

Grundsätze zur Anwendung des Steueroasen-Abwehrgesetzes - Entwurf

BMF-Schreiben vom TT. MM 2023 – IV B 5 - S 1308/22/10008 :004

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Anwendung des Steueroasen-Abwehrgesetzes (StAbwG) Folgendes:

Inhaltsverzeichnis

I. Umsetzung der Maßnahmen der Gruppe Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung) ..	2
II. Nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete und Ansässigkeit.....	2
III. Anwendungsbereich	3
1. Persönlicher Anwendungsbereich	3
2. Sachlicher Anwendungsbereich	3
3. Zeitlicher Anwendungsbereich	3
a. Allgemeines	3
b. Anwendung des § 8 StAbwG	4
c	4
. Anwendung des § 11 StAbwG	4
IV. Betroffene Geschäftsvorgänge, § 7 StAbwG	5
V. Abwehrmaßnahmen.....	5
1. Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs, § 8 StAbwG.....	5
2. Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung, § 9 StAbwG.....	6
3. Quellensteuermaßnahmen, § 10 StAbwG	7
a) Allgemeines	7
c) Weitere Voraussetzungen, § 10 Absatz 1 Satz 2 StAbwG	19
d) Rechtsfolgen, § 10 Absatz 2 StAbwG	20
aa) Allgemeines.....	20
bb) Nettovereinbarung.....	21
cc) Haftung (Anwendung des § 50a Absatz 5 Satz 5 EStG).....	21
dd) Nachforderungsbescheid gegenüber dem Vergütungsschuldner	21
ee) Nachforderung gegenüber dem Vergütungsgläubiger (§ 10 Absatz 2 Satz 1 StAbwG i. V. m. § 50a Absatz 5 Satz 6 EStG analog)	22
ff) Steuerbescheinigung (Anwendung des § 50a Absatz 5 Satz 7 EStG)	22

4. Versagung der Steuerbefreiung für Dividenden und Veräußerungsgewinne, § 11 StAbwG.....	23
5. Verhältnis der Abwehrmaßnahmen untereinander.....	24
6. Gesteigerte Mitwirkungspflichten, § 12 StAbwG.....	25
VI. Verhältnis zu anderen Regelungen	27
1. Verhältnis von §§ 8, 9 und § 10 StAbwG zu § 10 AStG	27
2. Verhältnis von § 10 StAbwG zu § 2 AStG	28
3. Verhältnis von § 11 StAbwG zu § 11 AStG	28
4. Verhältnis des StAbwG zu bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen.....	29
6. Verhältnis zu anderen Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugsverböten	31
VII. Schlussbestimmungen.....	31

I. Umsetzung der Maßnahmen der Gruppe Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)

1. Mit dem StAbwG werden die in der Europäischen Union von der Gruppe Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung) verhandelten und vom Rat gebilligten Verwaltungs- und Legislativmaßnahmen im Verhältnis zu solchen Steuerhoheitsgebieten angewendet, die auf der EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (EU-Liste) geführt werden.

II. Nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete und Ansässigkeit

2. Ein Steuerhoheitsgebiet ist gem. § 2 Absatz 1 StAbwG nicht kooperativ, wenn es eine der Voraussetzungen des § 4 Absatz 1, § 5 Absatz 1 oder § 6 StAbwG erfüllt. Die für die Anwendung der §§ 7 bis 12 StAbwG als nicht kooperativ eingestuften Steuerhoheitsgebiete werden in der Verordnung zur Durchführung des § 3 des Steueroasen-Abwehrgesetzes (Steueroasen-Abwehrverordnung; StAbwV) veröffentlicht. Allein die in der StAbwV genannten Hoheitsgebiete sind für die Anwendung der Maßnahmen des StAbwG maßgebend. Eine gesonderte Prüfung der §§ 4 bis 6 StAbwG durch die örtlich zuständigen Finanzbehörden erfolgt nicht.
3. In § 2 StAbwV werden diejenigen Steuerhoheitsgebiete benannt, welche aufgrund der Vorgaben des § 2 Absatz 1 StAbwG nicht kooperativ sind und die gleichzeitig als solche in die Anlage I der Schlussfolgerungen des Rates zur überarbeiteten EU-Liste aufgenommen wurden. § 2 StAbwV soll bei Bedarf regelmäßig zum Ende eines Kalenderjahres aktualisiert werden.

4. Für die Bestimmung der Ansässigkeit für Zwecke des StAbwG ist auf den Wohnsitz (§ 8 AO), gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO), Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder den Sitz (§ 11 AO) abzustellen. Bei einer doppelten Ansässigkeit in zwei Steuerhoheitsgebieten ist das Tatbestandsmerkmal der Ansässigkeit i. S. d. StAbwG erfüllt, wenn eines der vorstehend genannten Merkmale im nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet erfüllt ist, vgl. § 2 Absatz 2 StAbwG.

III. Anwendungsbereich

1. Persönlicher Anwendungsbereich

5. Die Vorschriften des StAbwG sind auf natürliche Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ungeachtet deren steuerlichen Ansässigkeit anzuwenden (§ 1 Absatz 1 StAbwG). Personengesellschaften sind Personenvereinigungen im Sinne des StAbwG.

2. Sachlicher Anwendungsbereich

6. Das StAbwG ist auf Steuern einschließlich der Steuervergütungen anzuwenden, die durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Union geregelt sind und durch Bundesfinanzbehörden, Landesfinanzbehörden oder Gemeinden verwaltet werden, ausgenommen die Umsatzsteuer, einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer, Einfuhr- und Ausfuhrabgaben und Verbrauchsteuern (§ 1 Absatz 2 StAbwG).

3. Zeitlicher Anwendungsbereich

a. Allgemeines

7. Wird nach § 3 Absatz 1 StAbwG ein Steuerhoheitsgebiet in der StAbwV als nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet genannt, finden die Abwehrmaßnahmen in Bezug auf dieses Steuerhoheitsgebiet ab dem Beginn des Folgejahres des Inkrafttretens der StAbwV, in der das betreffende Steuerhoheitsgebiet erstmals aufgenommen wurde, Anwendung, § 3 Absatz 2 StAbwG. Für die Maßnahmen der §§ 8 und 11 StAbwG gelten Ausnahmen, wodurch diese erst zu einem späteren Zeitpunkt Anwendung finden (vgl. Rn. 11 f.).
8. Wird ein zunächst in der StAbwV aufgeführtes nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet aus der StAbwV genommen, werden die Abwehrmaßnahmen in Bezug auf dieses Steuerhoheitsgebiet bereits ab dem 1. Januar dieses Kalenderjahres nicht mehr angewendet, § 3 Absatz 3 StAbwG (begünstigende Rückwirkung).

9. Der Anwendungsbeginn der im Abschnitt 3 des StAbwG vorgesehenen Abwehrmaßnahmen erfolgt stufenweise (vgl. Rn. 11 f.). Die Abwehrmaßnahmen nach §§ 9 und 10 StAbwG finden ab dem Beginn des Folgejahres des Inkrafttretens der StAbwV Anwendung, die das betreffende nicht kooperative Steuerhoheitsgebiet erstmalig nennt, § 3 Absatz 2 Satz 1 StAbwG. So ist beispielsweise die StAbwV vom 20. Dezember 2021 (BGBl. I S. 5236) am 24. Dezember 2021 in Kraft getreten. Damit finden die Abwehrmaßnahmen der §§ 9 und 10 StAbwG erstmalig ab dem 1. Januar 2022 Anwendung auf Steuerpflichtige, die Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnisse in oder mit Bezug zu den in dieser StAbwV genannten nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten unterhalten.
10. Weicht das Wirtschaftsjahr der Person, die Adressat der Abwehrmaßnahme ist, vom Kalenderjahr ab, ist insoweit grundsätzlich auf den Beginn des folgenden Wirtschaftsjahres abzustellen (siehe § 3 Absatz 2 Satz 3 und Absatz 3 Satz 2 StAbwG).

b. Anwendung des § 8 StAbwG

11. Die Abwehrmaßnahme des § 8 StAbwG (Versagung des Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzugs) findet gem. § 3 Absatz 2 Satz 2 i. V. m. Absatz 1 Satz 2 StAbwG mit Bezug auf ein Steuerhoheitsgebiet erstmals ab dem Beginn des vierten Jahres nach Inkrafttreten derjenigen Fassung der StAbwV Anwendung, die das nicht kooperative Steuerhoheitsgebiet erstmalig (wieder) aufführt. In Bezug auf die StAbwV vom 20. Dezember 2021 (BGBl. I S. 5236) ist dies das Jahr 2025. Dabei muss das betreffende nicht kooperative Steuerhoheitsgebiet bis zu diesem Zeitpunkt durchgängig in der StAbwV genannt werden.

c. Anwendung des § 11 StAbwG

12. Die Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen nach § 11 StAbwG finden gem. § 3 Absatz 2 Satz 2 i. V. m. Absatz 1 Satz 2 StAbwG mit Bezug auf ein bestimmtes Steuerhoheitsgebiet erstmals ab dem Beginn des dritten Jahres nach Inkrafttreten derjenigen Fassung der StAbwV Anwendung, die das nicht kooperative Steuerhoheitsgebiet erstmalig (wieder) aufführt. In Bezug auf die StAbwV vom 20. Dezember 2021 (BGBl. I S. 5236) ist dies das Jahr 2024. Dabei muss das betreffende nicht kooperative Steuerhoheitsgebiet bis zu diesem Zeitpunkt durchgängig in der StAbwV genannt werden.

IV. Betroffene Geschäftsvorgänge, § 7 StAbwG

13. Die in Abschnitt 3 StAbwG vorgesehenen Abwehrmaßnahmen knüpfen gem. § 7 Satz 1 StAbwG an die Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnisse an, die Steuerpflichtige in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet unterhalten.

Beispiel 1:

Das inländische Unternehmen A erwirbt eine Maschine von der in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässigen Gesellschaft X. Zur Finanzierung der Maschine nimmt A ein Darlehen von einem inländischen Kreditinstitut auf.

Das Darlehen zur Finanzierung der Maschine hat keinen ausreichenden Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet und stellt daher keine Geschäftsbeziehung dar, die von § 7 StAbwG erfasst wird. Zur Behandlung der auf die Maschine entfallenden Absetzungen für Abnutzung siehe Rn. 17.

14. Erfasst sind nach § 7 Satz 2 StAbwG auch anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen i. S. d. § 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 AStG sowie Vorgänge, die auf einer gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung beruhen. Unbeachtlich ist dabei, ob die Geschäftsbeziehung zwischen nahestehenden Personen unterhalten wird oder ob ihr eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zugrunde liegt.
15. Die Regelung umfasst auch Geschäftsvorgänge einer oder über eine Personengesellschaft oder Betriebsstätte.
16. Beteiligungsverhältnisse in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet sind gegeben, wenn die Körperschaft, an der eine Beteiligung besteht, in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist. Bei §§ 9 und 11 StAbwG ist dies unter den dort genannten Voraussetzungen auch bei mittelbaren Beteiligungen der Fall.

V. Abwehrmaßnahmen

1. Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs, § 8 StAbwG

17. Nach § 8 Satz 1 StAbwG dürfen Aufwendungen aus Geschäftsvorgängen i. S. d. § 7 StAbwG die Einkünfte nicht mindern. Von § 8 Satz 1 StAbwG werden Aufwendungen im Sinne von § 4 Absatz 4 EStG bzw. § 9 Absatz 1 EStG erfasst. Laufende Aufwendungen sind auch Absetzungen für Abnutzung. Zum Verhältnis des § 8 StAbwG zu anderen Abzugsbeschränkungen vgl. Rn. 89.

18. § 8 Satz 1 StAbwG greift nicht, soweit die den Aufwendungen entsprechenden Erträge der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, Körperschaftsteuergesetzes oder StAbwG unterliegen (§ 8 Satz 2 Nummer 1 StAbwG).
19. Für Arbeitslohn von Beschäftigten, die in einer Betriebsstätte in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet eingesetzt werden, kommt § 8 StAbwG nicht zur Anwendung, soweit der Arbeitslohn gemäß Auslandstätigkeitserlass (BMF-Schreiben vom 10. Juni 2022, BStBl I S. 997) von der Besteuerung ausgenommen ist. Die diesen Aufwendungen entsprechenden Erträge sind grundsätzlich steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Bei diesen wird lediglich nach einer auf Grundlage des § 34c Absatz 5 EStG ergangenen Verwaltungsanweisung von der Besteuerung abgesehen.
20. Die Regelungen des § 8 StAbwG sind auch im Rahmen der Veranlagung eines Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds zu berücksichtigen. Außerdem sind diese Regelungen bei der Ermittlung der Einkünfte von Anlegern eines Spezial-Investmentfonds beim Abzug von Direktkosten i. S. d. § 39 InvStG und beim Abzug von Allgemeinkosten i. S. d. § 40 InvStG anzuwenden.
21. Der Ausnahmetatbestand des § 8 Satz 2 Nummer 2 StAbwG enthält den Vorrang der Hinzurechnungsbesteuerung. Demnach gilt das Abzugsverbot des § 8 Satz 1 StAbwG nicht, wenn auf Grund der aus den Aufwendungen resultierenden Einnahmen ein Hinzurechnungsbetrag i. S. d. § 10 Absatz 1 Satz 1 AStG anzusetzen ist. Dies betrifft sowohl die Fälle der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 und 13 AStG als auch der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 StAbwG.

2. Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung, § 9 StAbwG

22. § 9 StAbwG ergänzt die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG und sieht für in den nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten ansässige Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen eine verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung vor. § 9 Satz 1 StAbwG setzt voraus, dass eine unbeschränkt steuerpflichtige Person gem. § 7 AStG an einer ausländischen Gesellschaft i. S. d. § 7 Absatz 1 AStG beteiligt und diese in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist. Für die Auslegung des Begriffs der ausländischen Gesellschaft sowie der maßgebenden Beteiligung wird auf die Grundsätze des § 7 AStG verwiesen. Die Rechtsfolge der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung besteht darin, dass die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässige

Gesellschaft über § 8 Absatz 1 AStG hinaus Zwischengesellschaft für ihre gesamten Einkünfte ist, die insgesamt einer niedrigen Besteuerung i. S. d. § 8 Absatz 5 AStG unterliegen. Für die Anwendung der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung ist daher nicht zwischen aktiven Einkünften i. S. d. § 8 Absatz 1 AStG und passiven Einkünften zu unterscheiden; es kommt insoweit zu einer vollumfänglichen Hinzurechnungsbesteuerung. Für die Prüfung der Niedrigsteuergrenze nach § 8 Absatz 5 AStG sind aktive und passive Einkünfte der ausländischen Gesellschaft zu kumulieren. Die Erfüllung des Motivtests (§ 8 Absatz 2 bis 4 AStG) und die Wahrung der Freigrenze bei gemischten Einkünften (§ 9 AStG) sind für die Anwendung der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung unbeachtlich.

23. Nach § 9 Satz 2 StAbwG ist die verschärfte Hinzurechnung nicht anzuwenden, soweit sie zu niedrigeren steuerlichen Einkünften führen würde als ohne ihre Geltung.
24. § 9 Satz 3 StAbwG weitet den Anwendungsbereich der Umschaltklausel des § 20 Absatz 2 AStG aus, wenn es sich um eine in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet gelegene Betriebsstätte handelt. Demnach ist § 20 Absatz 2 Satz 1 AStG auf sämtliche Einkünfte der Betriebsstätte anzuwenden. Zudem ist § 20 Absatz 2 Satz 2 AStG nicht anzuwenden. § 9 Satz 2 StAbwG gilt entsprechend.

3. Quellensteuermaßnahmen, § 10 StAbwG

a) Allgemeines

25. § 10 StAbwG betrifft natürliche Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind. Eine mögliche Besteuerung durch einen anderen Staat ist unbeachtlich. § 10 Absatz 1 Satz 1 StAbwG erweitert die Tatbestände der beschränkten Steuerpflicht des § 49 EStG. Unter § 10 Absatz 1 Satz 1 StAbwG fallen:
 - Finanzierungsbeziehungen. Inhaberschuldverschreibungen, die durch eine Globalurkunde verbrieft und im Rahmen der Girosammelverwahrung bei einem Zentralverwahrer verwahrt werden und mit diesen vergleichbare Schuldtitel, die an einer anerkannten Börse i. S. d. § 138 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe b) Satz 2 der Abgabenordnung handelbar sind, gelten nicht als Finanzierungsbeziehungen (Nummer 1),
 - Versicherungs- oder Rückversicherungsprämien (Nummer 2),

- Erbringung von Dienstleistungen, soweit sie nicht bereits von den Nummern 1 und 2 erfasst sind. Nutzungsüberlassungen gelten nicht als Erbringung von Dienstleistungen (Nummer 3),
 - Handel mit Waren oder Dienstleistungen im Sinne der Nummer 3 (Nummer 4),
 - Vermietung und Verpachtung oder die Veräußerung von Rechten, die in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind (Nummer 5)
26. In entsprechender Anwendung des § 50a Absatz 5 Satz 1 EStG entsteht gem. § 10 Absatz 2 Satz 1 StAbwG die Steuer in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütung dem Gläubiger zufließt. Der Vertragsschluss des zugrundeliegenden Vertrags ist für diesen Zeitpunkt nicht relevant.
27. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Verwirklichung des Tatbestands des § 10 StAbwG ist der Tag des Zuflusses der Vergütung, die bei dem in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässigen Vergütungsgläubiger zu beschränkt steuerpflichtigen Einkünften nach § 10 Absatz 1 Satz 1 StAbwG führt (§ 10 Absatz 2 Satz 1 StAbwG i. V. m. § 50a Absatz 5 Satz 1 EStG). Kann der Zeitpunkt des Zuflusses der Vergütung beim Vergütungsgläubiger durch den inländischen Vergütungsschuldner nicht bestimmt werden, ist hilfsweise auf den Zeitpunkt des Abflusses der Vergütung beim Vergütungsschuldner abzustellen.
28. Ist ein Steuerhoheitsgebiet nicht kooperativ i. S. d. StAbwG und liegen die Voraussetzungen des § 10 StAbwG vor, ist der Vergütungsschuldner verpflichtet, die Steuer beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) anzumelden und an das BZSt abzuführen, § 50a Absatz 5 EStG i. V. m. § 73e EStDV. Wenn ein Steuerhoheitsgebiet im Laufe eines Jahres rückwirkend zum 1. Januar als kooperativ angesehen wird (§ 3 Absatz 3 StAbwG), können Vergütungsschuldner und/oder Vergütungsgläubiger die Änderung der Steuerfestsetzung nach § 164 Absatz 2 Satz 2 AO beantragen, da es sich um eine Steueranmeldung i. S. d. § 168 AO handelt und diese einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. Ein entsprechender Antrag auf Änderung der Steuerfestsetzung ist beim BZSt zu stellen.
29. Der Einkünftekatalog des § 10 Absatz 1 Satz 1 StAbwG ist gegenüber den in § 49 Absatz 1 EStG genannten Einkünften subsidiär. Soweit bereits Einkünfte nach § 49 EStG vorliegen, kommt § 10 StAbwG nicht zur Anwendung. Diese Einkünfte unterliegen nicht dem Steuerabzug nach § 10 Absatz 2 StAbwG. Der Steuerabzug soll aber von den Finanzämtern immer dann nach § 50a Absatz 7 EStG angeordnet werden, wenn die Steuerpflicht nach § 10 StAbwG nur wegen der Subsidiarität des § 10

StAbwG gegenüber § 49 EStG entfällt. In diesem Fall kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass die Anordnung der Sicherung des deutschen Besteuerungsaufkommens dient. Sofern mit dem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) besteht, sind die Ausführungen der Rn. 85 ff. zu beachten.

Beispiel 2:

Das inländische Unternehmen A nimmt bei der in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässigen Gesellschaft X ein Darlehen auf. Zur Absicherung dieses Kredits wird ein Grundpfandrecht an einer in Deutschland belegenen Immobilie bestellt. A zahlt im Rahmen des Darlehensvertrags Zinsen an die X. Wegen der Besicherung des Darlehens durch inländisches Grundvermögen besteht eine beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe c) Doppelbuchstabe aa) EStG. § 10 StAbwG findet daher aufgrund der Subsidiaritätsanordnung keine Anwendung. Ein Steuerabzug erfolgt nicht aufgrund dieser Vorschrift, ist aber vom örtlich zuständigen Finanzamt in der Regel nach § 50a Absatz 7 EStG anzuordnen, soweit Zinsen in ein nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet gezahlt werden und diese schon nach § 49 EStG steuerpflichtig sind.

30. Einkünfte nach § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 4 StAbwG unterliegen nur unter den weiteren Voraussetzungen des § 10 Absatz 1 Satz 2 StAbwG der beschränkten Steuerpflicht (zu Einzelheiten vgl. Rn. 56 ff.). Bei Einkünften i. S. d. § 10 Absatz 1 Nummer 5 StAbwG greift die beschränkte Steuerpflicht allein bei Vorliegen von Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung oder der Veräußerung von Rechten, die in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind, die einem Vergütungsgläubiger zufließen, der in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist. Weitere Voraussetzungen sind nicht erforderlich, soweit nach allgemeinen Grundsätzen eine Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt (vgl. BMF-Schreiben vom 6. November 2020, BStBl I S. 1060).
31. Soweit die Voraussetzungen des § 10 Absatz 1 StAbwG vorliegen, werden die betreffenden Einkünfte einem Steuerabzug in entsprechender Anwendung des Steuerabzugsverfahrens des § 50a EStG unterworfen (§ 10 Absatz 2 Satz 1 StAbwG, zu Einzelheiten vgl. Rn. 59 ff.). Der Steuersatz beträgt einheitlich 15 Prozent (§ 10 Absatz 2 Satz 2 StAbwG) zuzüglich Solidaritätszuschlag (§ 3 Absatz 1 Nummer 6 i. V. m. § 4 Satz 1 Solidaritätszuschlaggesetz 1995).

b) Einzelne Tatbestände, § 10 Absatz 1 Satz 1 StAbwG

32. Der Katalog des § 10 Absatz 1 Satz 1 StAbwG ist abschließend. Soweit Einkünfte nicht den hier aufgezählten Einkünften zugerechnet werden können, besteht keine beschränkte Steuerpflicht nach dem StAbwG und auch keine Verpflichtung zur Einbehaltung einer Abzugsteuer nach § 10 Absatz 2 StAbwG i. V. m. § 50a EStG.

aa) Finanzierungsbeziehungen

33. Nach § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 StAbwG unterliegen sämtliche Einkünfte aus Finanzierungsbeziehungen, die einer in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässigen Person zufließen, der beschränkten Steuerpflicht und führen zu einem Quellensteuerabzug nach § 10 Absatz 2 StAbwG.

aaa) Allgemeines

34. Unter den Begriff der Finanzierungsbeziehungen fallen alle Geschäftsvorgänge, bei denen Kapital überlassen wird, welches der Finanzierung des Kapitalnehmers dient. Hierunter fallen insbesondere Darlehensverhältnisse und das Finanzierungsleasing. Beim Finanzierungsleasing unterliegen auf eine etwaige Nutzungsüberlassung entfallende Vergütungen nicht der beschränkten Steuerpflicht nach § 10 StAbwG. In Fällen des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an dem Leasinggegenstand auf den Leasingnehmer unterliegen der beschränkten Steuerpflicht des § 10 StAbwG hingegen diejenigen Vergütungsbestandteile, die auf Zinsen und Entgelte für Serviceleistungen oder Versicherungsprämien entfallen. Das Einlagengeschäft stellt im üblichen Umfang keine Finanzierungsbeziehung dar. Auch fallen solche Kapitalüberlassungen nicht unter den Begriff der Finanzierungsbeziehung, die von § 11 StAbwG umfasst sind. Hierbei handelt es sich um Beziehungen, die beim Empfänger oder bei der Empfängerin der Zahlungen zu Bezügen i. S. d. § 20 Absatz 1 Nummer 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a) EStG führen. Darunter fallen insbesondere gesellschaftsrechtliche Beteiligungen am Eigenkapital einer Gesellschaft.

Beispiel 3:

Die in Deutschland ansässige B AG nimmt bei ihrer in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässigen Muttergesellschaft A Limited ein fremdvergleichskonformes, nicht mit inländischem Grundbesitz besichertes Darlehen in Höhe von 1 Mio. € auf. Der Zinssatz beträgt 3 Prozent p.a. Im Jahr 01 zahlt die B vertragsgemäß 30.000 € an die A Limited.

Zwischen der B AG und ihrer Muttergesellschaft A Limited liegt eine Finanzierungsbeziehung in Form eines Darlehens vor. Die A Limited erzielt hieraus Einkünfte, die von § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 StAbwG erfasst werden und dem Quellensteuerabzug unterliegen. Dies gilt unabhängig davon, ob Regelungen des AStG Anwendung finden.

Abwandlung:

Wie Beispiel 3, es wird aber ein nicht fremdvergleichskonformer Zinssatz von 8 Prozent vereinbart. Der fremdvergleichskonforme Zinssatz beträgt 3 Prozent p. a. Im Jahr 01 zahlt die B vertragsgemäß 80.000 € an die A Limited.

Auch hier liegt zwischen der B AG und ihrer Muttergesellschaft A Limited eine Finanzierungsbeziehung in Form eines Darlehens vor. Die nicht fremdvergleichskonformen Zinsen stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung der B AG an ihre Muttergesellschaft dar. Damit unterliegt die Zahlung in Höhe von 50.000 € der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe a) Doppelbuchstabe aa) i. V. m. § 20 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 EStG und der Kapitalertragsteuer i. H. v. 25 % (§ 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG i. V. m. § 43a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG) zuzüglich Solidaritätszuschlag. Für die Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung (inkl. Kapitalertragsteuerabzug) ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung befindet, § 20 AO.

Die übrigen 30.000 € unterliegen wie im Beispiel 3 der beschränkten Steuerpflicht nach § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 StAbwG und dem Quellensteuerabzug. Für diese Besteuerung ist das BZSt zuständig gem. § 16 AO i. V. m § 5 Absatz 1 Nummer 12 FVG.

bbb) Inhaberschuldverschreibungen und vergleichbare Schuldtitel

35. Nach § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 StAbwG sind Inhaberschuldverschreibungen bei Vorliegen der folgenden Voraussetzungen vom Anwendungsbereich der Steuerpflicht ausgenommen. Demnach unterfallen Inhaberschuldverschreibungen nicht dem Anwendungsbereich, wenn diese
- durch eine Globalurkunde verbrieft,
 - im Rahmen der Girosammelverwahrung bei einem Zentralverwahrer verwahrt werden und
 - an einer anerkannten Börse i. S. d. § 138 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe b) Satz 2 AO handelbar sind.

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

36. Inhaberschuldverschreibungen gewähren dem Inhaber der Urkunde einen Anspruch auf das in der Urkunde verbriefte abstrakte Schuldversprechen (vgl. § 793 Absatz 1 Satz 1 BGB).
37. Eine Globalurkunde ist ein Wertpapier, das mehrere Rechte verbrieft, die jedes für sich in vertretbaren Wertpapieren einer und derselben Art verbrieft sein können (§ 9a Absatz 1 Satz 1 DepotG).
38. Zentralverwahrer ist nach Artikel 2 Absatz 1 Nummer 1 der VO (EU) Nummer 909/2014 eine juristische Person, die ein Wertpapierliefer- und -abrechnungssystem betreibt, und die wenigstens eine weitere Kerndienstleistung (erstmalige Verbuchung von Wertpapieren im Effektingiro, Bereitstellung und Führung von Depotkonten auf oberster Ebene) erbringt. Zentralverwahrer bedürfen, da es sich nach § 1 Absatz 1 Satz 2 Nummer 6 KWG¹ um ein Bankgeschäft handelt, grundsätzlich der Erlaubnis nach § 32 Absatz 1 KWG, die jedoch von der Zulassung nach Artikel 16 der VO (EU) Nummer 909/2014 umfasst ist.
39. Inhaberschuldverschreibungen müssen nach § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 StAbwG auch an einer anerkannten Börse i. S. d. § 138 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe b) Satz 2 AO handelbar sein. Zugelassene Börse i. S. d. § 138 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe b) Satz 2 AO sind Börsen in einem Mitgliedstaat der EU oder EWR oder Börsen, die in einem anderen Staat nach § 193 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und 4 KAGB von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) zugelassen sind. § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 StAbwG setzt keinen regelmäßigen Handel, sondern nur die Handelbarkeit an diesen Börsen voraus. Für die Handelbarkeit genügt es, dass die Zulassungsvoraussetzungen zum Börsenhandel an einer der oben genannten Börsen für die konkrete Inhaberschuldverschreibung vorliegen und diese damit gehandelt werden können. Einer Zulassung bedarf es nicht. Die Darlegungs- und Beweislast für das Vorliegen der Zulassungsvoraussetzungen liegt beim Vergütungsschuldner und/oder beim Vergütungsgläubiger (§ 90 Absatz 2 AO).
40. § 10 StAbwG findet auf Staatsanleihen keine Anwendung.
41. Die Ausnahme des § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 StAbwG umfasst auch vergleichbare Schuldtitel. Die Vergleichbarkeit bezieht sich dabei auf die

¹ Kapitalanlagegesetzbuch vom 4. Juli 2013 (BGBl. I S. 1981), das zuletzt durch Artikel 15 des Gesetzes vom 22. Februar 2023 (BGBl. 2023 I NR. 51) geändert worden ist.

Inhaberschuldverschreibung, die in entsprechender Weise verbrieft und verwahrt ist. Namensschuldverschreibungen sind nicht mit Inhaberschuldverschreibungen vergleichbar, da hier die Anonymität des Inhabers nicht vorliegt (vgl. Gründe für Ausnahme in: BT-Drs. 20/3879, S. 131). Vergleichbare Schuldtitel i. S. d. § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 StAbwG umfassen insbesondere nach ausländischem Recht begründete Wertpapiere, die der Inhaberschuldverschreibung i. S. d. § 793 BGB vergleichbar sind. Die Vergleichbarkeitsprüfung ist im Einzelfall durchzuführen und hat insbesondere die Fungibilität und die Anonymität des Inhabers oder der Inhaberin des Schuldtitels zu berücksichtigen. Vergleichbare Schuldtitel müssen wie Inhaberschuldverschreibungen an einer Börse handelbar sein. Die Darlegungs- und Beweislast für das Vorliegen der Vergleichbarkeit liegt in diesen Fällen beim Vergütungsschuldner und/oder beim Vergütungsgläubiger (§ 90 Absatz 2 AO).

bb) Versicherungs- und Rückversicherungsprämien, § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 StAbwG

42. Einkünfte aus Versicherungs- oder Rückversicherungsprämien, die einer in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässigen Person zufließen, unterliegen der beschränkten Steuerpflicht (§ 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 StAbwG). Der Begriff der Versicherungs- und Rückversicherungsprämien ist qualitativ zu beurteilen, auf die Bezeichnung kommt es nicht an. Darunter fallen insbesondere sämtliche Gegenleistungen eines (Rück-) Versicherungsnehmers für den in einem (Rück-) Versicherungsvertrag vom (Rück-) Versicherer gewährten (Rück-) Versicherungsschutz (vgl. § 1 Satz 2 VVG). Erfasst sind nicht nur die eigentlichen Prämien, sondern auch die üblichen mit dem Versicherungsverhältnis zusammenhängenden und vom Versicherten zu tragenden Nebenleistungen.
43. Zahlungen für den Eintritt des Versicherungsfalls (Versicherungsleistungen) unterliegen nicht der beschränkten Steuerpflicht des § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 StAbwG. Die Rückzahlung einer Versicherungsprämie an eine in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässige Person führt nicht zu einer Steuerpflicht nach § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 StAbwG.
44. Die Rückerstattung einer aufgrund § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 StAbwG steuerpflichtigen Versicherungsprämie vom Versicherer an den Versicherungsnehmer kann nur dann zu einer Reduktion der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte für die Prämienzahlung an den in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässigen Gläubiger der Prämie führen, wenn die Rückerstattung zu einer Verminderung der

anfänglichen Prämienzahlung führt und damit in der Höhe der Rückerstattung keine beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte mehr vorliegen. Insbesondere sind hiervon solche Beitragsrückerstattungen erfasst, die wegen des Nichteintritts eines Schadens geleistet werden. Soweit ein solcher Fall vorliegt, ist die zunächst erfolgte Steueranmeldung (§ 10 Absatz 2 StAbwG) nach § 164 AO zu korrigieren.

45. Bonuszahlungen des Versicherers führen regelmäßig nicht zu einer Reduktion der beschränkt steuerpflichtigen Prämie nach § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 StAbwG, sondern stellen eine selbstständige Leistung des Versicherers dar.

cc) Dienstleistungen, § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 StAbwG

46. Einkünfte, die aus der Erbringung einer Dienstleistung entstehen, unterliegen der beschränkten Steuerpflicht, wenn derjenige, dem die Einkünfte zuzurechnen sind, in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist (§ 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 StAbwG). Der Dienstleistungsbegriff umfasst dabei sämtliche Dienstleistungen aller Branchen und Wirtschaftszweige. Eine Beschränkung auf Rechts- und Beratungsdienstleistungen oder Onlinewerbung ist nicht gegeben. Dabei ist wesentliches Element einer Dienstleistung, dass sie keine Warenproduktion darstellt. Ein typisches Merkmal von Dienstleistungen ist weiter die Gleichzeitigkeit von Produktion und Verbrauch. Zudem stellt eine Tätigkeit des Leistungserbringers regelmäßig den wesentlichen Inhalt der Erbringung einer Dienstleistung dar.
47. Bloße Nutzungsüberlassungen sind nicht vom Dienstleistungsbegriff erfasst (§ 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 2 StAbwG). Nutzungsüberlassungen sind dabei die Vermietung und Verpachtung im privaten und gewerblichen Bereich. Hierunter fallen insbesondere die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen (wie einzelne Räume), aber auch die Nutzungsüberlassung von Gegenständen, die nicht den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen. Auch die Nutzungsüberlassung von Rechten führt für sich genommen nicht zu einer beschränkten Steuerpflicht. Diese gilt nur unter den Voraussetzungen des § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 StAbwG (beispielsweise Eintragung in ein inländisches öffentliches Register). Die Nutzungsüberlassung von Rechten ist aber von § 49 Absatz 1 Nummer 2 und 6 EStG erfasst und unterliegt unter den Voraussetzungen des § 50a Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 EStG dem Quellensteuerabzug.
48. Sind Nutzungsüberlassungen wie auch Dienstleistungen Gegenstand eines gemischten Vertrages, unterliegen regelmäßig nur die Leistungen der beschränkten Steuerpflicht, die als Gegenleistung für die Erbringung von Dienstleistungen geleistet werden. Bei

einheitlichen Zahlungen ist ggf. im Schätzwege aufzuteilen. Soweit die Nutzungsüberlassung von insgesamt untergeordneter Bedeutung ist und sich nicht von der Dienstleistungserbringung trennen lässt, unterfällt die gesamte Gegenleistung für die erbrachten Leistungen der beschränkten Steuerpflicht. Soweit die Dienstleistung im Verhältnis zur Nutzungsüberlassung von insgesamt untergeordneter Bedeutung ist und sich nicht von der Nutzungsüberlassung trennen lässt, unterfällt die gesamte Gegenleistung für die erbrachten Leistungen nicht der beschränkten Steuerpflicht. Die Abgrenzung erfolgt nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls.

Beispiel 4:

Der Reiseveranstalter R kauft bei Anbietern in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet verschiedene touristische Leistungen für sein Unternehmen ein, um diese seinen Kunden als Pauschalreisen anzubieten und zahlt hierfür an verschiedene in dem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässige Anbieter. Die Leistungen beinhalten sowohl die Unterbringung und Verpflegung der (End-)Kunden als auch verschiedene Leistungen für die Freizeitgestaltung (Gestellung eines Mietwagens, Führungen zu Sehenswürdigkeiten, Transferfahrten u. ä.).

Frage 1: *Unterliegen die Zahlungen an die Anbieter in dem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet einer beschränkten Steuerpflicht nach § 10 Absatz 1 StAbwG?*

Die von R an die in dem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässigen Anbieter entrichteten Zahlungen unterliegen nur insoweit einer beschränkten Steuerpflicht nach § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 StAbwG, als sie auf Dienstleistungen entfallen. Dies ist etwa bei Führungen zu Sehenswürdigkeiten und Transferfahrten der Fall.

Dagegen unterliegen die Nutzungsüberlassungen durch Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Gebäude(-teilen) nicht der beschränkten Steuerpflicht, da sie nach § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 2 StAbwG keine Dienstleistung darstellen. Gleiches gilt für die Überlassung von Kraftfahrzeugen.

Soweit Gegenstand der Überlassung eine Hotelleistung (ohne Verpflegungsleistungen) ist, kann aus Vereinfachungsgründen in der Regel davon ausgegangen werden, dass die gesamte Vergütung auf die Überlassung der Unterkunft entfällt, es sei denn, es werden Dienstleistungen, die über das allgemein übliche Maß hinausgehen, mitvergütet. Wird neben der Hotelleistung auch eine Verpflegung (etwa Vollpension oder All-inclusive)

angeboten, ist diese Verpflegungsleistung nach § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 StAbwG als Dienstleistung steuerpflichtig.

Frage 2: Wie ist die Vergütung zwischen den Dienstleistungen (steuerpflichtig nach § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 StAbwG) und den bloßen Nutzungsüberlassungen (nicht steuerpflichtig) aufzuteilen?

Die Aufteilung bestimmt sich nach dem Einzelfall. Die Aufteilung ist anhand der für die einzelnen Leistungen gezahlten Beträge vorzunehmen. Soweit eine einheitliche Zahlung für ein Leistungsbündel vorliegt, ist anhand von geeigneten Maßstäben aufzuteilen.

Soweit bei einer Hotelleistung neben der Übernachtung und den damit verbundenen Leistungen auch eine Verpflegung als einheitliche Leistung angeboten wird, ist, soweit kein anderer Aufteilungsmaßstab nachgewiesen wird, wie folgt aufzuteilen:

Nur Frühstück: Wegen untergeordneter Bedeutung kann hier aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen werden, dass der Anteil weniger als 10 Prozent beträgt und ein Steuerabzug insgesamt unterbleiben kann;

Halbpension: Der Anteil der steuerpflichtigen Verpflegungsdienstleistungen beträgt 20 Prozent

Vollpension: Der Anteil der steuerpflichtigen Verpflegungsdienstleistungen beträgt 25 Prozent

All-inclusive: Der Anteil der steuerpflichtigen Verpflegungsdienstleistungen beträgt 30 Prozent.

49. Ist Gegenstand eines Vertrages das Leasing von Gegenständen (etwa von Fahrzeugen –beispielsweise Kraftfahrzeuge, Seeschiffe) ist zwischen dem sogenannten Dry-Lease und dem Wet-Lease zu unterscheiden:

- Bei einem Dry-Lease wird lediglich der Gegenstand – ohne weitere Leistungen – zur Verfügung gestellt. Hierbei handelt es sich um eine bloße Nutzungsüberlassung, soweit keine weiteren Dienstleistungen Teil des Vertrages sind.
- Bei einem sog. Wet-Lease werden neben der Nutzungsüberlassung des überlassenen Gegenstands auch weitere Leistungen seitens des Leasinggebers erbracht (etwa Gestellung von Crew, Service-Leistungen, Bereitstellung von Kraftstoff etc.). In diesem Fall ist zwischen der Nutzungsüberlassung und den steuerpflichtigen Dienstleistungen

(§ 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 StAbwG) und dem steuerpflichtigen Warenhandel (§ 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 StAbwG) aufzuteilen. Für die anteilige Vergütung der steuerpflichtigen Dienstleistungen und des steuerpflichtigen Warenhandels ist ein entsprechender Steuerabzug nach § 10 Absatz 2 StAbwG i. V. m. § 50a EStG vorzunehmen.

Diese Grundsätze gelten auch für Vermietungen eines für die Beförderung von Passagieren oder Fracht im internationalen Seeverkehr eingesetzten, vollständig ausgerüsteten und bemannten Seeschiffs im Rahmen eines Zeitchartervertrags und Vermietungen eines für die Beförderung von Passagieren oder Fracht im internationalen Seeverkehr eingesetzten Seeschiffs an eine andere Geschäftseinheit (Bareboat-Charter). Beim Bareboat-Charter liegt lediglich eine Nutzungsüberlassung vor; bei der Überlassung eines vollständig ausgerüsteten und bemannten Seeschiffs im Rahmen eines Zeitchartervertrags ist wie beim Wet-Lease eine Aufteilung in einen steuerpflichtigen (steuerpflichtige Dienstleistungen und ggf. Warenhandel) und einen steuerfreien (Überlassung des Schiffes) Anteil vorzunehmen.

50. Steuern und Gebühren für öffentlich-rechtliche Leistungen fallen nicht unter § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 StAbwG.

Beispiel 5:

In dem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet P befindet sich ein Schifffahrtskanal. Für die Nutzung des Kanals wird von der Kanalbehörde ein Nutzungsentgelt für das Durchfahren des Kanals oder eine Gebühr für die Ausstellung einer Durchfahrtsgenehmigung in Höhe von 100.000 US-Dollar erhoben. Ein Schiff der in Deutschland ansässigen Reederei A durchfährt den Kanal und entrichtet die Gebühr an die Kanalbehörde.

Eine beschränkte Steuerpflicht nach § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 StAbwG besteht nicht.

51. Der Handel mit Waren oder Dienstleistungen stellt selbst keine Dienstleistung dar, ist aber von § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 StAbwG erfasst.

dd) Handel mit Waren oder Dienstleistungen, § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 StAbwG

52. Nach § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 StAbwG unterliegen Einkünfte, die eine in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässige Person aus dem Handel mit Waren oder Dienstleistungen erzielt, der beschränkten Steuerpflicht.

53. Warenhandel i. S. d. § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 StAbwG ist grundsätzlich auf den Ein- und Verkauf von im Wesentlichen unveränderten Waren beschränkt. Auch Daten sind Waren, mit denen Handel getrieben werden kann, soweit sie an- und verkauft werden. Bei einer Produktionstätigkeit, Rohstoffgewinnung oder vergleichbaren Tätigkeit (des Händlers) liegt regelmäßig kein Warenhandel i. S. d. § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 StAbwG vor. Ein Ausnahmefall könnte gegeben sein, wenn die Produktionstätigkeit oder Rohstoffgewinnung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nur eine untergeordnete Bedeutung darstellen. Die Darlegungs- und Beweislast für das Vorliegen einer untergeordneten Bedeutung liegt in diesen Fällen beim Vergütungsschuldner und/oder beim Vergütungsgläubiger. Der Handel mit Grundstücken und Häusern (Immobilienhandel) und der Handel mit Rechten und Dienstleistungen ist nicht vom Begriff Warenhandel umfasst.

Beispiel 6:

Das in dem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet X ansässige Unternehmen A erwirbt von verschiedenen Zulieferern Waren in großen Stückzahlen als Palettenware. A konfektioniert die Waren und vertreibt diese in kleineren Gebindegrößen in einer spezifischen Verpackung im Corporate Design des Unternehmens. Das in Deutschland ansässige Unternehmen B erwirbt von A verschiedene Waren im Wert von 100.000 € und verwendet diese für seinen Betrieb.

Das Unternehmen A erzielt in vollem Umfang Einkünfte aus Warenhandel, die § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 StAbwG unterliegen. Die Neukonfektionierung der Waren stellt keine eigenständige Tätigkeit dar, da diese nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nur eine untergeordnete Bedeutung darstellt.

Beispiel 7:

Das in dem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet X ansässige Unternehmen A baut in dem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet X einen zur Herstellung von Straßenbelägen verwendeten Rohstoff ab. Dieser wird an das in Deutschland ansässige Unternehmen B verkauft und geliefert, welches ihn weiterverarbeitet.

Das Unternehmen A erzielt keine Einkünfte aus Warenhandel. Der bloße Verkauf von selbst gewonnenen Rohstoffen stellt keinen Warenhandel i. S. d. § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 StAbwG dar.

54. Der Handel mit Dienstleistungen muss sich auf Dienstleistungen i. S. d. § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 StAbwG beziehen (zu Einzelheiten, siehe Rn. 46 ff.). Ein Handel mit

Dienstleistungen liegt dann vor, wenn neben dem Erwerb und Verkauf der Dienstleistungen keine eigenen Dienstleistungen (etwa Zusammenstellung mehrerer Dienstleistungen zu einem Dienstleistungsbündel) erfolgen. Auch wenn weitere eigene Dienstleistungen erbracht werden, unterliegt die Tätigkeit vollumfänglich der beschränkten Steuerpflicht und führt zu einer Steuerabzugsverpflichtung (dann schon nach § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 StAbwG).

ee) Registerfälle, § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 StAbwG

55. Die BMF-Schreiben vom 6. November 2020, BStBl I S. 1060, und vom 11. Februar 2021, BStBl I S. 301, sind mit der folgenden Maßgabe auch auf die beschränkte Steuerpflicht nach § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 StAbwG anzuwenden:

- Eine Steuerpflicht nach § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 StAbwG besteht immer dann, wenn der Vergütungsgläubiger ein sonstiges Recht an eine in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässige nicht nahestehende Person i. S. d. § 1 Absatz 2 AStG vermietet und verpachtet oder veräußert und der einzige inländische Anknüpfungspunkt die Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register ist. In den übrigen Fallkonstellationen mit Inlandsbezug liegen regelmäßig schon inländische Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f) oder Nummer 6 EStG vor. Ein Freistellungsantrag oder der Zugang zum vereinfachten Verfahren nach dem BMF-Schreiben vom 11. Februar 2021, BStBl I S. 301, ist in keinem Fall möglich.
- Im Falle der Veräußerung unterliegt die gesamte Vergütung dem Steuerabzug nach § 10 Absatz 2 StAbwG, soweit keine inländischen Einkünfte nach § 49 EStG vorliegen.

c) Weitere Voraussetzungen, § 10 Absatz 1 Satz 2 StAbwG

56. § 10 Absatz 1 Satz 2 StAbwG setzt voraus, dass die Einkünfte i. S. d. § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 4 StAbwG nach § 2 Absatz 1 Satz 1 EStG bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der Besteuerung unterliegen. Sie müssen damit auch bei Vorliegen einer unbeschränkten Steuerpflicht grundsätzlich steuerbar sein. Damit scheidet insbesondere solche Einkünfte aus, die aufgrund fehlender Einkünfteerzielungsabsicht nicht der Besteuerung unterliegen (Liebhaberei). Dies gilt auch für Einkünfte nach § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 StAbwG.

57. Für die Tatbestände des § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 4 StAbwG ist über das Vorliegen einer der dort genannten Tatbestandsmerkmale hinaus erforderlich, dass die gewährten Vergütungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten von unbeschränkt Steuerpflichtigen bei deren Veranlagung berücksichtigt werden können. Damit

scheidet die Anwendung der § 10 Absatz 1 Nummer 1 bis 4 StAbwG aus, wenn ein anderweitiges Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzugsverbot für die gesamten den Zahlungen an beschränkt Steuerpflichtige korrespondierenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten greift. Es ist hierbei darauf abzustellen, dass die Betriebsausgaben oder Werbungskosten grundsätzlich im Rahmen einer Veranlagung von unbeschränkt Steuerpflichtigen vollumfänglich zum Abzug gebracht werden können. Dies gilt auch dann, wenn die Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung bei Personengesellschaften berücksichtigt werden können. Die Wahl der Gewinnermittlungsart (z. B. nach § 4 Absatz 1, 4 Absatz 3 oder 5a EStG) ist unbeachtlich, notwendig ist nur, dass die Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei irgendeiner möglichen Gewinnermittlungsart berücksichtigt werden können.

Beispiel 8:

Das in dem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet X ansässige Unternehmen A erbringt Dienstleistungen i. S. d. § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 StAbwG an die inländische Kapitalgesellschaft G, welche ihren Gewinn nach § 5a EStG ermittelt. Aufgrund der pauschalen Gewinnermittlung nach § 5a EStG können die Vergütungen für die Dienstleistungen tatsächlich nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden. Da die Vergütungen aber abgezogen werden können, wenn G ihren Gewinn nach § 4 Absatz 1 EStG ermitteln würde, erzielt das Unternehmen A in vollem Umfang Einkünfte aus der Erbringung von Dienstleistungen, die § 10 StAbwG unterliegen.

58. Temporäre Abzugsbeschränkungen wie z. B. die Zinsschranke nach § 4h EStG schließen die Anwendung des § 10 StAbwG nicht aus. § 10 StAbwG bleibt bei einem nur anteiligen Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs für die den Vergütungen i. S. des § 10 Absatz 1 Satz 1 StAbwG korrespondierenden Betriebsausgaben vollumfänglich anwendbar. Eine Aufteilung in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Teil kommt nicht in Betracht.

d) Rechtsfolgen, § 10 Absatz 2 StAbwG

aa) Allgemeines

59. Nach § 10 Absatz 2 Satz 1 StAbwG ist § 50a Absatz 1, 2 Satz 1 und 2 und Absatz 3, 4 und 5 EStG für die Vergütungen des § 10 Absatz 1 Satz 1 StAbwG entsprechend anzuwenden. Das BMF-Schreiben vom 25. November 2010, BStBl I S. 1350, ist mit den folgenden Maßgaben anzuwenden:

60. Der Abzug von Werbungskosten und Betriebsausgaben richtet sich nach § 10 Absatz 2 Satz 1 StAbwG i. V. m. § 50a Absatz 3 EStG. § 50a Absatz 3 EStG kann nach dem Wortlaut des Verweises dem Grunde nach anwendbar sein. Jedoch müssen hierzu die weiteren Voraussetzungen der Norm vorliegen. Insbesondere muss die Ansässigkeit in einem EU-/EWR-Staat gegeben sein. Damit kann § 50a Absatz 3 EStG nur in Fällen Anwendung finden, in denen eine Doppelansässigkeit vorliegt. Ob darüber hinaus eine Vergleichbarkeit der steuerpflichtigen Einkünfte des § 10 Absatz 1 Satz 1 StAbwG mit denen des § 50a Absatz 1 Nummer 1, 2 und 4 EStG gegeben ist, ist im Einzelfall unter Berücksichtigung der europarechtlichen Vorgaben zu prüfen. Die Höhe des Steuersatzes richtet sich in diesem Fall nach § 50a Absatz 3 EStG und nicht nach § 10 Absatz 2 Satz 2 StAbwG i. V. m. § 50a Absatz 2 Satz 1 EStG.

bb) Nettovereinbarung

61. Nettovereinbarungen sind auch für den Steuerabzug nach § 10 StAbwG grundsätzlich möglich. Eine solche Nettovereinbarung liegt vor, wenn der Schuldner der Vergütung die Abzugsteuer nach § 10 StAbwG i. V. m. § 50a Absatz 1 EStG und den Solidaritätszuschlag übernimmt bzw. selbst trägt. Eine Nettovereinbarung muss ausdrücklich von den Parteien gewollt sein. Dies ist anhand der objektiv gegebenen Umstände des Einzelfalls festzustellen. Sie kann nicht allein deshalb unterstellt werden, weil der Steuerabzug unterblieben ist. Der Steuersatz für den Steuerabzug beträgt in diesen Fällen 17,82 Prozent zzgl. Solidaritätszuschlag auf den Steuerabzug.

cc) Haftung (Anwendung des § 50a Absatz 5 Satz 5 EStG)

62. Nach § 10 Absatz 2 Satz 1 StAbwG i. V. m. § 50a Absatz 5 Satz 5 EStG haftet der Vergütungsschuldner für die Einbehaltung und Abführung der Steuer, wenn er den Steuerabzug nicht vorschriftsmäßig vorgenommen hat. Die im BMF-Schreiben vom 25. November 2010, BStBl I S. 1350, in Rn. 56 bis 58 dargelegten Grundsätze sind anzuwenden.

dd) Nachforderungsbescheid gegenüber dem Vergütungsschuldner

63. Das BZSt hat ein Wahlrecht, den Haftungsschuldner durch Haftungsbescheid oder durch Nachforderungsbescheid in Anspruch zu nehmen, wenn dieser seine Anmeldepflicht nicht erfüllt hat (BFH vom 13. September 2000 I R 61/99, BStBl II 2001, 67; vom 7. Juli 2004 VI R 171/00, BStBl II 2004, 1087; vom 20. August 2008 I R 29/07, BStBl II 2010, 142; vom 17. Februar 2010 I R 85/08, BStBl II 2011, 758).

Wenn der Haftungsschuldner durch Nachforderungsbescheid in Anspruch genommen wird, sind keine besonderen Ermessenserwägungen des BZSt erforderlich (BFH vom 13. September 2000 I R 61/99, BStBl II 2001, 67).

**ee) Nachforderung gegenüber dem Vergütungsgläubiger
(§ 10 Absatz 2 Satz 1 StAbwG i. V. m. § 50a Absatz 5 Satz 6 EStG analog)**

64. § 50a Absatz 5 Satz 6 EStG ist analog anzuwenden (§ 10 Absatz 2 Satz 1 StAbwG). Der Steuerschuldner (Vergütungsgläubiger) kann in Anspruch genommen werden, wenn der Vergütungsschuldner den Steuerabzug nicht vorschriftsmäßig vorgenommen hat. In der Regel ist jedoch die Haftungsinanspruchnahme des nicht in dem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässigen Vergütungsschuldners erfolgsversprechender, da in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet die Durchsetzung des Anspruchs regelmäßig aussichtslos ist. Diese Erwägung führt in der Regel dazu, dass zunächst der Vergütungsschuldner in Haftung zu nehmen ist (vgl. BFH vom 5. November 1992 I R 41/92, BFHE 170, 204, BStBl II 1993, 407). Etwas anderes kann insbesondere gelten, wenn ein Fall des § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 StAbwG vorliegt, da diese Vorschrift auch dann greift, wenn der Vergütungsschuldner nicht im Inland ansässig ist.

ff) Steuerbescheinigung (Anwendung des § 50a Absatz 5 Satz 7 EStG)

65. § 50a Absatz 5 Satz 7 EStG findet mit der Maßgabe Anwendung, dass dem nach § 10 Absatz 1 Satz 1 StAbwG beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubiger eine Bescheinigung über die einbehaltene und abgeführte Steuer auf seinen Antrag nicht vom Vergütungsschuldner, sondern vom BZSt auszustellen ist. Da eine Erstattung aufgrund von § 1 Absatz 3 StAbwG ausgeschlossen ist, ist die Ausstellung einer Steuerbescheinigung durch den Vergütungsschuldner nicht erforderlich. Auf Antrag kann das BZSt eine Steuerbescheinigung ausstellen. Dies ist aber nur dann möglich, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass er ein berechtigtes Interesse an der Bescheinigung hat. Ein solches ist in der Regel nur dann gegeben, wenn und soweit
- der Vergütungsgläubiger eine Steuerbescheinigung für Zwecke der Anrechnung auf im Ausland erhobene Steuern benötigt oder
 - eine Berücksichtigung der Steuer im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht i. S. d. § 2 AStG erfolgen soll.

Der Antrag kann vom Vergütungsgläubiger oder in dessen Auftrag vom Vergütungsschuldner formlos beim BZSt gestellt werden.

4. Versagung der Steuerbefreiung für Dividenden und Veräußerungsgewinne, § 11 StAbwG

66. Nach § 11 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 StAbwG ist die Steuerbefreiung nach § 8b Absatz 1 Satz 1 KStG für Gewinnausschüttungen und andere Bezüge i. S. d. § 20 Absatz 1 Nummer 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a) EStG ausgeschlossen, die von einer in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässigen Körperschaft geleistet werden.
67. § 11 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 StAbwG schließt Steuerbefreiungen für Gewinnausschüttungen und andere Bezüge i. S. d. § 20 Absatz 1 Nummer 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a) EStG aufgrund von DBA aus, wenn die Vorschriften des DBA mit § 8b Absatz 1 Satz 1 KStG vergleichbar sind.
68. § 11 Absatz 1 Satz 2 StAbwG schließt die Steuerfreiheit nach § 8b Absatz 2 Satz 1 KStG und vergleichbare abkommensrechtliche Steuerbefreiungen für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger oder bei der Empfängerin zu Bezügen i. S. d. § 20 Absatz 1 Nummer 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a) EStG führen, aus.
69. § 11 Absatz 1 Satz 1 und 2 StAbwG gelten auch, wenn der Steuerpflichtige Bezüge von einer nahestehenden Person i. S. d. § 1 Absatz 2 AStG erhält und diese Bezüge aus Ausschüttungen oder Veräußerungsgewinnen resultieren, die die nahestehende Person unmittelbar oder mittelbar von einer Körperschaft i. S. d. Satzes 1 erhalten hat (§ 11 Absatz 1 Satz 3 StAbwG). Dies gilt nicht, wenn bereits auf Ebene der nahestehenden Person § 11 Absatz 1 Satz 1 und 2 StAbwG oder vergleichbare Regelungen angewendet worden sind. Gewinne der nahestehenden Person aus Ausschüttungen oder Veräußerungsgewinnen i. S. d. § 11 Absatz 1 Satz 3 Halbsatz 1 StAbwG, auf die § 11 Absatz 1 Satz 3 Halbsatz 2 StAbwG keine Anwendung findet, gelten bei der Anwendung des § 11 Absatz 1 Satz 3 StAbwG als vorrangig an den Steuerpflichtigen ausgeschüttet. Entsprechendes gilt im Fall der Veräußerung einer Beteiligung an der nahestehenden Person durch den Steuerpflichtigen.
70. Die Regelungen zur Abgeltungsteuer und zum Teileinkünfteverfahren sind gem. § 11 Absatz 2 StAbwG auf Einkünfte i. S. d. § 11 Absatz 1 StAbwG nicht anzuwenden.
71. Da für die Besteuerung von Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds die Anwendung des § 8b KStG nach § 6 Absatz 6 InvStG ohnehin ausgeschlossen ist, können sich bei der Besteuerung auf Fondsebene insoweit keine Anwendungsfälle des § 11 StAbwG ergeben. Bei Spezial-Investmentfonds ist nach § 29 Absatz 3 Satz 2

InvStG auch die Freistellung aufgrund eines DBA ausgeschlossen. Für die Anleger eines Investmentfonds sind nach § 16 Absatz 3 und 4 InvStG die Steuerbefreiungen nach § 8b KStG und aufgrund eines DBA weitestgehend ausgeschlossen. Somit können sich im Wesentlichen nur im Rahmen der Besteuerung von Anlegern eines Spezial-Investmentfonds Anwendungsfälle ergeben (Ausschluss der Steuerbefreiung für Gewinnausschüttungen gem. § 42 Absatz 2 Satz 1 i. V. m. § 30 Absatz 2 InvStG und Veräußerungsgewinne gem. § 42 Absatz 2 Satz 2 InvStG).

72. Wenn ein Spezial-Investmentfonds Gewinnausschüttungen und andere Bezüge i. S. d. § 20 Absatz 1 Nummer 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a) EStG aus Beteiligungen an Körperschaften erzielt, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, sind diese Bezüge in der Ertragskategorie 4 der Anlage 1 des BMF-Schreibens vom 21. Mai 2019, BStBl I S. 527, in der jeweils gültigen Fassung, zu erfassen. Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Körperschaften, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, sind in der Ertragskategorie 8 zu berücksichtigen. Die Direkt- und die Allgemeinkosten, die durch die Beteiligung an solchen Körperschaften veranlasst sind, sind nach § 39 Absatz 2 InvStG und § 40 Absatz 5 InvStG ausschließlich den Veräußerungsgewinnen (Ertragskategorie 8) zuzuordnen. Die Abziehbarkeit der Direkt- und Allgemeinkosten kann jedoch nach § 8 StAbwG ausgeschlossen sein (siehe Rn. 20).
73. Beteiligungen an Körperschaften, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, sind aufgrund des Ausschlusses von § 8b KStG und § 3 Nummer 40 EStG nicht im Aktiengewinn eines Spezial-Investmentfonds zu berücksichtigen.

5. Verhältnis der Abwehrmaßnahmen untereinander

74. Bezogen auf den jeweiligen Geschäftsvorgang findet nur eine Abwehrmaßnahme Anwendung. Die Maßnahmen der §§ 8 und 10 StAbwG sind so angelegt, dass insbesondere bei Anwendbarkeit einer erweiterten Quellensteuermaßnahme nach § 10 StAbwG die Anwendbarkeit des Abzugsverbots nach § 8 StAbwG ausgeschlossen ist (vgl. § 8 Satz 2 Nummer 1 StAbwG). Zu einem Abzugsverbot nach § 8 StAbwG kommt es danach nur, soweit weder eine beschränkte Steuerpflicht nach § 10 StAbwG noch eine unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht nach dem Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz vorliegt.
75. Auch im Hinblick auf die Anwendung der §§ 8 und 9 StAbwG findet nur eine Maßnahme Anwendung. So findet § 8 StAbwG keine Anwendung, soweit aufgrund der

aus den Aufwendungen resultierenden Einnahmen ein Hinzurechnungsbetrag i. S. d. § 10 Absatz 1 Satz 1 AStG anzusetzen ist (§ 8 Satz 2 Nummer 2 StAbwG).

76. Das Verhältnis der Maßnahmen nach den §§ 9 und 10 StAbwG ist so geregelt, dass bei der Anwendung der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 StAbwG die aufgrund von § 10 StAbwG gezahlten Quellensteuern bei der Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags angerechnet werden.

6. Gesteigerte Mitwirkungspflichten, § 12 StAbwG

77. Nach § 12 Absatz 1 StAbwG hat die unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige Person über die nach § 90 AO bestehenden Mitwirkungspflichten hinaus eine gesteigerte Mitwirkungspflicht. Für diesen Zweck bestimmt § 12 Absatz 2 Satz 1 StAbwG einen Katalog von zusätzlichen Aufzeichnungspflichten, die allgemein für Geschäftsvorgänge i. S. d. § 7 StAbwG gelten und damit auch für Geschäftsvorgänge zwischen nicht nahestehenden Personen. Bei § 12 StAbwG handelt es sich somit um eine eigenständige Maßnahme, die auch greifen kann, wenn keine der anderen in §§ 8 bis 11 StAbwG aufgeführten Maßnahmen greift. Diese zusätzlichen Pflichten umfassen insbesondere Aufzeichnungen über die Geschäftsbeziehung, die zugrunde liegenden Verträge, die ausgeübten Funktionen, die Geschäftsstrategien und die Markt- und Wettbewerbsverhältnisse. Zu beachten ist, dass gerade in Bezug auf unabhängige Dritte gewisse Aufzeichnungen nicht zwingend erstellt und verlangt werden können; beispielsweise die von den Beteiligten im Rahmen der Geschäftsbeziehungen ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken sowie deren Veränderungen innerhalb des Wirtschaftsjahres oder die eingesetzten wesentlichen Vermögenswerte.
78. Nach § 12 Absatz 2 Satz 2 StAbwG sind die Aufzeichnungen nach Satz 1 spätestens ein Jahr nach Ablauf des betreffenden Kalenderjahres oder Wirtschaftsjahres zu erstellen und an die örtlich zuständige Finanzbehörde sowie in den Fällen der Verpflichtung zum Country-by-Country Reporting (§ 138a AO) auch an das BZSt zu übermitteln. Bei Verletzung der gesteigerten Mitwirkungspflichten wird nach § 162 Absatz 2 Satz 3 AO widerlegbar vermutet, dass in Deutschland steuerpflichtige Einkünfte in Bezug zu nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten nicht erklärt oder höher als erklärt sind. Des Weiteren werden bei einem nicht entschuldbaren oder nicht nur geringfügigen Verletzen der gesteigerten Mitwirkungspflichten gem. § 162 Absatz 4a AO Zuschläge gem. § 162 Absatz 4 AO erhoben.

79. Sofern ein Finanzinstitut die Anforderungen an die KYC-Prozesse² gemäß Bestimmungen zur Geldwäschebekämpfung, vergleichbaren Dokumentationsanforderungen nach der AO oder Pflichten, die sich aus dem Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz (FKAustG) ergeben, vollumfänglich erfüllt und im Rahmen dieser Dokumentation keine Ansässigkeit in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet festgestellt wird, ist dies auch für Zwecke des StAbwG ausreichend. In diesem Fall genügt etwa eine Bestätigung gemäß CRS-Formular durch die Partei im Ausland, dass sie nicht in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist.
80. Bei Vermögensgegenständen, die unter den Anwendungsbereich des § 7 StAbwG fallen, ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn der Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds nur die Bezeichnung, die Art des Investments (z. B. Anleihe oder Aktie) und eine etwaig vergebene ISIN dem für ihn zuständigen Finanzamt mitteilt. Die Möglichkeit zur jederzeitigen Anforderung weiterer Aufzeichnungen nach § 12 Absatz 2 Satz 3 StAbwG bleibt davon unberührt.
81. Um eine effiziente Erfüllung der gesteigerten Mitwirkungspflichten zu ermöglichen, ist es im Einzelfall nicht zu beanstanden, wenn die entsprechenden Aufzeichnungen – abweichend von der Frist des § 12 Absatz 2 Satz 2 StAbwG – erst bis zum Ablauf des 14. Monats nach Ablauf des Kalenderjahres oder Wirtschaftsjahres, in dem der mitzuteilende Sachverhalt verwirklicht worden ist, der zuständigen Finanzbehörde übermittelt werden. Insbesondere Kapitalverwaltungsgesellschaften wird so die Möglichkeit gegeben, für sämtliche von ihnen verwalteten Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds die gesteigerten Mitwirkungspflichten zu einem einheitlichen Termin zu erfüllen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds regelmäßig unterschiedliche Geschäftsjahre haben.

Beispiel 9:

- *Fonds 1 (GJ 31. Januar 22) > Fristablauf nach § 12 StAbwG am 31. Januar 23*
- *Fonds 2 (GJ 31. März 22) > Fristablauf nach § 12 StAbwG am 31. März 23*
- *Fonds 3 (GJ 31. Dezember 22) > Fristablauf nach § 12 StAbwG am 31. Dezember 23*

² KYC (Know Your Customer)-Prozesse sind Prozesse, bei dem Unternehmen die Identität ihrer Kunden überprüfen, um Geldwäsche, Betrug und andere illegale Aktivitäten zu verhindern. Dies geschieht durch die Sammlung und Überprüfung von persönlichen Informationen und Dokumenten, um sicherzustellen, dass die Kunden legitim und vertrauenswürdig sind.

Für eine einheitliche Abgabe der Erklärungen für alle Fonds mit einem Geschäftsjahresende im Jahr 22 bliebe der Kapitalverwaltungsgesellschaft in dem Beispiel nur ein Monat Zeit. Maßgebend wäre der Fristablauf für Fonds 1 zum 31. Januar 23. Dieser Zeitraum erscheint zu kurz, um für eine Vielzahl von Fonds die Erklärung erstellen zu können.

VI. Verhältnis zu anderen Regelungen

1. Verhältnis von §§ 8, 9 und § 10 StAbwG zu § 10 AStG

82. Das Abzugsverbot nach § 8 StAbwG kommt nicht zur Anwendung, soweit aufgrund der aus den Aufwendungen resultierenden Einnahmen ein Hinzurechnungsbetrag i. S. d. § 10 Absatz 1 Satz 1 AStG anzusetzen ist (§ 8 Satz 2 Nummer 2 StAbwG).

Beispiel 10:

Die D-GmbH (ansässig in DEU) ist an der Oasen Corp. (ansässig in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet; Ertragsteuersatz 0 Prozent; Rechtstypenvergleich entsprechend einer deutschen Kapitalgesellschaft) zu 100 Prozent beteiligt. Die Oasen Corp. erzielt 100 € aus aktiven Einkünften mit fremden Dritten. Zusätzlich erzielt sie Zinseinnahmen i. H. v. 900 € aus einer Geschäftsbeziehung mit der D-GmbH. Es handelt sich um eine Darlehensbeziehung und entsprechend um passive Einkünfte i. S. d. § 8 Absatz 1 AStG. Es werden keine Dividenden ausgeschüttet.

Das Steuerhoheitsgebiet wird im Jahr 01 nach Maßgabe des § 2 Absatz 1 StAbwG als ein nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet eingestuft und schließlich in der StAbwV (§ 3 Absatz 1 StAbwG) genannt. Diese tritt im Jahr 01 in Kraft.

In den Jahren 02, 03 und 04 sind die §§ 9, 10 und 12 StAbwG anzuwenden. Nach § 10 Satz 1 Nummer 1 StAbwG unterliegen die auf das Darlehen entfallenden Einkünfte der Oasen-Corp. der beschränkten Steuerpflicht. Die inländische D-GmbH hat 135 € der jährlichen Zinszahlung einzubehalten und an das BZSt abzuführen (Steuerabzug von 15 Prozent).

Die Einkünfte der Oasen-Corp. i. H. v. 1.000 GE unterliegen bei der D-GmbH nach § 9 StAbwG der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung (durchschnittliche Unternehmenssteuerbelastung ca. 30 Prozent = 300 €). Auf Antrag der D-GmbH werden im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung die deutschen Quellensteuern auf die Zinserträge der Oasen-Corp. angerechnet (§ 12 Absatz 1 AStG; im Beispiel: 135 €).

Ab dem Jahr 05 finden die §§ 8 bis 10 und 12 StAbwG Anwendung. Die Zinsaufwendungen der D-GmbH in Höhe von 900 € bleiben nach § 8 Satz 2 Nummer 2 StAbwG grundsätzlich als Betriebsausgaben abzugsfähig. Ansonsten gilt die Lösung zuvor entsprechend.

2. Verhältnis von § 10 StAbwG zu § 2 AStG

83. Die Regelungen des § 10 StAbwG können neben der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG grundsätzlich anwendbar sein. Die Subsidiaritätsanordnung des § 10 StAbwG erfasst nur Einkünfte, die schon aufgrund § 49 EStG einer beschränkten Steuerpflicht unterliegen (vgl. dazu Rn. 29 f.). § 2 Absatz 5 Satz 2 AStG ist allerdings auch in den Fällen einer parallelen Anwendbarkeit des § 10 StAbwG für Einkünfte zu beachten, die hiernach dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen.

Beispiel 11:

Der in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässige A, der die Voraussetzung des § 2 Absatz 1 AStG erfüllt, gibt dem in Deutschland ansässigen B ein unbesichertes Darlehen, für das jährlich 1.000 € Zinsen gezahlt werden. B macht die Zinszahlung als Betriebsausgaben geltend.

Die Zinsen stellen bei A Einkünfte nach § 20 Absatz 1 Nummer 7 EStG dar, die als Zusatzeinkünfte von der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG erfasst sind. Zugleich unterfallen die Zinsen § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 StAbwG, als nach StAbwG beschränkt steuerpflichtige Einkünfte des A. B hat insoweit einen Steuerabzug nach § 10 Absatz 2 StAbwG i. V. m. § 50a EStG in Höhe von 15 Prozent = 150 € vorzunehmen. Über § 2 Absatz 5 Satz 2 AStG ist der vorzunehmende Steuerabzug nach § 10 StAbwG allerdings nicht abgeltend. Vielmehr sind die Zinsen in die Veranlagung zur erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG einzubeziehen und unterliegen dort dem besonderen Steuertarif nach § 32d Absatz 1 EStG in Höhe von 25 Prozent = 250 €. Die einbehaltenen 150 € sind hierauf anzurechnen. Für den Nachweis ist die durch das BZSt auszustellende Steuerbescheinigung vorzulegen (zu den Voraussetzungen vgl. Rn.65).

3. Verhältnis von § 11 StAbwG zu § 11 AStG

84. § 11 StAbwG schließt die Anwendung des Kürzungsbetrags nach § 11 AStG nicht aus.

4. Verhältnis des StAbwG zu bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen

85. § 1 Absatz 3 Satz 1 StAbwG regelt den Vorrang der Bestimmungen des StAbwG vor entgegenstehenden Vorschriften in etwaigen DBA. Dieser Vorrang ist nicht auf DBA beschränkt, die mit einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet abgeschlossen wurden. Damit sind die Vorschriften des StAbwG in vollem Umfang auch anzuwenden, soweit ein DBA besteht. Die Rechtsfolgen des StAbwG treten also selbst dann ein, wenn in dem DBA ausdrücklich etwas anderes geregelt ist (sog. Treaty Override).
86. § 1 Absatz 3 Satz 2 StAbwG regelt über die Anwendung der Maßnahmen des StAbwG hinaus, dass deutsche Besteuerungsrechte durch mit einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet bestehenden DBA nicht berührt werden. Dies gilt im Zeitraum, in dem die Abwehrmaßnahmen nach dem 3. und 4. Abschnitt des StAbwG Anwendung finden. Demnach sind DBA-Vorschriften nicht anzuwenden, wenn eine der in dem 3. und 4. Abschnitt des StAbwG geregelten Maßnahmen Anwendung findet; also zeitlich ab dem Jahr nach der erstmaligen Listung des nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiets in der StAbwV. Soweit ein deutscher Besteuerungsanspruch gegeben ist, wird dieser nicht durch die abkommensrechtlichen Regelungen beschränkt.

Beispiel 12:

Der Staat X ist nicht kooperativ i. S. d. § 2 StAbwG und wird zum 1. Januar des Jahres 01 auf die EU-Liste aufgenommen. Am 1. November des Jahres 01 wird der Staat auch in die StAbwV aufgenommen. Mit dem Staat X besteht ein DBA, welches dem Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Körperschaft ein auf 15 Prozent beschränktes Besteuerungsrecht für Streubesitzdividenden gewährt.

Am 2. November des Jahres 01 schüttet die in Deutschland ansässige A AG an die im Staat X ansässige natürliche Person B, die an der A AG mit einer Beteiligung von 5 Prozent beteiligt ist, eine Dividende aus, die B noch im Jahr 01 zufließt. Die Kapitalertragsteuer wird vorschriftsmäßig einbehalten.

Am 1. September des Jahres 02 stellt B beim BZSt einen Antrag auf Erstattung der über 15 Prozent hinausgehenden Kapitalertragsteuer.

Dem Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer ist (sofern die weiteren Voraussetzungen vorliegen) stattzugeben. Die Beschränkung des deutschen Quellenbesteuerungsrechts durch das DBA sind zu beachten. Erst ab dem Jahr 02 finden das deutsche Besteuerungsrecht beschränkende Vorschriften des DBA keine

Anwendung mehr, da ab diesem Zeitpunkt die Maßnahmen des StAbwG Anwendung finden. Für die Beurteilung kommt es auf die Verwirklichung des unter die Vorschriften des DBA fallenden Tatbestandes (hier die Ausschüttung der Dividende) und nicht auf die Antragstellung beim BZSt an.

Beispiel 13 (Abwandlung vorheriges Beispiel):

Wie Beispiel 12, allerdings erfolgt die Ausschüttung der A AG am 1. Februar 02.

Der Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer ist abzulehnen. Die Beschränkung des Quellenbesteuerungsrechts auf 15 Prozent durch das DBA ist nicht anzuwenden, da das DBA die Besteuerungsrechte Deutschlands einschränkt und der Treaty Override des § 1 Absatz 3 Satz 2 StAbwG greift.

Sollte der Staat X im Laufe des Jahres 02 als kooperativ eingestuft und konsequenterweise noch im Jahr 02 von der StAbwV gestrichen werden, sind die Maßnahmen des StAbwG mit Wirkung zum 1. Januar 02 nicht anzuwenden. Damit findet auch das DBA für das gesamte Jahr 02 Anwendung. Die Entscheidung über den Erstattungsantrag kann damit final erst im Jahr 03 erfolgen. Im Jahr 02 gestellte Anträge sind bis zum Beginn des Jahres 03 zurückzustellen.

87. § 1 Absatz 3 Satz 2 StAbwG führt nicht zu einem abkommenslosen Zustand. Sofern das einschlägige DBA die Anwendung der Anrechnungsmethode vorsieht, erfolgt die Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Steuer bzw. ihr Abzug bei der Ermittlung der Einkünfte nach Maßgabe der allgemeinen Grundsätze (§ 34c Absatz 6 Satz 2 EStG ggf. in Verbindung mit § 26 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 KStG oder anderen Vorschriften (u. a. § 32d Absatz 5 Satz 1 EStG)). Die Anrechnung bzw. der Abzug ist mithin der Höhe nach auf den DBA-Quellensteuersatz begrenzt. Sofern das einschlägige DBA die Freistellung der ausländischen Einkünfte von der deutschen Besteuerung vorsieht und Deutschland die ausländischen Einkünfte aufgrund der Anwendung des § 1 Absatz 3 Satz 2 StAbwG besteuert, erfolgt die Anrechnung bzw. der Abzug der ausländischen Steuer in analoger Anwendung des § 34c Absatz 6 Satz 5 EStG nach § 34c Absatz 1 bis 3 und Absatz 6 Satz 6 EStG.
88. In den Fällen des § 1 Absatz 3 Satz 2 StAbwG ist § 50d Absatz 8 EStG nicht anzuwenden.

6. Verhältnis zu anderen Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugsverboten

89. Die Regelungen des § 8 StAbwG sind grundsätzlich neben anderen Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugsverboten wie z. B. § 4k EStG anzuwenden. § 8 StAbwG ist vorrangig vor dem temporären Abzugsverbot der Zinsschranke nach § 4h EStG anzuwenden.

VII. Schlussbestimmungen

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) zum Abruf bereit.