



Law

# Maßnahmen gegen Steueroasen

Ein Überblick



# Das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb (Steueroasen-Abwehrgesetz – StAbwG) regelt Maßnahmen im Fall von Geschäftsbeziehungen zu nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten.

Die Einstufung als ein nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet hat neben dem StAbwG auch Auswirkungen unter anderem auf die Mitteilungspflicht von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen („DAC 6“), das öffentliche Country-by-Country Reporting („Public CbCR“) und die Corona Überbrückungshilfen.

## I. Nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete

Der Rat der Europäischen Union bewertet die Steuerpolitik von Ländern nach Transparenz, Steuergerechtigkeit, Umsetzung von Anti-BEPS-Maßnahmen und Informationsaustausch. Wer sich nicht daran hält, kommt auf eine sogenannte „Blacklist“ nicht kooperativer Steuerhoheitsgebiete. Die EU hat erstmals im Dezember 2017 die Blacklist veröffentlicht. Daneben gibt es eine zweite Liste – die sogenannte „Greylist“ – in der die Steuerhoheitsgebiete aufgeführt sind, die noch nicht alle internationalen Steuerstandards erfüllen, aber die Umsetzung von Reformen zugesagt haben. Beide Listen werden von der EU zweimal im Jahr, jeweils im Februar und Oktober, aktualisiert. Nach der Aktualisierung im Februar 2024 befinden sich auf der Blacklist und Greylist die folgenden Steuerhoheitsgebiete:

### EU-Blacklist

Amerikanisch-Samoa, Anguilla, Antigua und Barbuda, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Russland, Samoa, Trinidad und Tobago, Amerikanische Jungferninseln, Vanuatu



### EU-Greylist

Armenien, Belize, Britische Jungferninseln, Costa Rica, Curaçao, Eswatini, Malaysia, Seychellen, Türkei, Vietnam



Der jeweilige Stand (mit Zeitleiste) kann auf der Homepage der EU abgerufen werden unter:  
<https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

## II. Das Steueroasen-Abwehrgesetz

### Hintergrund und Historie

Mit dem StAbwG v. 25.06.2021 hat Deutschland ein seit Jahren verfolgtes Ziel des Rates der EU, Steuer- vermeidung und aggressive Steuerplanung zum Nachteil der Mitgliedsländer der EU zu bekämpfen, national umgesetzt. Der Rat hatte seinen Mitglieds- staaten für die Blacklist-Länder empfohlen, „Legisla-

tivmaßnahmen“ zu ergreifen. Von insgesamt vier empfohlenen Legislativmaßnahmen sollten die EU-Länder mindestens eine umsetzen.

Die Übersicht zeigt, inwieweit die Mitgliedsstaaten die Maßnahmen umgesetzt haben.

### Maßnahmen der Mitgliedsstaaten

Land	Nicht-Abzugsfähigkeit der Kosten	Hinzurechnungs- besteuern	quellensteuerliche Maßnahmen	Begrenzung der Beteiligungsfreistellung
Belgien	✓	✓		✓
Bulgarien			✓	
Dänemark	✓		✓	
Deutschland	✓	✓	✓	✓
Estland		✓	✓	✓
Finnland		✓		
Frankreich	✓	✓	✓	✓
Griechenland	✓			
Irland		✓		
Italien	✓		✓	
Kroatien		✓	✓	
Lettland		✓	✓	✓
Litauen	✓	✓	✓	✓
Luxemburg	✓			
Malta				✓
Niederlande		✓	✓	
Österreich		✓		
Polen		✓	✓	✓
Portugal	✓	✓	✓	✓
Romänien	✓			
Slowakei	✓		✓	✓
Slowenien	✓	✓	✓	✓
Spanien	✓	✓	✓	✓
Schweden	✓			
Tschechien		✓		
Ungarn		✓		
Zypern			✓	

Quelle: Tax defensive measures implemented by European states a – KPMG Global

Deutschland hat im StAbwG alle vier Abwehrmaß- nahmen übernommen. Die EU-Blacklist gilt jedoch nicht unmittelbar für Zwecke des StAbwG. Damit die Abwehrmaßnahmen bezogen auf ein Steuer- hoheitsgebiet zur Anwendung kommen, muss es zunächst in die nationale Steueroasenabwehrver- ordnung (StAbwV) aufgenommen werden. Im April 2024 waren 16 nicht kooperative Steuerhoheitsge- biete in der StAbwV gelistet (sog. „gelistete Län- der“): Amerikanisch-Samoa, Anguilla, Antigua und Barbuda, Bahamas, Belize, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Russische Föderation, Samoa, Seychellen, Trinidad und Tobago, Turks- und Caicosinseln, Ame- rikanische Jungferninseln, Vanuatu. Aufgrund der stetigen Aktualisierung der EU-Blacklist und daran anschließend der StAbwV ist dies eine Moment- aufnahme. Die StAbwV wird regelmäßig erst zum

Ende eines Jahres an den dann aktuellen Stand der EU-Blacklist – unter Berücksichtigung der Änderun- gen im Oktober – angepasst (zur zeitlichen Anwen- dung der Abwehrmaßnahmen in Bezug auf neu aufgenommene bzw. aus der StAbwV gestrichene Steuerhoheitsgebiete s. u.).

### Typische Anwendungsbereiche und Branchen

Betroffen sind inländische Steuerpflichtige, die Ge- schäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnisse mit Personen in einem gelisteten Land haben. Die wirtschaftlichen Gründe dafür sind unbeachtlich. Mit Blick auf die im April 2024 in der StAbwV ge- listeten Länder sind insbesondere, aber nicht nur, Tourismus-, Luftfahrt- und Schifffahrtsunternehmen betroffen. Nach der Aufnahme von Ländern wie Russland, aber auch Panama, auf die Liste wird die

Betroffenheit wohl branchenunabhängiger werden. In diesem Zusammenhang sollte immer auch die Greylist, die eine Vorstufe zur Blacklist darstellt und somit von Unternehmen als Frühwarnsystem genutzt werden kann, beobachtet werden. Dort finden sich im April 2024 zum Beispiel die Türkei, Vietnam und Costa Rica.

### Die Abwehrmaßnahmen

Die im StAbwG enthaltenen (vier) Legislativmaßnahmen beziehen sich auf Geschäftsvorgänge deutscher Steuerpflichtiger mit

- natürlichen Personen mit Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichem Aufenthalt (§ 9 AO) und
- Personenvereinigungen und Vermögensmassen (Kapitalgesellschaften, Trusts, Stiftungen) mit Sitz (§ 11 AO) oder Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) in einem gelisteten Land.

### **A** „Inbound-Fälle“

Auf Zahlungsströme in ein gelistetes Land sieht das StAbwG Quellensteuermaßnahmen (§ 10 StAbwG) oder ein Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugsverbot für Aufwendungen aus Geschäftsbeziehungen in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet (§ 8 StAbwG) vor.

§ 10 StAbwG fingiert hierzu eine beschränkte Steuerpflicht der ausländischen Person verbunden mit der Pflicht zum Quellensteuerabzug beim inländischen Steuerpflichtigen. Von der beschränkten Steuerpflicht der in dem gelisteten Land ansässigen Person, Personenvereinigung oder Vermögensmasse werden Einnahmen (und korrespondierend Betriebsausgaben oder Werbungskosten) aus Finanzierungsbeziehungen, Versicherungs- oder Rückversicherungsprämien, Handel mit Waren oder Dienstleistungen und – seit dem 01.01.2023 – Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung oder der Veräußerung von Rechten, die in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind (sog. Registerfälle), erfasst.

Zur Umsetzung der Quellensteuermaßnahme wird an § 50a EStG angeknüpft. Das bedeutet: Auf Vergütungen (Betriebsausgaben oder Werbungskosten) hat der inländische (deutsche) Vertragspartner 15 Prozent Quellensteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag einzubehalten und an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) vierteljährlich abzuführen. Wird die

Übernahme der Steuer durch den Vergütungsschuldner vereinbart (sog. Nettovereinbarung) erhöht sich die Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug und der Steuerabzug erfolgt rechnerisch mit 17,82 Prozent der vereinbarten Netto-Vergütung zuzüglich Solidaritätszuschlag.

### Besonderheiten bei der Tonnagebesteuerung

Für die Pflicht zum Quellensteuerabzug gemäß § 10 StAbwG stellt sich die Frage, ob die maßgeblichen Zahlungsströme in ein gelistetes Land den inländischen Gewinn als Betriebsausgaben gemindert haben müssen oder nicht. Nach dem Wortlaut der Norm und bisher erschienener Fachliteratur ist dies der Fall, da eine „Berücksichtigung“ bei der Veranlagung gefordert wird. Die Frage ist relevant bei nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben oder Betrieben, die ihren Gewinn gemäß § 5a EStG nach der geführten Tonnage besteuern. Hier liegen Betriebsausgaben zwar vor, diese werden bei der Veranlagung



zur unbeschränkten Einkommen- oder Körperschaftsteuer aber nicht berücksichtigt. An der Anforderung einer „Berücksichtigung“ von Betriebsausgaben hat sich durch die Neufassung des § 10 StAbwG durch das JStG 2022, auch bei Ergänzung einer Bezugnahme auf die Gewinnermittlungsart, nichts geändert.

## **B** „Outbound-Fälle“

Auf Beteiligungen an einer Gesellschaft in einem gelisteten Land und auf Zahlungsströme aus einem gelisteten Land sind eine verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 StAbwG) und der Wegfall von Schachtelprivilegien (§ 8b KStG) und DBA-Befreiungen für Dividenden und Veräußerungsgewinne (§ 11 StAbwG) vorgesehen.

Nach der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung gilt eine ausländische Gesellschaft mit ihren sämtlichen Einkünften, die insgesamt einer niedrigen Besteuerung unterliegen, als Zwischengesellschaft, unabhängig von der Aktivität der Einkünfte, der Erfüllung des Motivtests oder der Freigrenze bei gemischten Einkünften.

## **C** Konkurrenzverhältnis der vier Legislativmaßnahmen nach dem StAbwG

Es kommt jeweils nur eine der vier Maßnahmen zur Anwendung. Das Konkurrenzverhältnis der vier Maßnahmen zueinander ist durch Subsidiarität und den zeitlichen Anwendungsbereich geregelt. Das Verhältnis der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung nach dem StAbwG zu den Hinzurechnungsvorschriften des AStG lässt sich im Sinne einer Faustregel beschreiben: Es kommt die Norm zur Anwendung, die zur höheren Steuer führt.

### **Zeitliche Anwendung der Abwehrmaßnahmen**

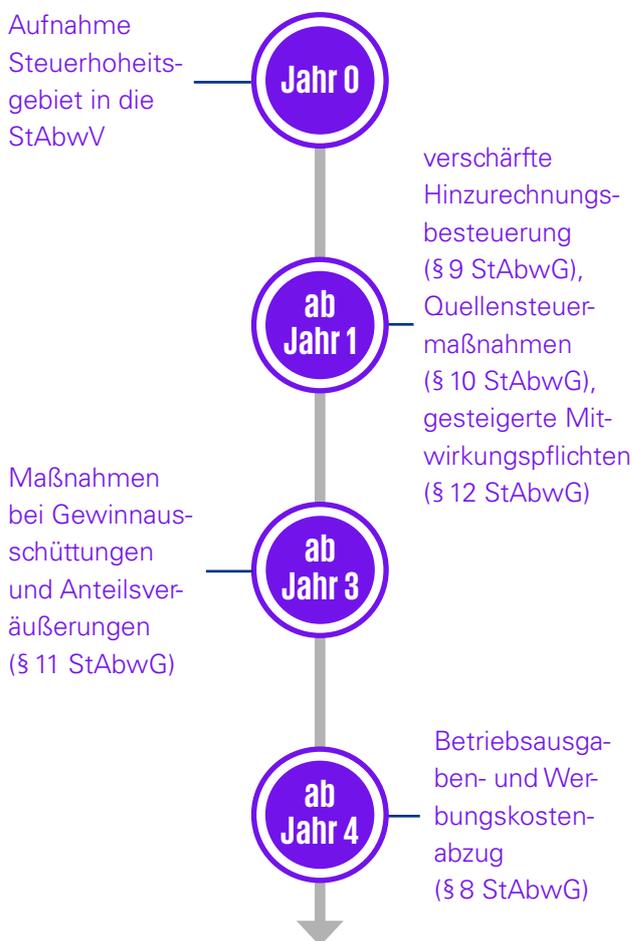
Wird ein Steuerhoheitsgebiet neu in die StAbwV aufgenommen, sind die Abwehrmaßnahmen und gesteigerten Mitwirkungspflichten bezogen auf dieses Steuerhoheitsgebiet grundsätzlich ab dem Beginn des Folgejahres (bzw. Wirtschaftsjahres) anwendbar. Für bestimmte Abwehrmaßnahmen ist ein „Stufenmodell“ für die zeitliche Anwendung vorgesehen: Das Verbot des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs (§ 8 StAbwG) ist erst ab dem Beginn des vierten Jahres (bzw. Wirtschaftsjahres) nach Aufnahme und die Maßnahmen bei Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen (§ 11 StAbwG) sind erst ab dem Beginn des dritten Jahres (bzw. Wirtschaftsjahres) nach Aufnahme anwendbar.

## **Anforderungen an die Compliance und steuerliche Aufzeichnungspflichten**

Das StAbwG sieht Mitwirkungspflichten vor, die über jene in § 90 AO hinausgehen. So enthält § 12 Abs. 2 StAbwG in insgesamt acht Katalognummern Aufzeichnungspflichten. Die Umsetzung im Hinblick auf Umfang und geforderten Detaillierungsgrad sowie die Integration in die ohnehin bereits nach § 90 Abs. 3 AO bestehenden Compliance-Verpflichtungen und -systeme dürften zu weiteren administrativen Belastungen bei den betroffenen Personen und Unternehmen führen. Nach § 12 Abs. 3 StAbwG hat der Steuerpflichtige nach Aufforderung der Finanzbehörde

- die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben seiner Aufzeichnungen nach § 12 Abs. 2 StAbwG an Eides statt zu versichern und
- die Finanzbehörde zu bevollmächtigen, in seinem Namen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den ausländischen Vertragspartnern außergerichtlich oder gerichtlich geltend zu machen.

### **Beispiel für die zeitliche Abfolge der Abwehrmaßnahmen**



## Verstoß gegen die gesteigerten Mitwirkungspflichten

Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, wird widerlegbar vermutet, dass in Deutschland steuerpflichtige Einkünfte in Bezug zu den in der StAbwV gelisteten Staaten

- a. bisher nicht erklärt wurden, tatsächlich aber vorhanden sind, oder
- b. bisher zwar erklärt wurden, tatsächlich aber höher sind als erklärt.

Hinzu kommt ein Zuschlag von 5000 Euro, jedoch mindestens fünf und höchstens zehn Prozent des Mehrbetrags der Einkünfte. Die Verletzung der Mitwirkungspflicht nach § 12 StAbwG kann somit zur Annahme höherer steuerlicher Bemessungsgrundlagen führen. Dieser Umstand kann für erforderlich werdende Offenlegungen und Nacherklärungen problematisch sein, da Bemessungsgrundlagen vollständig nacherklärt werden müssen (Vollständigkeitsgebot), soll die Nacherklärung strafbefreiende Wirkung entfalten.

## Fazit zum Steueroasen-Abwehrgesetz

Das StAbwG hat zwar auf den ersten Blick einen eingeschränkten Anwendungsbereich. Allerdings wohnt dem Gesetz durch die mittelbare Bezugnahme der StAbwV auf die EU-Blacklist eine durchaus brisante Dynamik inne, was zum Beispiel mit der Aufnahme Russlands auf die EU-Blacklist und in die StAbwV im Dezember 2023 dokumentiert wurde. Aber auch die Entwicklungen auf der EU-Greylist sollten Unternehmen im Sinne eines Frühindikators im Blick behalten. Diese Dynamik sollte in bestehende Compliance-Systeme eingearbeitet und berücksichtigt werden. Wer in den Anwendungsbereich des StAbwG kommt, wird nicht nur mit

umfangreichen Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten konfrontiert, sondern auch mit streitigen Rechtsfragen. Der am 30.11.2023 veröffentlichte [Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung des Steueroasen-Abwehrgesetzes lässt noch viele Fragen offen.](#)

## III. Weitere (steuerliche) Maßnahmen mit Bezug zu nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten

### Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen (DAC 6)

Grenzüberschreitende Steuergestaltungen sind in Deutschland nur dann mitteilungspflichtig, wenn mindestens ein sogenanntes Kennzeichen erfüllt ist. Ein solches Kennzeichen betrifft bestimmte grenzüberschreitende Zahlungen zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen, wenn der Empfänger der Zahlung in einem Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, das in der Liste der Drittstaaten aufgeführt wird, die von den Mitgliedstaaten der EU oder von der OECD als nicht kooperierende Jurisdiktion eingestuft wurde (§ 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb AO). Die Regelung nimmt im Unterschied zum StAbwG unmittelbar Bezug auf die EU-Blacklist, die mit ihrer Veröffentlichung im EU-Amtsblatt Gültigkeit erhält. Einer Aufnahme neugelisteter Länder in eine nationale „deutsche“ Liste bedarf es daher nicht. Nach Auffassung des BMF ist das genannte Kennzeichen dann erfüllt, wenn zu einem der in § 138f Abs. 2 AO genannten Zeitpunkte – das sind die Bereitstellung der Steuergestaltung zur Umsetzung, das Bereitsein zur Umsetzung der Steuergestaltung oder der erste Schritt der Umsetzung der Steuergestaltung wurde gemacht – der Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers auf der jeweiligen Liste der nicht kooperierenden Drittstaaten der EU oder der OECD aufgeführt ist (BMF-Schreiben v. 29.03.2021, Rz. 163).





Das BMF veröffentlicht regelmäßig eine aktuelle Staatenliste („DAC6-Staatenliste“), abrufbar auf der Homepage des BZSt unter:

[https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Intern\\_Informationsaustausch/DAC6/Vorschriften/vorschriften\\_node.html](https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Intern_Informationsaustausch/DAC6/Vorschriften/vorschriften_node.html)

Maßgeblicher Stichtag für das Kennzeichen ist das Datum, an dem ein Staat auf die DAC6-Staatenliste gesetzt wird. Steuergestaltungen, deren maßgebliche Zeitpunkte vor diesem Stichtag liegen, sollten daher nicht in eine Meldepflicht hineinwachsen.

#### **Public Country-by-Country Reporting**

Zur Umsetzung der EU-Richtlinie 2021/2101 hat der Gesetzgeber das Gesetz zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen (Public CbCR) verabschiedet (Inkrafttreten am 22.06.2023). Betroffen sind im Kern im Inland ansässige konzernunverbundene Unternehmen und oberste Mutterunternehmen mit weltweiten Umsatzerlösen bzw. Konzernumsatzerlösen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren von jeweils mehr als 750 Millionen Euro. Die Verpflichtung gilt grundsätzlich erstmals für nach dem 21.06.2024 beginnende Geschäftsjahre. Die Angaben im Public CbCR sind für jeden EU-/EWR-Mitgliedstaat getrennt auszuweisen. Für Drittstaaten erfolgt der Ausweis hingegen zusammengefasst, es sei denn, der Drittstaat befindet sich entweder im Berichtszeitraum am 1. März auf der EU-Blacklist oder im Berichtszeitraum und in dem diesem unmittelbar vorausgehenden Geschäftsjahr jeweils am 1. März auf der EU-Greylist. In diesen Fällen sind die Angaben ebenfalls getrennt auszuweisen. Auch das Public CbCR nimmt unmittelbar Bezug auf die EU-Blacklist bzw. die EU-Greylist, sodass ebenfalls eine Aufnahme in eine nationale „deutsche“ Liste nicht erforderlich ist.

#### **Corona-Überbrückungshilfen**

Im Zuge der Beantragung von Corona-Überbrückungshilfen hatten die Antragstellenden unter anderem zu erklären, dass

- geleistete Überbrückungshilfen nicht in Steueroasen entsprechend der aktuellen Länderliste abfließen und
- in den nächsten fünf Jahren keine Lizenz- und Finanzierungsentgelte sowie Versicherungsprämien in der Unternehmensgruppe an Unternehmen oder Betriebsstätten in Steueroasen entsprechend der aktuellen Länderliste entrichtet werden.

Die jeweils aktuelle Länderliste findet sich auf der Homepage des BMF unter:

[www.bundesfinanzministerium.de/steueroasenliste](http://www.bundesfinanzministerium.de/steueroasenliste). Sie setzt sich zusammen aus den Steuerhoheitsgebieten, die auf der EU-Blacklist stehen, und Jurisdiktionen mit einem nominalen Ertragsteuersatz von unter 9 Prozent.

#### **IV. Praxishinweis**

Potenziell betroffene Steuerpflichtige sollten die Dynamik im Bereich der (steuerlichen) Maßnahmen gegen nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete im Blick haben. Dabei gibt es je nach Betroffenheit unterschiedliche „Listen“ zu beachten, was die Handhabung zusätzlich erschwert: Die EU-Blacklist und EU-Greylist, die StAbwV, die DAC6-Staatenliste sowie die Überbrückungshilfe-Länderliste. Die Entwicklungen sollten in bestehende Compliance-Systeme integriert werden. Aktuell sollten die Auswirkungen insbesondere der Aufnahme Russlands auf die genannten Bereiche – StAbwG, DAC6, Public CbCR und Corona-Überbrückungshilfen – untersucht werden.

## V. Bestens für Sie aufgestellt

Die Beratung durch unsere steuerlichen Expert:innen, Corporate und International Tax, sowie den Rechtsanwält:innen der KPMG Law Rechtsanwaltsgesellschaft mbH mit verfahrensrechtlichem Schwerpunkt erfolgt vollständig integriert Hand in

Hand. Gemeinsam unterstützen wir Sie dabei, effizient und unter Berücksichtigung der gesetzlichen Anforderungen, Risiken zu vermeiden bzw. aus dem Weg zu räumen.

# Kontakt

KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



**Claus Jochimsen-von Gfug**  
Partner,  
International Transaction Tax  
M +49 160 7067838  
cjochimsen@kpmg.com



**Monique Giese**  
Partnerin,  
Corporate Tax Services  
M +49 174 3359317  
moniquegiese@kpmg.com

KPMG Law Rechtsanwaltsgesellschaft mbH



**Dr. Heiko Hoffmann**  
Partner,  
KPMG Law  
M +49 172 8523800  
hhoffmann@kpmg-law.com



**Dr. Jochen Maier**  
Senior Manager,  
KPMG Law  
M +49 172 6767961  
jmaier@kpmg-law.com

Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten und deren verbundene Unternehmen unzulässig.

[www.kpmg.de](http://www.kpmg.de)

[www.kpmg.de/socialmedia](http://www.kpmg.de/socialmedia)



**German Tax Facts App**  
Wichtige Themen, News und Events  
rund um Steuern.



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2024 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.