

DIE EU LEGT STEUEROASEN TROCKEN

AUSWIRKUNGEN DER „SCHWARZEN LISTE“ NICHT KOOPERATIVER STAATEN



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich

DER RAT DER EU HAT MITTE FEBRUAR 2021 DIE „EU-LISTE NICHT KOOPERATIVER LÄNDER UND GEBIETE FÜR STEUERZWECKE“ ÜBERARBEITET UND ZWÖLF STAATEN UNTERSTELLT, IM STEUERBEREICH NICHT VERANTWORTLICH ZU HANDELN. DEUTSCHLAND IST DABEI, DIE SCHLUSSFOLGERUNGEN DES RATES IM RAHMEN EINES „STEUEROASEN-ABWEHRGESETZES“ (STABWG) UMFASSEND IN INNERSTAATLICHES STEUERRECHT ZU ÜBERNEHMEN, UM TRANSAKTIONEN IM VERHÄLTNIS ZU DIESEN STAATEN NACHHALTIG STEUERLICH ZU BEHINDERN. ÖSTERREICH HAT BISLANG IN MODERATER FORM AUF DIE EMPFEHLUNGEN DER EU REAGIERT. DER FOLGENDE BEITRAG ANALYSIERT DIE SCHLUSSFOLGERUNGEN DES RATES, DEN DEUTSCHEN REFERENTENENTWURF DES STABWG UND DIE KONSEQUENZEN, DIE SICH AUS DEN INTERNATIONALEN ENTWICKLUNGEN FÜR GESCHÄFTSBEZIEHUNGEN ÖSTERREICHISCHER UNTERNEHMEN ZU NIEDRIGSTEUERLÄNDERN MITTELFRISTIG ERGEBEN KÖNNEN.

1. MASSNAHMEN DER EU GEGEN UNKOOPERATIVE STAATEN

Die Europäische Union (EU) bemüht sich seit Jahren darum, zur Abwehr von Steuervermeidung durch die Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerrländer, die Staaten der Welt zu steuerlicher Transparenz und fairem Steuerwettbewerb anzuhalteln. Der Rat der EU (Rat) und die EU-Kommission (Kommission)¹ zeigen eine entschlossene Haltung gegen die Gewinnverschiebung in Steueroasen.²

Auf der Grundlage verschiedener *Schlussfolgerungen* zu einer externen Besteuerungsstrategie zu Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen und zu den Kriterien und Verfahren für die Erstellung einer „EU-Liste nicht kooperativer Staaten und Gebiete für Steuerzwecke“ („schwarze Liste“) hat der Rat im Februar 2021 eine aktualisierte Liste von Staaten und Gebieten (Steuerhoheitsgebiete – SthG) veröffentlicht, die international an den Pranger gestellt werden sollen.

Grundlage dieser Schlussfolgerungen ist die fast 25 Jahre alte EntschlieÙung des Rates und der im Rat vereinigten

Vertreter der MS über einen „Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung“ (Verhaltenskodex),³ der schädlichem Steuerwettbewerb, Steuervermeidung, -hinterziehung und Rechtsmissbrauch entgegenwirken soll. Der Verhaltenskodex listet Kriterien auf, die für die Bewertung steuerlicher Maßnahmen eines SthG relevant sind und „schädlichen Steuerwettbewerb“ fördern.

Zu den steuerlichen Maßnahmen, auf die sich der Verhaltenskodex bezieht, gehören einerseits Rechts- und Verwaltungsvorschriften und andererseits Verwaltungspraktiken. Nach Buchstabe „B“ des Verhaltenskodex sind jene steuerlichen Maßnahmen eines Staates „potenziell schädlich“, die gemessen an dem üblicherweise in einem Staat geltenden Besteuerungsniveau, eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung einschließlich einer Nullbesteuerung bewirken („Gateway-Kriterium“).

Ein solches niedriges Besteuerungsniveau könne sich aus dem Nominalsteuersatz, aus der Bemessungsgrundlage oder aus anderen einschlägigen Faktoren ergeben. Nach dem Verhaltenskodex soll bei der Beurteilung der *Schädlichkeit* von

Maßnahmen unter anderem berücksichtigt werden,

1. ob die Vorteile ausschließlich Gebietsfremden oder für Transaktionen mit Gebietsfremden gewährt werden oder
2. ob die Vorteile völlig von der inländischen Wirtschaft isoliert sind, so dass sie keine Auswirkungen auf die innerstaatliche Steuergrundlage haben oder
3. ob die Vorteile gewährt werden, auch ohne dass ihnen eine tatsächliche Wirtschaftstätigkeit und substantielle wirtschaftliche Präsenz in dem diese steuerlichen Vorteile bietenden (Mitglied-)staat zugrunde liegen oder
4. ob die Regeln für die Gewinnermittlung bei Aktivitäten innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe von international allgemein anerkannten Grundsätzen, insbesondere von der OECD vereinbarten Regeln abweichen oder
5. ob es den steuerlichen Maßnahmen an Transparenz mangelt, einschließlich der Fälle einer laxeren und undurchsichtigen Handhabung der Rechtsvorschriften auf Verwaltungsebene.

Ursprünglich sollte sich der Verhaltenskodex nur an die MS richten. Allerdings werden die MS in Buchstabe „M“ dazu angehalten, die Annahme der darin geregelten Grundsätze *auch in Drittstaaten zu fördern* und für ein weltweit verantwortliches Handeln im Steuerbereich zu sorgen.

Der im Rahmen einer *Entschliebung des Rates* veröffentlichte Verhaltenskodex hat keine rechtliche Verbindlichkeit. Allerdings haben sich die MS durch die Annahme des Verhaltenskodex politisch dazu verpflichtet, bestehende Maßnahmen, die einen schädlichen Steuerwettbewerb bewirken, zu überprüfen, zu ändern oder abzuschaffen (*Rücknahmeverpflichtung*), davon Abstand zu nehmen, neue schädliche Maßnahmen einzuführen (*Stillhalteverpflichtung*) und die Übernahme der Grundsätze einer verantwortungsvollen Steuerverwaltung auch in Nicht-MS zu fördern. Die vom Rat im März 1998 eingesetzte *Arbeitsgruppe „Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)“*⁴ hat den Auftrag, vom Rat zu bestätigende Leitlinien auszuarbeiten und laufend zu überarbeiten, anhand derer die Schädlichkeit nationaler Maßnahmen im Steuerbereich beurteilt werden soll.

Die Gruppe hat unter anderem die Aufgabe, SthG im Hinblick auf ihre Kooperationsbereitschaft einem *Evaluierungsverfahren* zu unterziehen und die *EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete* für Steuerzwecke regelmäßig zu überarbeiten.

Durch die Führung einer „schwarzen Liste“ nicht kooperativer Staaten soll Steuerbetrug, Steuerhinterziehung und Steuervermeidung wirksamer bekämpft werden, auch wenn diese rechtlich zulässig sein sollte. Auch Geldwäsche soll damit wirksam bekämpft werden. In der Liste finden sich Nicht-MS, die das Körperschaftsteuer (KöSt)-Aufkommen der MS untergraben. Die Einhaltung der internationalen Steuerstandards wird anhand von Verfahrensrichtlinien⁵ überprüft, anhand derer SthG in die „schwarze Liste“ aufgenommen oder von dieser gestrichen werden und darüber

hinaus im Hinblick auf die Einhaltung der internationalen Steuerstandards beobachtet werden.

Die *EU-weit einheitliche Auflistung* nicht kooperativer Staaten soll ein *gemeinsames Vorgehen der MS* bewirken, indem durch geeignete Maßnahmen Reformdruck auf diese nicht kooperativen SthG ausgeübt wird, um positive Veränderungen in deren Gesetzgebung und im Steuerverfahren zu bewirken. Die erste Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete wurde vom Rat am 5.12.2017 verabschiedet⁶, die seit 2020 in einem Rhythmus von zwei Jahren aktualisiert werden soll – zum nächsten Mal im Oktober 2021. Die aktuelle „schwarze Liste“ nicht kooperativer Länder und Gebiete findet sich in der *Anlage I* der Schlussfolgerung des Rates vom 18.2.2021⁷ in der die folgenden SthG genannt sind:

Amerikan. Samoa	Anguilla	Domenica	Fidschi
Guam	Palau	Panama	Samoa
Seychellen	Trinidad & Tobago	US Jungferninseln	Vanuatu

Den Schlussfolgerungen des Rates ist zu entnehmen, dass die oben genannten SthG deshalb als „unkooperativ“ qualifiziert worden sind, weil

- von dem SthG Finanzinformationen nicht automatisch ausgetauscht werden,
- das multilaterale OECD-Übereinkommen in aktueller Fassung über die gegenseitige Amtshilfe weder unterzeichnet noch ratifiziert worden ist,
- das SthG nicht Mitglied des „Globalen Forum für Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke“ („Global Forum“) ist,
- kein Mitglied des „Inclusive Framework on BEPS“ ist,
- die BEPS-Mindeststandards von dem SthG nicht übernommen worden sind,
- das SthG in Bezug auf den Informationsaustausch auf Anfrage vom „Global Forum“ nicht als mindestens „Largely Compliant“ beurteilt worden ist,
- von dem SthG schädliche Steuervergünstigungsregelungen angeboten werden oder
- Offshore-Strukturen durch Regelungen begünstigt werden, die Gewinne ohne reale wirtschaftliche Substanz anziehen.

Ein Staat wird aus der Liste gestrichen, wenn er alle der in der Auflistung genannten Mängel beseitigt hat. Jene SthG, die noch nicht alle von der Gruppe „Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)“ vorgegebenen Kriterien erfüllen, jedoch *Reformen zugesagt* haben, finden sich in der *Anlage II*:

Australien	Barbados	Botsuana
Jamaika	Jordanien	Malediven
Swasiland	Thailand	Türkei

Die Schlussfolgerungen des Rates vom 5.12.2017 führen aus, dass gegen die in der „schwarzen Liste“ geführten

Staaten sowohl im *Steuerbereich* als auch im Bereich der *Außenpolitik*, der *Entwicklungszusammenarbeit* und der *Wirtschaftsbeziehungen* Abwehrmaßnahmen gesetzt werden können. In einer vom Rat am 5.12.2019 verabschiedeten Schlussfolgerung⁸ zu den von der Gruppe „Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)“ erarbeiteten Leitlinien zur Koordinierung der Abwehrmaßnahmen im Steuerbereich⁹ haben sich die MS darauf geeinigt, ab dem 1.1.2021 gegenüber den auf der „schwarzen Liste“ genannten SthG *mindestens eine der folgenden vier steuerrechtlichen Abwehrmaßnahmen* gesetzlich umzusetzen, um diese zur Einhaltung der Kriterien des Verhaltenskodex anzuhalten:

- a) Verweigerung der *Abzugsfähigkeit von Kosten*, die dort entstanden sind.
- b) Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen (Hinzurechnungsbesteuerung), um eine künstliche Steuerverschiebung in niedrig besteuerte Offshore-Rechtsgebilde zu begrenzen.
- c) Maßnahmen im Bereich der *Quellenbesteuerung* gegen unzulässige Befreiungen oder Erstattungen.
- d) Beschränkung der *Beteiligungsertragsbefreiung* bei Dividendenzahlungen an Anteilseigner.

Im *Verwaltungsbereich* soll zumindest eine der folgenden drei *Maßnahmen* ergriffen werden:

- a) Verstärkte Überwachung von Transaktionen mit nicht kooperativen SthG.
- b) Erhöhte Risikokontrolle von Steuerpflichtigen, die von Regelungen in den Ländern und Gebieten, die in der Liste aufgeführt sind, profitieren.
- c) Erhöhte Risikokontrollen für Steuerzahler, die Steuersysteme dieser Länder und Gebiete nutzen.

2. DAS DEUTSCHE STEUEROASEN-ABWEHRGESETZ

2.1. PERSÖNLICHER UND SACHLICHER ANWENDUNGSBEREICH

Auf Grundlage der Schlussfolgerungen des Rates zur „schwarzen Liste“ und den durch die Gruppe „Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)“ verhandelten und vom Rat gebilligten Maßnahmen hat Deutschland Mitte Februar 2021 den Referentenentwurf eines „*Steueroasen-Abwehrgesetzes*“ (StAbwG) präsentiert.¹⁰

Gem. § 1 soll das StAbwG auf *natürliche Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen* und *Vermögensmassen* angewandt werden (Personen). Das Gesetz gilt für Steuern einschließlich der Steuervergünstigungen, die durch deutsches Bundesrecht oder EU-Recht geregelt sind und die durch Bundes-, Landesfinanzbehörden oder Gemeinden verwaltet werden (§ 2 Abs. 1 StAbwG). Umsatzsteuern, Einfuhr- und Ausfuhrabgaben sowie Verbrauchsteuern sind vom sachlichen Anwendungsbereich des StAbwG ausgenommen. Das StAbwG soll gem. § 2 Abs. 2 StAbwG ungeachtet möglicherweise entgegenstehender Vorschriften in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) anwendbar sein („*treaty override*“) und als „*lex specialis*“ auch Vorrang vor der

deutschen Abgabenordnung (AO) und anderen Steuergesetzen haben (§ 2 Abs. 3 StAbwG).

2.2. ANGRIFF AUF NICHT-KOOPERATIVE STEUERHOHEITSGEBIETE

Als „*nicht kooperativ*“ iSd StAbwG gilt ein SthG dann, wenn es in *der Anlage I* der oben genannten EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (in jeweils aktueller Fassung) genannt ist (§ 3 Abs. 1 Z 2 StAbwG) und das SthG mindestens eine der in § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 oder § 6 StAbwG genannten Voraussetzungen erfüllt, die *Transparenz im Steuerbereich, fairen Steuerwettbewerb, Substanzanforderungen* und die *Umsetzung von BEPS-Mindeststandards* fordern (§ 3 Abs. 1 Z 1 StAbwG). In einer gem. § 3 Abs. 2 StAbwG noch zu erlassenden Rechtsverordnung sollen die nicht-kooperativen SthG und der Zeitpunkt, ab dem ein bisher als nicht kooperativ genanntes SthG die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 StAbwG nicht länger erfüllt, definiert werden.

Da die in § 3 Abs. 1 Z 1 und Z 2 StAbwG genannten Voraussetzungen *kumulativ* erfüllt werden müssen, kommen die in den §§ 8 bis 11 StAbwG geregelten Abwehrmaßnahmen und gesteigerten Mitwirkungspflichten (§ 12 StAbwG) nicht zur Anwendung, wenn ein SthG *nicht auf der „schwarzen Liste“* der EU geführt wird. Ist ein SthG darin genannt, gilt es nur dann als kooperativ, wenn zusätzlich eines der gesetzlich definierten Merkmale erfüllt ist:

- Intransparenz in Steuersachen (§ 4 StAbwG) oder
- Betreiben von unfairem Steuerwettbewerb (§ 5 StAbwG) oder
- Nichterfüllen von BEPS-Mindeststandards (§ 6 StAbwG)

2.3. DIE MERKMALE MANGELNDER KOOPERATIONSBEREITSCHAFT

2.3.1. Intransparenz in Steuersachen

Ein SthG gewährleistet *keine hinreichende Transparenz in Steuersachen*, wenn eines der folgenden Merkmale erfüllt ist (§ 4 Abs. 2 Z 1 bis 3 StAbwG):

- Es besteht *keine Möglichkeit zum automatischen Informationsaustausch* über Finanzkonten in Steuersachen mit Deutschland und allen anderen MS nach dem von der OECD entwickelten Gemeinsamen Meldestandard (Common Reporting Standard – CRS).¹¹
- Es wurde der *OECD-Standards für Transparenz und effektiven Informationsaustausch auf Ersuchen* (EOIR-Standard) nicht wenigstens weitgehend umgesetzt. Von einer „weitgehenden“ Umsetzung ist dann auszugehen, wenn bei der letzten Überprüfung durch das „Global Forum“ das SthG als „Largely Compliant“ beurteilt worden ist.
- Es erfolgte keine Ratifikation bzw. kein Beitritt zu dem *Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen*, es sei denn der wirksame Informationsaustausch auf Ersuchen und der automatische Informationsaustausch mit Deutschland und allen anderen MS ist aufgrund geltender Abkommen sichergestellt.¹² Alternativ dazu soll es ausreichend sein, wenn ein SthG

über ein hinreichend dichtes Netz von *Abkommen über den Informationsaustausch* (TIEA) oder DBA's verfügt, die einen solchen Austausch ermöglichen.

2.3.2. Unfairer Steuerwettbewerb

Ein SthG betreibt dann unfairen Steuerwettbewerb, wenn es Regeln anwendet, die gemessen an dem üblicherweise in dem SthG geltenden Besteuerungsniveau eine *deutlich niedrigere Effektivbesteuerung*, einschließlich einer *Nullbesteuerung* bewirken oder die *Offshore-Strukturen begünstigen*, die Gewinne anziehen, die keine reale Wirtschaftstätigkeit abbilden. Gem. § 5 Abs. 2 Z 1 bis 5 StAbwG sind Regelungen dann als unfairer Steuerwettbewerb anzusehen, wenn sie

- ausschließlich *Gebietsfremden* oder *Transaktionen mit Gebietsfremden* gewährt werden,
- keine Auswirkungen auf die inländische Wirtschaft* des SthG haben,
- keine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit* oder physische Präsenz erfordern,
- die Folge einer von internationalen Standards *abweichenden Gewinnermittlung* sind oder
- sich aufgrund eines *intransparenten Steuersystems* ergeben, das es den Verwaltungsbehörden ermöglicht, gesetzlich nicht vorgesehene Vorteile zu gewähren.

Als „unfair“ gelten gem. § 5 Abs. 3 StAbwG auch Regelungen eines SthG, das über *kein Körperschaftsteuersystem* verfügt oder eine *Körperschaftsteuer von null oder nahezu null* erhebt, (Nullsatzjurisdiktion), wenn diese Regelungen zum Ziel haben, *Gewinne anzuziehen*, ohne dass es in dem SthG einer *realen Wirtschaftstätigkeit* bedarf. Regelungen sind insbesondere dann als unfairer Steuerwettbewerb anzusehen, wenn hierdurch eine der in § 5 Abs. 2 Z 1 bis 5 StAbwG dargestellte Wirkung entsteht. Der Umstand allein, dass ein SthG *keine Steuern erhebt*, soll nicht als unfairer Steuerwettbewerb gelten.

2.3.3. Nichterfüllung von BEPS-Mindeststandards

Die OECD hat in ihren 15 Handlungsempfehlungen gegen „*Base Erosion and Profit Shifting*“ (BEPS) vier Aktionspunkte als „*Mindeststandards*“ definiert, zu deren Umsetzung die OECD die Staaten der Welt (politisch) verpflichtet hat. Soweit ein SthG Mitglied des inzwischen aus 139 Staaten Stand Februar 2021 bestehenden „*Inclusive Framework on BEPS*“ ist, gilt diese Mitgliedschaft als wichtiger Indikator, weil diese eine Verpflichtung zur Umsetzung der Mindeststandards impliziert. Von der OECD als Mindeststandard ausgewiesen sind:

BEPS Action 5	BEPS Action 6	BEPS Action 13	BEPS Action 14
Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz	Verhinderung der Gewährung von Abkommensvergünstigungen in unangemessenen Fällen	Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung	Verbesserung der Wirksamkeit von Mechanismen zur Streitbeilegung

Ein SthG gilt gem. § 6 Abs. 1 StAbwG nicht als kooperativ, wenn es sich *nicht zur Umsetzung dieser vier Mindeststandards verpflichtet hat*. Auch dann, wenn ein SthG mit Deutschland sowie allen anderen MS über keinen Mechanismus zum *Austausch länderbezogener Berichte („CbC-Reporting“)* verfügt (§ 6 Abs. 2 Z 1 StAbwG) oder in Bezug auf Vertraulichkeit, Datenschutz, sachgemäßer Verwendung oder dem rechtzeitigen und ausreichenden Informationsaustausch der CbC-Reports von den Vorgaben in BEPS Action 13 wesentlich abweicht (§ 6 Abs. 2 Z 2 StAbwG), gilt ein SthG nicht als kooperativ.

2.4. DIE ABWEHRMASSNAHMEN IM DEUTSCHEN STEUERRECHT

Während es nach den Vorgaben der EU ausreichen würde, *eine einzige* der in der Schlussfolgerung des Rates vom 5.12.2019 vorgeschlagenen Maßnahmen zu setzen, hat sich Deutschland dafür entschieden, das *Waffenarsenal* zur Bekämpfung nicht kooperativer SthG *vollständig zu bestücken*, indem *alle vier* der darin vorgeschlagenen Abwehrmaßnahmen in das deutsche Steuerrecht übernommen werden sollen.

Ist ein SthG nach Maßgabe obiger Ausführungen als „*unkooperativ*“ zu qualifizieren, sollen in Deutschland dann Abwehrmaßnahmen gesetzt werden, wenn ein Steuerpflichtiger *Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnisse* in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen SthG unterhält. Die steuerliche und verfahrensrechtliche Sanktionierung solcher „*Geschäftsvorgänge*“ soll nicht nur zwischen verbundenen Unternehmen und im Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätten wirken, sondern kann auch gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen betreffen (§ 7 Abs. 1 StAbwG). Damit soll an die Vielfältigkeit von steuerrelevanten Lebenssachverhalten in Bezug auf Steueroasen angeknüpft werden, indem Fälle erfasst werden, bei denen Zahlungen aus Steueroasen heraus oder in Steueroasen hinein fließen.

Durch die Bezugnahme auf „*Geschäftsbeziehungen...in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen SthG...*“ in § 7 Abs.1 StAbwG sind die Maßnahmen sowohl zwischen verbundenen Unternehmen als auch gegenüber Dritten wirksam. Die in den §§ 8 bis 11 StAbwG geregelte Gegenwehr der deutschen Finanzverwaltung umfasst die in der Folge dargestellten vier materiellrechtlichen Maßnahmen:

a) Kein Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten
Aufwendungen aus Geschäftsvorgängen zu Personen, die in einem nicht kooperativen SthG ansässig sind, dürfen nicht als Betriebsausgabe in Abzug gebracht werden, es sei denn, die den Aufwendungen entsprechenden Erträge unterliegen beim Empfänger nach den Bestimmungen des deutschen EStG, KStG oder des SthG der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht.

b) Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung

Soweit in Deutschland ansässige, unbeschränkt steuerpflichtige Personen an Gesellschaften iSd § 7 AStG beteiligt sind, die

in einem nicht kooperativen SthG ansässig sind, sind die §§ 7 bis 21 AStG mit der Maßgabe anzuwenden, dass die ausländische Gesellschaft mit ihren sämtlichen Einkünften als *Zwischengesellschaft* gilt, deren Gewinne *demnach dem deutschen Gesellschafter zugerechnet* werden müssen. Ob Aktiveinkünfte vorliegen, der Motivtest erfüllt ist oder Niedrigbesteuerung vorliegt, ist insoweit unerheblich.

Zur *Verhinderung von Doppelmaßnahmen* gilt die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung jedoch nicht für Einkünfte oder Teile von Einkünften der Zwischengesellschaft, soweit die den Erträgen entsprechenden Aufwendungen dem *Abzugsverbot* gem. § 8 StAbwG unterliegen oder diese aus Tätigkeiten iSd § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 12 AStG (Land- und Forstwirtschaft, Produktion, Kreditinstitute, Handel, Dienstleistungen, Vermietung und Verpachtung, Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne unter bestimmten Voraussetzungen) stammen.

c) Quellensteuermaßnahmen/Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht

Hat eine ausländische Gesellschaft Anspruch auf eine vollständige oder teilweise Entlastung von deutschen Abzugssteuern (§ 50d Abs. 1 und 2 oder § 44a Abs. 9 EStG) und sind an dieser Gesellschaft mittel- oder unmittelbar *natürliche Personen mit einem Anteil von mehr als 10% beteiligt*, die in einem nicht kooperativen SthG ansässig sind, soll die Steuerentlastung - ungeachtet des § 50d Abs. 3 EStG - verweigert werden (§ 10 Abs. 1 StAbwG).

Außerdem soll durch § 10 Abs. 2 StAbwG der *Katalog beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte* (§ 49d EStG) und korrespondierend dazu die 15%ige (plus Solidaritätszuschlag) Abzugsbesteuerung (§ 50a dEStG) ausgedehnt werden. Einkünfte, die von Personen bezogen werden, die in einem nicht kooperativen SthG ansässig sind, sollen auch dann der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, soweit sie Einkünfte erzielen aus

- Finanzierungsbeziehungen (Darlehensverhältnisse, Finanzierungsleasing),
- Versicherungs- und Rückversicherungsleistungen,
- der Erbringung von Dienstleistungen (Rechts- und Beratungsleistungen, Online-Werbung)
- den Handel mit Waren und Dienstleistungen

soweit diese Zahlungen bei einem anderen Steuerpflichtigen ungeachtet des § 8 Satz 1 StAbwG (Abzugsverbot) im Zuge der Veranlagung zur unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht *als Betriebsausgabe abgezogen werden können*. Durch den Vorrang der Besteuerung des Empfängers der Einkünfte vor einem Abzugsverbot für Betriebsausgaben und Werbungskosten soll insbesondere der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip Rechnung getragen werden.

d) Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen

Dividenden und Gewinne aus der *Veräußerung von Anteilen an Körperschaften*, die in einem nicht kooperativen SthG ansässig

sind, soll gem. § 11 Abs. 1 StAbwG die im deutschen Steuerrecht (§ 8b KStG) oder in vergleichbaren DBA-Vorschriften vorgesehene *Beteiligungsertragsbefreiung* verwehrt werden. Es sei denn, die Einkünfte unterliegen bereits dem Abzugsverbot iSd § 8 StAbwG oder der *Quellenbesteuerung* iSd § 10 StAbwG. Gem. § 11 Abs. 2 StAbwG gilt für Kapitalerträge iSd § 11 Abs. 1 StawG iVm § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, dass diese *nicht dem gesonderten Steuersatz für Einkünfte aus Kapitalvermögen* unterliegen und das Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 und 2 EStG keine Anwendung findet. In § 11 Abs. 2 StAbwG ist vorgesehen, dass in Bezug auf Einkünfte iSd § 11 Abs. 1 StAbwG Kapitalerträge iSd § 20 Abs. 1 Nr. 1 dEStG nicht dem gesonderten Steuersatz für Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen und das Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 und 2 EStG keine Anwendung findet.

2.5. DIE ABWEHRMASSNAHMEN IM STEUERVERWALTUNGSVERFAHREN

Neben den materiellrechtlichen Abwehrmaßnahmen soll - der Schlussfolgerung des Rates aus 2019 entsprechend - dem Steuerpflichtigen bei Geschäftsvorgänge mit nicht kooperativen SthG eine über die in § 90 dAO geregelten Mitwirkungspflichten hinausgehende *„gesteigerte“ Mitwirkungspflicht* auferlegt werden. Für Geschäftsbeziehung oder Beteiligungsverhältnisse in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen SthG (§ 7 Abs. 1 StAbwG) sind Aufzeichnungen mit folgendem Inhalt zu erstellen (§ 12 Abs. 2 StAbwG):

- Detaillierte *Darstellung der Geschäftsbeziehungen*,
- diesen zugrunde liegende Verträge und vereinbarte Vertragsbedingungen,
- Auflistung von *Vereinbarungen mit Bezug zu immateriellen Werten*, Kostenumlagevereinbarungen, Vereinbarungen über Forschungsdienstleistungen, Lizenzvereinbarungen samt Auflistung der überlassenen oder genutzten immateriellen Werte,
- *Funktions- und Risikoanalyse* der an der Geschäftsbeziehung Beteiligten,
- eingesetzte *wesentliche Vermögenswerte*,
- gewählte *Geschäftsstrategien*,
- steuerrelevante *Markt- und Wettbewerbsverhältnisse*,
- Nennung der *natürlichen Personen*, die unmittelbar oder mittelbar Gesellschafter oder Anteilseigner einer Gesellschaft in einem nicht kooperativen SthG sind, zu dem der Steuerpflichtige in Geschäftsbeziehung steht, es sei denn deren Aktien werden an einer anerkannten Börse (EU/EWR, § 193 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 4 des deutschen Kapitalanlagegesetzbuches) gehandelt.

Die in § 12 Abs. 2 Z 1 bis 8 StAbwG geforderten Aufzeichnungen sind *spätestens ein Jahr nach Ablauf* des betreffenden Kalender- oder Wirtschaftsjahres zu erstellen und an die zuständige Finanzbehörde bzw. zusammen mit dem länderbezogenen Bericht (§ 138a AO) an das BZSt zu übermitteln.

Daneben sind die Aufzeichnungen auf Anforderung entsprechend § 90 Abs. 3 Satz 6 und 7 AO vorzulegen. Gemäß

§ 12 Abs. 2 StAbwG sollen die deutschen Finanzbehörden den Steuerpflichtigen auch dazu auffordern können, seine Angaben *an Eides statt zu versichern* und diese zu bevollmächtigen, in seinem Namen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde genannten Personen, zu denen Geschäftsvorgänge iSd § 7 StAbwG bestehen, außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen.

Diese Abwehrmaßnahmen sollen ab dem 1.1.2022 angewandt werden (§ 13 Abs. 1 StAbwG). Dem Grundsatz des *Vertrauensschutzes* entsprechend soll in Bezug auf SthG, die am 1.1.2021 noch nicht auf der „schwarzen Liste“ der EU genannt waren, das Gesetz abweichend davon ab dem 1.1.2023 Anwendung finden (§ 13 Abs. 2 StAbwG).

3. UMSETZUNG DER SCHLUSSFOLGERUNGEN DES RATES IN ÖSTERREICH

Österreich hat im Rahmen des COVID-19-StMG¹³ auf die Schlussfolgerungen des Rates reagiert. Die (politische) Verpflichtung, *mindestens eine* der empfohlenen koordinierten steuerlichen Abwehrmaßnahmen gegenüber den auf der gemeinsamen EU-Liste geführten nicht kooperativen Länder und Gebiete umzusetzen¹⁴ wurde erfüllt, indem § 10a KStG um einen Absatz 11 ergänzt worden ist, der vorsieht, dass für Zwecke der *Hinzurechnungsbesteuerung* und des *Methodenwechsels* in einem Wirtschaftsjahr eine Körperschaft als niedrigbesteuert gilt, wenn diese in einem Staat ansässig ist, der zum Abschlussstichtag des Wirtschaftsjahres in der Liste jener Drittländer geführt wird, die von den MS gemeinsam als nicht kooperierende Länder eingestuft worden sind.

Die Einordnung eines Staates als „nicht kooperativ“ bzw. „nicht kooperierend“ kann aber auch in anderen Bereichen steuerliche Folgen haben. Gem. § 5 Z 1 lit b EU-MPFG lösen Gestaltungen, die abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen

zwischen zwei oder mehreren verbundenen Unternehmen umfassen eine (unbedingte) Meldepflicht aus, wenn der Empfänger dieser Zahlung in einem Hoheitsgebiet ansässig ist, das in der Liste jener Drittstaaten geführt wird, die von den MS gemeinsam oder im Rahmen der OECD¹⁵ als nicht-kooperierende Länder eingestuft worden sind.

Gemäß § 1 Abs. 1 des „Wohlverhaltensgesetzes“¹⁶ müssen sich Unternehmen, denen eine in § 2 Wohlverhaltensgesetz definierte Förderung des Bundes aufgrund der COVID-19-Pandemie gewährt wird, für einen Zeitraum von fünf Jahren vor der Antragstellung bis zum Abschluss der Förderungsgewährung (Endabrechnung) *steuerlich wohlverhalten haben*. Gemäß § 3 Z 3 Wohlverhaltensgesetz hat sich ein Unternehmen unter anderem dann nicht steuerlich wohlverhalten, wenn es einen Sitz oder eine Niederlassung in einem Staat hat, der in der EU-Liste der nicht kooperativen Länder und Gebiete für Steuerzwecke genannt ist und dort in einem nach dem 31.12.2018 beginnenden Wirtschaftsjahr überwiegend Passiveinkünfte iSd § 10a Abs. 2 KStG erzielt werden. Dabei ist jene Fassung der EU-Liste relevant, die zum jeweiligen Abschlussstichtag des für die Beurteilung des Überwiegens der Passiveinkünfte iSd § 10a Abs. 2 KStG heranzuziehenden Wirtschaftsjahres in Geltung stehen.

Diese Maßnahme entspricht der im Zuge der beihilfenrechtlichen Genehmigung von der *EU-Kommission herausgegebenen* (rechtlich nicht verbindlichen) *Empfehlung*¹⁷, innerhalb der EU koordiniert vorzugehen und Beihilfen unter anderem *nur dann zu gewähren*, wenn die betroffenen Unternehmen keine Verbindungen zu Staaten und Gebieten aufweisen, die auf der *EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke genannt* sind.



Im Schrifttum wird allerdings darauf hingewiesen, dass die Gewährung staatlicher COVID-19-Beihilfen unter der Bedingung fehlender Geschäftsbeziehungen zu „tax havens“ gegen die unionsrechtlich garantierten Grundfreiheiten verstoßen und solche gesetzlichen Regelungen dem EuGH zur Entscheidung vorgelegt werden könnten.¹⁸

4. AUSBLICK

Es ist nicht von der Hand zu weisen, dass ein erster Blick auf die Liste der 12 Staaten, die von der EU als unkooperativ gebrandmarkt worden sind, weniger an internationale Geschäftsbeziehungen denken lässt, sondern vielmehr vom Hauch der Exotik umgeben ist und die Sehnsucht nach einem Urlaub an palmengesäumten Stränden in der Karibik, in der Südsee oder im indischen Ozean wecken. Es sollte dabei aber nicht übersehen werden, dass diese Liste von Staaten, denen derzeit ein verantwortliches Handeln im Steuerbereich nicht beschieden wird, beweglich ist, von der EU regelmäßig aktualisiert wird und auch um weitere Staaten ergänzt werden kann, wenn von der Gruppe „Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)“ im Zuge ihrer Evaluierungen Mängel festgestellt werden, die ein SthG als nicht kooperativ erscheinen lassen. Außerdem kann nicht ausgeschlossen werden, dass der inzwischen fast 25 Jahre alte *Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung*, anhand dessen nach wie vor die Schädlichkeit der von einem SthG gesetzten Maßnahmen beurteilt wird, aktualisiert, erweitert und ergänzt wird und damit weitere Staaten als nicht-kooperativ ins Scheinwerferlicht gerückt werden.

Tatsache ist, dass es Steuerpflichtigen zunehmend erschwert wird, Geschäftsbeziehungen mit SthG einzugehen, die als Steueroasen, Niedrigsteuerländer oder „Tax Havens“ geächtet sind, derer es selbst in der EU nicht mangelt. Das zeigt der in Deutschland veröffentlichte Referentenentwurf eines StAbwG, der letztlich *sämtliche Geschäftsbeziehungen mit SthG* trifft, die auf der „schwarzen Liste“ der EU genannt sind. Und zwar unabhängig davon, ob diese sanktionswürdig erscheinen oder nicht. Davon können auch Geschäftsvorfälle betroffen sein, die aufgrund der Branchenzugehörigkeit eines Unternehmens nicht vermieden werden können, z.B. im Bereich des Tourismus.¹⁹ Auch der Umstand, dass die Regelung möglicherweise mit der *Kapitalverkehrsfreiheit* (Art. 63 AEUV) und/oder deutschem *Verfassungsrecht* in Widerspruch steht, wird kritisiert. Ebenso wird ins Treffen geführt, dass der deutschen Finanzverwaltung in den Steuergesetzen und im Steuerverwaltungsverfahren ohnehin ausreichende Mittel zur Durchsetzung des nationalen Steueranspruchs zur Verfügung stehen.²⁰ Das gilt auch für Österreich.²¹

Deshalb bleibt zu hoffen, dass Schlussfolgerungen des Rates in Zusammenhang mit der Verhinderung der Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer vom BMF auch in Zukunft mit Augenmaß umgesetzt werden und „bona fide“-Geschäftsbeziehungen nicht behindert werden, selbst wenn diese zu solchen SthG bestehen die von EU oder OECD als „nicht kooperativ“ gelistet werden. ■

- 1 Mitteilung der Kommission v. 28.1.2016 [COM(2016)] 24 final an das Europäische Parlament und den Rat über eine externe Strategie für effektive Besteuerung.
- 2 Schlussfolgerungen des Rates v. 25.5.2016 betreffend die Mitteilung der Kommission über eine externe Strategie für eine effektive Besteuerung und Empfehlung der Kommission zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen.
- 3 Schlussfolgerungen des Rates „Wirtschafts- und Finanzfragen“ v. 1.12.1997 zur Steuerpolitik (98/c 2/01), Abl C 2/1 v. 6.1.1998.
- 4 Die Gruppe „Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)“ ist mit Vertretern der MS und der EU-Kommission besetzt. Den Vorsitz führt für eine Amtszeit von jeweils zwei Jahren ein(e) Vertreter(in) eines MS mit Unterstützung des Generalsekretariats des Rates. Seit 2019 wird die Arbeitsgruppe von der Leiterin der Direktion „Steuerpolitik“ im bulgarischen Finanzministerium, Frau Lyudmila Petkova geleitet, die im Jänner 2021 für eine zweite Amtszeit wiederernannt worden ist.
- 5 Council of the European Union, Code of Conduct Group (Business Taxation), Procedural guidelines for carrying out the process of monitoring commitments concerning the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, 15 February 2018.
- 6 Schlussfolgerungen des Rates (angenommen am 5.12.2017) zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke.
- 7 Schlussfolgerung des Rates zur überarbeiteten EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (2021/C 66/10), Abl C 66/40 v. 26.2.2021.
- 8 Rat der EU, Gruppe „Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)“ – Schlussfolgerungen des Rates, 14115/19, 25.11.2019.
- 9 Rat der EU, Code of Conduct Group (Business Taxation), Report to the Council – Endorsement, 25.11.2019, angenommen in der Sitzung des Rates „Wirtschaft und Finanzen“, 14114/19, v. 5.12.2019, ANNEX 4, Guidance on defensive measures in the tax area towards non-cooperative jurisdictions.
- 10 Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen, Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb (Steueroasen-Abwehrgesetz – StAbwG), Bearbeitungsstand 12.2.2021; Schnitger/Gebhardt/Reppel, Erste Gedanken zum Entwurf eines deutschen „Steueroasen-Abwehrgesetzes“, SWI 2021, 206 (206 ff.).
- 11 § 4 Abs. 3 StAbwG nimmt auf den Gemeinsamen Meldestandard der OECD für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen nach dem durch die OECD am 15.7.2014 veröffentlichten Stand Bezug.
- 12 In Deutschland: Gesetz zu dem Übereinkommen vom 25.1.1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu dem Protokoll vom 27.5.2010 zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, dBGBI II 2015, 966.
- 13 BGBl I 2021/3.
- 14 1109/A XXVII. GP – Initiativantrag, Begründung, 14.
- 15 Von der OECD wird derzeit keine Liste nicht kooperierender Staaten geführt. Informationsschreiben zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes (EU_MPFG), Pkt. 5b, 12.
- 16 BGBl I 2021/11.
- 17 Empfehlung der Kommission v. 14.7.2020 C(2020) 4885 final zur Knüpfung staatlicher finanzieller Unterstützung für Unternehmen in der Union an die Bedingung, dass keine Verbindungen zu nicht kooperativen Ländern und Gebieten bestehen dürfen. *Cloer/Vogel*, EU-Beihilfenrecht 2020, IWB 2021, 158 (159).
- 18 *Kemmeren*, „Tax Haven‘ Conditions Included in COVID-19 State Aid Schemes: Can They be Tested?, EC TAX 2021, 2 (7).
- 19 Stellungnahme des IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer) an das deutsche BMF v. 4.3.2021, 1 f.
- 20 Ebenda, 2.
- 21 *Bendlinger*, Der steueroptimale Unternehmensstandort – Möglichkeiten und Grenzen internationaler Steuergestaltung, SWI 2021 167 (167 ff.).