum Schreiben vom 09.01.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 StAbwG sperrt damit als *lex specialis* zugleich die Anwendung von § 8 StAbwG.

Zu Rz. 42 – Quellensteuermaßnahmen, § 10 StAbwG – Versicherungs- und Rückversicherungsprämien

**Wir regen an, durch die Aufnahme von Beispielen zu konkretisieren, was unter „vom Versicherten zu tragende Nebenleistungen“ zu verstehen sind.**

Vor dem Hintergrund der Rechtssicherheit regen wir an, anhand von Beispielen zu konkretisieren, was genau unter „üblichen mit dem Versicherungsverhältnis zusammenhängenden und vom Versicherten zu tragenden Nebenleistungen“ zu verstehen ist.

Zu Rz. 50 – Quellensteuermaßnahmen, § 10 StAbwG – Steuern und Gebühren für öffentlich-rechtliche Leistungen

**Wir regen an, klarzustellen, dass auch in privatrechtlicher Form, z.B. durch autorisierte Schifffahrtsagenten, abgerechnete Nutzungs- und Dienstleistungsentgelte für die Nutzung des Kanals nicht unter § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 StAbwG fallen, sofern diese obligatorisch sind und nicht abbedungen werden können.**

In Rz. 50 des BMF-Entwurfsschreibens wird ausgeführt, dass Steuern und Gebühren für öffentlich-rechtliche Leistungen nicht unter § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 StAbwG fallen. Wir regen an, diese Ausnahme auf Entgelte für Dienstleistungen, die bei der Durchfahrt durch den Kanal obligatorisch sind und die bei einem Transit nicht abbedungen werden können (z.B. für Schlepper), auszuweiten. Dies sollte auch in Fällen gelten, in denen die Nutzungs- und Dienstleistungsentgelte für die bzw. im Rahmen der Nutzung des Kanals in privatrechtlicher Form, z.B. durch autorisierte Schifffahrtsagenten, abgerechnet werden.

Zu Rz. 55 – Registerfälle. § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 StAbwG

**Wir regen an, die Ausführungen zur Steuerpflicht nach § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 StAbwG kritisch zu prüfen.**

Die Ausführungen in Rz. 55 stellen hinsichtlich der Steuerpflicht auf die Ansässigkeit des Vergütungsschuldners in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ab. Die gesetzliche Regelung des § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 StAbwG stellt jedoch auf die Ansässigkeit der Person ab, die die Einkünfte erzielt (Vergütungsgläubiger).

**Seite 5/8** zum Schreiben vom 09.01.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Zu Rz. 57 – Weitere Voraussetzungen, § 10 Abs. 1 Satz 2 StAbwG

**Wir regen an, die im Entwurfsschreiben vertretene Rechtsauffassung hinsichtlich des heranzuziehenden Vergleichssachverhalts zu überdenken.**

Als Prüfungsmaßstab des § 10 Abs. 1 Satz 2 StAbwG wird der Inlandsfall fingiert. Der Gesetzgeber lässt offen, ob es auf „irgendeinen“ oder auf den konkreten Steuerpflichtigen im Sachverhalt ankommt, bei dem Betriebsausgaben/Werbungskosten zu berücksichtigen sein müssen. Der Entwurf des Anwendungsschreibens vertritt offensichtlich erstere Auffassung. Diese Auffassung ist dahingehend abzulehnen, dass es sachgerechter bzw. vergleichbarer wäre, nur den konkreten Sachverhalt als Inlandsfall zu modifizieren und eben nicht eine gänzlich neue Fallgestaltung zu fingieren. Folglich dürfte § 5a EStG nicht – anders als vom BMF dargestellt – übergangen werden, der eben keinen Abzug tatsächlicher Betriebsausgaben erlaubt.

Zu Rz. 58 – Weitere Voraussetzungen, § 10 Abs. 1 Satz 2 StAbwG

**Wir regen an, zu konkretisieren, wie mit einem vollständigen Abzugsverbot im fiktiven Vergleichsfall umzugehen wäre.**

Für die Abziehbarkeit von Betriebsausgaben soll es nicht darauf ankommen, ob diese beschränkt wird (bspw. § 4h EStG). Das dahingehend binäre Verständnis des § 10 Abs. 1 Satz 2 StAbwG drückt sich zwar auch im Wortlaut der Norm aus („wenn“ statt „soweit“). Fraglich ist jedoch, wie ein vollständiges Abzugsverbot im fiktiven Vergleichsfall zu behandeln wäre. Nach dem Entwurf des BMF-Schreibens scheint eine Berücksichtigung umfassender Abzugsverbote vorgesehen zu sein, eine eindeutige Positionierung erfolgt jedoch nicht („bei einem nur anteiligen Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs“).

Zu Rz. 60 – Vergleichbarkeit der steuerpflichtigen Einkünfte

**Wir regen an, zu konkretisieren, welche europarechtlichen Vorgaben bei der Prüfung der Vergleichbarkeit der steuerpflichtigen Einkünfte nach § 10 Abs. 1 Satz 1 StAbwG mit denen des § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG im Detail heranzuziehen sind.**

Nach den Ausführungen in Rz. 60 ist im Einzelfall die Prüfung der Vergleichbarkeit der steuerpflichtigen Einkünfte des § 10 Abs. 1 Satz 1 StAbwG mit denen des § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG auch unter Berücksichtigung der europarechtlichen Vorgaben vorzunehmen. Eine Konkretisierung der hier heranzuziehenden europarechtlichen Vorgaben erfolgt nicht.

Seite 6/8 zum Schreiben vom 09.01.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Zu Rz. 65 – Ausstellung einer Steuerbescheinigung nach § 50a Abs. 5 Satz 7 EStG in den Fällen des § 10 Abs. 2 StAbwG

**Wir regen an, klarzustellen, dass die Verpflichtung zur Ausstellung einer Steuerbescheinigung für den Vergütungsschuldner erlischt, sofern ein Antrag auf Ausstellung der Steuerbescheinigung beim BZSt gestellt wurde.**

Nach den Ausführungen in Rz. 65 besteht die Möglichkeit, dass eine Steuerbescheinigung über die einbehaltene und abgeführte Steuer auf Antrag des Vergütungsgläubigers nicht vom Vergütungsschuldner, sondern vom BZSt auszustellen ist. Dabei bleibt unklar, auf welcher gesetzlichen Grundlage die gesetzliche Verpflichtung des Vergütungsschuldners nach § 50a Abs. 5 Satz 7 EStG ausgesetzt wird. Wir regen daher an, die Ausführungen in Rz. 65 zumindest dahingehend zu ergänzen, dass die gesetzliche Verpflichtung zur Ausstellung einer Steuerbescheinigung des Vergütungsschuldners nach § 50a Abs. 5 Satz 7 EStG entfällt, wenn zuvor ein Antrag auf Erteilung einer solchen beim BZSt gestellt wurde.

Zu Rz. 69 – Versagung der Steuerbefreiung für Dividenden und Veräußerungsgewinne, § 11 StAbwG und “Verwendungsreihenfolge”

**Für den Fall, dass auf Ebene der nahestehenden Person neben den ausschüttbaren Erträgen aus Ausschüttungen oder Veräußerungsgewinnen aus Anteilen an einer Körperschaft aus einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet weitere ausschüttbare Erträge vorliegen, regen wir an, eine quotale Aufteilung vorzunehmen.**

In Rz. 69 des BMF-Entwurfsschreibens wird zunächst zutreffend ausgeführt, dass die Sätze 1 und 2 des § 11 Abs. 1 StAbwG auch in „Durchleitungsfällen“ Anwendung finden. Aus der gesetzlichen Regelung ist hingegen nicht ableitbar, dass im Fall eines Zusammentreffens ausschüttbarer Erträge aus Anteilen an einer Körperschaft aus einem nicht kooperativen Steuergebiet und weiteren ausschüttbaren Erträgen auf Ebene der durchleitenden Gesellschaft eine vorrangige Verwendung der ausschüttbaren Erträge aus dem nicht kooperativen Steuergebiet anzunehmen ist. Sachgerecht wäre es, in solchen Fällen eine Aufteilung vorzunehmen und die Rechtsfolge des § 11 Abs. 1 Satz 3 StAbwG entsprechend dem quotalen Anteil der aus dem nicht kooperativen Steuergebiet stammenden Bezüge am gesamten ausschüttbaren Ergebnis auf die Gesamtausschüttung anzuwenden.



**Seite 7/8** zum Schreiben vom 09.01.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Zu Rz. 74 ff. – Verhältnis der materiellen Abwehrmaßnahmen untereinander

**Wir regen an, das Verhältnis des § 11 StAbwG zu den § 8 und § 10 StAbwG klarstellend zu erläutern.**

Die Rz. 74 ff. stellen das Verhältnis der materiellen Abwehrmaßnahmen untereinander nur zum Teil dar. § 11 Abs. 3 StAbwG stellt fest, dass die Regelungen in § 11 Abs. 1 und 2 StAbwG nicht gelten, „soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass die Ausschüttungen aus Beträgen resultieren, die beim Leistenden bereits der Besteuerung nach § 10 unterlegen haben oder für die bereits das Abzugsverbot nach § 8 angewendet worden ist“. Es bleibt jedoch unklar, welche Fallkonstellationen hiermit konkret erfasst werden:

Zum einen stellt sich bereits die Frage, in welchen Konstellationen ein Konkurrenzverhältnis der Normen besteht. Denn § 8 StAbwG begrenzt den Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten bei der Ermittlung des Gewinns und Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten, soweit diese aus Geschäftsvorgängen i.S.d. § 7 StAbwG zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet bestehen. Offenbar ist mit dem Bezug auf die Anwendung des Abzugsverbots nach § 8 StAbwG i.R.d. Veranlagung eines anderen Steuerpflichtigen gemeint. Hingegen kommt es in Bezug auf § 10 StAbwG dem Wortlaut nach darauf an, dass der in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässige Steuerpflichtige selbst der dort geregelten Steuerpflicht unterlegen hat. Konkrete Beispiele würden helfen, die betroffenen Sachverhaltskonstellationen besser zu verstehen.

Zum anderen stellt sich die Frage, anhand welcher Maßstäbe zu bestimmen ist, ob Ausschüttungen einer in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässigen Körperschaft aus diesen fraglichen Beträgen „resultieren“ (inwieweit hier z.B. das Verhältnis der § 8 und § 10 StAbwG unterliegenden zu den übrigen Gewinnen heranzuziehen ist). Wir regen an, hier eine entsprechende Klarstellung vorzunehmen.

Zu Rz. 77 – Pflicht zur gesteigerten Mitwirkung

**Wir regen an klarzustellen, wen in Fällen des § 10 StAbwG die gesteigerte Mitwirkungspflicht i.S.d. § 12 StAbwG trifft.**

Rz. 77 erläutert, dass die unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige Person nach § 12 Abs. 1 StAbwG über die nach § 90 AO bestehenden Mitwirkungspflichten hinaus eine gesteigerte Mitwirkungspflicht trifft. Unklar bleibt auch vor dem Hintergrund der Ausführungen im Entwurf des BMF-Schreibens, wen die gesteigerte Mitwirkungspflicht in den Fällen des § 10 StAbwG trifft. § 10 StAbwG erweitert in bestimmten Fällen die beschränkte Steuerpflicht auf

**Seite 8/8** zum Schreiben vom 09.01.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Personen, die in einem nicht kooperativen Steuergebiet ansässig sind. Der inländische Vergütungsschuldner ist lediglich zum Steuereinbehalt im Wege des Abzugs verpflichtet. Nach dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung wäre nur der Steuerpflichtige zur gesteigerten Mitwirkung verpflichtet.

**Zudem regen wir an, den Umfang der Mitwirkungspflicht im Fall des Haltens von Beteiligungen zu konkretisieren und klarzustellen, dass auch in gewissen Konzernsachverhalten kein Zwang zur Erstellung von Aufzeichnungen besteht.**

Zutreffend wird in Rz. 77 ausgeführt, dass insbesondere in Bezug auf fremde Dritte gewisse Aufzeichnungen nicht zwingend erstellt und verlangt werden können. Wir regen an, diese Auffassung auch auf solche Fälle auszudehnen, in denen nahestehende Personen vom zur Mitwirkung verpflichteten Steuerpflichtigen nicht beherrscht werden und infolgedessen die Herausgabe von entsprechenden Informationen nicht verlangt werden kann. Darüber hinaus bitten wir um Konkretisierung, ob und ggf. in welchem Umfang die gesteigerten Mitwirkungspflichten i.S.d. § 12 StAbwG zu erfüllen sind, sofern ausschließlich eine Beteiligung an einer Gesellschaft gehalten wird, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist. Die Eingabemaske im Online-Portal des BZSt ("BOP") sieht nämlich derzeit keine Möglichkeit vor, Angaben in diesem Sinn bei derartigen Beteiligungsverhältnissen zu machen.

Zu Rz. 78 – Folgen der Verletzung der Mitwirkungspflichten

**Wir regen an, klarstellend zu erläutern, wie die Vermutung widerlegt werden kann, dass Einkünfte nicht oder zu niedrig erklärt worden sind.**

In Rz. 78 des Entwurfs des BMF-Schreibens wird zunächst ausgeführt, dass bei Verletzung der gesteigerten Mitwirkungspflichten i.S.d. § 12 StAbwG nach § 162 Abs. 2 Satz 3 AO widerlegbar vermutet wird, dass in Deutschland steuerpflichtige Einkünfte in Bezug zu nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten nicht erklärt oder höher als erklärt sind. Wir regen an, zu konkretisieren, auf welche Art und Weise der Steuerpflichtige die Vermutung widerlegen kann.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Moser

Brokamp, LL.M. Int'l. Tax (N.Y.U.),  
RA (Syndikus-RA)  
Technical Director Tax