

## § 8 Das Steueroasen-Abwehrgesetz – Trockenlegen um jeden Preis?

Noah Zimmermann

### I. Der Kampf gegen Steueroasen

Bereits seit einiger Zeit ist der Kampf gegen Steueroasen weit oben auf der Liste der beherrschenden Themen der Steuerpolitik. Während anfangs Bemühungen auf dem Verhandlungswege im Vordergrund standen,<sup>1</sup> versuchen die Hochsteuerländer nunmehr zunehmend aktiv Druck auf Niedrigsteuergelände auszuüben. Deutschland hat sich hierbei in mehrerer Hinsicht als eines der Vorreiterländer erwiesen.

So wurden 2009 durch das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz die § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. f) EStG, § 33 Abs. 1 Nr. 2 lit. e) KStG eingeführt, die zum Erlass einer Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung (SteuerH-BekV) ermächtigen.<sup>2</sup> In dieser waren verschiedene Maßnahmen gegen Steuerpflichtige mit Geschäftsbeziehungen zu Ländern ohne hinreichenden Informationsaustausch vorgesehen, wenn die Steuerpflichtigen gewisse erweiterte Mitwirkungspflichten verletzen. Allerdings konnte die Verordnung nie tatsächliche Wirkung entfalten, da das BMF zum Schluss kam, dass hinsichtlich keines Staates die Voraussetzungen für eine Anwendung der Maßnahmen vorlägen.<sup>3</sup>

International steht in diesem Kontext aktuell Pillar Two des Inclusive Framework on BEPS im Mittelpunkt, wobei Deutschland eine der treibenden Kräfte hinter dem Projekt ist. Danach soll eine globale Mindestbesteuerung etabliert werden, um etwa die Gewinnverlagerung in Steueroasen zu verhindern.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Etwa im Zuge der „Harmful Tax Competition“-Initiative der OECD aus dem Jahre 1998, s. [oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf](http://oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf).

<sup>2</sup> BGBl. I 2009, 2302 und BGBl. I 2009, 3046.

<sup>3</sup> BMF v. 5.1.2010, BStBl. I 2010, 19.

<sup>4</sup> S. dazu etwa A. Benecke/J. Rieck, IStR 2021, 692.

Parallel dazu betreibt auch die EU eigene Projekte, die von der Arbeitsgruppe „Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)“<sup>5</sup> ausgearbeitet werden. In diesem Zuge beschloss der ECOFIN-Rat in 2016, eine schwarze Liste der Steueroasen einzuführen, die regelmäßig aktualisiert wird.<sup>6</sup> Während die Nennung auf der Liste ursprünglich nicht mit unmittelbaren Konsequenzen verbunden war, beschloss der Rat im Dezember 2019, dass die Mitgliedstaaten nunmehr gegen die sich auf der schwarzen Liste befindlichen Staaten steuerliche Abwehrmaßnahmen einführen sollen.<sup>7</sup>

## II. Das Steueroasen-Abwehrgesetz

In Umsetzung dieses Beschlusses trat nun am 01.07.2021 und damit nicht einmal fünf Monate nach Veröffentlichung des Referentenentwurfs das Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG) in Kraft.<sup>8</sup> Es handelt sich um ein eigenständiges außensteuerrechtliches Spezialgesetz außerhalb des AStG. Die darin vorgesehenen Abwehrmaßnahmen wären grundsätzlich schrittweise ab 2022 anzuwenden.<sup>9</sup> Da gegenüber Steueroasen als völkerrechtlich souveränen Staaten nur der regelmäßig mühsame Verhandlungsweg eröffnet ist, setzt das StAbwG bei den der hoheitlichen Gewalt unterliegenden Steuersubjekten an, die wirtschaftlichen Tätigkeiten mit Bezug zu Steueroasen nachgehen. Dazu werden zunächst durch § 2 Abs. 1 i.V.m. §§ 4-6 StAbwG Kriterien aufgestellt, wann ein „nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet“ vorliegt. Werden nun Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnisse zu einem solchen Gebiet unterhalten, greifen nach §§ 7-11 StAbwG materiell-steuerrechtliche Abwehrmaßnahmen und es besteht nach § 12 StAbwG eine gesteigerte Mitwirkungspflicht. Die Abwehrmaßnahmen zielen nicht nur auf eine Verhinderung von Steuerflucht, sondern

---

<sup>5</sup> S. [consilium.europa.eu/de/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group](https://consilium.europa.eu/de/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group).

<sup>6</sup> Schlussfolgerungen des Rates v. 8.11.2016, ABl. EU 2016 Nr. C 461, S. 2.

<sup>7</sup> Schlussfolgerungen des Rates v. 5.12.2019, FISC 456/ECOFIN 1074, S. 3 unter Bezugnahme auf die Empfehlungen im Bericht der Gruppe Verhaltenskodex an den Rat v. 25.11.2019, FISC 444/ECOFIN 1005, S. 42 ff.

<sup>8</sup> Durch das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze v. 25.7.2021, BGBl. I 2021, 2056. Zur Umsetzung in anderen Mitgliedstaaten X. *Ditz/C. Seibert*, FR 2021, 813 (819).

<sup>9</sup> Siehe für Details § 13 StAbwG. Allerdings setzt die Anwendung wohl noch den Erlass einer Verordnung mit einer Liste der Steueroasen voraus, vgl. § 3 Abs. 1 S. 2 StAbwG. Zudem ist das Verhältnis von § 3 Abs. 2 StAbwG zu § 13 StAbwG unklar.

sollen ausdrücklich generell Geschäftsbeziehungen zu Steueroasen verhindern.<sup>10</sup> Anhand dessen wird noch einmal deutlich, was schon der Name des Gesetzes andeutet: Die Maßnahmen gegen einzelne Steuerpflichtige stellen nur Mittel zum Zweck dar. Primäres Ziel des Gesetzes ist es eigentlich, das „Geschäftsmodell“ der Steueroasen zu zerstören und diese zur Kooperation zu zwingen.<sup>11</sup> Diese Grundkonzeption birgt die Gefahr, dass die Maßnahmen allein daran ausgerichtet werden, was notwendig ist, um die Steueroasen zum Einlenken zu bringen und nicht danach, was im Hinblick auf die einzelnen Steuerfälle noch mit den Rechten der unmittelbar betroffenen Steuerpflichtigen vereinbar ist.<sup>12</sup> Denn die Maßnahmen müssen in jedem Fall mit dem völkerrechtlichen *genuine link*-Erfordernis und den Grundfreiheiten vereinbar sein. Daneben ist aber auch eine verfassungsrechtliche Kontrolle möglich, da die Abwehrmaßnahmen nur auf EU-„soft law“ basieren.<sup>13</sup>

### III. Die nicht kooperativen Hoheitsgebiete

Nach § 2 Abs. 1 StAbwG ist ein Hoheitsgebiet nicht kooperativ, wenn es die in den §§ 4-6 StAbwG aufgestellten Voraussetzungen nicht erfüllt. Dabei stellt § 4 StAbwG Voraussetzungen an den Informationsaustausch. § 5 StAbwG verlangt, dass kein „unfairer Steuerwettbewerb“ betrieben wird, also grundsätzlich keine niedrige Effektivbesteuerung stattfindet. Schließlich fordert § 6 StAbwG, dass die BEPS-Mindeststandards eingehalten werden sowie, dass länderbezogene Berichte ausgetauscht werden und hierbei der Datenschutz beachtet wird.

---

<sup>10</sup> RegE v. 1.4.2021, S. 1. Verfügbar unter [dserver.bundestag.de/brd/2021/0272-21.pdf](https://dserver.bundestag.de/brd/2021/0272-21.pdf).

<sup>11</sup> Dies ganz offen bekennd RegE v. 1.4.2021 (Fn. 10), S. 1.

<sup>12</sup> Ebenfalls bereits diesen Grundansatz kritisierend X. Ditz/C. Seibert, FR 2021, 813 (821).

<sup>13</sup> Der EuGH spricht „soft law“ zwar eine gewisse Rechtswirkung zu (s. EuGH v. 13.12.1989 – C-322/88, ECLI:EU:C:1989:646 Rn. 18 – Grimaldi), weshalb eine Anwendbarkeit der GRCh auf Grundlage der Rechtsprechung hier nicht gänzlich ausgeschlossen werden kann. Jedenfalls können die hiesigen Schlussfolgerungen des Rates aber keinesfalls dazu führen, dass die Abwehrmaßnahmen vollständig unionsrechtlich determiniert wären, weshalb die verfassungsrechtliche Kontrolle nicht gesperrt sein kann. Es könnte demnach höchstens eine *zusätzliche* Anwendung der GRCh in Betracht gezogen werden. Selbst dies erscheint jedoch aus Sicht des Verfassers wenig überzeugend, weshalb die GRCh hier nicht geprüft wird.

Allerdings führt die Qualifizierung eines Gebiets als nicht kooperativ entgegen des ersten Anscheins noch nicht zur Anwendung der Abwehrmaßnahmen. Denn nach § 3 Abs. 1 S. 2 StAbwG ist für die Anwendung der Abwehrmaßnahmen eine Rechtsverordnung mit einer Liste der betroffenen Gebiete maßgeblich. Nach § 3 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StAbwG erfolgt eine Aufnahme auf diese Liste erst dann, wenn das Gebiet zusätzlich auch auf der EU-Liste steht. Beide Voraussetzungen für eine Aufnahme in die Verordnung erfüllen nach Ansicht des BMF die Amerikanischen Jungferninseln, Amerikanisch-Samoa, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad und Tobago sowie Vanuatu.<sup>14</sup>

Die zusätzliche Beschränkung auf sich auf der schwarzen Liste der EU befindliche Staaten ist nicht nur steuerpolitisch kritikwürdig, sondern bei der gegenwärtigen Ausgestaltung der Liste auch im Hinblick auf die Vereinbarkeit der Anwendung der Abwehrmaßnahmen mit Art. 3 Abs. 1 GG jedenfalls bedenklich.<sup>15</sup> Denn es steht zu befürchten, dass über die Aufnahme auf die Liste nicht nur anhand objektiver Faktoren entschieden wird, sondern sachfremde politische Erwägungen einbezogen werden.<sup>16</sup> So lässt sich etwa keines der Gebiete auf der Top 10-Liste der Steueroasen des Tax Justice Network wie etwa die Britischen Jungferninseln oder die Cayman Islands auf der EU-Liste finden.<sup>17</sup>

#### IV. Die Abwehrmaßnahmen

Die Abwehrmaßnahmen greifen nach § 7 StAbwG bezüglich aller Geschäftsbeziehungen und Beteiligungsverhältnisse mit Bezug zu einem nicht kooperativen Gebiet. Wie sich auch aus der Entwurfsbegründung ergibt, ist der Begriff der „Geschäftsbeziehungen“ an § 1 Abs. 4 AStG angelehnt.<sup>18</sup> Unglücklich ist allerdings, dass dadurch nicht zweifelsfrei klar

---

<sup>14</sup> So die Verordnung des BMF ([bundesrat.de/drs.html?id=788-21](https://www.bundesrat.de/drs.html?id=788-21)).

<sup>15</sup> Vgl. Stellungnahme der Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft v. 5.3.2021, S. 3 f. Alle Stellungnahmen zum RefE des StAbwG sind abrufbar unter [bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/19\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2021-06-30-StVermeidAbwG/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2021-06-30-StVermeidAbwG/0-Gesetz.html).

<sup>16</sup> X. Ditz/C. Seibert, FR 2021, 813 (816).

<sup>17</sup> Vgl. [cthi.taxjustice.net/en](https://cthi.taxjustice.net/en).

<sup>18</sup> Vgl. RegE v. 1.4.2021 (Fn. 10), S. 22.

wird, ob § 7 StAbwG in Abweichung zu § 1 Abs. 4 AStG auch Geschäftsvorfälle zwischen sich nicht nahestehenden Personen erfasst.<sup>19</sup> Der Gesetzeswortlaut verhält sich dazu nicht. In der Entwurfsbegründung findet sich ein nicht absolut eindeutiger Satz,<sup>20</sup> der jedoch vermutlich aussagen soll, dass auch sich nicht nahestehende Personen von § 7 StAbwG erfasst sind. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Abwehrmaßnahmen auch bei Geschäftsvorfällen zwischen sich nicht nahestehenden Personen zur Anwendung kommen können.

Im Einzelnen sind als materiell-rechtliche Abwehrmaßnahmen ein Abzugsverbot (§ 8 StAbwG), eine verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 StAbwG), Quellensteuermaßnahmen (§ 10 StAbwG) sowie Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen (§ 11 StAbwG) vorgesehen. Diese sind allerdings so konstruiert, dass jeweils nur eine der vier Maßnahmen eingreift.<sup>21</sup> Generell hat die Quellenbesteuerung Vorrang vor den anderen Abwehrmaßnahmen.<sup>22</sup> Die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung kommt wiederum vorrangig vor dem Abzugsverbot und den Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen zur Anwendung.<sup>23</sup> Schließlich ist das Abzugsverbot vor den Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen anzuwenden.<sup>24</sup> Die gesteigerte Mitwirkungspflicht steht als verfahrensrechtliche Maßnahme neben den materiell-rechtlichen Maßnahmen.

---

<sup>19</sup> Dies wurde in der Literatur überwiegend angenommen, s. *S. Benz/J. Böhmer*, DB 2021, 1630 (1633 f.); *X. Ditz/C. Seibert*, FR 2021, 813 (818); *G. Hörnicke/C. Quilitzsch*, ISR 2021, 314 (316); *H. Kußmaul/F. Kloster/D. Licht*, ISR 2021, 369 (373); *A. Schnitger/R. Gebhardt/M. Reppel*, SWI 2021, 206 (210). Teilweise wurde jedoch auch davon ausgegangen, dass nur Geschäftsvorfälle zwischen sich nahestehenden Personen erfasst sind, s. *F. Werthebach*, IStR 2021, 338 (339).

<sup>20</sup> RegE v. 1.4.2021 (Fn. 10), S. 22: „Irrelevant ist jedoch insoweit, ob es sich um Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen handelt oder, ob es sich insoweit um eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung handelt.“

<sup>21</sup> S. RegE v. 1.4.2021 (Fn. 10), S. 22.

<sup>22</sup> Vgl. § 8 S. 2 Nr. 1 StAbwG, § 12 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 AStG und § 11 Abs. 3 StAbwG.

<sup>23</sup> Vgl. § 8 S. 2 Nr. 2 StAbwG und § 11 AStG.

<sup>24</sup> Vgl. § 11 Abs. 3 StAbwG.

## 1. Quellensteuermaßnahmen nach § 10 StAbwG

§ 10 S. 1 StAbwG unterwirft Einkünfte von in nicht kooperativen Gebieten Ansässigen der beschränkten Steuerpflicht, wenn die Einkünfte aus Finanzbeziehungen, Versicherungs- oder Rückversicherungsleistungen, sonstigen Dienstleistungen oder dem Handel mit Waren oder Dienstleistungen erzielt werden und ein anderer Steuerpflichtiger korrespondierende Aufwendungen in Deutschland geltend machen kann. § 10 S. 2, 3 StAbwG ordnet sodann eine Quellenbesteuerung entsprechend § 50a EStG i.H.v. 15 % der Einnahmen an. Dabei greift auch die allgemein problematische Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 2 EStG.<sup>25</sup> Aufgrund der Vorrangstellung des § 10 StAbwG im Verhältnis zu den anderen Maßnahmen und des weit gezogenen Kreises der erfassten Leistung kommt der Quellenbesteuerung die wohl größte Bedeutung unter den Maßnahmen zu.

Es stellt sich die Frage, ob § 10 StAbwG mit dem völkerrechtlichen *genuine link*-Erfordernis vereinbar ist. Als allgemeine Regel des Völkerrechts ist das *genuine link*-Erfordernis nach Art. 25 GG Bestandteil des Bundesrechts<sup>26</sup> und hat somit Anwendungsvorrang<sup>27</sup> vor dem einfachen Recht. Es gebietet, dass das materielle Recht eines Staates einen Sachverhalt nur regeln darf, wenn dieser eine hinreichende Verbindung zu dem betreffenden Staat aufweist, wobei jedoch ein weiter Einschätzungsspielraum einzuräumen ist.<sup>28</sup> Es bedarf also für die Besteuerung eines Sachverhalts „hinreichender sachgerechter Anknüpfungsmomente für die Abgabenerhebung in dem Staat, der die Abgaben erhebt“.<sup>29</sup> In Bezug auf § 10 StAbwG wird eine hinreichende Verbindung wohl noch anzunehmen sein, wenn es sich um eine grenzüberschreitende Lieferung oder Dienstleistung mit Deutschland als Zielstaat handelt, da der Leistungserbringer sich dann jedenfalls kurzzeitig auf den deutschen Markt begibt.<sup>30</sup> Allerdings erfasst § 10 StAbwG auch Fälle, in denen die Leistung nicht grenzüberschreitend ist, also vollständig innerhalb des nicht kooperativen Gebiets erbracht wird. Somit würde etwa

---

<sup>25</sup> Da es sich hier nicht um StAbwG-spezifische Probleme handelt, sei auf die allgemeine Diskussion zu § 50 Abs. 2 EStG verwiesen, s. zu den Grundfreiheiten etwa *K. Herkenroth/A. Striegel*, in: HHR, Stand: 02.2021, § 50 EStG Rn. 7.

<sup>26</sup> Vgl. BVerfG v. 22.3.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 (369).

<sup>27</sup> Vgl. BVerfG v. 29.1.1974 – 2 BvN 1/69, BVerfGE 36, 342 (365).

<sup>28</sup> Grundlegend StIGH v. 7.9.1927 – Ser. A No. 10, S. 18 f. – Lotus.

<sup>29</sup> BVerfG v. 22.03.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 (369).

<sup>30</sup> Vgl. allgemein *W. Schön*, in: J. Lüdicke, Praxis und Zukunft des deutschen Internationalen Steuerrechts, 2012, S. 1 (16).

die lokale Tourismusbranche der Steueroase in Bezug auf Leistungen an deutsche Reiseanbieter der deutschen Besteuerung unterworfen.<sup>31</sup> Allein, dass der Leistungsempfänger in Deutschland ansässig ist, kann jedoch nicht ausreichen, da nicht dieser, sondern der Leistungserbringer besteuert wird. Deshalb mangelt es bei nicht grenzüberschreitenden Leistungen an einem *genuine link*<sup>32</sup> und § 10 StAbwG ist insoweit völkerrechtswidrig und unanwendbar.

## 2. Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 StAbwG

Nach § 9 StAbwG findet eine verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung Anwendung, wenn die beherrschte ausländische Gesellschaft in einem nicht kooperativen Gebiet ansässig ist. Dies hat vor allem zur Folge, dass die Befreiung der aktiven Einkünfte i.S.v. § 8 Abs. 1 AStG nicht mehr greift und daher sämtliche Einkünfte der ausländischen Gesellschaft der Hinzurechnungsbesteuerung unterfallen. Zudem ist der Motivtest des § 8 Abs. 2 AStG nicht mehr anwendbar.

Hinsichtlich der Vereinbarkeit von § 9 StAbwG mit den Grundfreiheiten lässt sich sagen, dass die Norm vermutlich keinen großen Einfluss auf die Frage hat, ob die Hinzurechnungsbesteuerung unionsrechtswidrig ist oder nicht. Diese Frage hängt in Bezug auf Drittstaaten ohnehin unter anderem bereits maßgeblich von der Annahme des Gesetzgebers ab, dass durch das neue Beherrschungskonzept des Art. 7 Abs. 1 UAbs. 1 lit. a) ATAD, § 7 AStG i.d.F. des ATAD-UmsG Art. 63 AEUV gesperrt ist und damit in Drittstaatskonstellationen kein grundfreiheitlicher Schutz mehr besteht<sup>33</sup>. Denn bereits nach § 8 Abs. 3 AStG ist dort der grundfreiheitlich relevante Motivtest ausgeschlossen. Allein der durch das StAbwG ausgeschlossene

---

<sup>31</sup> S. die deshalb gegen das StAbwG protestierenden Stellungnahmen der Allianz Selbstständiger Reiseunternehmen und des Deutschen Reiseverbands (s. Fn. 15).

<sup>32</sup> Vgl. Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer (s. Fn. 15), S. 4 ff.

<sup>33</sup> Vgl. RegE v. 26.3.2021, S. 64 (s. [dserver.bundestag.de/brd/2021/0245-21.pdf](https://dserver.bundestag.de/brd/2021/0245-21.pdf)). Diese Frage soll hier aufgrund des Fokus auf das StAbwG aber offenbleiben, s. dazu etwa J. Böhmer/R. Gebhardt/S. Krüger, IWB 2021, 479 (480); C. Kahlenberg/C. Quilitzsch, IStR 2021, 135 (136 f.); S. Köhler/W. Staats, ISR 2021, 295 (296 ff.).

Aktivkatalog des § 8 Abs. 1 AStG könnte eine potenzielle Unionsrechtswidrigkeit ohnehin nicht zuverlässig verhindern<sup>34</sup> und der Ausschluss des Motivtests durch das StAbwG wird neben § 8 Abs. 3 AStG wohl kaum eine Bedeutung haben.

### 3. Abzugsverbot nach § 8 StAbwG

Durch § 8 StAbwG werden Aufwendungen aus Geschäftsvorgängen zu nicht kooperativen Gebieten einem Abzugsverbot unterworfen, wenn die korrespondierenden Erträge nicht in Deutschland der Ertragsbesteuerung unterliegen. Diese Regelung ist sowohl unions- als auch verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt.

Insofern die Aufwendungen von durch die Kapitalverkehrsfreiheit<sup>35</sup> geschützten Handlungen veranlasst sind, liegt eine unionsrechtlich rechtfertigungsbedürftige Diskriminierung vor. Eine Rechtfertigung durch den Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsbekämpfung kommt nicht in Betracht. Allein die Tatsache der Geschäftsbeziehungen zu einem bestimmten Staat kann keine allgemeine Missbrauchsvermutung begründen und selbst wenn man vom Gegenteil ausgehen würde, müsste man einen Gegenbeweis zulassen.<sup>36</sup> Auch kann im Hinblick auf den Rechtfertigungsgrund der Sicherstellung wirksamer steuerlicher Kontrollen nicht pauschal eine Rechtfertigung angenommen werden. Zwar hat der EuGH in Bezug auf die Gewährung von Steuervorteilen entschieden, dass diese im Falle nicht gewährleisteten Informationsaustauschs mit einem Drittstaat verweigert werden dürfen, wenn der Informationsaustausch für die Kontrolle des Vorliegens der tatbestandlichen Voraussetzungen des Vorteils notwendig ist.<sup>37</sup> Insofern diese Grundsätze überhaupt als auf Abzugsverbote übertragbar angesehen werden, tragen sie bei § 8 StAbwG aber insoweit

---

<sup>34</sup> Vgl. EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 60 ff. – Cadbury Schweppes.

<sup>35</sup> In Dreieckssachverhalten kann evtl. z.B. auch Art. 49 AEUV einschlägig sein.

<sup>36</sup> GA Hogan v. 24.10.2019 – C-458/18, ECLI:EU:C:2019:897 Rn. 60, 64 f. – GVC Services (Bulgaria).

<sup>37</sup> Grundlegend EuGH v. 18.12.2007 – C-101/05, ECLI:EU:C:2007:804 Rn. 63, – A.

nicht, wie die Aufwendung auch ohne Informationsaustausch nachgewiesen werden kann. Ein Rechtfertigungsgrund der Bekämpfung „schädlichen Steuerwettbewerbs“ ist hingegen nicht anerkannt.<sup>38</sup>

Verfassungsrechtlich stellt das Abzugsverbot eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips dar, das infolge des aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitenden Folgerichtigkeitsgebots grundsätzlich durchzuhalten ist<sup>39</sup>. Eine solche Ausnahme von einer folgerichtigen Umsetzung bedarf eines sachlichen Grundes.<sup>40</sup> Eine Rechtfertigung durch den Zweck der Missbrauchsabwehr muss ausscheiden. Es ist erneut abzulehnen, Geschäftsbeziehungen mit einem nicht kooperativen Gebiet typischerweise als Missbrauch einzustufen. Selbst wenn man vom Gegenteil ausgehen würde, wäre ein generelles Abzugsverbot jedenfalls unangemessen, da es nicht missbräuchliche Geschäftsbeziehungen de facto unmöglich macht. Auch scheidet eine Rechtfertigung durch den Lenkungszweck der Ausübung von Druck auf Steueroasen aus. Unabhängig davon, ob dieses Ziel überhaupt einen legitimen Lenkungszweck darstellen kann, liegt jedenfalls ebenso eine unangemessene Belastung für Steuerpflichtige mit nicht missbräuchlichen Geschäftsbeziehungen vor.

#### 4. Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen nach § 11 StAbwG

§ 11 StAbwG schließt für Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen in Bezug auf in einem nicht kooperativen Gebiet ansässige Körperschaften die Anwendung der §§ 8b Abs. 1 S. 1 KStG, 2 Abs. 5b, 32d Abs. 1, 43 Abs. 5 EStG sowie abkommensrechtlicher Schachtelprivilegien aus. Damit tritt die volle Belastung mit dem Regelsteuersatz ein. Die Regelung stellt eine im Hinblick auf Art. 63 AEUV relevante Diskriminierung dar, dürfte allerdings bei fehlendem Informationsaustausch durch den Rechtfertigungsgrund der Notwendigkeit der Sicherstellung wirksamer steuerlicher Kontrollen gerechtfertigt sein.<sup>41</sup>

---

<sup>38</sup> Kokott, Steuerrecht der EU, 2018, S. 262.

<sup>39</sup> S. etwa BVerfGE 107, 27 (48).

<sup>40</sup> Ebda.

<sup>41</sup> H. Jacobsen, DStZ 2021, 372 (378 f.).

## 5. Gesteigerte Mitwirkungspflichten nach § 12 StAbwG

Nach § 12 StAbwG bestehen für Geschäftsvorgänge in Bezug auf nicht kooperative Gebiete gesteigerte Mitwirkungspflichten. Es muss etwa für in dem nicht kooperativen Gebiet ansässige Gesellschaften, mit denen Geschäftsbeziehungen bestehen, eine Liste der an diesen Gesellschaften (mittelbar) beteiligten natürlichen Personen vorgelegt werden. Bei Zuwiderhandlung wird nach § 162 Abs. 2 S. 3 AO im Rahmen einer Schätzung vermutet, dass Einkünfte gar nicht bzw. zu niedrig erklärt wurden. Zudem kann nach § 162 Abs. 4a AO ein Zuschlag erhoben werden. Die wohl zu bejahende Frage, ob Zuschläge speziell für Auslandsfälle unionsrechtswidrig sind, wurde nunmehr in Bezug auf § 162 Abs. 4 AO dem EuGH vorgelegt.<sup>42</sup> Jedenfalls insofern die Verletzung von Mitwirkungspflichten sanktioniert wird, die möglicherweise im Einzelfall faktisch nicht erfüllbar sind,<sup>43</sup> liegt auch eine Verletzung von Art. 2 Abs. 1 GG vor.

## V. Fazit und Ausblick

Das StAbwG sieht sich also im Ergebnis vielfältigen Bedenken von völkerrechtlicher, europarechtlicher und verfassungsrechtlicher Seite ausgesetzt, die aufgrund ihrer Vielzahl und teils auch der Komplexität der Probleme hier nur cursorisch behandelt werden konnten. Inwieweit das StAbwG Praxisrelevanz erlangen wird, erscheint noch offen. Es hat in jedem Fall Potenzial, eine starke Präventivwirkung zu entfalten, weshalb es möglicherweise nur wenige bis gar keine Fälle des Eingreifens der Regelungen geben wird. Zudem sind die potenziell vom StAbwG betroffenen Staaten aktuell rar gesät und soweit ersichtlich wohl ohne starke wirtschaftliche Beziehung zu Deutschland. Allerdings ist diesbezüglich darauf hinzuweisen, dass es aus dem EU-Parlament Forderungen gibt, die EU-Liste durch eine Änderung der Kriterien erheblich zu erweitern.<sup>44</sup> Insofern allerdings Pillar Two tatsächlich umgesetzt wird, könnten die Tage des jetzigen Konzepts des StAbwG bereits wieder gezählt sein bzw. sie würden jedenfalls stark an Bedeutung verlieren. Denn die Maßnahmen des StAbwG und die des Pillar

---

<sup>42</sup> FG Bremen v. 7.7.2021 – 2 K 187/17 (3), anhängig beim EuGH unter C-431/21.

<sup>43</sup> So jedenfalls die Stellungnahme der Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft v. 5.3.2021 (Fn. 15), S. 9.

<sup>44</sup> S. die Entschließung des EU-Parlaments v. 21.1.2021, 2020/2863(RSP), s. [europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2021-0022\\_DE.pdf](https://europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2021-0022_DE.pdf).

Two ähneln sich teilweise,<sup>45</sup> haben jedoch unter anderem im Hinblick auf die Intensität der Maßnahmen den erheblichen Unterschied, dass Pillar Two nur eine Mindestbesteuerung sicherstellt, das StAbwG aber jegliche Wirtschaftsbeziehung zu einem Staat verhindern soll. Diese Unterschiede vermögen allerdings nicht vollständig zu vermeiden, dass Pillar Two im Falle der Umsetzung teils ähnliche Fragen zur Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht<sup>46</sup> aufwerfen würde.

---

<sup>45</sup> Dazu *H. Kußmaul/F. Kloster/D. Licht*, ISR 2021, 369.

<sup>46</sup> S. z.B. *A. Milutinović*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Geprägte Freiheit 2019/20*, HFSt 13, 2020, S. 97 (102 f.).