

10. Juli 2024

Anmerkungen zum Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8 Steueroasen-Abwehrgesetz u. a. Vorschriften

die Wirtschaftsspitzenverbände unterstützen das Ziel, nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete zur Umsetzung internationaler Besteuerungsstandards zu bewegen. Das Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG) versucht dies aber über steuerliche Sanktionierung deutscher Unternehmen zu erreichen, u. a. durch das Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs gemäß § 8 StAbwG und die Quellensteuermaßnahmen gemäß § 10 StAbwG. Erste notwendige Korrekturen wurden bereits im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2022 verabschiedet. Teilweise geht der Gesetzeswortlaut aber nach wie vor über die eigentlich beabsichtigten Folgen hinaus. Dies gilt insbesondere für die Regelung in § 8 Satz 1 StAbwG, die ab dem 1. Januar 2025 greift. Mit Blick auf das bereits weit fortgeschrittene Jahr 2024 möchten wir Sie

daher nochmals bitten, eine gesetzliche Anpassung des Betriebsausgabenabzugsverbots gemäß § 8 Satz 1 StAbwG entsprechend den folgenden Ausführungen auf den Weg zu bringen.

Ebenfalls ist ein Motiv- und Substanztest für humanitäre und wirtschaftlich unabdingbare Geschäftsbeziehungen notwendig. Das Betriebsausgabenabzugsverbot (§ 8 StAbwG), die Quellensteuerpflicht (§ 10 StAbwG) sowie die erweiterte Mitwirkungspflichten (§ 12 StAbwG) sollten mit einer Bagatellgrenze von 500.000 Euro je Geschäftsfall versehen werden, um nur bedeutsame Fälle zu erfassen.

1. Betriebsausgabenabzugsverbot bei (Rück-)Versicherungsleistungen und Inhaberschuldverschreibungen

§ 8 Satz 1 StAbwG erfasst nicht nur konzerninterne Geschäftsbeziehungen, sondern auch Geschäftsvorgänge zwischen fremden Dritten. Eine missbräuchliche Gestaltung muss nicht explizit vorliegen, es werden vielmehr auch alltägliche Geschäftsvorgänge erfasst.

Die sehr weitgehende Sanktion des Betriebsausgabenabzugsverbots ist für unsere Unternehmen nicht nachvollziehbar und sollte dringend gesetzlich entschärft werden. Das gilt insbesondere für den Fall von (Rück-)Versicherungsleistungen, die ein Versicherer in Deutschland im Versicherungsfall an einen Versicherten in einer Steueroase zahlt, und für Aufwendungen/Zinsen für Inhaberschuldverschreibungen und vergleichbare Schuldtitel, die von Kreditinstituten und Unternehmen begeben werden.

a. (Rück-)Versicherungsleistungen

Rückversicherungsleistungen, die ein Versicherer in Deutschland im Versicherungsfall an einen Versicherten in einer Steueroase zahlt, führen beim Versicherer zu einer Betriebsausgabe, die allerdings anders als eine Versicherungsprämienzahlung in eine Steueroase nicht sanktionswürdig ist.

Der Gesetzgeber hatte daher bereits mit dem Jahressteuergesetz 2022 den ursprünglich ebenfalls zu weitgehenden Wortlaut des § 10 StAbwG angepasst und klargestellt, dass nur Versicherungs- oder Rückversicherungsprämien der erweiterten beschränkten Steuerpflicht und Quellensteuer unterliegen. Versicherungsleistungen (Schadenzahlungen etc.) führen hingegen nicht zur Gefahr, dass Steuersubstrat in Steueroasen verlagert wird, und sollen deshalb nicht erfasst werden.

Konsequent und richtig wäre es u. E. daher, wenn nun im zweiten Schritt auch für die noch schärfere Sanktion des Betriebsausgabenabzugsverbots eine sachgerechte Korrektur erfolgen würde. Andernfalls entstünde im Übrigen auch ein Wertungswiderspruch, wenn steuerlich un-

bedenkliche Schadenzahlungen infolge des Betriebsausgabenabzugsverbotes in § 8 StAbwG ab 2025 mit rund 30 % (volle Körperschaft- und Gewerbesteuer) besteuert werden, Prämienzahlungen in Steueroasen aber lediglich einer Quellensteuer gemäß § 10 StAbwG in Höhe von 15 % unterliegen.

Besonders beachtlich sind in diesem Kontext schließlich auch die sogenannten Wegzugsfälle, in denen der Steuerpflichtige zunächst eine Geschäftsbeziehung ohne Bezug zu einer Steueroase eingegangen ist und der Geschäftspartner erst im Nachgang in eine Steueroase verzieht. Im Bereich der Lebensversicherung können Verträge aufgrund gesetzlicher Vorgaben nicht vom Versicherer gekündigt werden. Entsprechend können die steuerlichen Belastungen des Betriebsausgabenabzugsverbots versicherungsseitig auch nicht durch eine Beendigung der Geschäftsbeziehung abgewendet werden.

b. Inhaberschuldverschreibungen und vergleichbare Schuldtitle

Bei Inhaberschuldverschreibungen und vergleichbaren Schuldtitlen kann aufgrund der „Anonymität“ der Inhaber der Wertpapiere nicht festgestellt werden, ob diese in einem „nicht kooperativen Steuergebiet“ ansässig sind. Entsprechend wurde bereits durch das Jahressteuergesetz 2022 klargestellt, dass für derartige Schuldtitle kein Quellensteuereinbehalt gemäß § 10 StAbwG in Betracht kommt. Mit dem Anwendungsschreiben vom 14. Juni 2024 wurde zudem konkretisiert, unter welchen Voraussetzungen diese Schuldtitle von dieser Ausnahmeregelung erfasst sind.

Dieselbe Problematik stellt sich jedoch auch im Rahmen des Betriebsausgabenabzugsverbotes, welches bislang leider keine (ausdrückliche) Ausnahme vorsieht. Aufgrund der „Anonymität“ der Inhaber ist es auch hier schlichtweg nicht möglich festzustellen, ob aufgrund der Ansässigkeit der Inhaber der Wertpapiere in einem „nicht kooperativen Steuergebiet“ der Betriebsausgabenabzug zu versagen ist. Da auch das BMF-Anwendungsschreiben hierzu keine Aussage enthält, sollte im Rahmen einer gesetzlichen Anpassung klargestellt werden, dass Inhaberschuldverschreibungen und vergleichbare Schuldtitle auch vom Anwendungsbereich des Betriebsausgabenabzugsverbots des § 8 Satz 1 StAbwG ausgenommen sind.

Es wäre widersprüchlich, wenn man bei Inhaberschuldverschreibungen und vergleichbaren Schuldtitlen das Vorliegen einer Finanzierungsbeziehung im Sinne des § 10 StAbwG wegen Unmöglichkeit der Bestimmung der Ansässigkeit verneint, dann aber das Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8 StAbwG zur Anwendung kommen soll.

Hinzu kommt, dass von der Regelung neben Emissionen von Banken und Sparkassen sowie Unternehmensanleihen auch Verbriefungen betroffen sind, die ebenfalls in Form von Inhaberschuldverschreibungen begeben werden. Das Betriebsausgabenabzugsverbot und die daraus

resultierende Erhöhung der Kosten für die Kapitalaufnahme konterkarieren das Ziel von Bundesregierung und Europäischer Kommission, Verbriefungen als Element der Kapitalmarktunion und Instrument für die Finanzierung der Transformation der Wirtschaft zu fördern.

Petitum:

Mit Blick auf den inzwischen unmittelbar bevorstehenden Anwendungszeitpunkt sollte das Gesetzgebungsverfahren zum Jahressteuergesetz 2024 genutzt werden, um die ab 2025 zur Anwendung kommende Vorschrift zum Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugsverbot rechtssystematisch korrekt anzupassen. Sowohl Versicherungsleistungen als auch Zinszahlungen aufgrund von Inhaberschuldverschreibungen und vergleichbarer Schuldtitle sollten vom Betriebsausgabenabzugsverbot ausgenommen werden. Alternativ könnte auch eine vollständige Streichung des § 8 StAbwG erfolgen. Bereits durch die anderen Maßnahmen des Steueroasen-Abwehrgesetzes, das Außensteuergesetz, die globale Mindeststeuer und diverser weiterer Abwehrmaßnahmen wird sichergestellt, dass Geschäftsbeziehungen zu Steueroasen erschwert werden bzw. das deutsche Steuersubstrat nicht gefährdet wird.

2. Substanz-/Motivtest

Viele deutsche Unternehmen sind beim weltweiten Auf- und Ausbau von Infrastruktursystemen (Strom, Wärme, Straßen, Schienen- und Tunnel-Systeme etc.) in verschiedenen Staaten der Welt aktiv und tragen hierdurch zur wirtschaftlichen, gesellschaftlichen und sozialen Entwicklung dieser Gebiete bei. Dieses Engagement kann aus logistischen und wettbewerbsspezifischen Gründen bzw. wegen des erforderlichen Schutzes von Knowhow nicht immer (vollständig) durch Tochtergesellschaften im Zielland ausgeübt werden. Vielmehr müssen ausländische Projekte unter hohem Einbezug der deutschen Muttergesellschaft in Zusammenarbeit mit lokal ansässigen Unternehmen vor Ort durchgeführt werden. Darüber hinaus sind viele weitere Unternehmen entweder mittelbar entlang der Wertschöpfungskette, aber auch unmittelbar betroffen, wenn sie Dienstleistungen zur Unterstützung ihrer realwirtschaftlichen Aktivitäten in diesen Staaten in Anspruch nehmen. Dieses wirtschaftlich wie politisch wünschenswerte Engagement deutscher Unternehmen sollte nicht durch das Steueroasen-Abwehrgesetz behindert werden. Es wäre daher sinnvoll, diese Geschäftsaktivitäten durch einen Substanztest vom Steueroasen-Abwehrgesetz auszunehmen.

Gleiches gilt für das Engagement von Unternehmen, die die Versorgung der Bevölkerung mit Pharma- und HealthCare-Produkten sicherstellen (eingeschlossen sind dabei notwendigerweise auch die logistischen Dienstleistungen). Sowohl aus rechtlichen, aber auch aus humanitären Gründen müssen bzw. wollen diese Unternehmen ihrer Verantwortung gerecht werden und Waren und Dienstleistungen auch weiterhin der dortigen Bevölkerung zur Verfügung stellen – auch

wenn diese Länder vom Gesetzgeber als Steueroase identifiziert werden. Auch hier sollten entsprechende Geschäftsaktivitäten im Rahmen eines Motivtests ausgenommen werden.

Petitum:

Für realwirtschaftliche Vorgänge sollte anhand eines Substanztests die Möglichkeit zur Entlastung bestehen. Soweit sich Unternehmen aus humanitären, ethischen oder gesellschaftlichen Gründen in einer Steueroase engagieren, sollten diese Tätigkeiten ebenfalls anhand eines Motivtests ausgenommen werden können.

Aus Vereinfachungsgründen sollte eine de-minimis-Grenze von 500.000 Euro bei Geschäftsaktivitäten mit externen Dritten im Rahmen der §§ 8, 10, 12 StAbwG geschaffen werden. Hierdurch würde sichergestellt, dass Bagatell-Sachverhalte nicht unter das Steueroasen-Abwehrgesetz fallen und deutsche Steuerpflichtige nicht unverhältnismäßig belastet werden.

3. Angepasste Mitwirkungspflichten

Die im Falle der Anwendbarkeit des StAbwG ausgedehnten Mitwirkungspflichten bei konzerninternen Transaktionen sind aus Sicht unserer Unternehmen nicht nachvollziehbar und überschreiten das angemessene Maß. Bereits jetzt liegen der Finanzverwaltung alle relevanten Informationen gemäß dem Anforderungskatalog des §12 StAbwG vor und sind im „Local File“ der Transferpreisdokumentation enthalten.

Petitum:

Für Unternehmen sollten Erleichterungen bei den Mitwirkungspflichten geschaffen werden, wenn eine entsprechende Transferpreisdokumentation vorliegt.

Sehr gerne stehen wir Ihnen für Rückfragen und einen weiteren fachlichen Austausch zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen