



Farny Otto, Franz Michael, Gerhartinger Philipp, Lunzer Gertraud, Neuwirth Martina, Saringer Martin

# STEUERFLUCHT UND STEUEROASEN

Mai 2015



**GERECHTIGKEIT MUSS SEIN**

## **Impressum**

Medieninhaber: Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien,  
Prinz Eugen Straße 20-22, 1040 Wien, Telefon: (01) 501 65 0  
Offenlegung gem. § 25 MedienG: siehe [wien.arbeiterkammer.at/impressum](http://wien.arbeiterkammer.at/impressum)  
Zulassungsnummer: AK Wien 02Z34648 M  
AutorInnen: Abteilung Steuerpolitik  
Grafik: Jakob Fielhauer  
Druck: AK Wien  
Verlags- und Herstellungsort: Wien  
© 2015 bei AK Wien

**Stand Mai 2015**  
**Im Auftrag der Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien**

AutorInnen:

Farny Otto

Leiter der Abteilung Steuerrecht der Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien

Franz Michael

Mitarbeiter der Abteilung Steuerrecht der Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien

Gerhartinger Philipp

Mitarbeiter der Abteilung Wirtschafts-, Sozial- und Gesellschaftspolitik der Kammer für Arbeiter und Angestellte für Oberösterreich

Lunzer Gertraud

Mitarbeiterin der Abteilung Steuerrecht der Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien

Neuwirth Martina

Wiener Institut für Internationalen Dialog und Zusammenarbeit (VIDC) zu internationaler Wirtschafts- und Finanzpolitik. Ihr Fokus liegt auf der internationalen Steuerpolitik und deren Auswirkungen auf sog. Entwicklungsländer.

Saringer Martin

Mitarbeiter der Abteilung Steuerrecht der Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien

## Abkürzungsverzeichnis

Abl.	Amtsblatt der Europäischen Union
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AIA	Automatischer Informations Austausch
AKP	Afrikanische, Karibische und Pazifische Länder
Art.	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
CDC	Commonwealth Development Corporation
CHF	Schweizer Franken
CRS	Common Reporting Standard
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DfID	Department for International Development
ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
FATF	Financial Action Task Force
FSI	Financial Secrecy Index
G-8	Group of 8
G-20	Group of 20
GFI	Global Financial Integrity
GKKB	Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage
HNWI	High Net Worth Individuals
ICIJ	International Consortium of Investigative Journalists
IDB	Inter American Development Bank
IFC	International Finance Corporation
IFRS	International Financial Reporting Standards
IMF	International Monetary Fund
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LIC	Low Income Country
NGO	Non Government Organization
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OeEB	Österreichische Entwicklungsbank
RL	Richtlinie
RH	Rechnungshof
TIEA	Tax Information Exchange Agreement
TJN	Tax Justice Network
UN	United Nations
UNO	United Nations Organisation
USD	United States Dollar
VIDC	Vienna Institute for International Dialogue and Cooperation

# Inhalt

1. Einleitung.....	4
2. Steueroasen Definitionen .....	5
2.1. Steuervermeidung, Steuerhinterziehung und aggressive Steuerplanung Definitionen.....	8
3. Der Schattenfinanzindex .....	9
3.1. Schweiz .....	13
3.2. Österreich .....	15
3.3. Luxemburg.....	15
4. Entwicklung von Steueroasen .....	15
5. Legal oder illegal – die Grenzziehung zwischen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung – avoidance vs. evasion .....	17
5.1. Graubereich nicht identifizierbar.....	17
5.2. Doppelte Nichtbesteuerung durch Doppelbesteuerungsabkommen.....	18
5.3. Entwicklung digitaler Produkte .....	18
6. Profiteure von Steueroasen .....	19
6.1. Vermögende Privatpersonen.....	19
6.2. Unternehmen und internationale Konzerne.....	22
Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Privatbanken .....	25
6.3. Die Steuertricks der Konzerne in der Praxis .....	30
7. Funktionsweise von Steueroasen .....	34
7.1. Basisgesellschaft (Briefkastengesellschaft) .....	34
Beispiel einer Basisgesellschaft (Lizenzgebühren).....	35
7.2. Durchlaufgesellschaft .....	36
Beispiel einer Durchlaufgesellschaft (Stepping stone strategy).....	37
Beispiel einer Kombination aus Basis- und Durchlaufgesellschaft .....	38
7.3. Der Fall Starbucks .....	39
7.4. Die Steuertricks von IKEA .....	40
8. Aktuelle Entwicklung in der EU .....	41
8.1. Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU .....	45
8.2. Besteuerung der digitalen Wirtschaft.....	48
8.3. Automatischer Informationsaustausch innerhalb der Europäischen Union .....	48
8.4. Die Rolle der Europäischen Kommission .....	49
9. Internationale Entwicklung .....	50
9.1. OECD - Maßnahmen.....	50
9.2. Maßnahmen zur Bekämpfung internationaler Steuerhinterziehung.....	54
9.3. G20 Maßnahmen.....	56
9.4. IMF.....	57
9.5. Einzelstaatliche Maßnahmen .....	57

9.6. Zusammenfassung der internationalen Entwicklung.....	59
10. Ist Österreich eine Steueroase? .....	62
10.1. Bankgeheimnis .....	62
10.2. Privatstiftungen .....	63
10.3. Gruppenbesteuerung .....	63
10.4. Weitgehend fehlendes Außensteuerrecht .....	64
10.5. Lösungsansätze .....	65
11. Forderungen der AK .....	66
12. Resümee .....	67
Anhang .....	70
I. Die Bedeutung von Steuern und die Auswirkungen von Steuerflucht und Steuervermeidung auf sogenannte Entwicklungsländer.....	70
Die Situation in den Ländern des Südens.....	70
Das internationale Steuersystem .....	73
Illegale Steuerflucht.....	74
Steueroasen, Regulierungsoasen, Schattenfinanzplätze: viele Namen, ein Problem.....	75
Das Beispiel Mauritius – Steuerparadies als Schleuse für Entwicklungsgelder? .....	76
Die großen Reform-Player: G20 und OECD .....	77
Der automatische Informationsaustausch (AIA) .....	78
BEPS – ein Aktionsplan gegen (legale) Konzern-Steuerschlupflöcher .....	79
Notwendige Maßnahmen .....	81
II. EU – Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung.....	82
Ausgangslage.....	82
Die Mutter-Tochter Richtlinie.....	86
Die Fusionsrichtlinie .....	86
Die Zinsen und Lizenzgebühren Richtlinie.....	87
Die Zinsen Richtlinie.....	87
Code of Conduct und Beihilfenrecht zur Bekämpfung von Steuervermeidung.....	89
Das EU-Beihilfenrecht .....	90
Aktionsplan der EU.....	91
Maßnahmenplan der OECD.....	94
III. Geldwäsche .....	97
Beispiel für Geldwäsche mit Hilfe von Steueroasen .....	98
Literatur.....	100

# 1. Einleitung

Die Finanzkrise und die dadurch ausgelöste Schuldenkrise in Verbindung mit der schleppenden wirtschaftlichen Entwicklung haben dazu beigetragen, dass Steuerhinterziehung, Steuerbetrug und Steuervermeidung als ernsthaftes Problem erkannt werden. Auch Enthüllungen durch „Offshore-Leaks“ des Netzwerks „International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ)“, sogenannter investigativer Journalisten einerseits und Arbeiten von NGO's wie etwa dem „Tax Justice Network“ andererseits lieferten wesentliche Beiträge, dass die Diskussion in der Öffentlichkeit verstärkt geführt wird. Dadurch werden die Dimensionen der massiven, offshore befindlichen Vermögen bekannt und die daraus resultierenden Steuerausfälle der Nationalstaaten artikuliert. Bedrohlich erscheint auch der rasante Anstieg des Offshore-Vermögens. Nach der Finanzkrise, in einem Zeitraum von nur fünf Jahren zwischen 2008 und 2013, ist ein Anstieg um 28 Prozent verzeichnet worden.

Die zunehmende Ungleichverteilung von Vermögen weltweit führt nun Ökonominen zu umfassenden Forschungsarbeiten und ersten Schätzungen. Daten zu den von Steueroasen verursachten Kosten, insbesondere durch massive Steuerausfälle sind kaum vorhanden. Das notwendige Datenmaterial wird aus verschiedenen, verfügbaren wissenschaftlichen Quellen als Grundlage herangezogen. Diese Datenlücken zu füllen und zur Verfügung zu stellen, sollte nicht allein Aufgabe der Wissenschaftler, sondern vielmehr auch der Politik sein.

Steuerhinterziehung und Steuerbetrug bekannter Persönlichkeiten aus Politik, Sport, Kunst und Wirtschaft ziehen ebenso intensive Berichterstattung in den Medien nach sich. Obwohl solche Personen (bei ausreichender Beweislage) von den Gerichten verurteilt werden, sieht die Öffentlichkeit dieses Verbrechen eher als Kavaliersdelikt, denn als Betrug. Verständnis wird auch steuerflüchtigen SchauspielerInnen und TennisspielerInnen oder Motorsportler und Manager entgegen gebracht, wenn sie ihren Wohnsitz beispielsweise nach Monaco oder in die Schweiz verlegen. Im Gegensatz zum Steuerbetrug ist die Wohnsitzverlegung ein ganz legaler Vorgang. Vermögende Individuen nutzen diese Möglichkeit der Steuervermeidung. Dazwischen liegt ein nicht leicht identifizierbarer Graubereich. Zumal in der Regel Aktivitäten zwar gesetzeskonform gesetzt werden, jedoch am Rande der Rechtmäßigkeit. Dabei werden Unklarheiten und Unstimmigkeiten ausgenützt, um entsprechende Steuervorteile zu erlangen, die vom Gesetzgeber in dieser Form ursprünglich nicht beabsichtigt war. Dies ist auch jener Bereich, den Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsunternehmen sowie Banken favorisieren. Sie sind die bedeutendsten Akteure im System der Steuervermeidung.

Vermögende Privatpersonen haben es nicht schwer, ihr Vermögen zu Hause nicht zu deklarieren und auf Bankkonten Offshore zu verlagern. Als beliebtes und praktikables Vehikel dazu dienen meist Trusts oder Stiftungen. Die hier fehlenden Transparenzbestimmungen ermöglichen es Eigentümern und Begünstigten mittels Treuhandschaft anonym zu bleiben. Die Kapitalflucht wäre ohne Hilfe von Privatbanken und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nicht möglich, sie sind überdies in allen bedeutenden Steueroasen vor Ort ansässig.

Im Unternehmensbereich erleichtert die Internationalisierung global tätigen Konzernen, ihre Gewinne in Niedrigsteuerränder zu verschieben und so ihre Steuerleistung zu minimieren. Nahezu ausnahmslos werden sie in den Medien aufgrund ihrer „aggressiven Steuerplanung“ genannt, multinationale Konzerne wie Google, Apple, Starbucks, Amazon, Ikea etc. Bereits

zwei Drittel des grenzüberschreitenden Handels erfolgt innerhalb von Konzernen und mehr als die Hälfte des Welthandels fließt über Steueroasen. Dieses Ausmaß sollte die internationale Staatengemeinschaft alarmieren und wirksame Maßnahmen hinsichtlich einer fairen Besteuerung entwickeln. Denn einzelne Staaten sind mit ihrer nationalstaatlichen Gesetzgebung Steueroasen gegenüber alleine überfordert. Einzelstaatliche Maßnahmen blieben bislang wirkungslos. Sowohl die EU-Mitgliedsländer als auch jene der OECD setzten sich wiederholt mit dem Thema internationale Steuervermeidung auseinander und reagierten mit diversen Aktionsplänen. Deren Umsetzung obliegt den einzelnen Nationalstaaten. ist zwar dringend notwendig, jedoch wenig ambitioniert

Im vorliegenden Band stellen wir die Funktionsweise von Steueroasen dar. Aus Sicht der unterschiedlichen Akteure, der Unternehmen und Konzerne sowie vermögiger Privatpersonen werden die Möglichkeiten der Steuerhinterziehung und –vermeidung aufgezeigt. Welche Vorgehensweise, welche eingesetzten Instrumente und welche Tricks nicht zuletzt aufgrund der Lücken in den Steuersystemen angewendet werden können.

Die aktuelle Entwicklung in der Europäischen Union stellt ein wichtiges Kapitel dar, das die notwendigen Anpassungen von Richtlinien bis hin zu den Vorschlägen und Maßnahmen von Aktionsplänen der EU, insbesondere der in diesem Bereich so wesentliche Automatische Informationsaustausch und deren Bewertung beinhaltet. Ebenso werden die Maßnahmen zur Bekämpfung internationaler Steuerhinterziehung seitens der OECD und G20 ausgearbeitet. In diesem Kontext darf die Auseinandersetzung mit der speziellen Problemlage im Zusammenhang mit den sogenannten Entwicklungsländern nicht fehlen.

## **2. Steueroasen Definitionen**

Es gibt keine einheitliche Definition des Begriffes Steueroase. Die OECD definierte im Report „Harmful tax competition: an emerging global issue“ 1998 charakteristische Merkmale zur Kennzeichnung von Steueroasen. Mithilfe festgelegter Kriterien sollen generell Praktiken von Steuerregimen ausgemacht werden, die Finanz- oder andere wirtschaftliche Aktivitäten an bestimmten Orten begünstigen und in weiterer Folge Handel und Investitionen verzerren, oder ganz allgemein das Vertrauen in Steuersysteme unterminieren<sup>1</sup>. Dieser schädliche Steuerwettbewerb hat nicht nur auf die einzelnen Nationalstaaten negative Auswirkungen, sondern im globalen Konnex betrachtet, ist zum einen der Wettlauf sinkender Steuersätze zwischen den Staaten problematisch, andererseits werden Steuerbegünstigungen und –befreiungen differenziert nach Sektoren etwa als Investitionsanreiz angeboten (siehe EU, code of conduct). Zahlreiche Länder haben dazu beispielsweise Sonderwirtschaftszonen eingerichtet, die diese Anreizwirkungen im Bereich der realen Produktion erfüllen, im Rahmen sogenannter Produktionszonen. Insbesondere in Schwellenländern wird davon Gebrauch gemacht, erleichtert durch das niedrige Niveau sozialer Bestimmungen, des Arbeitsschutzes oder Umweltauflagen. Gewerkschaftliche Organisation wird verhindert, unter Mithilfe der Länder selber, die allerdings so die Spirale der Ausbeutung in den eigenen Ländern weiterführen und dem Druck der reicheren Länder und Konzerne nicht entgegenwirken können. Das Ausnutzen des internationalen Steuergefälles durch Umleiten von Transaktionen, um so Steuerermäßigungen und –befreiungen ausschöpfen zu können, wird lediglich als legale Steuerplanung interpretiert. In den meisten Fällen sind Steueroasen nicht unabhängig. Entweder gehören sie direkt zu Industrieländern wie Großbritannien, USA,

---

<sup>1</sup> OECD 1998, 8

Frankreich, Niederlande oder Luxemburg oder es besteht ein starker Konnex zu einem bedeutenden Finanzplatz, der für diese Konstruktionen unabdingbar ist<sup>2</sup>.

Steueroasen beziehen sich auf ein Land oder auch nur auf Teile eines Landes, die für ausländische Investoren niedrige oder gar keine Steuern anbieten. Selber stehen die Steueroasen untereinander im Wettkampf um das wesentlich mobilere Finanzkapital. Da Steueroasen sich nicht nur auf ein Land beziehen können, sondern auch auf wesentlich kleinere Einheiten, wie beispielsweise die „City of London“, wird im englischen Sprachraum häufig auch von „jurisdictions“ gesprochen, die den Kompetenzbereich der rechtlichen Zuständigkeit oder des Rechtssystems umschreibt. Es gibt keine zufriedenstellende deutsche Übersetzung zu diesem Begriff.

Die OECD definiert jedenfalls vier Kriterien, die eine Steueroase grundsätzlich erfüllt<sup>3</sup>:

- Im jeweiligen Land sieht das Steuersystem keine oder nur niedrige nominelle Steuersätze vor.
- Es besteht kein wirksamer Informationsaustausch mit anderen Ländern.
- Fehlende oder nur mangelhafte Transparenz hinsichtlich der Offenlegungspflichten. Grundlegende Bestimmungen und ihre Durchführung sind nicht eindeutig definiert beziehungsweise geregelt.
- Wirtschaftliche Aktivität als Voraussetzung ist nicht notwendig. Daraus folgt der Schluss, dass Investitionen oder Transaktionen aus rein steuerlichen Erwägungen durchgeführt werden.

In Verbindung mit den angeführten Kriterien werden weitere Merkmale identifiziert, die zu Steuerbegünstigungen führen. Häufig werden gesonderte Bestimmungen für SteuerausländerInnen angeboten, um Investitionen anzulocken. Die hier aufgezählten Maßnahmen zeigen diesbezügliche Varianten auf:

- Anbieten von Geheimhaltung in unterschiedlichster Form, Bankgeheimnis, Trusts<sup>4</sup> etc.
- Anbieten von Offshore-Dienstleistungen für Nichtansässige (zb. Nullsteuersatz für AusländerInnen). In gewisser Weise entsprechen derartige Bestimmungen einem Schutz vor Finanzmarktregulierungen.
- Ein im Vergleich zur lokalen Wirtschaft übermäßiger Finanzsektor
- Die Politik des Landes mischt sich im Grunde nicht in die Geschäftstätigkeit der Unternehmen. Das vereinfacht den Steuerpflichtigen, den Steuergesetzen und Regelungen ihrer Länder zu entkommen.
- Bedeutend ist in diesen Ländern ihre politische Stabilität.
- Unterstützend wirkt eine Industrie von professionellen Beratungsfirmen.

Im OECD Report wird in Hinblick der angeführten Kriterien von weitreichende Effekten ausgegangen, die nicht nur den Finanz- sondern den gesamten Dienstleistungsbereich betreffen. Auch auf Makroebene werden Investitionen und Handelsstrukturen verzerrt, die ihrerseits Steuerbemessungsgrundlagen anderer Länder erodieren lassen. Herabgebrochen

---

<sup>2</sup> Shaxson 2011, 15

<sup>3</sup> OECD 1998, 21f

<sup>4</sup> Bei Errichtung eines Trusts übergibt der/die ursprüngliche EigentümerIn das Vermögen einem Treuhänder, der das Vermögen verwaltet und sich verpflichtet das Vermögen an die Begünstigten entsprechend des Trust-Vertrags zu verteilen. Es existieren keine öffentlichen Register, die EigentümerInnen bleiben geheim. .

auf die individuelle Ebene wird das Vertrauen der steuerzahlenden Bevölkerung in das Steuersystem immer mehr unterminiert<sup>5</sup>.

Auf EU-Ebene wird „schädlicher, unfaire“ Steuerwettbewerb über niedrige Effektivbesteuerung vorwiegend im Unternehmenssteuerbereich definiert. Ansatzweise werden Maßnahmen getroffen, etwa durch bilaterale Abkommen im Rahmen der TIEA (tax information exchange agreements) oder den Informationsaustausch zwischen den Finanzverwaltungen zu forcieren<sup>6</sup>.

In weiterer Folge versuchen verschiedene Organisationen die in Frage kommenden Länder zu benennen. Die OECD erstellte Listen von jenen Ländern, die mit den OECD-Standards nur ungenügend oder nicht kooperierten. Der Start erfolgte 1998 mit 41 Länder und Gebiete. Vor allem Österreich, Luxemburg, Belgien und Schweiz sahen anfangs ihr Bankgeheimnis gefährdet und versuchten zu blockieren.

Unmittelbar darauf lenkten die Länder ein, kündigten ein Mindestmaß an Zusammenarbeit an und gelangten so auf sogenannte graue beziehungsweise weiße Listen, sodass seit 2009 die schwarze „OECD-List of Uncooperative Tax Havens“ mangels Eintragung erblasste. Im Oktober 2008 standen auf dieser Liste Andorra, Liechtenstein und Monaco, die um weitere Länder, ua. der Schweiz ergänzt werden sollte. 2009 kündigten Liechtenstein und Andorra eine Lockerung des Bankgeheimnisses und mehr Transparenz an. Österreich, Belgien, Schweiz und Luxemburg schlossen sich an, um von der grauen Liste gestrichen zu werden.

Im Rahmen des G 20-Gipfeltreffens 2009 in London wurde eine neue OECD-Liste bezüglich Einkommen- und Vermögensteuern publiziert. Die sogenannte weiße Liste beinhaltet Länder und Gebiete, die den internationalen Steuerstandard weitgehend umgesetzt haben. Die graue Liste führt jene Gebiete an, die den internationalen Standard zwar akzeptierten, aber noch nicht umgesetzt haben, wie etwa Liberia, Montserrat, Nauru, Niue, Panama und Vanuatu, Costa Rica, Guatemala und die Philippinen<sup>7</sup>.

Die verschiedenen Listen der OECD und anderer Organisationen sind hinsichtlich der festgelegten Kriterien nicht unumstritten. Der Verhandlungsprozess von Abkommen zwischen Steueroasen und Hochsteuerländern verläuft differenzierter, je nach wirtschaftlicher aber auch politischer Macht<sup>8</sup>. Die Kooperationsbereitschaft einer Steueroase sinkt, wenn sich ihre Verhandlungsmacht erhöht. Umgekehrt erhöht sich wenig überraschend der Kooperationsgrad, wenn die Verhandlungsmacht der Hochsteuerländer steigt. Soweit die Hypothesen der Analyse. Demnach sollten Länder mit hohem Kooperationsgrad Doppelbesteuerungsabkommen unterzeichnen, jene mit einem mittleren Kooperationsgrad ebenso. In die Modellberechnung fließen Indikatoren wie das BIP mit ein, das BIP-pro-Kopf oder auch das Ausmaß der internationalen Finanzströme. Die empirische Analyse erfolgt aus allen möglichen Länderpaaren von 27 OECD-Ländern und 49 Steueroasen. Zum Zeitpunkt der Untersuchung 2011 haben aus 1.323 Länderpaaren 15 % ein Doppelbesteuerungsabkommen und 26,9 % ein Informationsaustauschabkommen abgeschlossen, wobei 76 % aller zwischen 2000 und 2011 getroffenen Abkommen im Zeitraum 2009 bis 2011 unterschrieben wurden. Tatsächlich wurden Abkommen mit wirtschaftlich schwachen Steueroasen abgeschlossen. Es bedarf eines wesentlich höheren

---

<sup>5</sup> Palan 2010, 212f

<sup>6</sup> Bendlinger, 538

<sup>7</sup> OECD 2010, 16

<sup>8</sup> Elsayyad 2013, 16

politischen Drucks, um auch mit wirtschaftlich stärkeren Steueroasen entsprechende Abkommen zu treffen. Somit waren alle theoretischen Hypothesen empirisch belegt. Jedoch kann der Druck nur so hoch sein wie das Ausmaß der bilateralen Beziehungen. Zur detaillierten Analyse wurden bestehende Direktinvestitionen und Portfolioinvestitionen untersucht, unter Berücksichtigung von vor 2000 abgeschlossene Abkommen. Nur in diesen Fällen kann ein signifikanter Zusammenhang der Kooperation zwischen OECD-Ländern und Steueroasen bestimmt werden.

## **2.1. Steuervermeidung, Steuerhinterziehung und aggressive Steuerplanung Definitionen**

Stark verkürzt, aber den Kern des Problems treffend stellt folgende Definitionen für Steuervermeidung, Steuerhinterziehung und aggressive Steuerplanung von Alfred Hacker dar: *„Versteht man vereinfacht unter Steuervermeidung (tax avoidance), die legale Möglichkeiten, die Besteuerung zu umgehen und unter Steuerhinterziehung (tax evasion) illegale (dh strafbare) Aktivitäten zur Reduzierung der Steuerlast, verbleibt zwischen den beiden eine relativ große Grauzone, in der die sogenannte „aggressive Steuerplanung“ breiten Raum einnimmt“<sup>9</sup>.*

Ungewöhnlich deutlich und kritisch dazu fallen auch die Worte des IMF<sup>10</sup> aus: *“There are broadly two sets of issues. One – discussed in the next subsection – is (illegal) evasion by individuals. The other is avoidance by multinationals – legal (or cynics might say, not obviously illegal)”.*

Die Europäische Kommission hat auf ihrer Webseite zum Thema Kampf gegen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung folgende Definitionen angeführt: *„Bei Steuerhinterziehung handelt es sich im Allgemeinen um rechtswidrige Vorgänge, bei denen die Steuerpflicht verschleiert oder missachtet wird, d.h. der Steuerzahler entrichtet weniger Steuern als er laut Gesetz müsste, indem er den Steuerbehörden Einkünfte oder Informationen vorenthält. Steuerbetrug wird von der Kommission als „eine Form der vorsätzlichen Steuerhinterziehung bezeichnet, die im Allgemeinen strafrechtlich verfolgt wird. Der Begriff umfasst Fälle in denen vorsätzlich falsche Steuererklärungen abgegeben oder gefälschte Unterlagen vorgelegt werden.“ „Bei der Steuerumgehung wird gesetzeskonform, manchmal am Rande der Rechtmäßigkeit gehandelt, um Steuern gering zu halten oder überhaupt gänzlich auszuschließen, die sonst laut Gesetz gezahlt werden müssten.“*

Aggressiver Konzernsteuerplanung besteht gewöhnlich dann, wenn international tätige Konzerne Steuerschlupflöcher ausnutzen, die im Wesentlichen dadurch entstehen, weil die Gewinnsteuersysteme in den einzelnen Staaten nicht harmonisiert sind. Für den Begriff „aggressive Steuerplanung“ gibt es ebenfalls keine allgemeingültige Definition.

Trotz des Fehlens einer abschließenden Definition lassen sich bestimmte Merkmale festhalten, die charakteristisch für den Begriff „aggressive Steuerplanung“ sind. Die Europäische Kommission definiert in ihrer Empfehlung vom 6. Dezember 2012 betreffend aggressiver Steuerplanung den Begriff folgendermaßen: *„Aggressive Steuerplanung besteht darin, die Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehreren Steuersystemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken. Aggressive Steuerplanung kann in vielerlei Formen auftreten. Zu ihren Folgen gehören doppelte Abzüge*

---

<sup>9</sup> Hacker, Alfred: Herausforderungen der Finanzverwaltung im Lichte vermehrt bekannt gewordener Abgabenvermeidungen – aggressiver Steuerplanungen (ATP), in ÖStZ 2013, 302f.

<sup>10</sup> IMF(2013): Fiscal Monitor: Taxing Times

*(d.h. ein und derselbe Verlust wird sowohl im Quellenstaat als auch im Ansässigkeitsstaat abgezogen) und doppelte Nichtbesteuerung (d.h. Einkünfte, die im Quellenstaat nicht besteuert werden, sind im Ansässigkeitsstaat steuerbefreit)*<sup>11</sup>.

Ehrke-Rabel und Kofler sprechend davon, dass „*aggressive Steuerplanung dadurch gekennzeichnet ist, dass der Steuerpflichtige sein Wirtschaftsleben bewusst und unter Ausnutzung sämtlicher nationaler und internationaler Möglichkeiten in einer Form gestaltet, die ihm eine möglichst niedrige Steuerbelastung vermitteln soll*“<sup>12</sup>.

Weniger wissenschaftlich aber umso treffender ist in einem Artikel der Zeit von „*Das Motto: Gesetze nutzen, Gewinne verschieben, Steuern sparen*“ die Rede, in dem die Niederlande als das größte legale Steuerparadies der Welt bezeichnet werden<sup>13</sup>.

Definitionsgemäß handelt es sich bei aggressiver Steuerplanung somit zumeist um Maßnahmen, die sich grundsätzlich innerhalb der Legalität bewegen. Trotzdem sind die Grenzen fließend und es fällt auf, dass die Maßnahmen zur Steuervermeidung die Grenzen immer weiter ausloten. Zu diesem Befund kommt auch die OECD in ihrem BEPS Report wo festgehalten wird „*Eine Reihe von Indikatoren zeigt, dass die Steuerpraktiken einiger multinationaler Unternehmen im Lauf der Zeit aggressiver geworden sind, was ernste Fragen hinsichtlich Steuerdisziplin und Steuergerechtigkeit aufwirft*“<sup>14</sup>.

### **3. Der Schattenfinanzindex**

Das Tax Justice Network TJN erstellte nach bestimmten Kriterien ein Ranking, den sogenannten Financial Secrecy Index FSI (Schattenfinanzindex). Dieser Index stellt den Grad der Steuerhinterziehung in den einzelnen Bereichen fest, wie einfach die jeweiligen Steuersysteme und -regelungen diese zulassen, aber auch die Bedeutung des Finanzsektors in den untersuchten Ländern oder Gebieten. Regelmäßig wird ein Ranking von zuletzt (2013) 82 „Steuerparadiesen“ durchgeführt<sup>15</sup>. Die Begrifflichkeit wird von TJN differenzierter angewendet. So wird der Begriff „Steuerparadies“ nicht so gerne verwendet, wie „Verdunkelungsparadies“ oder „Schattenfinanzplatz“. Am treffendsten ist der englische Ausdruck „*secrecy jurisdiction*“, von dem es leider keine befriedigende Übersetzung gibt. Definiert werden „*secrecy jurisdictions*“ als Gebiete, die Regulierungen speziell für jene schaffen, die nicht innerhalb dieses Gebietes ansässig sind. Gleichzeitig werden dadurch Gesetze in den anderen Gebieten und Staaten untergraben. Zur Erleichterung werden Geheimhaltungspraktiken angeboten, die auch zu verschleiern helfen – daher Verdunkelungsparadiese – und außerhalb der Verdunkelungsparadiese oder in ihren Ansässigkeitsstaaten nicht identifiziert werden können.

Die Methodik des FSI nimmt zur Berechnungsgrundlage eine Kombination quantitativer und qualitativer Daten, die den Grad der Beteiligung auf den Finanzmärkten und Geheimhaltungspraktiken ergeben. Für den qualitativen Teil werden Gesetze und Regulierungsbestimmungen sowie Informationsaustauschprozesse bewertet, um den sogenannten Intransparenzwert (*secrecy score*) zu erhalten. Verdunkelungsparadiese mit einem hohen Wert an Intransparenz sind in Bezug auf die ermöglichten Tätigkeiten intransparenter und weniger am Informationsaustausch mit anderen Staaten beteiligt. Dadurch steigt die

<sup>11</sup> C(2012) 8806 final vom 6.12.2012: Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012

<sup>12</sup> Ehrke-Rabel, Tina / Kofler Georg: Gratwanderungen in ÖStZ 2009/19, 456ff.

<sup>13</sup> Die Zeit: Holländische Geldschleuser, 20f, vom 3.7.2014

<sup>14</sup> OECD (2014): Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung 7f.

<sup>15</sup> <http://www.financialsecrecyindex.com>

Attraktivität für illegale Finanztransfers oder zur Verschleierung korrupter und krimineller Aktivitäten.

Zur Bestimmung der globalen Gewichtung (global scale weighting) werden quantitative Daten jeder Verdunkelungsoase herangezogen. Dazu werden öffentliche Daten über den Handel mit internationalen Finanzdienstleistungen verwendet, fehlende Länder werden mit Daten des Internationalen Währungsfonds ergänzt und angepasst. Die höchste Gewichtung erhält jene mit dem größten Anteil am Markt für Finanzdienstleistungen für Nicht-Ansässige. Erst die Kombination aus Intransparenzwert und globale Gewichtung ergibt den Schattenfinanzindex FSI. So kann zum Beispiel ein Finanzplatz mit einem hohen Anteil an internationalen Finanzdienstleistungen bei gleichzeitig hoher Transparenz die gleiche Gesamtbewertung haben, wie eine kleinere, aber intransparentere Verdunkelungsoase. Im Ranking kommt nicht nur Intransparenz sondern auch die globale Bedeutung der Verdunkelungsoasen zum Ausdruck. Auf Grundlage dessen können Einschätzungen von Steuerausfällen und Schäden von Volkswirtschaften getroffen werden.

Der FSI 2013 umfasst 82 Länder und Territorien, für das Jahr 2011 waren es nur 73 Länder, die aus vergangenen Rankings übernommen<sup>16</sup> wurden. Ergänzt wurde jeweils um Länder mit hohem Anteil im Bereich der Finanzdienstleistungen, die bisher nicht als traditionelle Steueroasen gesehen wurden (Dänemark, Deutschland, Frankreich, Indien, Italien, Japan, Kanada, Korea und Spanien) und solchen mit typischen Charakteristika einer Verdunkelungsoase, wie Botswana, Ghana, Guatemala und San Marino. Neu hinzugekommen sind 2013 Schweden, Curacao, Russische Föderation oder der Libanon. Mittels dieses Auswahlprozesses können die Defizite der OECD-Listen aus dem Jahr 2000 oder jene in schwarz/grau/weiß-Tönen aus 2009 überwunden werden. Zum Beispiel wurde in früheren Listen Großbritannien nicht angeführt, obwohl mit der City of London eine der wichtigsten Schlüsselfunktionen im Schattenfinanzsystem vermutet wurde. Auch die USA fehlte trotz Transparenzprobleme ihrer Bundesstaaten wie Delaware, Nevada oder Wyoming. Methodisch werden alle bestehenden Listen, die sich mit Steueroasen, Verdunkelungsoasen oder Offshore-Finanzzentren befassen, gleichrangig angewendet.

Auffallend ist, dass die meisten der bedeutenden Finanzplätze nicht in der Karibik oder in Asien aufzufinden sind. Innerhalb der 21 Top-Ränge befinden sich 13 OECD-Staaten bzw. von diesen abhängige Gebiete. Trotz verstärkter Bemühungen seitens der OECD oder der G-20-Länder sind öffentliche Unternehmens- und Stiftungsregister oder tatsächliche Zusammenarbeit selbst innerhalb der EU-Länder bislang noch immer nicht umgesetzt.

Der FSI setzt sich aus 15 Indikatoren zusammen, um den Intransparenzwert jeder Verdunkelungsoase zu erfassen. Basierend auf verfügbare Quelldaten, können die Messprozesse nachvollzogen werden<sup>17</sup>.

Die fünfzehn Indikatoren des Intransparenzwertes werden nach folgenden Kriterien geordnet:

- Kenntnisse hinsichtlich wirtschaftlichen Eigentums
  - o Gibt es ein Bankgeheimnis und basiert es auf gesetzlicher Grundlage. Sind Banken und Kreditinstitute angehalten, Aufzeichnungen über ihre Kunden zu

---

<sup>16</sup> Bestehend aus einer Auswahl international vorhandener Listen von IMF, OECD, FATF, TJN.

<sup>17</sup> [www.secrecyjurisdiction.com](http://www.secrecyjurisdiction.com)

führen und gibt es Aufbewahrungsfristen. Können Bankdaten für Zwecke des Informationsaustausches verwendet werden.

- Ist eine öffentliche Registrierung von Stiftungen und Trusts vorhanden.
  - Werden Details über wirtschaftliches Eigentum eines Unternehmens an eine Behörde übermittelt und aktualisiert.
- Schlüsselindikatoren der Regulierung von Unternehmenstransparenz
- Sind Details der Unternehmenseigentümer verfügbar, öffentlich und zu angemessenen Kosten (maximal € 10,-) erhältlich.
  - Sind Jahresabschlüsse erforderlich und an zuständige Behörden zu übermitteln, öffentlich leicht zugänglich und zu angemessenen Kosten im Internet erhältlich.
  - Die Erfüllung länderbezogener Rechnungslegungsstandards börsennotierter Unternehmen. Detaillierte Offenlegung der Bilanzen in den einzelnen Ländern.
- Effizienz von Steuern und Budget
- Stand des Informationsaustausches. Müssen alle beteiligten Zahlstellen (Banken, Finanzinstitute, Stiftungen und Trusts etc.) Geldflüsse (Zins- und Dividendenzahlungen an Nicht-Ansässige automatisch an die Finanzverwaltung melden.
  - Effizienz der Finanzverwaltung: werden Steuerpflichtige identifiziert und Steuernummern vergeben.
  - Maßnahmen, die Steuerhinterziehung fördern. Bestehen Steuerbegünstigungen für Dividenden- und Zinszahlungen in den Doppelbesteuerungsabkommen.
  - Schädliche gesetzliche Bestimmungen. Besteht zum Beispiel die Möglichkeit zur Gründung von sogenannten „Protected-Cell-Unternehmen“. Diese Unternehmenskonstruktionen bestehen aus vielen verschiedenen, undurchschaubaren „Zellen“, die die Vorteile eines Risikotransfers über eigene Versicherungsunternehmen nutzen können. Dieser Indikator untersucht auch, ob für Trusts Fluchtbestimmungen („flee-clauses“) ermöglicht werden.
- Internationale Standards und Kooperation
- Beurteilung der Maßnahmen gegen Geldwäsche nach den Standards der internationalen Organisation für Geldwäschebekämpfung (FATF).
  - Ist das jeweilige Gebiet/Land am automatischen Informationsaustausch im Rahmen der EU-Zinsrichtlinie beteiligt oder besteht als Alternative ein Quellensteuerabzug.
  - Wie viele Doppelbesteuerungsabkommen und Verträge über Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten (TIEA) wurden bereits abgeschlossen. Mindestens 46 Abkommen<sup>18</sup> nach OECD-Standard sollten abgeschlossen sein.
  - Internationale Abkommen, wie OECD-Konvention 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuerangelegenheiten, UN-Konvention gegen illegalen Handel mit Drogen 1988, UN-Konvention zur Terrorismusbekämpfung 1999, UN-Konvention gegen organisierte Kriminalität 2000, UN-Konvention gegen Korruption 2003.

---

<sup>18</sup> Durchschnittliche Anzahl von Doppelbesteuerungs- und Informationsaustauschabkommen der G-20-Staaten.

- Internationale Zusammenarbeit der Justiz mit festen Strukturen, ausgehend von der Ermittlung bis zur Sicherstellung von kriminellen Vermögen.

Der aus einer Punktbewertung zusammengesetzte Intransparenzwert sieht ua auch Entlastungen für Transparenz oder guter internationaler Kooperation mit anderen Ländern vor. Zum Beispiel werden einem Land, das sein Bankgeheimnis nicht gesetzlich schützt, Bonuspunkte zugeschrieben. Die Bandbreite der Intransparenzkomponente des Index (FSI) liegt zwischen 0 (für absolute Transparenz) und 100 (für absolute Intransparenz).

Als Grundlage werden international vergleichbare Daten zur Zahlungsbilanz des IMF herangezogen. Fehlende Daten werden aus Statistiken von Beständen von Finanzanlagen<sup>19</sup> ergänzt und hochgerechnet.

Für den FSI 2011 standen von mehr als der Hälfte der Gebiete ausreichend Daten zur Verfügung, der Rest konnte geschätzt werden, mit einer Ausnahme (Nauru). Nauru ist zwar von hoher Intransparenz gekennzeichnet, das Ausmaß der internationalen Finanztransaktionen ist aber unbedeutend.

Eine einfache Reihung der Finanzplätze nach ihren Aktivitäten der Importe und Exporte von Finanzdienstleistungen gemessen am BIP ergibt eine Liste der „üblichen“ Inseln und Länder, die auf Begünstigungen für Nicht-Ansässige spezialisiert sind. Um eine globale Gewichtung zu erhalten, erfolgt in einem nächsten Schritt die Reihung nach dem Ausmaß der Beteiligung am globalen Handel mit Finanzdienstleistung, nicht am Vergleich des BIP. Wie bereits erwähnt wird diese Liste wenig überraschend von den „Big Playern“ der OECD-Staaten angeführt. Erst durch die Kombination mit dem Intransparenzwert entsteht die endgültige Reihung nach dem Schattenfinanzindex FSI, der das tatsächliche Maß des potentiellen Schadens angibt.

Der FSI erzeugt ein Bild, wie Verdunkelungssoasen die Transparenz der globalen Finanzmärkte aushöhlen. Die vorgesehenen Bonuspunkte für mehr Transparenz sollen einen Anreiz schaffen, Transparenzhindernisse zu beseitigen entweder durch Abschaffung des Bankgeheimnisses oder der Verstärkung von Publizitätsvorschriften. Dazu wird der FSI regelmäßig aktualisiert.

Am FSI kann jeder Finanzplatz seinen eigenen verursachten Schaden an Volkswirtschaften und der Allgemeinheit ablesen.

Das Ergebnis zeigt eine starke Konzentration der internationalen Transaktionen von Finanzdienstleistungen. So sind 60 % der gesamten Transaktionen auf nur zehn Länder und Territorien des FSI verteilt, darunter die Schweiz, Luxemburg, Hong Kong, Cayman Islands oder Singapur.

Bereits an 18. Stelle ist Österreich gereiht. Interessant ist auch, dass Großbritannien an 21. Stelle liegt, unterstützt durch die City of London, die ihrerseits starken Einfluss auf die Cayman Islands (4.), Jersey (9.), Bermuda (14.) und Guernsey (15.) hat.

Deutschland überrascht auf Platz acht. Begründet wird dieses Ergebnis mit der hohen Bedeutung des Finanzplatzes in Frankfurt. Offensichtlich ist auch der Austausch steuerrelevanter Informationen mit anderen Ländern mangelhaft<sup>20</sup>. Ein Anhaltspunkt kann

<sup>19</sup> Daten: IMF, Coordinated Portfolio Investment Survey (CPIS) in: Search of an Operational Definition (IMF-Working Paper), Washington.

<sup>20</sup> TJN 2013, 2

ebenso in der niedrigen Besteuerung von Vermögen liegen, Deutschland liegt im OECD-Vergleich mit 0,8 % des BIP weit unterhalb des OECD-Durchschnitts von 1,8 Prozent<sup>21</sup>.

Tabelle 1  
Schattenfinanzindex 2013 – Resultate einer Auswahl von Ländern

<i>Rang</i>	<i>Land/Gebiet</i>	<i>FSI-Value</i>	<i>Geheimhaltungs- wert</i>	<i>Globale Gewichtung</i>
1	Switzerland	1.765,3	78	4,916
2	Luxembourg	1.454,5	67	12,049
3	Hong Kong	1.283,4	72	4,206
4	Cayman Islands	1.233,6	70	4,694
5	Singapore	1.216,9	70	4,280
6	USA	1.213,0	58	22,586
7	Lebanon	747,9	79	0,354
8	Germany	738,3	59	4,326
9	Jersey <sup>2</sup>	591,7	75	0,263
10	Japan	513,1	61	1,185
11	Panama	489,6	73	0,190
12	Malaysia	471,7	80	0,082
13	Bahrain	461,2	72	0,182
14	Bermuda	432,4	80	0,061
15	Guernsey	419,4	67	0,257
16	UAE (Dubai)	419,0	79	0,061
17	Canada	418,5	54	2,008
<b>18</b>	<b>Austria</b>	<b>400,8</b>	<b>64</b>	<b>0,371</b>
19	Mauritius	397,9	80	0,047
20	Br. Virgin Islands	385,4	66	0,241
21	United Kingdom	361,3	40	18,530

Quelle: [www.taxjustice.net](http://www.taxjustice.net), 7. Nov. 2013.

Der aus einer Kombination des Geheimhaltungsgrades und der Gewichtung nach dem Ausmaß an globalen Finanztransaktionen entstandene Index wird regelmäßig aktualisiert. Im Jahr 2011 ist die Schweiz von Platz 3 auf den 1. Platz aufgerückt und verweist damit Delaware USA – 2009 noch auf Platz 1 – auf den fünften Rang, obwohl Delaware als globaler Finanzplatz eine wesentlichere Rolle spielt.

### 3.1. Schweiz

Die Schweiz ist das Land mit einer langen Tradition im Bankenbereich. Nach dem ersten Weltkrieg begann der massive Anstieg verwalteter Vermögenswerte in den Schweizer Banken. Neben der jahrzehntelangen Erfahrung ist zusätzlich das ausgeprägte, strenge Bankgeheimnis von Vorteil sowie generell die politische Stabilität des Landes. Oft wird die Stabilität als Argumentation vorgeschoben, die Anleger müssten aufgrund der Unterdrückung in ihren Heimatländern in die Schweiz fliehen. Tatsächlich gehören jedoch 60 % der in der Schweiz veranlagten Vermögen BürgerInnen aus EU-Staaten. Ursprünglich kamen die

<sup>21</sup> OECD 2012, 121

Anleger größtenteils aus Frankreich (43 % des Auslandsvermögens), Spanien (8 %), Italien (8 %) und Deutschland (4 %) <sup>22</sup>.

Interessant ist auch die Zusammensetzung der Vermögenswerte. Der überwiegende Teil bestand Anfang des 20. Jahrhunderts aus ausländischen Wertpapieren, wie Aktien deutscher Industrieunternehmen, amerikanischen Eisenbahngesellschaften oder französische und englische Staatsanteile. Schweizer Papiere spielten eine Nebenrolle, weil der Schweizer Kapitalmarkt viel zu klein und folglich nicht so hohe Erträge erbringen konnten. Es existieren also lediglich die Konten in der Schweiz, um das Geld in anderen Ländern anzulegen. Größtenteils wird nicht in der Schweiz investiert, die Banken nehmen lediglich eine Vermittlerrolle ein. Da die Schweizer Banken aufgrund des Bankgeheimnisses keine Informationen herausgeben, werden diese Einkünfte in Steuererklärungen nicht zu finden sein <sup>23</sup>.

Nach Schätzungen des FSI wird ein Drittel des weltweiten Privatvermögens in der Schweiz investiert, gemäß den Schätzungen der Schweizer Bankenvereinigung rund 2.000 Mrd USD. Das gesamte Bankenvermögen wird mit 820 % des Schweizer BIP geschätzt <sup>24</sup>. Es gibt kein vergleichbares Land mit einem derart hohen Anteil des Bankensektors.

Dennoch sind auch im Bankensektor starke Spezialisierungen erkennbar. Ein genauer Blick auf die Bankinstitute ergibt ein bemerkenswertes Phänomen über die Verteilung der Vermögenswerte. So sind mehr als die Hälfte der Vermögenswerte auf nur zwei Banken, der UBS und der Credit Suisse konzentriert.

In den letzten Jahren ist nun auch die Schweiz verstärkt international unter Druck geraten. Unterstützt durch das Auftauchen von „Steuer-CD's“ oder den äußerst umfangreichen Datensätzen von „offshore-leaks“ ist auch in der Schweiz Handlungsbedarf angesagt. Dennoch wurden lediglich einige Vereinbarungen und Abkommen geschlossen, die vorwiegend bilateral auf einzelne Länder, in abgeschwächter Form auf Nachbarländer abstellen. Die Bestimmungen hatten keine generellen Lockerungen zum Bankgeheimnis zum Inhalt. Einzig die USA konnte weitreichende Änderungen auf bilateraler Ebene erzielen. Das US-Steuerrecht FATCA enthält Regelungen, die die automatische Datenübermittlung der ausländischen Finanzinstitutionen für US-Steuerpflichtige erzwingen. Im Oktober 2013 unterzeichnete die Schweiz ein Abkommen der OECD zum Austausch von Steuerdaten, in dem sie sich zur Zusammenarbeit mit ausländischen Behörden im Rahmen der Bekämpfung des Steuerbetrugs verpflichtet. Ein wünschenswerter automatischer Informationsaustausch ist dadurch bei weitem noch nicht gegeben. Umfangreiche Begünstigungen bestehen auch im Unternehmensbereich. Demnach unterliegen Holdinggesellschaften Sonderregelungen durch Ermäßigung des Steuerbetrags oder der Bemessungsgrundlage, wenngleich der Schwerpunkt auf ausländischem Vermögen liegt.

Erst in den 1980er Jahren entwickelten sich – zum Finanzplatz London zugehörige – Zentren zu bedeutenden Steueroasen, wie Hongkong, Singapur, Jersey, Luxemburg und Bahamas. Trotz dieser Konkurrenz konnten die Vermögen auch in der Schweiz massiv zulegen. Die Auslandsvermögen in der Schweiz werden auf 1.800 Mrd Euro geschätzt (Statistik der

---

<sup>22</sup> Die geografische Zuordnung ist nicht vollständig zuverlässig, da Anleger nicht immer Heimatadressen sondern ein Hotel in der Schweiz angeben.

<sup>23</sup> Zucman 2014, 31

<sup>24</sup> <http://www.secrecyjurisdictions.com/PDF/Switzerland.pdf>

Schweizer Nationalbank 2013)<sup>25</sup>, davon sind 1.000 Mrd Euro EuropäerInnen zuzurechnen. Letzteres entspricht 6 % des privaten Finanzvermögens in der Europäischen Union. Zudem ist die entstandene Konkurrenz in Asien und der Karibik eine scheinbare, zumal es sich häufig bei den Banken um Tochtergesellschaften Schweizer Institute handelt.

### **3.2. Österreich**

Österreich ist im Ranking des FSI 2013 an 18. Stelle von insgesamt 82 Ländern gereiht, relativ unverändert zur Analyse von 2011 mit Platz 17. Der Schwerpunkt der Punkteverteilung liegt für Österreich im Bereich der Geheimhaltung – betrifft das Bankgeheimnis – mit 64 von 100 Punkten. Demgegenüber steht ein verschwindend geringer Anteil an Finanztransaktionen, der in Österreich weniger als ein Prozent beträgt. Der hohe Grad der Geheimhaltung wird mit einem weniger als ein-prozentigen Anteil an den gesamten globalen Finanztransaktionen kompensiert. Die beiden Extreme zeigen auch, wie gewichtig das Vorhandensein eines Bankgeheimnisses in diesem Zusammenhang ist, neben einem in Relation geringen Volumen an Finanztransaktionen.

### **3.3. Luxemburg**

Luxemburg konzentrierte sich auf die Unternehmensbesteuerung. Holdinggesellschaften sind seit 1929 von der Einkommen-, Vermögen- und Kapitalertragsteuer befreit<sup>26</sup>. Erst auf Druck der EU wurde das Gesetz in dieser umfassenden Form zurückgenommen. Dennoch nutzen multinationale Konzerne teilweise sehr komplexe Strukturen, um ihre Steuerleistungen zu minimieren. Immer wieder machen weltbekannte Großkonzerne Schlagzeilen mit ihren Steuervermeidungspraktiken. Die NGO „attac“ stellt am Beispiel des Möbelhändlers IKEA dessen Struktur im Detail dar. Die Kombination der verschiedenen Konzerngruppen und Stiftungen in den zahlreichen Ländern machen dieses ausgeklügelte Steuervermeidungsregime aus. Selbst für FinanzbeamtlInnen sind die Systeme nur beschränkt zu durchblicken – dazu später im Kapitel „Die Steuertricks von IKEA“.

## **4. Entwicklung von Steueroasen**

In einzelnen Fällen reicht Steuerflucht angeblich bis in die Antike zurück, gewiss nicht in diesem Ausmaß, wie wir sie heute vorfinden. Historisch gesehen handelt es sich um ein relativ neues und bislang wenig erforschtes Phänomen. Die Grundlagen für die Entstehung von Steueroasen wurden lt. Palan im 19. Jahrhundert gelegt. Aus unterschiedlichen Entwicklungszusammenhängen in den verschiedenen Ländern können die entstandenen und heute noch bestehenden Methoden der Steueroasen ausgemacht werden. Zum einen war in den USA die Unternehmensgesetzgebung ausschlaggebend, die dazu übergegangen ist, Unternehmen steuerlich anders zu behandeln, wie natürliche Personen. Zur gleichen Zeit führten in Europa die Niederlande erste Holdings ein<sup>27</sup>. Die anfängliche Phase der Entstehung von Steueroasen ist im Zeitraum Ende des 19. Jahrhunderts bis in die 1920er Jahre einzuordnen. Nach dem ersten Weltkrieg erfolgten ausgehend von Großbritannien verstärkte Offshore-Aktivitäten über britische Kolonien, die es international agierenden Unternehmen ermöglichten, sich der Besteuerung zu entziehen. Der neue Schwerpunkt verlagerte sich in Richtung Finanzmärkte und erforderte den Ausbau der dazugehörigen Instrumente, unterstützt von der Schweiz durch die Einführung des Bankgeheimnisses im Jahr 1934.

---

<sup>25</sup> Zucman (2013, 1329f) führt an, dass es hier keine zufriedenstellende Korrekturmöglichkeit gibt und folglich das in der Schweiz deponierte Auslandsvermögen auch 2.000 – 2.200 Mrd. Euro betragen kann.

<sup>26</sup> Palan 2010, 119

<sup>27</sup> Ötsch 2012, 28

Bereits davor, in den 1920er Jahren kann der Schweiz eine Schlüsselrolle in der Offshore-Welt zugeschrieben werden, da der Großteil der angelegten Finanzmittel im Besitz von Nichtansässigen war. Großbritannien hingegen konzentrierte sich währenddessen auf ein modernes Steuersystem im Unternehmensbereich nach dem Vorbild der USA und war richtungsweisend für die gegenwärtige internationale Konzernbesteuerung. Die britische Rechtsprechung hatte in diesem Prozess einen wesentlichen Einfluss durch Entscheidungen, die es internationalen Unternehmen erlaubten, trotz Ansässigkeit steuerfrei zu bleiben. Der Ansässigkeitsbegriff wurde in dem Sinne ausgelegt, dass in Großbritannien registrierte ausländische Unternehmen nicht der Besteuerung unterliegen, wenn die Geschäfte vom Ausland aus geführt werden. Die Anwendung wurde auch auf die Bermudas, die Bahamas und schließlich auf die Cayman Islands und Hong Kong ausgeweitet. Diese, vermutlich unbeabsichtigte Nicht-Besteuerung von internationalen Konzernen ist nun ins Zentrum der Offshore-Problematik gerückt.

Der Zeitraum nach dem ersten Weltkrieg bis in die 1970er Jahre kann in der Offshore-Welt als relativ stabil ohne bedeutende Veränderungen bezeichnet werden. Mit der City of London als Zentrum und ihren britischen Kolonialländern entwickelte sich eine wichtige Drehscheibe in den 1950er Jahren<sup>28</sup>. Ab den 1970er Jahren stieg die Anzahl der Länder und Territorien massiv an. Die Zentren bauten ihre Strukturen aus und weitere Länder stiegen neu ins Offshore-Geschäft ein.

Im Grunde kann eine Einteilung in drei Zonen getroffen werden<sup>29</sup>. Die europäische mit den bedeutendsten Steueroasen Schweiz, Luxemburg und den Niederlanden, spezialisiert auf Konzernzentralen, Finanzierungsgesellschaften und Bankgeschäfte. Als zweite Zone nennt Palan die britische, ausgehend vom Zentrum der City of London mit ihren zugehörigen Kronländern und Überseegebieten, Singapur und Hongkong. Die dritte einflussreiche Gruppe hat die Vereinigten Staaten als Mittelpunkt. Die gewichtigste der Zonen ist die britische. London nutzt es geschickt, nicht zugelassene Finanzgeschäfte über den inneren Ring, also den Kronkolonien Jersey, Guernsey und Isle of Man etc abzuhandeln. Für Geschäfte, die auch dort nicht mehr erlaubt sind, wird der erweiterte Kreis aktiviert mit den Cayman Islands, Bermuda und die britischen Jungferninseln, Turks und Caicosinseln sowie Gibraltar. Großbritannien hat eine enge politische Beziehung zu den angeführten Territorien. Ein weiterer Ring im Netz reicht nach Hongkong, Singapur, die Bahamas, Dubai und Irland. Diese Länder und Territorien sind zwar selbständig, haben aber historisch eine enge Verbindung zu London.

Zucman<sup>30</sup> stellt für Europa das gut funktionierende Netz der Steuerhinterziehung als „Trio-infernal“ dar, konkret die britischen Jungferninseln, Schweiz und Luxemburg. Deren Spezialisierungen lassen sie ins Zentrum der europäischen Steuerflucht rücken. Die britischen Jungferninseln stellen das Angebot der Vermögensverwaltung über Trusts und Briefkastenfirmen zur Verfügung, Luxemburg ermöglicht Steuerfreiheit für insbesondere Investmentfonds und das Schweizer Bankgeheimnis breitet einen großen Schutzmantel darüber.

Die Rolle der USA ist erst durch die Arbeit des Tax Justice Network verstärkt in die Öffentlichkeit gelangt. Einzelne Bundesstaaten, wie Delaware, Wyoming oder Florida

---

<sup>28</sup> Palan 2010, 128

<sup>29</sup> Palan 2010, 146; Shaxson 2011, 25f

<sup>30</sup> Zucman 2014, 46

fungieren auf Grundlage der Bundesgesetzgebung und eigenen bundesstaatlichen Bestimmungen als Vehikel insbesondere im Bereich der Finanzmärkte. Die Deregulierung der Finanzmärkte ist zu einem entscheidenden Teil von den USA ausgegangen. Durch umfassende Intransparenz- und Geheimhaltungsbestimmungen wurden Gründungen von Trusts erleichtert. Entscheidend sind in diesem Bereich entsprechende Bestimmungen, die die Errichtung von Schattenbanken ermöglichte und den Gläubigerschutz einschränkte<sup>31</sup>.

## **5. Legal oder illegal – die Grenzziehung zwischen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung – avoidance vs. evasion**

Vermögende Individuen und Unternehmen haben innerhalb des gesetzlichen Rahmens jener Länder, in denen sie aktiv sind, die Möglichkeit ihre „Steuerplanung“ zu gestalten. Für den Großteil der weltweiten Bevölkerung ist das Konzept der „Steuerplanung“ aber bedeutungslos. Eine wohlhabende Minderheit von Privatpersonen sowie insbesondere Unternehmen haben jedoch erhebliche Vorteile. Für sie wurde die Bezeichnung „permanent tourist“ oder „permanent gerade nicht da“ in Steuerangelegenheiten geprägt. Drei Strategien können unterschieden werden. Unter „tax compliance“ wird das Bemühen um vorschriftsmäßige Berechnung und Ablieferung der Steuern seitens der Individuen und Unternehmen verstanden. Im Gegensatz dazu steht Steuerhinterziehung (tax evasion). Steuerhinterziehung ist eine illegale Aktivität, die aus Gründen der Steuerreduktion eines Individuums oder Unternehmens unternommen wird. Zu versteuernde Einkünfte und Kapital werden nicht oder nur teilweise erklärt, Informationen werden vorenthalten. In den meisten Ländern führt diese Handlung zu einem strafrechtlichen Tatbestand, in nur wenigen Ländern wie zum Beispiel Schweiz oder Liechtenstein handelt es sich um ein bürgerliches Delikt (Palan 2010, 9). Die verschiedenen rechtlichen Ansätze führen demnach zu unterschiedlichen Konsequenzen. So können Anfragen aus dem Ausland im Falle des Zivilrechts kaum behandelt werden und die Kooperation bleibt äußerst dürftig. Wesentlich für eine politökonomische Betrachtung des Phänomens sind vor allem jene Handlungen der Steuersubjekte, die der Intention des Gesetzgebers entgegen laufen; politisch intendierte Steueranpassungen sind davon zu unterscheiden. Dabei muss dennoch nicht jede steueroptimierende Handlung illegal sein. Doch auch wenn Vieles legal sein mag, legitim ist es deswegen noch nicht<sup>32</sup>.

### **5.1. Graubereich nicht identifizierbar**

Dazwischen liegt ein Graubereich, der nicht leicht zu identifizieren und festzustellen ist. Zumal in der Regel die Handlungen gesetzeskonform gesetzt werden, jedoch am Rande der Rechtmäßigkeit. Das heißt, es werden Unklarheiten und Unstimmigkeiten ausgenützt, um entsprechende Steuervorteile zu erlangen, die vom Gesetzgeber in dieser Form ursprünglich nicht beabsichtigt war. Dies ist zudem der bevorzugte Bereich, der vorwiegend eine Industrie an Steuerberatungen, Wirtschaftsprüfern, Banken und anderen Steuerexperten beschäftigt. Obwohl eine überwältigende Anzahl an höchstgerichtlichen Entscheidungen bereits erlassen wurde und einige davon sogar den Anschein der Legalisierung der Steuerhinterziehung erwecken, ist die Realität nach wie vor viel komplexer. Eine genaue Differenzierung der Steuerhinterziehung zur Steuervermeidung ist meist mit generellen Regeln unmöglich zu bestimmen. Auch die Dauer der Ermittlungen und der Verfahren selber ist problematisch, die sich bei weltweit agierenden Konzernen zwangsläufig über sehr lange Zeit ziehen. Die bereits angeführten Gesellschaftsformen und Unternehmensbeteiligungen, die Gründung

---

<sup>31</sup> Shaxson 2011, 173

<sup>32</sup> Henn 2013

von Trusts in Zusammenhang mit undurchschaubaren Geschäftspraktiken leisten einen wesentlichen Beitrag dazu. Gerechtfertigt wird diese Handlungsweise mit Begrifflichkeiten wie legale Steueroptimierung, Vermögenssicherung oder effiziente Unternehmensstruktur.

## **5.2. Doppelte Nichtbesteuerung durch Doppelbesteuerungsabkommen**

Darüber hinaus tritt die Problematik der doppelten Nichtbesteuerung durch Aushebelung der Doppelbesteuerungsabkommen hinzu. Ursprüngliches Ziel der Doppelbesteuerungsabkommen war, bilateral zwischen einzelnen Staaten das Besteuerungsrecht eines Staates zu bestimmen, um eben doppelte Besteuerung zu verhindern. Durch die wachsende Internationalisierung wurden im System der Doppelbesteuerungsabkommen sogenannte Musterabkommen der UNO verfasst. Diese waren jedoch zu Entwicklungsländer-freundlich, mit der die industriepolitische Ausrichtung der OECD nicht einverstanden war. In der Folge stellte die OECD Musterabkommen zur Verfügung, die den Staaten für ihre bilateralen Verträge als Grundlage dienten. Mit fortschreitender Globalisierung kam es jedoch zu immer mehr Problemen. Immer häufiger kommt es durch das bisherige System der Besteuerung transnationaler Wirtschaftstätigkeit zu doppelter Nicht-Besteuerung unternehmerischen Gewinns<sup>33</sup>. Gewinne aus grenzüberschreitenden Geschäften werden teils in keinem der beteiligten Staaten versteuert, weil die Steuergesetzgebungen nicht optimal aufeinander abgestimmt sind. Komplexe Firmenkonstruktionen und die Freiheit einfach und mit überschaubaren Kosten weltweit Firmensitze zu begründen (auch ohne dabei tatsächliche wirtschaftliche Aktivität in einem Land zu unternehmen) machen es Firmen möglich Schlupflöcher und Lücken, die durch bilaterale Verträge nicht gestopft wurden (bzw. aufgemacht wurden), zu ihren Gunsten zu nutzen. Begünstigt wird dies durch die Tatsache, dass gesamte Steuersysteme vielfach auf Zeiten basieren, in denen Unternehmen wenig bis gar keinen grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeiten nachgingen und mittlerweile auch viele Doppelbesteuerungsabkommen mehr als 80 Jahre alt sind. Viele Steuergesetzgebungen sind heute einfach nicht mehr zeitgemäß, sie sind von der Globalisierung überholt<sup>34</sup>.

## **5.3. Entwicklung digitaler Produkte**

Hinzu kommen neue Entwicklungen und Innovationen wie z.B. der stetig wachsende Sektor „digitaler Produkte“, der viele neue Fragen aufwirft, High-Tech-Unternehmen oder auch die generelle Ausdehnung des Dienstleistungsbereichs, der immer mehr geistige und immaterielle Güter in den Wirtschaftskreislauf einführt, die um einiges schwieriger zu bewerten sind, als physische Güter. Patente oder andere Arten von intellektuellem Eigentum lassen sich besonders schnell über Staatsgrenzen hinweg übertragen. All dies macht es für Unternehmen um ein Vielfaches einfacher ihre Geschäfte zumindest auf dem Papier in geografischer Distanz zur physischen Adresse ihrer KonsumentInnen zu betreiben<sup>35</sup>.

Für viele Staaten stellt sich deshalb heute erneut die Frage, wie die Besteuerung transnational agierender Konzerne zu gestalten ist, was angesichts der Dimension der Problematik zu begrüßen ist. Es handelt sich nicht mehr um ein Randthema. Weltweit erfolgen bereits zwei Drittel des grenzüberschreitenden Handels innerhalb von multinationalen Konzernen und mehr als die Hälfte des Welthandels fließt - zumindest auf dem Papier - durch Steueroasen. Die Frage der richtigen und fairen Besteuerung dieser globalen Player ist präsenter denn je. Umso mehr als gerade in Krisenzeiten zu erkennen ist, dass auf Beiträge dieser großen, zahlungskräftigen und mächtigen gesellschaftlichen

---

<sup>33</sup> Troost 2013

<sup>34</sup> ebd

<sup>35</sup> OECD 2013, 7

Gruppe nicht mehr verzichtet werden kann. Sowohl die EU als auch die OECD haben sich deshalb mit dem Thema „internationale Steuervermeidung“ beschäftigt und im vergangenen Jahr mit Aktionsplänen auf die bestehende Problemlage reagiert. Die Umsetzung der dringend nötigen Maßnahmen obliegt jedoch letztlich den einzelnen Nationalstaaten und ist alles andere als ambitioniert.

## 6. Profiteure von Steueroasen

Generell bieten Steueroasen, wie bereits erwähnt unter anderem Schutz vor detaillierten Steuerprüfungen oder Sicherheit vor regulierten Finanzmärkten. Die spezielle „Fluchtfunktion“ besteht sowohl für Individuen als auch für Unternehmen, die ihre Verantwortlichkeit aber auch die Kosten an die Allgemeinheit in ihrem Herkunftsland abgeben, um in erster Linie ihren Reichtum zu kumulieren. Auch sind spezielle Bestimmungen und Begünstigungen insbesondere auf Steuer-AusländerInnen bezogen, von dem auch der Terminus „offshore“ abgeleitet ist. Ein wesentliches Merkmal liegt im Ausschluss der lokalen Bevölkerung bei gleichzeitiger Bevorzugung vermögender, ausländischer Interessen. Als Konsequenz festigen sich dadurch massive demokratiepolitische Defizite, die kaum Chancen auf Änderung haben.

Wem also nützen Steueroasen und wem schaden sie? Die Datenlage der vorhandenen Vermögen und Finanzflüsse ist bislang äußerst dürftig. Eine Annäherung kann auf unterschiedlichen Ebenen vorgenommen werden, dem Vermögen von Privatpersonen, von Unternehmen und Konzernen, der Länder und Territorien aber auch auf Ebene verschiedener Branchen im Finanzdienstleistungsbereich wie etwa Banken, Versicherungen und der „Beratungsindustrie“, die maßgeschneiderte Steuersparmodelle ausarbeiten.

### 6.1. Vermögende Privatpersonen

Die Schätzungen der von TJN 2012 veröffentlichte Studie von James Henry über das Finanzvermögen, das sich offshore befindet, belaufen sich auf bis zu 32 Billionen USD (ca 26.230 Mrd. Euro) für das Jahr 2010<sup>36</sup>. Diese Summen sind ohnehin nicht vorstellbar, auch wenn sie betragsmäßig verglichen werden mit der Größenordnung des BIP der USA und Japan zusammen<sup>37</sup>. Die Gegenüberstellung der Daten von 2005 und 2010 zeigt außerdem eine Beschleunigung, die einen enormen Anstieg von knapp 10 % für diesen Zeitraum ergibt. Unter der Annahme einer moderaten Rendite von 3 % und einem Einkommensteuersatz von 30 % beträgt der Steuerausfall jährlich bis zu 280 Mrd. Dollar (230 Mrd. Euro). Hier sind die auf diese Vermögenswerte bezogene Erbschaftssteuern oder Kapitalertragsteuern nicht berücksichtigt, die den Steuerausfall selbstverständlich noch erhöhen. Es handelt sich nur um ausgelagerte Finanzvermögen, unternehmerische Steuervermeidung etwa durch Gewinnverlagerung ist ebenso nicht enthalten. Troost schätzt für Deutschland, dass die Verluste durch die Nichtversteuerung von Unternehmensgewinnen das 20fache dessen betragen, was durch private Steuerhinterziehung in Steueroasen verursacht wird<sup>38</sup>.

Zu ähnlichen Ergebnissen kommen im Jahr 2009 die Schätzungen einer Studie von Helvea<sup>39</sup> (Swiss banking secrecy and taxation. Paradise Lost?). Demnach veranlagten die EU-Staaten

---

<sup>36</sup> TJN 2012, 5

<sup>37</sup> Das Ergebnis ist lt. Autoren eher unterschätzt, weil ausschließlich Finanzvermögen berücksichtigt ist, zahlreiche Immobilien, Yachten oder Kunstgegenstände etc. der reichsten Individuen konnten nicht erfasst werden.

<sup>38</sup> IP/12/1325 vom 6.12.2012; [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-12-1325\\_de.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1325_de.htm) vom 17.11.2014

<sup>39</sup> Genfer Unternehmen, auf Finanzrecherchen spezialisiert.

in der Schweiz insgesamt 600 Mrd Euro. 80 % der Vermögenswerte von EU-BürgerInnen werden den Finanzverwaltungen nicht erklärt. Die geschätzten Werte der ÖsterreicherInnen belaufen sich auf 14 Mrd Euro, davon sind nur 11 % deklariert. Das größte Volumen kommt aus Deutschland (194 Mrd. €). Deutsche deklarieren fast zu einem Drittel ihr Vermögen. Es wurde festgestellt, dass die nationalen Unterschiede der Erklärungsbereitschaft sehr unterschiedlich ausfallen. Während Deutsche sehr bereitwillig Auskunft geben, wird in Italien, Spanien oder Frankreich eher selten die Finanz informiert.

Als Basis für die Schätzungen von Henry werden die Quellensteuereinnahmen herangezogen, die zu drei Viertel an die Finanzämter der Herkunftsländer ausländischer Investoren überwiesen werden. Über Portfolioveranlagungen und Finanzprodukte, die nicht der Zinsertragssteuer unterliegen, werden Durchschnittswerte angenommen und eingerechnet.

Die Berechnungen Zucman`s zum privaten Finanzvermögen in der Schweiz ergeben eine ähnliche Größenordnung. Grundlage für die Analyse sind offizielle, allgemein zugängliche Statistiken aus unterschiedlichen Datenquellen. Die Schätzungen beruhen auf der Gegenüberstellung der Wertpapierstatistiken der Nationalbanken der Länder. Darin werden die an das Ausland ausgegebenen Wertpapiere als Passiva in dem jeweiligen Land, in dem die Wertpapiere ausgegeben werden, geführt. Werden die Wertpapiere von AusländerInnen über eine Steueroase erworben, scheinen diese Werte als Aktiva in der Bilanz des Staates des ausländischen Erwerbers erst gar nicht auf. Dieses Land erhält aufgrund des Bankgeheimnisses in der Steueroase keine Information. Die vom Erwerbsvorgang betroffenen Aktiva fehlen, die Vermögensbilanz des betreffenden Landes bleibt daher unvollständig. In der Verwaltung ist der gesamte Wertpapierbestand zu erkennen, der Rest ist verschwunden. Des Weiteren scheinen Wertpapiere, die in Depots von Banken verwaltet werden, in den Bilanzen der Banken nicht auf. Ebenso existieren keine Informationen über nicht-finanzielle Vermögenswerte wie z.B. Kunstwerke oder Schlösser.

Zum Beispiel hat ein Österreicher ein Wertpapier-Depot mit Google-Aktien bei einer Schweizer Bank. Aus US-amerikanischer Sicht kauft also ein Ausländer einen Anteil einer US-Firma. Dieser Wert scheint auf der Passivseite der Vermögensbilanz als Verbindlichkeit auf. Es fehlt nun die Gegenbuchung einer anderen Nationalbank. Für die Schweizer handelt es sich lediglich um einen Durchlaufposten und ist daher nicht zu verbuchen. Die österreichische Nationalbank kann aber keine Forderung buchen, weil ihr aufgrund des Schweizer Bankgeheimnisses der Aktienbesitz des Österreichers nicht bekannt ist.

### Die Dynamik der Superreichen

Ausgehend vom gesamten weltweiten Finanzvermögen von 73.000 Mrd. Euro schätzt Zucman, dass sich 8 % der privaten Finanzvermögen weltweit Offshore befinden, ds. 5.800 Mrd Euro. Davon bleiben nach seinen Schätzungen 80 % unbesteuert. Ein Drittel davon ist in der Schweiz, der Rest verteilt sich auf andere Steueroasen. Mithilfe von Zuschätzungen kann Zucman ein Offshore-Vermögen von ca. 8.000 Mrd. Euro oder 10-11% der weltweiten Finanzvermögen errechnen. Zu einem ähnlichen Ergebnis kam die Boston Consulting Group auf Grundlage von Interviews mit Vermögensverwaltern (2014).

Mit der Finanzkrise ist ein langfristiger Rückgang der Vermögen nicht erkennbar. 2013 waren 1.800 Mrd Euro ausländisches Vermögen in der Schweiz deponiert. Von 2009 bis Herbst 2013 ist das Auslandsvermögen, also das in der Schweiz verwaltete Vermögen der

Devisenausländer um 14 % angestiegen. Unabhängig von der Schweiz ergeben Schätzungen global für alle Steueroasen einen Anstieg von 25 Prozent.

Auf Basis dessen geht Zucman davon aus, dass das ausländische Vermögen in der Schweiz mit 1.800 Mrd. Euro unterschätzt ist. Es sind zwar alle in der Schweiz tätigen Banken und die deponierten Vermögen enthalten, aber die wahren Eigentümer werden nicht ermittelt. Das bedeutet, dass Guthaben, die SchweizerInnen zugeschrieben werden, AusländerInnen gehören. Es ist daher durchaus realistisch, dass das Vermögen 2.000 – 2.200 Mrd Euro beträgt. Nach Korrekturen ergibt sich eine weitere interessante Erkenntnis. 60 Prozent, also 1.000 Mrd € sind EuropäerInnen zuordenbar, nicht den oft zitierten Oligarchen oder Diktatoren.

Die Struktur der Anlagen zeigt, dass nur knapp 200 Mrd € als Termineinlagen bei den Banken angelegt sind, die restlichen 1.600 Mrd. € setzten sich 2013 aus Wertpapieren, also Aktien, Anleihen und Investmentfonds zusammen. Vom gesamten in der Schweiz verwalteten Vermögen werden 40 % in Investmentfonds angelegt, wobei der überwiegende Teil in luxemburgische Fonds fließt.

Der Einnahmenentgang bezieht sich größtenteils auf Einkommens- und Ertragssteuern, Erbschaftssteuern und ein kleiner Teil auf Vermögenssteuern. Basis bilden die derzeit bestehenden Steuersätze. Die Berechnungen beziehen sich ausschließlich auf das Bankgeheimnis zurückzuführende Steuerhinterziehung, nicht auf un versteuerte Einkünfte aus Schwarzarbeit, Korruption, Drogenhandel oder Umsatzsteuerbetrug. Auch ist nicht mit einbezogen, welcher Anteil auf steueroptimierende Gestaltung der multinationalen Konzerne entfallen würde.

Aus Schutz vor vermeintlich noch höheren Einnahmefällen wollten die Länder Anreize schaffen, das Kapital im Land zu behalten. Aus diesem Grund betrieben die einzelnen Staaten einen intensiven Steuersenkungswettbewerb. Das Absenken von Steuersätzen führte jedoch nicht zu den gewünschten Ergebnissen. Letztendlich haben sich die Staaten sowohl durch den Einnahmefall aufgrund Steuerhinterziehung als auch durch den Einnahmenentgang wegen der niedrigeren Steuersätze doppelten Schaden zugeführt.

Die einzelnen Steueroasen stehen in einem Konkurrenzverhältnis zueinander, sie ergänzen sich einander aber auch. Die unterschiedlichen Spezialisierungen einer jeden Steueroase reichen von traditionellen Vermögensverwaltungen, über bevorzugte Veranlagungsformen bis hin zum kompletten System der Schattenbanken – die vorhandene Vielfalt an möglichen Aktivitäten in den Offshore-Zentren ist beachtlich und für gewöhnlich völlig rechtmäßig und legitimiert. ArbeitnehmerInnen hingegen nützt die Steueroase gar nichts. In der Lohnverrechnung wird die Lohnsteuer direkt in der Abrechnung vom Lohn oder Gehalt abgezogen, ein Transfer vorweg ist unmöglich – Ungleichverteilung auch bei Steuerhinterziehung.

Generell können nur kleine Fortschritte bei der Bekämpfung von Steueroasen und Geheimhaltungsinstrumenten erreicht werden. Der automatische Informationsaustausch soll nach OECD-Standard bis 2016 umgesetzt werden. Nach wie vor bleiben jene Regelungen und Institutionen unberührt, die die Transparenz und somit Offenlegung von Besitz-, Einkommens- und Vermögensverhältnissen verhindern. Eine zentrale Forderung von Zucman<sup>40</sup> sieht die Schaffung eines weltweiten Finanzregisters als Grundlage eines

---

<sup>40</sup> Zucman 2014, 102f

automatischen Informationsaustausches vor, das die tatsächlichen wirtschaftlichen EigentümerInnen anführt. Zucman befindet den IMF als jene Institution, die mit ihren technischen Mitteln in der Lage ist, ein solches Register aufzubauen. Der IMF verfügt bereits über ausreichend Information der Kapitalflüsse und Wertpapierbestände nahezu aller Länder. In einem weiteren Schritt müssten die Datenbasen der nationalen Zentraldepots mit anderen verfügbaren Datenquellen, etwa Bilanzen abgeglichen und verifiziert werden.

Obwohl die Probleme im Zusammenhang mit Steuerbetrug, Steuerumgehung und Steueroasen schon seit langem bekannt sind ist es eigentlich verwunderlich, dass es so wenig verfügbares Datenmaterial gibt und es bis zum Jahr 2012 gedauert hat, bis hier umfassendes Datenmaterial publiziert wurde. Befremdlich ist auch, dass internationale Organisationen wie IMF, Weltbank, G20, OECD oder auch die Zentralbanken der führenden Industriestaaten, die über fundiertes Datenmaterial und die notwendigen Ressourcen verfügen, bislang so wenig dazu beigetragen haben. Das ist auch ein starkes Indiz dafür, dass der politische Wille zur Bekämpfung von Steuerbetrug, aggressiver Steuerplanung und Steueroasen in der Vergangenheit oftmals über ein Lippenbekenntnis nicht hinausgegangen ist.

Es gibt keine offiziellen Schätzungen, weder von internationalen Finanzinstitutionen noch von Regierungen. So werden die oben angeführten Datenquellen verwendet, die den Berechnungen zugrunde liegen<sup>41</sup>.

## **6.2. Unternehmen und internationale Konzerne**

Die stärksten NutzerInnen von Steueroasen sind große Unternehmen und Konzerne, abgesehen von vermögenden Individuen (HNWI – high-net-worth individuals).

Für 2008 stellte das US Government Accountability Office fest, dass 83 der 100 größten Konzerne der USA Tochtergesellschaften in Steueroasen haben. Auf europäischer Ebene werden aufgrund breiterer Definitionen von Offshore sogar 99 der 100 größten Unternehmungen aus Großbritannien, Frankreich und Niederlande mit Töchtern in Steueroasen ermittelt<sup>42</sup>.

Die Kapitalflucht wäre ohne Hilfe von Privatbanken und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nicht möglich. Sie achten darauf, dass die Steueroase nicht zur Fata Morgana wird. Auch hier besteht eine starke Konzentration von Vermögenswerten bei den zehn größten Banken, die mehr als die Hälfte der Vermögenswerte der besten 50 auf sich vereinen. Die Top-3: UBS, Credit Suisse und Goldman Sachs. Eine Dokumentation des deutschen Bundestags vom Juni 2009 beinhaltet, dass sechs der größten Banken Deutschlands insgesamt 1.636 Niederlassungen in Steueroasen hielten, davon entfielen 1.064 allein auf die Deutsche Bank. Die Ergebnisse dieser Analyse sind konsistent mit anderen Studien beziehungsweise Umfragen<sup>43</sup>.

Wie in der Schweiz übernahmen auch Offshore die Banken die Verwahrung, Verwaltung und Beratung. Sie sicherten so die Vermögen vor jeglicher Besteuerung. Die Angebote in den Steueroasen konkurrieren zwar einander, sie ergänzen sich aber auch, meist handelt es sich um Tochtergesellschaften Schweizer Institute. Auf den verschiedenen Stufen der Vermögensverwaltung werden Spezialisierungen vorgenommen, sodass sie sich gut ergänzen.

---

<sup>41</sup> Sullivan 2007, Murphy 2008, Henry 2012, Zucman 2013, ua

<sup>42</sup> Shaxson 2011, 371

<sup>43</sup> zB. Scorpio 2005; Piketty and Zucman 2012; Atkinson and Saez 2011

„The Big Four“ der Wirtschaftsprüfungsunternehmen Deloitte, PricewaterhouseCoopers, Ernst&Young und KPMG sind die bedeutendsten Akteure im System der Steuervermeidung<sup>44</sup>. Ihre Expertise bildet das Herzstück der gigantischen Offshore-Welt. In allen bedeutenden Steueroasen sind sie vor Ort ansässig, sodass aus der Steueroase keine Fata Morgana entsteht. Ihre Beratungsleistungen werden sehr gerne auch Regierungen angeboten. Bei Inanspruchnahme kann durch eine entsprechende Gesetzgebung ihre Arbeit erleichtert werden, wie zum Beispiel das Trust Law in Jersey 2006<sup>45</sup>. Im Rahmen eines öffentlichen Hearings des Public Accounts Committees des britischen Parlaments wurde bekannt dass PWC, eine der vier großen internationalen Beratungsgesellschaften Steuersparmodelle anbietet, die eine lediglich 25%ige Erfolgswahrscheinlichkeit bieten. Die Chance als ungesetzlich eingestuft zu werden beträgt somit 75%. Wenig besser sind allerdings offenbar die Praktiken der übrigen drei „Big Four“ Gesellschaften, die in diesem Zusammenhang bereitwillig zugaben, solche Steuervermeidungsstrategien nur dann zu vermarkten, wenn die Erfolgswahrscheinlichkeit zumindest 50% beträgt<sup>46</sup>.

ÖkonomInnen der Schweizer Bank Crédit Suisse beschäftigten sich kürzlich speziell mit Vorteilen, die Großkonzerne im OECD-Raum für sich durch Nutzung von Schlupflöchern generieren. Die ÖkonomInnen lenken hierfür die Aufmerksamkeit auf den Unterschied zwischen den tatsächlich bezahlten Steuern und den gesetzlich vorgeschriebenen Steuersätzen. Pro Jahr ergibt sich allein für die betrachteten 390 Großkonzerne der OECD eine Differenz von mehr als 75 Mrd. Euro. Die größten Differenzen, sprich die größten Steuerersparnisse zeigten sich in der Pharmaindustrie und in der IT-Branche. Beides Wirtschaftszweige in denen immaterielle Vermögenswerte eine besondere Rolle spielen und dadurch Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuere Länder oder Steueroasen leichter möglich sind<sup>47</sup>.

Durch die wachsende Internationalisierung und den daraus resultierenden internationalen Verflechtungen sind Steuerbetrug und Steuervermeidung zu Phänomenen geworden, die die Nationalstaaten nicht alleine bekämpfen können. Vielmehr wird es notwendig sein länderübergreifend koordiniert gegen das Problem von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Steuerbetrug vorzugehen. Bei all diesen Aktivitäten spielen Steueroasen eine wesentliche Rolle. Trotz aller Bekenntnisse Steuerbetrug und Steuerhinterziehung bekämpfen zu wollen, spielt auch die Steuerpolitik der sogenannten Industriestaaten selbst eine wesentliche Rolle bei der Ermöglichung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung.

---

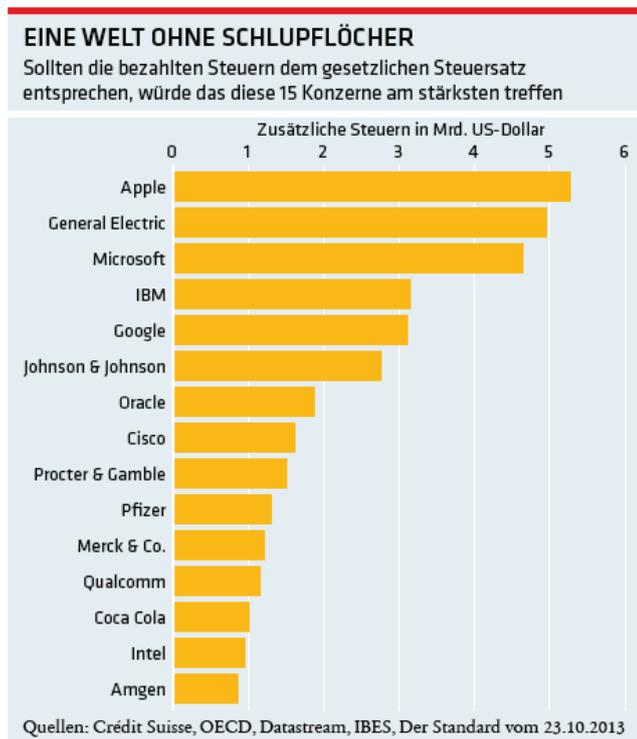
<sup>44</sup> Palan, 102

<sup>45</sup> Murphy 2009

<sup>46</sup> <http://theconversation.com/big-accountancy-firms-have-a-human-rights-problem-28630> : Prem Sikka, Prem: Big accountancy firms have a human rights problem

<sup>47</sup> Szigetvari 2013

Abbildung 1  
Eine Welt ohne Schlupflöcher



Während also multilaterale Konzerne teils nur einer niedrigen Körperschaftsteuer-Belastung ausgesetzt sind, müssen Klein- und Mittelunternehmen meist die vollen nominellen Sätze entrichten – eine klare Wettbewerbsverzerrung obendrein.

Dazu gibt es auch einige prominente Beispiele: Troost<sup>48</sup> bezeichnet den Elektronikproduzenten Apple als Vorreiter. Der Konzern hat seinen Sitz in Kalifornien und macht sich neben den US-amerikanischen auch Lücken im Steuerrecht von Irland und den Niederlanden zu Nutze, um die Konzerngewinne in die Karibik zu verschieben, wo auf die Auslandsgewinne nur ein Satz von 1,9 % anfällt. Im Vergleich zu den 35 %, die für Gewinne im US-Inland anfallen würden, eine deutliche Ersparnis. Im Jahr 2011 zum Beispiel erzielte Apple einen Gewinn von 22 Milliarden Dollar und bezahlte dafür nur zehn Millionen Dollar an Unternehmenssteuern. Ein weiteres Beispiel ist Amazon. Das Versandhandelsunternehmen bezahlt 2012 in Deutschland trotz eines Umsatzes von 8,7 Mrd. Euro nur 3,2 Mio. Euro Unternehmenssteuer<sup>49</sup>. Möglich ist dies durch Abwicklungen über Luxemburg. Auch Google hat der Financial Times zufolge im Jahr 2012 über Irland und die Niederlande 8,8 Milliarden Euro an Lizenzeinnahmen auf die Bermudas verschoben und seinen durchschnittlichen Auslandsteuersatz auf ca. fünf Prozent gesenkt<sup>50</sup>. Der schwedische Möbelkonzern IKEA hat laut FAZ mehr als 11 Milliarden Euro in einer Liechtensteiner Stiftung geparkt<sup>51</sup>. Von dort wurde an eine eigene Tochterfirma ein Kredit für den Kauf der eigenen Markenrechte zum fiktiven Wert von immerhin 9 Mrd. Euro überwiesen. Die Zinszahlungen der Tochter an die

<sup>48</sup> Sustala 2013

<sup>49</sup> Troost 2013

<sup>50</sup> Financial Times 2013

<sup>51</sup> FAZ 2011

Stiftung ermöglichen, dass jährlich 500 Mio. Euro un versteuert in die Familienstiftung einfließen<sup>52</sup>. Starbucks hat in Deutschland seit 2002 überhaupt noch nie Ertragssteuern gezahlt – völlig legal. Insgesamt zahlte Starbucks 2011 einen Auslandssteuersatz von 13 Prozent<sup>53</sup>.

Im April 2013 setzten sich die Medien mit der Meldung über "Offshore-Leaks", International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ), der internationalen Journalistengemeinschaft intensiv auseinander. Der Öffentlichkeit wurden erste Auswertungen bekannt gegeben – übrigens nur ein kleiner Teil von einigen Prozent – aus der bislang umfangreichsten Menge an Daten mit 2,5 Millionen Dokumenten der Größe von insgesamt 260 Gigabyte. Das Datenkonvolut ist ein Auszug aus bereits im Jahr 2010 an US-amerikanische, britische und australische Steuerbehörden übergebenen Daten von 400 Gigabyte<sup>54</sup>.

### Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Privatbanken

Vermögenswerte sind nicht nur bei Privatpersonen und großen Unternehmen konzentriert. Die unterstützenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Privatbanken sind spezialisiert. Auch hier besteht eine starke Konzentration von Vermögenswerten bei den zehn größten Banken, die mehr als die Hälfte der Vermögenswerte, gemessen an den besten 50 auf sich vereinen. Die Top-3: UBS, Credit Suisse und Goldman Sachs, wie folgende Aufstellung zeigt.

Tabelle 2  
Top 50 global private banks, 2005-2010

		TOP 50 GLOBAL PRIVATE BANKS, 2005-2010 (\$Billions, Assets Under Management)						(1/2)
		Jun-05	Mkt%	Dec-09	Mkt%	Dec-10	Mkt%	
<b>Top 10 - Total</b>		<b>\$2,272.8</b>	<b>42.2%</b>	<b>\$3,660.8</b>	<b>45.5%</b>	<b>\$6,182</b>	<b>51.2%</b>	<b>20.0%</b>
<b>Rank</b>		<b>Next 10 - Total</b>	<b>26.2%</b>	<b>\$2,319.9</b>	<b>28.8%</b>			<b>2005-2010</b>
		<b>Next 30 - Total</b>	<b>31.6%</b>	<b>\$2,069.4</b>	<b>25.7%</b>			<b>AAGR%</b>
<b>2005</b>	<b>2010</b>	<b>Top 50 - Total</b>	<b>\$5,391.3</b>	<b>100%</b>	<b>\$8,050.1</b>	<b>100%</b>	<b>\$ 12,066.4</b>	<b>15.8%</b>
1	1	UBS	\$1,349.2		\$1,627.6		\$1,789.0	5.8%
2	2	Credit Suisse	\$469.2		\$770.1		\$932.9	14.7%
7	3	Goldman Sachs	\$166.0		\$220.5		\$840.0	38.3%
19	4	Bank America	\$108.5		\$433.8		\$643.9	42.8%
5	5	HSBC	\$183.0		\$250.0		\$390.0	16.3%
6	6	Deutsche Bk	\$180.9		\$464.2		\$367.5	15.2%
9	7	BNP Paribas	\$158.0		\$293.0		\$338.0	16.4%
24	8	Wells Fargo	\$78.0		\$187.3		\$300.0	30.9%
8	9	Morgan Stanley/ SSB*	\$165.0		\$365.0		\$297.0	12.5%
4	10	JPMorganChase	\$187.0		\$266.0		\$284.0	8.7%
11	11	Pictet	\$150.0		\$236.6		\$270.0	12.5%
12	12	Bank Leumi	\$138.0		\$202.5		\$251.0	12.7%
13	13	Barclays	\$135.3		\$230.0		\$238.3	12.0%
38	14	Commerzbank	\$30.2		\$207.1		\$225.0	49.4%
10	15	ABN Amro	\$150.8		\$199.1		\$218.4	7.7%
32	16	TD Canada	\$49.4		\$65.0		\$183.0	29.9%
34	17	Banque Julius Baer	\$46.8		\$160.2		\$181.0	31.1%
16	18	Credit Agricole	\$114.1		\$215.2		\$171.0	8.4%
23	19	Bk of New York	\$82.6		\$84.0		\$166.0	15.0%
17	20	Northern Trust	\$111.5		\$141.5		\$154.0	6.7%

Quelle: J. Henry 2013, aus: bank financials, private banking industry interviews, JSH analysis

<sup>52</sup> attac 2014

<sup>53</sup> Handelsblatt 2012

<sup>54</sup> [https://www.credit-suisse.com/who\\_we\\_are/corporate\\_campaign/clients/de/bam/index.jsp](https://www.credit-suisse.com/who_we_are/corporate_campaign/clients/de/bam/index.jsp)

Kapitalgesellschaften haben umfangreichere Möglichkeiten, Steuern zu umgehen oder Spielräume auszunutzen als vergleichsweise Individuen. Insbesondere eröffnen die Konstellationen verschiedener Firmenkonstruktionen, deren Abwicklung international über mehrere Ländergrenzen reicht, zahlreiche Umgehungsmöglichkeiten. Klar ist, dass die Regierungen durch ihre vorgelegten Gesetze die dadurch vorgesehenen Einnahmen nicht erreichen. Folglich ist der politische Wille Voraussetzung und notwendig, den Entwicklungen gegenzusteuern.

Die Probleme, die durch die Steuervermeidungsstrategien der internationalen Konzerne verursacht werden, gehen allerdings noch weiter. Die niedrige Steuerbelastung im Vergleich zu national tätigen Unternehmen, die diese Gestaltungen nicht in Anspruch nehmen können, führt zu massiven Wettbewerbsverzerrungen, die auch gesamtwirtschaftlich schädlich sind. Und diese offensichtlichen Gestaltungsmöglichkeiten der großen multinationalen Konzerne führen auch dazu, dass die Steuermoral all derer, die sie nicht in Anspruch nehmen können, im wesentlichen ArbeitnehmerInnen, PensionistInnen und kleinere national tätige Unternehmen, untergraben wird. Selbst der dem Steuerwettbewerb grundsätzlich sehr positiv gegenüberstehende Ökonom Clemens Fuest erklärt in einem Interview in der FAZ, dass die großen multinationalen Konzerne, die Steuerschlupflöcher sehr viel stärker nutzen können und dadurch ihre Steuerzahlungen auf nahe Null drücken. Insgesamt, so sein Befund, führt das dazu, dass die Steuerbelastung der Tochtergesellschaften multinationaler Konzerne im Durchschnitt um 20 bis 30% unter der von vergleichbaren rein nationalen Unternehmen liegt<sup>55</sup>. Dieses Phänomen, dass multinationale Konzerne internationale Steuerarbitragemöglichkeiten ausnutzen und dadurch ihre Konzernsteuerbelastung senken lässt sich schon seit geraumer Zeit empirisch nachweisen<sup>56</sup>. Das Vertrauen in den Rechtsstaat sinkt und langfristig führt das auch zu ernststen Gefahren für Demokratie und Rechtsstaat.

Nach jahrelanger Diskussion legte die Europäische Kommission 2011 endlich einen Richtlinien-Entwurf zur Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage vor. Der Entwurf beinhaltet im Wesentlichen die Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage für international tätige Konzerne. Die Gewinne sollen nach einem bestimmten Schlüssel auf die Mitgliedstaaten aufgeteilt werden. Bislang – nahezu vier Jahre später – konnte jedoch noch keine Einigung auf politischer Ebene über den Richtlinien-Entwurf erzielt werden. Mittlerweile wurde auch von der OECD ein Aktionsplan (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) vorgelegt, der ein gemeinsames, länderübergreifendes Vorgehen gegen die Steuermanipulationen der Konzerne beinhaltet.

Ungewöhnlich deutlich sind auch die Worte von OECD Generalsekretär Angel Gurría anlässlich der Präsentation des BEPS Berichtes der OECD Anfang 2013 ausgefallen, in dem er vor einem riesigen gesellschaftlichen Problem warnte und weiter ausführte *„Der Zorn über die ungerechte Lastenverteilung wächst. Das Vertrauen vieler Bürger in die Institutionen zerbricht. Ich fürchte wenn wir nicht handeln, könnte es zu Ausschreitungen in den Innenstädten kommen“*<sup>57</sup>

Steueroasen entziehen den Nationalstaaten nicht nur die dringend benötigten Einnahmen und führen dazu die Steuerbelastung auf Konsum und Arbeit zu erhöhen sondern tragen

---

<sup>55</sup> FAZ: „Multis zahlen 30 Prozent weniger Steuern“, vom 13.11.2014, 18f.

<sup>56</sup> Haufler (2006): Die Besteuerung multinationaler Konzerne, 1f.

<sup>57</sup> <http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/oecd-chef-blaest-zum-kampf-gegen-die-steuertricks-der-weitkonzerne-a-883094.html>

auch wesentlich zur Ungleichverteilung der Vermögen bei und verstärken diese Ungleichverteilung auch noch. Die Möglichkeiten der Steuerminimierung führen wiederum zu einem starken Anstieg des Finanzvermögens und zu einer Verzerrung bei den Investitionsströmen, weil eben durch die Nutzung der Steuerschlupflöcher in Steueroasen, Investitionen in Finanzvermögen gegenüber Investitionen in Sachanlagen bevorzugt werden. Und gerade diese Ungleichbehandlung von Finanzinvestitionen und Sachinvestitionen und die auch daraus resultierende Ungleichverteilung war wiederum ein wesentlicher Grund für den Ausbruch der Finanz- und Wirtschaftskrise und der daraus resultierenden Schuldenkrise, weil Vermögende regelmäßig auch wieder spekulativer veranlagen und so für den Boom bei den hochriskanten Hedgefonds und anderen hochspekulativen Finanzprodukten mitverantwortlich waren<sup>58</sup>. Weiters sind Steueroasen auch wesentlich verantwortlich dafür, dass viele Staaten Budgetprobleme haben, weil den Staaten durch die Verlagerung immenser Vermögen in diese Steueroasen dringend notwendige Steuereinnahmen verlorengehen. Das führt auch dazu, dass die Steuerbelastung auf weniger mobile Faktoren ansteigt, um die entgangenen Einnahmen zu kompensieren. Die Steuerbelastung auf den Faktor Arbeit oder auf Konsum hat daher vielfach ein besorgniserregend hohes Niveau erreicht, das wachstums- und beschäftigungsfeindlich wirkt.

Die Bekämpfung von Steueroasen muss daher auch ein vorrangiges Ziel sein, um den Staaten Spielraum für dringend notwendige Steuerstrukturreformen zu sein, die wachstums- und beschäftigungsfreundlich wirken. Neben den bekannten Steueroasen die die oben angeführten Kriterien erfüllen und die allgemein bekannt sind, sind allerdings auch spezielle Steuerregelungen in einzelnen Staaten, die auf den ersten Blick nicht als Steueroasen im klassischen Sinn zu identifizieren sind, wesentlich mitverantwortlich für die aktuellen Probleme. Und hier spielt die Europäische Union, bzw. eigentlich deren Mitgliedstaaten ebenfalls eine entscheidende Rolle. Trotz der allgemeinen Bekenntnisse den Kampf gegen Steuerbetrug und Steuervermeidung jetzt ernst nehmen zu wollen, darf auch nicht übersehen werden, dass die einzelnen Nationalstaaten mit ihren Steuergesetzen wesentlich mitverantwortlich dafür sind, dass Steuerbetrug und Steuervermeidung in diesem Umfang überhaupt erst möglich werden. Die jüngsten Enthüllungen vom Konsortium der investigativen Journalisten<sup>59</sup> zu den Steuerpraktiken in Luxemburg zeigen deutlich, wo die Probleme liegen<sup>60</sup>. Durch diese Enthüllungen, das Konsortium der investigativen Journalisten hat ein enormes Datenmaterial von annähernd 28.000 Seiten ausgewertet und veröffentlicht, zeigt sich, dass die Steuerbehörden in Luxemburg internationalen Konzernen komplexe Steuersparmodelle vorab genehmigt haben, die es diesen Konzernen ermöglicht haben sollen, durch entsprechende Gestaltungen keine oder fast keine Gewinnsteuern zu bezahlen. Unter den Konzernen die davon profitiert haben sollen finden sich laut Medienberichten so prominente Namen wie Amazon, Pepsi, EON, FedEx, Procter & Gamble, Die Deutsche Bank, Ikea und viele andere mehr. Diese Modelle wurden vom Beratungsunternehmen PricewaterhouseCoopers (PWC) entwickelt und von den Luxemburgischen Finanzbehörden genehmigt. Alle Betroffenen betonen zwar, dass es sich dabei um legale Konstruktionen handelt. Das würde auch dem entsprechen, wie wir den Begriff der aggressiven Steuerplanung definiert haben. Denn definitionsgemäß handelt es sich zumeist um legale Konstruktionen. Ob in diesen Fällen aber tatsächlich immer alles legal war, bleibt allerdings noch abzuwarten. Denn wie schon angeführt, die Steuersparmodelle die von multinationalen Konzernen benutzt werden, stellen oftmals eine

---

<sup>58</sup> Stockhammer (2011): in wirtschaftspolitische Standpunkte 03/2011, 2ff.

<sup>59</sup> [www.icij.org](http://www.icij.org)

<sup>60</sup> Süddeutsche Zeitung vom 6.11.2014: Luxemburg ein Land im Zwielficht, 1f.

Gratwanderung dar, und wie ebenfalls schon angeführt, hat die Beratungsindustrie auch zugegeben, die Grenzen hier regelmäßig auszuloten und Modelle anzubieten, deren Erfolgsaussichten lediglich 25% betragen. Und es darf auch nicht übersehen werden, dass die Europäische Kommission bereits ein formelles Prüfungsverfahren betreffend Luxemburg und Amazon eingeleitet hat, weil eben gerade erhebliche Bedenken bestehen, ob bestimmte Vereinbarungen zwischen Luxemburg und Amazon betreffend Verrechnungspreise aus beihilfenrechtlicher Sicht zulässig sind. Das bedeutet, dass hier sehr wohl bereits erhebliche Verdachtsmomente bestehen, dass es in diesem Bereich in Luxemburg Konstruktionen gibt, die offenbar eben nicht immer völlig legal sind<sup>61</sup>.

Luxemburg ist kein Einzelfall. Und es zeigt deutlich, dass Reformen dringend notwendig sind. Wenn große multinationale Konzerne, die hochprofitabel sind durch legale Konstruktionen so gut wie keine Gewinnsteuern zahlen müssen, dann sind die aktuellen Regelungen offenbar nicht mehr geeignet und müssen überarbeitet werden. Viele Experten, die sich mit dem Thema intensiv auseinandergesetzt haben, sind auch von den Enthüllungen nicht wirklich überrascht<sup>62</sup> <sup>63</sup>. Was aber doch die meisten überrascht hat, ist das Ausmaß. Denn in den Enthüllungen werden Dokumente über die Steuersparmodelle von mehr als 340 multinationalen Konzernen angeführt. Und dabei handelt es sich nur um Unternehmen die von einem Beratungsunternehmen beraten wurden. Das Konsortium der investigativen Journalisten spricht alleine im Zusammenhang mit Luxemburg von Steuerausfällen in Milliardenhöhe die anderen Staaten durch diese Konstruktionen verlorengelangen<sup>64</sup>. Es ist allerdings grundsätzlich davon auszugehen, dass auch viele andere internationale Konzerne, die auf die Beratungsleistungen anderer spezialisierter Beratungsunternehmen zurückgreifen ähnliche Konstruktionen verwendet haben und dass der Umfang somit noch erheblich größer ist, als bisher bekannt. Sonderregelungen für Konzerne gibt es praktisch überall auf der Welt. In den Niederlanden gibt es mit der sogenannten „participation exemption“ Steuerbefreiungen für Dividenden und Veräußerungsgewinne, die außerhalb der Niederlande anfallen. In Verbindung mit den Doppelbesteuerungsabkommen, die die Niederlande mit einer Vielzahl an Steueroasen abgeschlossen haben, die keine wesentlichen Quellensteuern für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vorsehen, führt das dazu, dass die Niederlande eine besondere Rolle bei der Verschiebung von Gewinne in Steueroasen darstellen. Das Tax Justice Network berichtet von mehr als 20.000 Briefkastenfirmen, die einzig zu diesem Zweck in den Niederlanden angesiedelt sind<sup>65</sup>. Auch die Wochenzeitung „Die Zeit“ schreibt im Jahr 2014 über die Steueroase Niederlande<sup>66</sup>. Irland spielt ebenfalls eine entscheidende Rolle wenn es um Steuervermeidungsstrategien internationaler Konzerne geht. Mit dem sogenannten „Double Irish“, einem Steuerschlupfloch in Irland ist es möglich, dass internationale Konzerne mittels einer speziellen Konstruktion von zwei Gesellschaften ihre an sich steuerpflichtigen Gewinne mehr oder weniger unbesteuert in Steueroasen verlagern können. Ein prominentes, aber bei weitem nicht das einzige Beispiel dafür ist Apple. Apple ist es mithilfe dieses Modells gelungen trotz Gewinnen in Milliardenhöhe, so gut wie keine Körperschaftsteuer bezahlen zu müssen. Insgesamt ersparen sich multinationale Konzerne durch Ausnutzung dieses Schlupfloches Jahr für Jahr

---

<sup>61</sup> IP/14/1105 vom 7.10.2014

<sup>62</sup> Falk, Rainer (2009): Zur Debatte um Steueroasen – Der Fall Luxemburg

<sup>63</sup> Standard, Zucman vom 6.11.2014

<sup>64</sup> „Secret Tax Bills Save Billions“, <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks> am 13.11.2014

<sup>65</sup> SOMO(2006): The Netherlands: A Tax Haven

<sup>66</sup> Die Zeit: Holländische Geldschleuser, 20f, vom 3.7.2014

Milliarden Euros an Gewinnsteuern<sup>67</sup>. Irland, hat zwar, offenbar durch den internationalen Druck und die beihilfenrechtliche Untersuchung durch die Kommission veranlasst, angekündigt dieses Steuerschlupfloch schließen zu wollen, aber für diejenigen Konzerne, die das Modell bereits nutzen, wurde eine vierjährige Übergangsfrist versprochen. Irland hat angekündigt, als Kompensation für das Auslaufen des oben angeführten Schlupfloches ebenfalls ein sogenanntes „Patent Box Regime“ einführen zu wollen.

In Österreich gibt es mit der Gruppenbesteuerung die Möglichkeit für internationale Konzerne Auslandsverluste mit in Österreich erwirtschafteten Gewinnen zu verrechnen<sup>68</sup>. Aber solche Regelungen gibt es neben den angeführten Ländern in vielen anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union ebenfalls. Auch in Großbritannien gibt es eine Begünstigung für Erträge aus Patenten und bestimmten anderen Innovationen. Mit dieser „Patent Box“ Regelung werden diese Gewinne nur mit 10% besteuert werden<sup>69</sup>, deutlich niedriger als der nominelle Körperschaftsteuersatz der im Normalfall zur Anwendung kommt. Großbritannien hat aber zumindest angekündigt, Einschränkungen einführen zu wollen. Zusätzlich zu expliziten gesetzlich festgeschrieben Begünstigungen liefern auch die sogenannten „Rulings“ regelmäßig Anlass für Kritik im Zusammenhang mit Steuerdumping. Als „Rulings“ oder Vorabentscheidungsverfahren bezeichnet man rechtsverbindliche Auskünfte der Finanzverwaltungen im Zusammenhang mit steuerlichen Fragen von Gesellschaften oder auch – zumeist vermögenden - Einzelpersonen. Das klingt auf den ersten Blick harmlos und es macht auch grundsätzlich Sinn, wenn vorab abgeklärt werden kann, wie bestimmte komplexe steuerliche Sachverhalte zu behandeln sind, bevor diese Tatbestände tatsächlich verwirklicht werden, um Rechtssicherheit zu schaffen. Auch das österreichische Abgabenrecht kennt diese verbindlichen Auskünfte in Form des im § 118 der österreichischen Bundesabgabenordnung normierten Auskunftbescheides mit dem das Finanzamt auf schriftlichen Antrag mit Auskunftsbeseid über noch nicht verwirklichte Sachverhalte über Rechtsfragen im Zusammenhang mit Umgründungen, Unternehmensgruppen (das betrifft die österreichische Gruppenbesteuerung) und Verrechnungspreisen abzusprechen hat, wenn die Anfrage mit erheblichen abgabenrechtlichen Auswirkungen verbunden ist<sup>70</sup>. Es liegt auf der Hand, dass es grundsätzlich sinnvoll ist, wenn komplexe Rechtsfragen vorab geklärt werden können, um allen Beteiligten Rechtssicherheit und Planungssicherheit zu bieten. Es muss aber sichergestellt werden, dass sich diese Auskünfte im Rahmen der geltenden Gesetze bewegen und dass mit diesen Vorabauskünften keine Begünstigungen geschaffen werden. Problematisch ist es daher, wenn diese Vereinbarungen nicht öffentlich zugänglich sind, wie dies in Österreich und in den meisten anderen Ländern, die diese Instrumente kennen der Fall ist. Die mangelnde Transparenz wird zumeist damit begründet, dass eine Offenlegung zu viele Geschäftsgeheimnisse preisgeben würde, und damit nicht gerechtfertigt werden kann. Das kann nicht bestritten werden und es erscheint auch nicht zwingend notwendig, alles öffentlich zugänglich zu machen. Es ist aber ebenso, dringend notwendig, dass zumindest die wichtigsten Punkte in anonymisierter Form veröffentlicht werden müssen.

---

<sup>67</sup> The Guardian: “Ireland to close double Irish tax loophole”,  
<http://www.theguardian.com/business/2014/oct/13/ireland-close-double-irish-tax-loophole> vom 22.10.2014

<sup>68</sup> § 9 KStG

<sup>69</sup> The New York Times: Ireland, Still Addicted to Tax Breaks:  
[http://www.nytimes.com/2014/10/20/opinion/ireland-still-addicted-to-tax-breaks.html?\\_r=0](http://www.nytimes.com/2014/10/20/opinion/ireland-still-addicted-to-tax-breaks.html?_r=0)

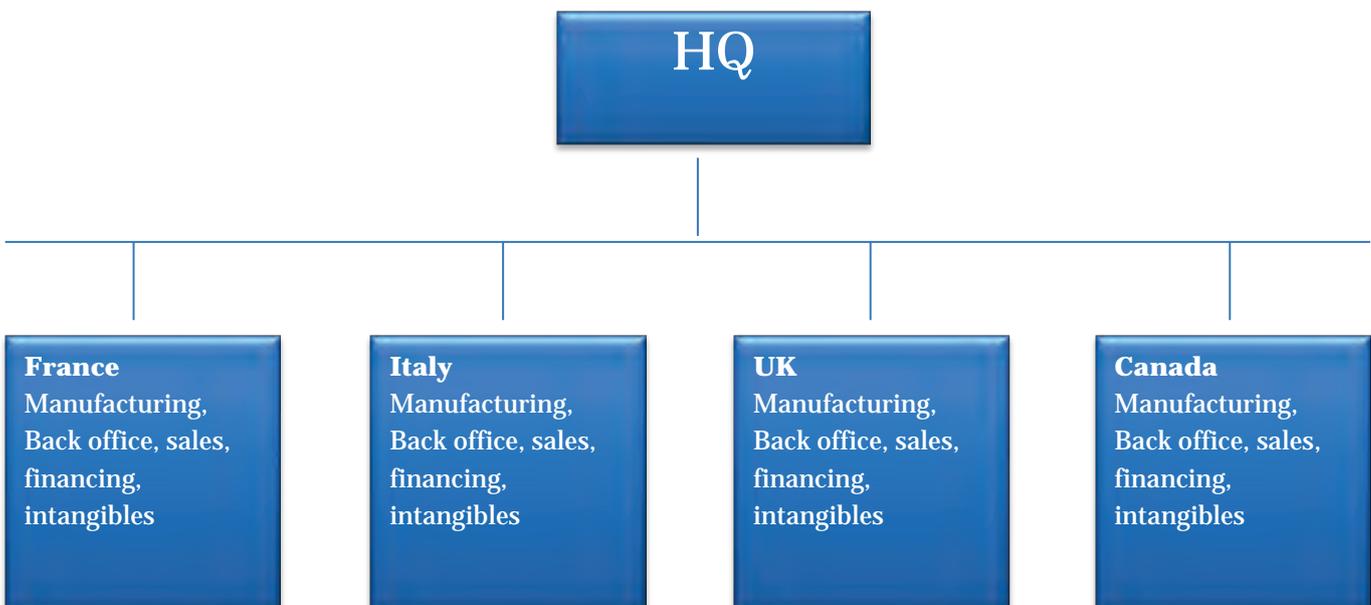
<sup>70</sup> § 118 BAO

### 6.3. Die Steuertricks der Konzerne in der Praxis

Die Einnahmenverluste die den Staaten durch die Steuergestaltungsmodelle der multinationalen Konzerne Jahr für Jahr verlorengehen, sind beträchtlich. Dass Multinationale Konzerne ihre Gewinnsteuerbelastung durch steuerschonende Gestaltungen gering halten können, ist schon seit Jahrzehnten bekannt. Es gibt mehrere Gründe für die massive Zunahme dieses Phänomens in den letzten Jahren. Zum einen hat die Globalisierung stark zugenommen und zum anderen haben sich auch die Konzernstrukturen in den letzten Jahrzehnten massiv verändert. Die OECD<sup>71</sup> schätzt dass rund 60% des weltweiten Handels konzerninterne Transaktionen sind. Diese Änderungen in den Konzernstrukturen sind zum einen bedingt durch die wirtschaftlichen Veränderungen, zum anderen werden aber auch bewusst Konzernstrukturen geschaffen um die Konzernsteuerquoten so gering wie möglich zu halten. Außerdem ist es begründet durch die technologische Entwicklung zu einer zunehmenden Digitalisierung der Wirtschaft gekommen, was wiederum zu komplett veränderten Rahmenbedingungen geführt hat. Und auch die Nationalstaaten bieten regelmäßig Begünstigungen für Multinationale Konzerne an, die diese Steuervermeidungskonstruktionen unterstützen.

In der Vergangenheit waren Konzerne zumeist so strukturiert, dass es eine Muttergesellschaft („Holding“) gegeben hat, die Beteiligungen an verschiedenen Tochtergesellschaften in verschiedenen Ländern gehalten und verwaltet hat. In diesen Tochtergesellschaften wurden dann jeweils sämtliche wirtschaftliche Aktivitäten, vom Einkauf der Rohstoffe, über die Produktion bis hin zum Verkauf des fertigen Produktes abgewickelt. Die einzelnen Gesellschaften waren weitgehend unabhängig voneinander und wirtschaftliche Transaktionen innerhalb des Konzerns verhältnismäßig gering.

Abbildung 2  
Traditionelle Konzernstruktur



Quelle: ITUC 2013

<sup>71</sup> OECD 2012

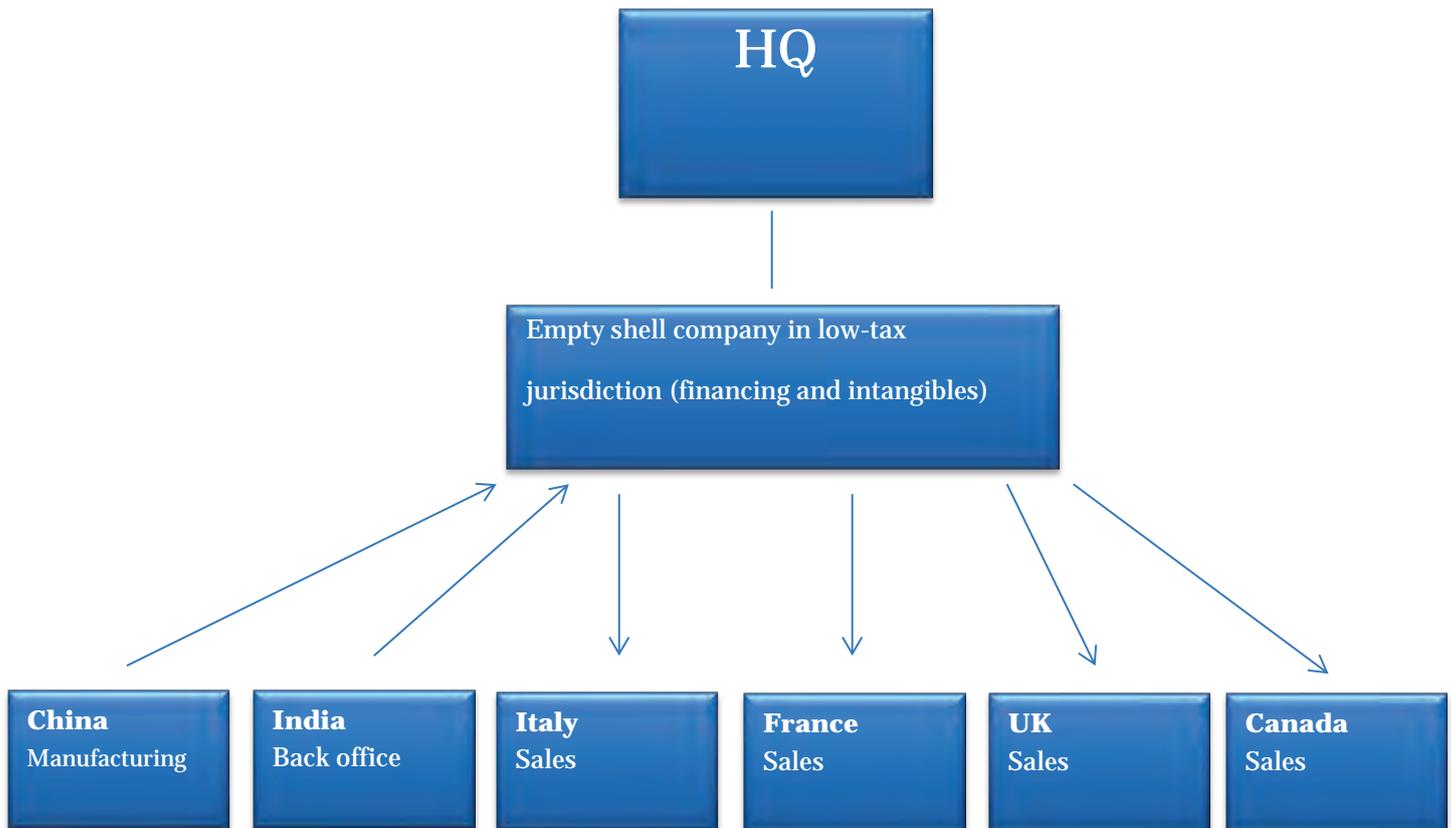
Diese traditionellen Strukturen gehören allerdings mittlerweile der Vergangenheit an. Die Konzernstrukturen haben sich zwischenzeitlich dramatisch verändert. In der Praxis sind die Konzernstrukturen oft wesentlich komplexer und für Außenstehende auch kaum nachvollziehbar, aber man kann grundsätzlich vereinfacht folgenden Konzernaufbau finden.

Die Muttergesellschaft hält die Beteiligungen von einer Vielzahl an Tochtergesellschaften, wobei diese Tochtergesellschaften in den verschiedenen Staaten, in denen sie ansässig sind nur mehr Teilaufgaben wahrnehmen. Das bedeutet, es gibt eine Tochtergesellschaft im Staat A, die für die Produktion verantwortlich ist, eine andere Tochtergesellschaft die Verwaltungsaufgaben wahrnimmt und viele Tochtergesellschaften die für den Vertrieb in den jeweiligen Staaten verantwortlich sind. Diese Organisationsstrukturen sind zumeist noch betriebswirtschaftlich begründet. Aber es wird damit schon die Grundlagen für steuerliche Gestaltungen mitgeschaffen. Wo der Konzerngewinn anfällt, hängt wesentlich davon ab, wie die konzerninternen Leistungen verrechnet werden, und welche Preise für den konzerninternen Handel angesetzt werden. Die OECD hat sogenannten Verrechnungspreisgrundsätze entwickelt. Als Verrechnungspreise oder Transferpreise bezeichnet man jene Preise, die beim Austausch von Gütern und Dienstleistungen innerhalb eines Konzerns zwischen den verschiedenen Konzerngesellschaften angesetzt werden. Die OECD Verrechnungspreisgrundsätze wurden 2010 in überarbeiteter Form veröffentlicht<sup>72</sup>. Dabei kommt dem Fremdvergleichsgrundsatz entscheidende Bedeutung zu. Damit sollte eigentlich sichergestellt werden, dass bei der Besteuerung multinationaler Konzerne alle betroffenen Staaten jenen Gewinnanteil besteuern können, der von den im jeweiligen Staat ansässigen Unternehmen erwirtschaftet worden wäre, wenn es sich um rechtlich komplett unabhängige Unternehmen handeln würde. Die Transaktionen zwischen den einzelnen Konzernunternehmen sind daher so auszugestalten, wie sie auch zwischen rechtlich unabhängigen Unternehmen ausgestaltet wären. Das bezeichnet man als das sogenannte „arm's length principle“. Zur Festsetzung der Transferpreise können sogenannte „geschäftsfallbezogene Standardmethoden“ oder „Gewinnmethoden“ zur Anwendung kommen. Die Verrechnungspreisgrundsätze beschäftigen sich intensiv mit diesen Methoden und bieten umfangreiche Definitionen und Erklärungen an wie im Einzelfall vorzugehen ist. Trotz aller Bemühungen zeigt sich aber deutlich, dass diese Verrechnungspreisgrundsätze nicht ausreichen um Gewinnverschiebungen in Niedrigsteuerrländer oder Steueroasen zu verhindern.

---

<sup>72</sup> OECD(2010): OECD Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen; <http://browse.oecdbookshop.org/oecd/pdfs/product/2310095e.pdf> vom 17.11.2014

Abbildung 3  
Konzernstruktur



Quelle: ITUC 2013

Durch die Zwischenschaltung von weiteren Konzerngesellschaften, die mit besonderen Aufgaben versehen werden und die rein steuerlich motiviert sind, wird es dann allerdings möglich die Konzernsteuerbelastung tatsächlich so zu planen, dass keine oder fast keine Gewinnsteuern mehr anfallen.

An der oben beschriebenen Konzernstruktur ändert sich hier eigentlich nichts mehr, aber es werden zusätzlich Gesellschaften, die in Niedrigsteuerländern oder Steueroasen angesiedelt sind, eingegliedert, die beispielsweise für die Konzernfinanzierung verantwortlich sind. Oder die immateriellen Vermögensgegenstände werden in diesen Gesellschaften angesiedelt. Oder diese Zwischengesellschaft ist für den Einkauf von Rohstoffen verantwortlich. Oder diese Zwischengesellschaft wickelt den Verkauf der Endprodukte ab. Den Gestaltungsmöglichkeiten sind hier kaum Grenzen gesetzt. Es gibt zwar Grundsätze die für konzerninterne Transaktionen gelten, in der Praxis erweisen sich diese Grundsätze allerdings als ungeeignet, die aggressiven Steuerplanungsmodelle der multinationalen Konzerne wirkungsvoll zu bekämpfen. Die OECD hat Grundsätze entwickelt wie Verrechnungspreise innerhalb von Konzernen anzusetzen sind<sup>73</sup>. Als Verrechnungspreise bezeichnet man üblicherweise jene Preise zu denen Lieferungen und Leistungen zwischen den Gesellschaften eines Konzerns abgerechnet werden. Durch die Gestaltung der Verrechnungspreise dahingehend, dass Konzerngesellschaften, die in Niedrigsteuerländern angesiedelt sind, für ihre Lieferungen und Leistungen ein hoher Wert angesetzt wird, während Lieferungen und Leistungen an Gesellschaften in Niedrigsteuerländern zu niedrigen

<sup>73</sup> OECD(2010): OECD Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen

Preisen verrechnet werden. Diese können zwar nicht willkürlich festgesetzt werden, aber in der Praxis ist eine Überprüfung ob für diese Lieferungen und Leistungen tatsächlich ein angemessener Preis verrechnet wird, vielfach denkbar schwierig. Grundsätzlich gilt, dass auch für konzerninterne Lieferungen und Leistungen der sogenannte Fremdverhaltensgrundsatz angewendet werden muss, dh dass die Preise für diese so ausgestaltet werden müssen, wie sie auch zwischen unabhängigen Geschäftspartnern festgesetzt werden würden. Auf diese Vorgehensweise haben sich die OECD Mitgliedstaaten grundsätzlich geeinigt. Von der OECD wurden dazu auch die sogenannten OECD Verrechnungspreisgrundsätze veröffentlicht, in denen ausführlich dargestellt wird, welche praktischen Anforderungen erfüllt werden müssen.

Die Steuersparmodelle die dabei angewendet werden, weisen in der Praxis oft einen erheblichen Grad an Komplexität auf, die Grundprinzipien die dahinterliegen sind aber genauso oft erstaunlich einfach und lassen sich auch auf wenige Punkte reduzieren. Als Grundregel kann man einmal festhalten, dass multinationale Konzerne versuchen ihre steuerlichen Gewinne in jenen Ländern auszuweisen in denen die Gewinnsteuerbelastung sehr niedrig oder im Idealfall – aus Sicht des Unternehmens – Null ist.

Das erreicht man, wenn man konzerninterne Transaktionen durch die Einschaltung von Zwischengesellschaften, die in Niedrigsteuerländern oder Steueroasen angesiedelt sind, abwickelt. Mittels überhöhter Transferpreise ist es möglich die Gewinne in diese Zwischengesellschaften zu verlagern.

Das erreicht man auch wenn man in Niedrigsteuerländern oder Steueroasen Tochtergesellschaften gründet, die die immaterielle Vermögensgegenstände wie Rechte Patente, Lizenzen oder Markenrechte für den gesamten Konzern halten. Die anderen Konzerngesellschaften müssen dann für die Nutzung dieser immateriellen Vermögensgegenstände, das kann vom Firmennamen bis zu Softwarelizenzen reichen, entsprechende Nutzungsgebühren bezahlen. Diese sind bei jenen Konzerngesellschaften die sie bezahlen müssen als steuerliche Betriebsausgaben abzugsfähig und mindern den steuerlichen Gewinn.

Auch sogenannte Finanzierungsgesellschaften werden in Niedrigsteuerländern oder Steueroasen angesiedelt. Diese werden mit Kapital ausgestattet und statten die anderen Konzerngesellschaften mit Fremdkapital in Form von verzinsten Krediten oder Darlehen aus. Die von den anderen Gesellschaften bezahlten Zinsen sind dann bei diesen Gesellschaften wiederum steuerliche Betriebsausgaben und mindern den steuerlichen Gewinn bei diesen Gesellschaften.

Und es werden auch regelmäßig Unterschiede in den nationalen Steuerrechtsordnungen ausgenutzt. Bestimmte Finanzinstrumente werden beispielsweise in einem Land als Eigenkapital angesehen, während sie in einem anderen Land als Fremdkapital behandelt werden. Das kann dazu führen, dass Zahlungen im einen Land den steuerlichen Gewinn mindern, aber korrespondierend dazu im anderen Staat die Einnahmen dann den steuerlichen Gewinn nicht erhöhen, sodass für bestimmte konzerninterne Transaktionen eine Nichtbesteuerung erreicht werden kann.

Mit diesen an sich einfachen Grundprinzipien gelingt es die Konzernsteuerquote sehr gering zu halten. Die jüngst vom Konsortium investigativer Journalisten veröffentlichten Dokumente

zur Rolle von Luxemburg, zeigen deutlich, dass die Gewinnsteuerbelastung vieler internationaler Konzerne weniger als 1% beträgt<sup>74</sup>.

## 7. Funktionsweise von Steueroasen

Im Zusammenhang mit der Funktionsweise von Gestaltungsmöglichkeiten werden Begriffe wie Basisgesellschaft (Briefkastengesellschaft) und Durchlaufgesellschaft genannt.

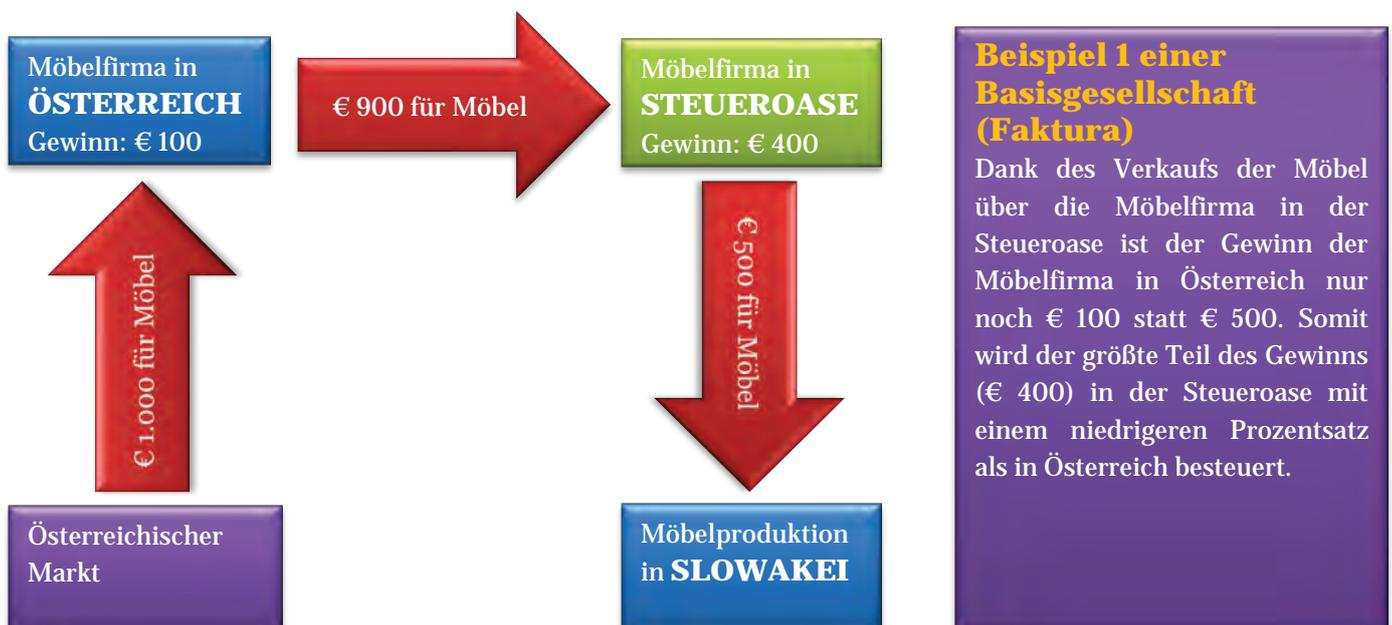
### 7.1. Basisgesellschaft (Briefkastengesellschaft)

Der Begriff der Basisgesellschaft entspricht der umgangssprachlichen Briefkastengesellschaft und bezeichnet eine Körperschaft, die in einer Steueroase für Operationen in Drittstaaten gegründet wird.

Beispiel einer Basisgesellschaft (Faktura)

Eine Möbelfirma in Österreich lässt in der Slowakei produzieren. Die in der Slowakei produzierten Möbel werden an eine Steueroasen-Gesellschaft verkauft. Diese Steueroasen-Firma verkauft die Möbel weiter an die österreichische Gesellschaft. Der größte Teil des Preisaufschlages und damit des Gewinns streift die Steueroasen-Gesellschaft ein. Die österreichische Gesellschaft verkauft die Möbel mit dem verbleibenden geringen Aufschlag. So wurde der größte Teil des Gewinns (€ 400 von € 500) in die Steueroase verbracht und damit der österreichischen Besteuerung entzogen.

Abbildung 4  
Basisgesellschaft



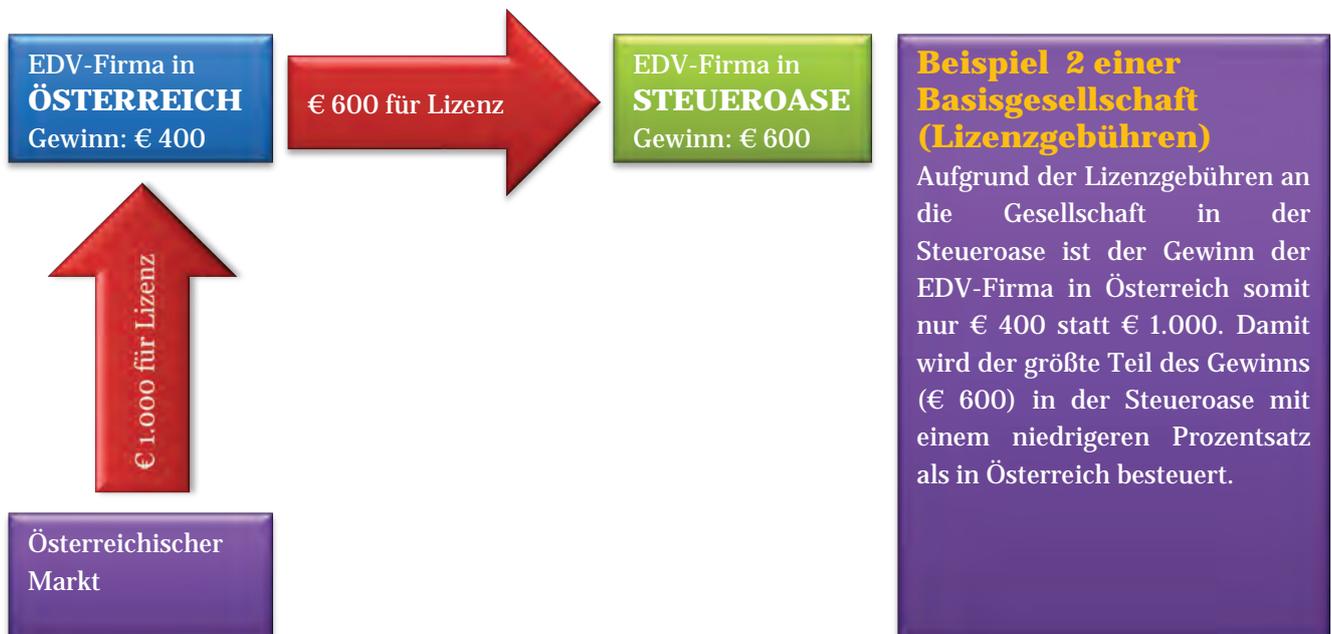
<sup>74</sup> www.icij.org

Handelt es sich bei der Steueroasen-Gesellschaft aber lediglich um eine Briefkastengesellschaft über die fakturiert, aber keine Leistung erbracht wird, so ist nach österreichischem Recht der Gewinn der österreichischen Möbelfirma zuzurechnen. Es wurde eine strafbare Abgabenhinterziehung gesetzt<sup>75</sup>. So einfach ist das System nicht, denn wird ein Veredelungsprozess dazwischen geschaltet, wird es komplexer. Die Finanz kann nur in Einzelfällen den Wert dieser Veredelungsleistung feststellen. Viele Geschäftsvorgänge bleiben einfach ungeprüft.

### Beispiel einer Basisgesellschaft (Lizenzgebühren)

Lizenzgebühren werden ua bezahlt, um Rechte zu nutzen. Wenn ein Anwender ein Computerprogramm "kauft" so gehört es ihm nicht, sondern er erhält nur die Rechte dieses Programm zu nutzen – bezahlt also Lizenzgebühren. Wenn nun eine in Österreich ansässige IT-Gesellschaft ein Programm erstellt, wird dieses Programm von den Kunden der IT-Gesellschaft gegen eine Lizenzgebühr genutzt. Diese Gebühr erhöht den Gewinn der Gesellschaft. Deshalb werden die Rechte an dem Programm an eine in einer Steueroase ansässige Gesellschaft übertragen. Beispielsweise dadurch, dass die Gesellschaft in der Steueroase den Auftrag, ein Programm zu erstellen an die österreichische IT-Gesellschaft vergibt und diese Leistung nur geringfügig entschädigt – zB Gehälter der österreichischen Programmierer übernimmt<sup>76</sup>. Gegen eine Lizenzgebühr, die an die Steueroasen-Gesellschaft gezahlt wird, nutzt die österreichische Gesellschaft das Programm. Die Einnahmen, die die österreichische Gesellschaft mit diesem Programm erzielt, werden somit zu einem großen Teil in die Steueroase umgeleitet<sup>77</sup>. Siehe auch Beispiel 1 einer Durchlaufgesellschaft.

Abbildung 5  
Basisgesellschaft und Lizenzgebühren



<sup>75</sup> Leitner ua, 2007, 145

<sup>76</sup> Djanani, 1998, 306

<sup>77</sup> Dreßler, 2007, 15

Die in beiden Beispielen verlagerten Gewinne können in Folge im Wege eines Darlehens an einen Empfänger weitergeleitet werden (siehe auch "Beispiel für Geldwäsche").

Allerdings unterliegen solche Zahlungen nach § 12 Abs 1 Z 10 österreichisches KStG einem Abzugsverbot, wenn sie bei der empfangenden Körperschaft einer „Niedrigbesteuerung“ unterliegen. Werden Lizenzen in eine Steueroase bezahlt (mit einem effektiven Körperschaftsteuersatz von 10 %), sind sie nicht mehr abzugsfähig. Diese Änderung erfolgte durch das 2. Abgabenänderungsgesetz 2014. Dadurch soll verhindert werden, dass sich Konzerne Steuervorteile verschaffen, indem Gewinne durch Zins- und Lizenzzahlungen in Länder mit Niedrigsteuerregimen verlagert werden. Von besonderer Bedeutung ist allerdings die Auslegung jener Kriterien, anhand derer eine das Abzugsverbot auslösende „Niedrigbesteuerung“ festgestellt wird. Auf Basis der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie dürfen keine Phantasiepreise angesetzt werden. Das Problem liegt jedoch darin, dass es für Lizenzen keinen Marktpreis gibt und für die Finanz nur sehr schwer nachzuprüfen ist.

## 7.2. Durchlaufgesellschaft

Da bestimmte Einkünfte von Steuerausländern (Personen die keinen Wohnsitz in Österreich haben) aus einer österreichischen Quelle besteuert werden dürfen, nennt man diese Steuern "Quellensteuer". Der Quellensteuer unterliegen beispielsweise Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren, die von einer österreichischen Gesellschaft an einen Steuerausländer gezahlt werden. Da es für den österreichischen Staat schwierig ist die Steuer im Ausland einzubringen, wird diese gleich an der Quelle, dh bei der auszahlenden Stelle, eingehoben. Besteuert nun der Staat, in dem die steuerpflichtige Person ansässig ist, ebenfalls diese Einnahmen, so kommt es zu einer Doppelbesteuerung. Um diese Doppelbesteuerung zu vermeiden werden zwischen den Staaten sog Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen. In diesen Abkommen wird festgelegt welcher Staat wieviel Steuer einbehalten darf.

Bezieht beispielsweise eine in Deutschland ansässige Person (Steuerausländer) Dividenden aus Aktien einer österreichischen Gesellschaft, so darf Österreich nach dem Doppelbesteuerungsabkommen 15% der Dividende als Steuer einheben. Deutschland hebt 25% Steuer ein, rechnet jedoch die in Österreich bezahlten 15% an. So ergibt sich in Deutschland eine Steuer von 10%. In Summe ergibt sich eine Steuer von 25% (15% Österreich und 10% Deutschland).

Durchlaufgesellschaften dienen in erster Linie dazu, durch Ausnutzung von Doppelbesteuerungsabkommen die Besteuerung im Quellenstaat, aus dem Einkünfte bezogen werden, zu vermeiden<sup>78</sup>. Dabei verschafft sich eine Kapitalgesellschaft die Vorteile eines Doppelbesteuerungsabkommens, obwohl sie in dem betreffenden Vertragsstaat nicht ansässig ist. Dies geschieht durch die Zwischenschaltung einer Durchlaufgesellschaft.

Für international agierende Unternehmen ist es problemlos möglich, die Gewinne dorthin zu verschieben, wo die Steuerbelastung gering ist, oder wo überhaupt keine Gewinnsteuern anfallen. Steueroasen spielen hier eine wichtige Rolle und praktisch keiner der Global Player hat nicht auch Niederlassungen in Steueroasen. Konzerninterne Umsätze werden dann ohne realwirtschaftlichen Hintergrund über Steueroasen verrechnet, um dorthin Gewinne verlagern zu können, oder es werden Zahlungen für Lizenzgebühren und ähnliche Zahlungen für immaterielle Gegenstände, deren Angemessenheit faktisch nicht überprüft werden kann, an Konzerngesellschaften bezahlt, die in Niedrigsteuereändern oder Steueroasen ansässig sind. Der Fantasie sind hier keine Grenzen gesetzt und internationale Beratungsunternehmen

---

<sup>78</sup> Bendlinger ua, 2002 S369

bieten maßgeschneiderte Lösungen an, die es ermöglichen, dass trotz realer Gewinne de facto keine Gewinnsteuern bezahlt werden müssen. Klingende Namen wie das „Double Irish Dutch Sandwich“ sorgen dafür dass die Steuern niedrig bleiben. Bei dieser Konstruktion werden Konzerngewinne grundsätzlich bei einer in Irland ansässigen Konzerngesellschaft verbucht. Lizenzzahlungen die an eine niederländische Konzerngesellschaft geleistet werden, sorgen dafür dass von diesem Gewinn in Irland nichts mehr bleibt. Das niederländische Unternehmen leistet dann wiederum Lizenzzahlungen an eine weitere irische Konzerngesellschaft, die in einer Steueroase ansässig ist und die dank spezieller Steuerbegünstigungen nicht mehr in Irland steuerpflichtig ist, sondern in der Steueroase in der sich der Firmensitz befindet. Das dort keine nennenswerten Gewinnsteuern anfallen liegt auf der Hand. Laut Medienberichten gelang es Google im Jahr 2011 mit einer solchen Konstruktion rund 1,5 Mrd. € an Gewinnsteuern zu sparen<sup>79</sup>.

### **Beispiel einer Durchlaufgesellschaft (Stepping stone strategy)**

Eine in Deutschland ansässige Bank möchte eine Anleihe begeben, wobei die österreichischen Anleihezeichner vor der 25-prozentigen österreichischen Kapitalertragsteuerbelastung für die Zinsen abgeschirmt werden sollen. Zu diesem Zweck wird von der deutschen Bank in Brasilien eine 100-prozentige Tochter-Bank gegründet, die ihrerseits in einer Steueroase (zB Cayman-Inseln) eine Zweigniederlassung eröffnet, die schließlich formal die Anleihe begibt. Rein formal beziehen damit die österreichischen Anleihezeichner Zinsen von einer brasilianischen Bank, was dazu führen soll, dass gemäß Doppelbesteuerungsabkommen-Brasilien die österreichischen Anleihezeichner eine nicht erhobene brasilianische Quellensteuer iHv 25% auf die österreichische Steuer anrechnen können<sup>80</sup>.

Anmerkung: Art 23 Absatz 5 Doppelbesteuerungsabkommen-Brasilien sieht einen anrechenbaren brasilianischen Steuersatz von 25% vor. Diese in manchen DBAs vorgesehenen sog "matching tax credits" oder "tax sparing credits", die den Ansässigkeitsstaat (Österreich) verpflichten Quellensteuern selbst dann anzurechnen, wenn diese dort gar nicht erhoben werden, sollen gewährleisten, dass steuerliche Anreize eines Entwicklungslandes dem ausländischen Investor zugute kommen und nicht durch die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Investors (Österreich) wieder verloren gehen<sup>81</sup>.

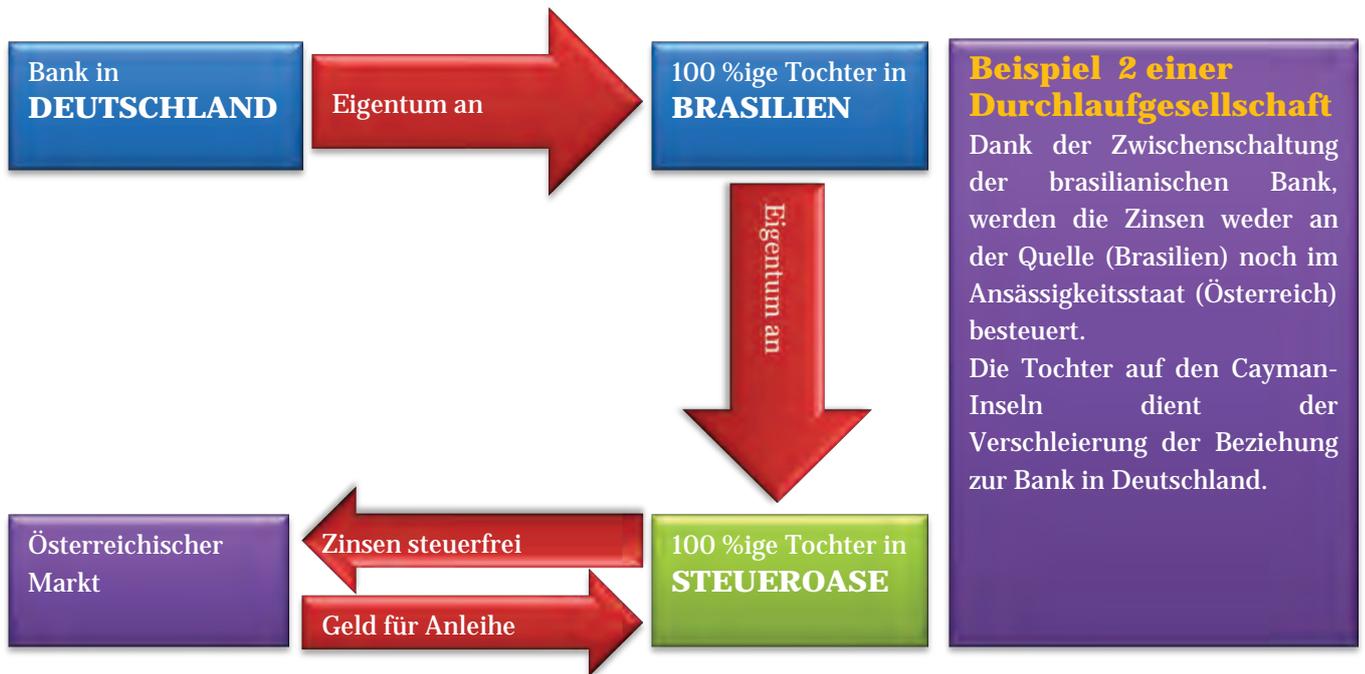
---

<sup>79</sup>) <http://www.welt.de/newsticker/bloomberg/article111963449/Google-leitet-Umsaetze-ins-Steuerparadies-und-spart-Milliarden.html>

<sup>80</sup> EAS 2100 des öBMF

<sup>81</sup> Bendlinger, 2011, 87

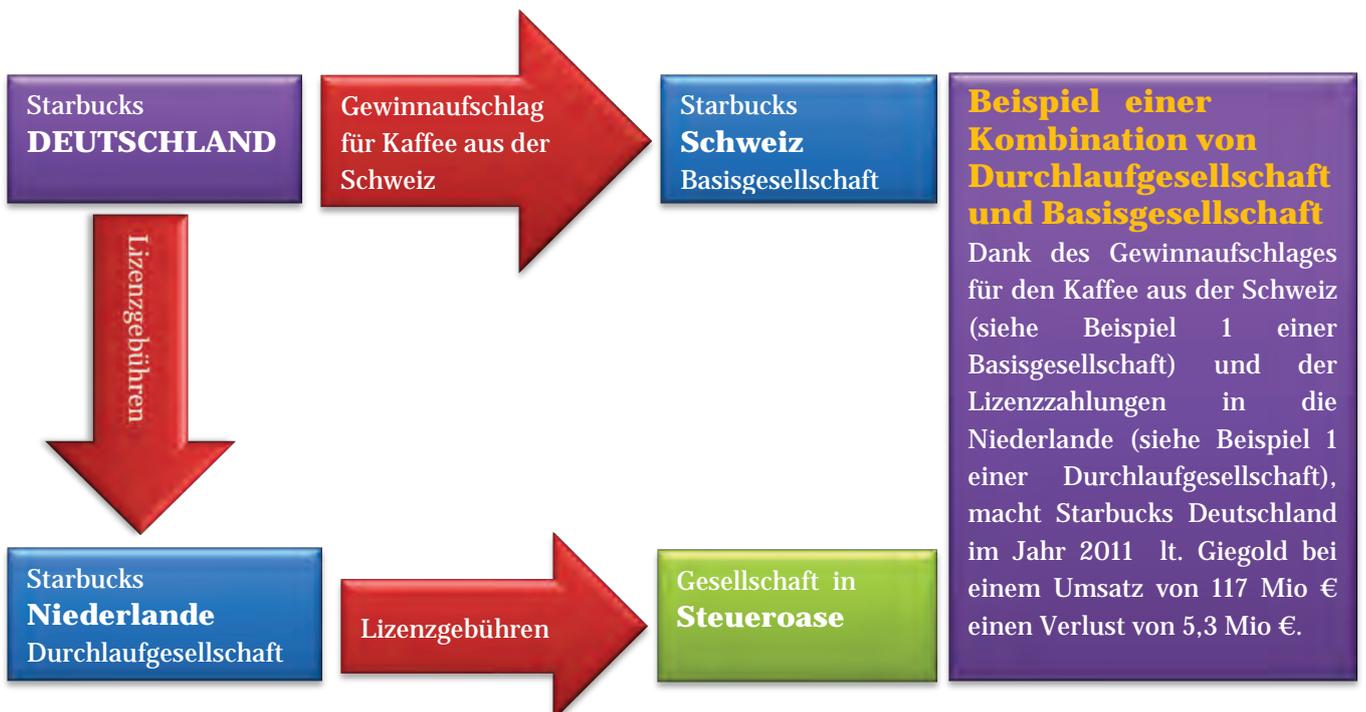
Abbildung 6  
Durchlaufgesellschaft



**Beispiel einer Kombination aus Basis- und Durchlaufgesellschaft**

Natürlich werden die beiden erwähnten Gesellschaftstypen auch gemeinsam angewendet. Hier ein Beispiel aus der Praxis des Konzerns Starbucks lt. einer Präsentation von Sven Giegold vom "Bündnis 90 die Grünen".

Abbildung 7  
Kombination Durchlaufgesellschaft und Basisgesellschaft



Innerstaatliche Maßnahmen gegen die Nutzung von Durchlaufgesellschaften finden sich in den §§ 21 ff Bundesabgabenordnung sowie im § 94 Einkommensteuergesetz. Demnach ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend (Bundesabgabenordnung) sowie die Ausnahme der Abzugspflicht iSd EU-Mutter-Tochter-Richtlinie bei Missbrauchsverdacht zu untersagen.

Die innerstaatlichen Maßnahmen gegen die Nutzung von Basisgesellschaften finden sich im §6 Z 6 EStG. Auf dieser Basis wird die Fremdüblichkeit bei Geschäften anhand einer Funktionsanalyse geprüft. Sollte die Steueroasengesellschaft funktionslos sein, so kann sie keine Leistung erbringen und es können ihr auch keine Einkünfte zugeordnet werden.

Primärberichtigung: Der fremdverhaltenswidrige Teil der Vergütung (zB Lizenzgebühr) wird im Rahmen der sog Primärberichtigung gewinnerhöhend angesetzt.

Sekundärberichtigung: Im Zuge der sog Sekundärberichtigung wird der fremdverhaltenswidrige Teil des Gewinnes (Gewinnaufschlag bei Möbelverkauf) als gewinnerhöhende verdeckte Einlage qualifiziert<sup>82</sup>.

Innerstaatliche Maßnahmen gegen Umsatzsteuerkarusselle liegen vor allem im Bereich des verwehrt Vorsteuerabzuges. Demnach muss ein Unternehmer auf die Zuverlässigkeit seiner Lieferanten achten. Die vom Unternehmer verlangte Aufmerksamkeit hängt von Verdachtsgründen ab, die im Folgenden aufgelistet werden<sup>83</sup>.

Niedrige Einkaufspreise

Hohe Umsätze oder Gewinne ohne Risiko

Weisung über Abnehmer und Preise

Mehrfachumläufe von Waren

Ungewöhnliche Umstände der Warenbewegung

Personelle Verflechtung mit dem "missing trader"

### **7.3. Der Fall Starbucks<sup>84</sup>**

Im Jahr 2011 erzielte Starbucks in Europa, Afrika und im mittleren Osten einen Gewinn in Höhe von 30 Millionen Euro. Die in den Niederlanden ansässige Muttergesellschaft entrichtete dafür aber lediglich rund 900.000 Euro an Gewinnsteuern. Unterstellt man eine durchschnittliche Körperschaftsteuerbelastung von knapp 25% sollten eigentlich Gewinnsteuern in Höhe von 7,5 Millionen Euro anfallen. Möglich wird das, indem die in den einzelnen Staaten ansässigen Tochtergesellschaften, die das operative Geschäft abwickeln, mit Fremdkapital von der in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaft ausgestattet werden. Dafür müssen Zinsen bezahlt werden, die steuerlich abzugsfähig sind. Außerdem müssen diese Gesellschaften auch Lizenzgebühren an die Muttergesellschaft bezahlen. Diese sind ebenfalls steuerlich abzugsfähig. Quellensteuern für diese Zahlungen dürfen aufgrund der Zinsen und Lizenzgebühren Richtlinie<sup>85</sup> nicht einbehalten werden. Und die Kaffeebohnen müssen teuer über die Schweizer Niederlassung eingekauft werden<sup>86</sup>

---

<sup>82</sup> Bendlinger ua, 2002, 372

<sup>83</sup> UFS Journal 2013, 208

<sup>84</sup> Steuergerechtigkeit in Europa? Der Fall Starbucks; <http://www.sven-giegold.de/wp-content/uploads/2013/02/130220-Präsentation-Starbucks-Steuervermeidung.pdf> abgefragt am 13.11.2014

<sup>85</sup> RL 2003/49/EG vom 3.6.2003

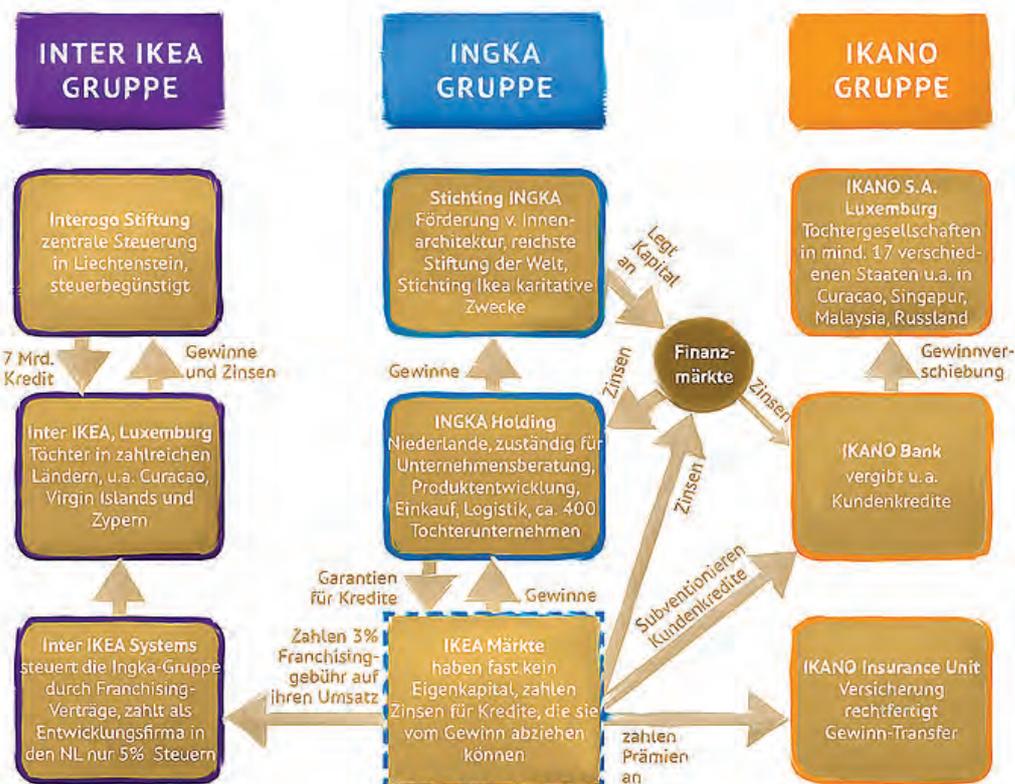
<sup>86</sup> Der Standard: OECD sagt Steuerschlupflöchern den Kampf an, vom 13.2.2013

## 7.4. Die Steuertricks von IKEA

Das IKEA Konglomerat besteht aus drei formell unabhängigen Konzerngruppen, die zwar ineinander verwoben sind was ihre Geschäftstätigkeit anbelangt, rechtlich jedoch nicht zu einer einzelnen Konzerngruppe zusammengefasst sind<sup>87</sup>. Verbunden sind die drei Teile jedoch neben dem operativen Geschäft auch über deren Eigentümer. Alle drei Gruppen werden von der Familie Kamprad kontrolliert. Die drei Gruppen des Konglomerats sind die *IKEA-Gruppe* (ehemals *INGKA Gruppe*), die *Inter IKEA Gruppe* und die *IKANO Gruppe*. Erstere ist im Besitz der Stiftung *Stichting INGKA Foundation* mit Sitz in den Niederlanden, zweitere ist im Besitz der Stiftung *Interogo Foundation* mit Sitz in Liechtenstein und drittere ist im Besitz der *IKANO S.A.* mit Sitz in Luxemburg. Zudem gibt es noch die Stiftung *Familjen Kamprads stiftelse* mit Sitz in Schweden. Diese ist von den drei Gruppen unabhängig und dient vor allem der Image-Pflege von IKEA. Das Familienoberhaupt der Familie Kamprad, Ingvar Kamprad, lebt seit den 70er Jahren in der Schweiz, hat jedoch 2013 die Rückkehr nach Schweden angekündigt. Viele Länder ergeben eben auch viele steuerliche Möglichkeiten und Vorteile. Dass sich unter den Ansässigkeitsländern Steueroasen wie die Schweiz oder Liechtenstein befinden ist mit Sicherheit kein Zufall. Doch wie funktioniert das System genau?

Die folgende Abbildung stellt das gesamte IKEA Konglomerat mit seinen drei Konzerngruppen und deren ausgeklügelten Verbindungen grafisch dar.

Abbildung 10  
Das IKEA Konglomerat und seine drei Konzerngruppen



Quelle: ATTAC 2013

<sup>87</sup> attac 2013

Der Umsatz des gesamten IKEA Konglomerats ist unbekannt. Die ATTAC-Studie spricht von zumindest 36 Mrd. Euro im Jahr 2012, 30,3 Mrd. Euro davon kommen von der IKEA Gruppe und der Inter IKEA Gruppe zusammen. Der Gewinn vor Steuern wird für die IKEA Gruppe im Geschäftsjahr 2012 mit 3,9 Mrd. Euro angegeben; nicht enthalten sind natürlich die Überweisungen an andere Gruppen des Konglomerats, die als Ausgaben gelten und den Gewinn daher mindern. Die Inter IKEA Gruppe wies 2012 nur einen Gewinn von 0,5 Mrd. Euro aus. Das ‚operating result‘ war um einiges höher, die Differenz sind die oben diskutierten Zinszahlungen, die sich aus dem großen Coup im Jahr 2012 ergeben haben.

Die Gewinne der IKANO Gruppe sind nicht bekannt, insgesamt dürfte sich jedoch ein Gesamtgewinn des Konglomerats von etwa 6 Mrd. errechnen.

Demgegenüber wurden von der IKEA Gruppe 2012 nur 695 Mio. an Ertragssteuern ausgewiesen, was einer Steuerquote von 18,7 % gleichkommt. Die Inter IKEA Gruppe zahlte nur 58 Mio. Euro, was nur 11,6 % bezogen auf den Gewinn gleichkommt. Zusammen ergibt sich eine Steuerquote von 15,4 %; ohne Berücksichtigung der undurchsichtigen IKANO Gruppe. Enthalten sind jedoch auch die latenten (rein buchmäßigen) Steuern, die gar nicht gezahlt wurden. Nachdem IKEA keine Aktiengesellschaft ist, müssen diese nicht explizit ausgewiesen werden. Die tatsächliche Steuerquote wird demnach vermutlich noch erheblich niedriger liegen.

Die nominellen Gewinnsteuersätze liegen in weiten Teilen der Länder in denen die IKEA Möbelmärkte aktiv sind weit über diesen effektiven Steuersätzen.

Diese Fälle sind allerdings keine Einzelfälle und wie die „LUX-Leaks“<sup>88</sup> Enthüllungen gezeigt haben, nutzt offenbar ein Großteil der Multinationalen Konzerne solche Steuersparmodelle, um die Gewinnsteuerbelastung zu minimieren.

## **8. Aktuelle Entwicklung in der EU**

Beim Europäischen Rat im März 2012 wurde die Kommission von den Mitgliedstaaten aufgefordert konkrete Maßnahmen für den Kampf gegen Steuerbetrug und Steuerumgehung auszuarbeiten. Im Juni 2012 hat die Kommission angekündigt konkrete Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung vorzulegen<sup>89</sup>. Auch die Kommission geht grundsätzlich davon aus dass durch die zunehmende Globalisierung einzelstaatliche Maßnahmen nicht ausreichen um das Problem von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung in den Griff zu bekommen, sondern dass es unumgänglich ist auf internationaler Ebene Lösungen zu finden. Dabei wurde ein dreistufiger Ansatz vorgeschlagen. Ausgehend von der nationalen Ebene empfiehlt die Kommission hier einen Ausbau der Verwaltungskapazitäten zur Steuereinhebung. Außerdem werden Maßnahmen zur Hebung der Steuerehrlichkeit vorgeschlagen. Auf EU Ebene soll es zu einer Überarbeitung der Zinsbesteuerungsrichtlinie kommen. Zusätzlich werden auch Maßnahmen wie eine einheitliche grenzübergreifende Steueridentifikationsnummer, ein Schnellreaktionsmechanismus bei Mehrwertsteuerbetrug und die Einführung von EU-weiten Mindestvorschriften und Mindeststrafen bei Steuerbetrug und Steuerhinterziehung vorgeschlagen. Und als dritte Stufe auf internationaler Ebene werden Maßnahmen im Umgang mit Steueroasen und Maßnahmen zur Behandlung gegen aggressive Steuerplanung empfohlen. Die Kommission hat auch angekündigt einen Aktionsplan zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung ebenso wie Initiativen zum Umgang mit Steueroasen und aggressiver Steuerplanung bis zum Jahresende 2012 zu präsentieren. Die Mitteilung der Kommission vom Juni 2012 hat noch keine ausgearbeiteten

---

<sup>88</sup> [www.icij.org](http://www.icij.org)

<sup>89</sup> COM(2012) 351 final, vom 27.6.2012

Lösungsvorschläge enthalten. Positiv zu erwähnen ist allerdings, dass die Problematik erkannt wurde und dass auch auf notwendige Maßnahmen zur Problemlösung hingewiesen wird. Algirdas Semeta, der für Steuerfragen zuständige Kommissar hat in einer Pressemitteilung auch deutlich Stellung bezogen:

*„Machen wir uns nichts vor: Steuerhinterzieher bestehen die ehrlichen Bürger und entziehen den Mitgliedstaaten dringend benötigte Einnahmen. Wenn wir gerechte und effiziente Steuersysteme wollen, müssen wir dem ein Ende setzen. Der politische Wille zur intensiveren Bekämpfung ist vorhanden. Jetzt müssen den Worten Taten folgen. Als eine Union mit 27 Mitgliedstaaten haben wir zudem einen wesentlichen Vorteil: unsere zahlenmäßige Stärke. Wenn wir als Team vorgehen und eine gemeinsame Strategie anwenden, können wir die Steuerbetrüger und Steuerhinterzieher besiegen und große Geldbeträge einziehen, die uns rechtmäßig zustehen.“*

Wie angekündigt wurden im Dezember 2012 der Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung<sup>90</sup> vorgelegt und zwei Empfehlungen angenommen, mit denen die Mitgliedstaaten zu Maßnahmen der EU im Umgang mit Steueroasen<sup>91</sup> und um Vorschläge zur Eindämmung der aggressiven Steuerplanung<sup>92</sup> aufgefordert wurden. Der Aktionsplan enthält insgesamt 34 Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung. Diese werden in vier Obergruppen unterteilt. Ausgehend von bereits bestehenden Instrumenten, die besser genützt werden sollen, bis hin zukünftigen langfristigen Initiativen. Ohne auf alle diese Maßnahmen näher eingehen zu wollen, werden hier durchaus sinnvolle Maßnahmen angeführt<sup>93</sup>. Die Zinsbesteuerungsrichtlinie soll überarbeitet werden und Schlupflöcher, die Umgehungen ermöglichen sollen damit geschlossen werden. Maßnahmen zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetruges wie die Einführung des Schnellreaktionsmechanismus oder die optionale Einführung des Reverse Charge Systems für kritische Bereiche werden auch angeführt. Außerdem soll es Verhandlungen mit Drittstaaten geben um diese zu verantwortungsvollem Handeln in Steuerangelegenheiten zu bewegen und dafür zu sorgen, dass gewisse Mindeststandards in diesem Bereich eingehalten werden. Die Mutter Tochter Richtlinie soll überarbeitet werden und der automatische Informationsaustausch soll als internationaler Standard implementiert werden. Aber auch der Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung soll weiter intensiviert werden und eine Ausweitung auf Regelungen betreffend natürliche Personen soll ebenfalls angedacht werden. Überlegungen zur Einführung einer allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift werden ebenso angestellt wie Vorschläge zur Intensivierung von grenzüberschreitenden Betriebsprüfungen und ähnliches mehr. Die Vorschläge sind durchwegs sinnvoll. Man muss allerdings darauf hinweisen, dass es sich hier um Vorschläge handelt und dass diese grosso modo erst umgesetzt werden müssen und es muss auch darauf hingewiesen werden, dass für Entscheidungen im Steuerbereich innerhalb der EU das Einstimmigkeitsprinzip gilt. Und die Vergangenheit hat deutlich gezeigt, wie schwierig es ist hier zu Lösungen zu kommen.

Beim Europäischen Rat am 22. Mai 2013 war der Kampf gegen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung eines der zentralen Themen. Das dieses Thema auf der politischen Agenda der Staats- und Regierungschefs der EU Staaten steht ist begrüßenswert. Durch die getrübbten Wachstumsprognosen und die in den meisten EU Staaten notwendigen

---

<sup>90</sup> COM(2012) 722 final v. 6.12.2012

<sup>91</sup> C(2012) 8805 final, vom 6.12.2012

<sup>92</sup> C(2012) 8806 final, vom 6.12.2012

<sup>93</sup> MEMO 6.12.2012

Konsolidierungsmaßnahmen wurden Steuerbetrug und Steuerhinterziehung offensichtlich als ernstes Problem wahrgenommen. Den Mitgliedstaaten entgehen dadurch, wie schon angeführt, jährlich rund eine Billion € an Steuereinnahmen. Das entspricht in etwa den Gesamteinnahmen Spaniens, der fünftgrößten EU-Wirtschaft oder dem EU-Budget für die kommenden sieben Jahre. Martin Schulz, der Präsident des Europaparlaments hat anlässlich seiner Rede beim Europäischen Rat am 22. Mai 2013 angeführt: „Würden tatsächlich sämtliche anfallenden Steuern eingetrieben, könnten die Schulden aller EU-Staaten innerhalb eines Jahrzehnts getilgt werden“<sup>94</sup>. In den Schlussfolgerungen des Europäischen Rates wird die Wichtigkeit der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung folgendermaßen begründet: „Es ist wichtig, besonders im derzeitigen Kontext der Haushaltskonsolidierung wirksame Schritte zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug zu unternehmen, um die Einnahmen zu sichern und das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Gerechtigkeit und Wirksamkeit der Steuersysteme zu gewährleisten“<sup>95</sup>.

Wer auf den großen Wurf gewartet hat wurde allerdings enttäuscht, denn über eine Reihe von angekündigten Maßnahmen hinaus, wurden keine konkreten Maßnahmen zur wirkungsvollen Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung umgesetzt.

Insgesamt beinhalten die Schlussfolgerungen 10 Punkte bei denen der Rat auf rasche Fortschritte hofft. Der Europäische Rat bekräftigt in den Schlussfolgerungen<sup>96</sup>, dass der automatische Informationsaustausch auf EU-Ebene und auch auf globaler Ebene zum vorrangigen Prinzip werden soll. Hier soll von der Kommission im Juni ein überarbeiteter Richtlinienvorschlag über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden veröffentlicht werden. Auch auf globaler Ebene sollen die Arbeiten zum automatischen Informationsaustausch im Rahmen der G8, G20 und OECD intensiviert werden. Verhandlungen der EU mit der Schweiz, Liechtenstein, Monaco, Andorra und San Marino über den automatischen Informationsaustausch sollen ebenfalls rasch zu einem Ergebnis kommen und die überarbeitete Richtlinie über die Besteuerung von Zinserträgen soll bis Ende 2013 beschlossen werden. Im Wesentlichen geht es darum, dass auch Erträge innovativer Finanzinstrumente, Pensionsfonds, Versicherungen sowie Trusts und Stiftungen unter den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen sollen. Zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetruges soll bis Ende Juni 2013 Richtlinien über den Schnellreaktionsmechanismus und über das Reverse-Charge Verfahren verabschiedet werden, und die Mitgliedstaaten sollen die konkreten Folgemaßnahmen zum Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung vorrangig behandeln. Im Unternehmenssteuerbereich sollen die Arbeiten über Gewinnverlagerungen und aggressive Steuerplanung fortgeführt werden, bis Jahresende soll ein Vorschlag über eine überarbeitete Mutter-Tochter Richtlinie vorgelegt werden und über die Stärkung des Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung beraten werden. Der Kampf gegen die Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage und Gewinnverlagerungen soll auf der Grundlage koordinierter Standpunkte der EU weiter fortgeführt werden und sowohl innerhalb der EU als auch gegenüber Drittländern sollen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung entsprechend bekämpft werden. Es wurde auch angekündigt die überarbeitete dritte Geldwäscherichtlinie bis Ende des Jahres zu verabschieden. Für große Gesellschaften und Konzerne soll die Anwendung des sogenannten Country by Country Reporting<sup>97</sup> überlegt

---

<sup>94</sup> Infobrief

<sup>95</sup> EUCO 75/13 vom 22.05.2013, 6f

<sup>96</sup> EUCO 75/13 vom 22.5.2013

<sup>97</sup> Multinationale Konzerne sollen in ihren veröffentlichten Jahresabschlüssen verpflichtet werden, wichtige Kennzahlen wie Umsatz, Ergebnis und bezahlte Steuern auch jene Staaten in denen sie tätig

werden um für mehr Transparenz zu sorgen und auch die steuerlichen Probleme und Herausforderungen die durch die zunehmende Digitalisierung der Wirtschaft entstehen sollen weiter geprüft und diskutiert werden.

Kommissionspräsident José Manuel Baroso anlässlich seiner Rede zu den Ergebnissen dieses Gipfels: *„This European Council has made good progress on our European approach to energy policy and tax evasion and fraud. On both issues we know what we have to do, most of the proposals are already on the table. But indeed the pace of implementation has been too slow.“* Und weiter führt er auch aus: *„Tackling tax evasion and fraud was the other issue on the meeting of European Council today. This is also about fairness, because we estimate € 1 trillion lost each year to tax evasion and avoidance, the equivalent of a year’s health spending across all member states.“*

Aber auch hier gilt: es wurde vieles angekündigt, die Umsetzung dieser Ankündigungen bleibt auch derzeit noch abzuwarten. Positiv ist, dass der Europäische Rat angekündigt hat, dass der automatische Informationsaustausch sowohl auf EU Ebene als auch auf globaler Ebene zum vorrangigen Prinzip werden soll. Ein überarbeiteter Richtlinienentwurf über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden, der den automatischen Informationsaustausch innerhalb der EU grundlegend erweitern soll wurde angekündigt<sup>98</sup>.

Angekündigt wurde auch, dass auf globaler Ebene die Arbeiten zum automatischen Informationsaustausch im Rahmen der G8, der G20 und der OECD intensiviert werden sollen. Verhandlungen der EU mit der Schweiz, Liechtenstein, Monaco, Andorra und San Marino über den automatischen Informationsaustausch sollen ebenfalls zu einem raschen Ergebnis kommen. Es wurde auch angekündigt, dass die überarbeitete Richtlinie über die Besteuerung von Zinserträgen bis Ende 2013 beschlossen werden sollte. Damit soll erreicht werden, dass auch die Erträge innovativer Finanzinstrumente, Pensionsfonds, Versicherungen, Trusts und Stiftungen vom Anwendungsbereich der Richtlinie umfasst werden. Auch Maßnahmen zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetruges wie die Einführung des Schnellreaktionsmechanismus und die Anwendung des Reverse Charge Verfahrens sollen mittels Richtlinienentwürfen rasch umgesetzt werden können. Der Rat hat auch bekräftigt die Arbeiten über Gewinnverlagerungen und aggressive Steuerplanung fortzuführen. Hier soll es auch zu einer Überarbeitung der Mutter-Tochter Richtlinie kommen. Der überarbeitete Richtlinienentwurf wurde bis Ende 2013 angekündigt. Außerdem wurde auch über eine Stärkung des Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung beraten. Beim Kampf gegen die Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage und Gewinnverlagerungen soll auf Grundlage koordinierter Standpunkte innerhalb der EU weiter fortgeführt werden. Außerdem soll die dritte Geldwäscherichtlinie ebenfalls bis Ende 2013 beschlossen werden. Für große Konzerne soll die Anwendung des sogenannten Country by Country Reporting überlegt werden, um mehr Transparenz zu schaffen. Unter Country by Country Reporting versteht man die länderbezogene Berichterstattung im Rahmen der Veröffentlichung der Jahresabschlüsse von internationalen Konzernen. Multinationale Konzerne müssen üblicherweise einen konsolidierten Jahresabschluss veröffentlichen. Börsennotierte Gesellschaften in der Europäischen Union müssen grundsätzlich einen Konzernabschluss auf Basis der IFRS (International Financial Reporting Standards) erstellen<sup>99</sup>. Wichtige länderspezifische Kennzahlen können aus diesen Abschlüssen allerdings üblicherweise nicht

---

werden, einzeln anzuführen um zu mehr Transparenz hinsichtlich ihrer bezahlten Steuern in Abhängigkeit ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu gelangen.

<sup>98</sup> EUCO 75/13 vom 22.5.2013

<sup>99</sup> Verordnung (EG) Nr. 1606/2002

herausgelesen werden. Um mehr Transparenz über die wirtschaftlichen Aktivitäten in den jeweiligen Staaten zu erhalten ist es notwendig Vorschriften aufzustellen, die sicherstellen, dass in diesen Konzernabschlüssen auch länderspezifische Informationen ausgewiesen werden müssen. Dazu ist es notwendig, dass die Arbeitskosten, die Anzahl der Beschäftigten, die Finanzierungskosten, Informationen über das Anlagevermögen (samt Details zum Sachanlagevermögen, immateriellen Vermögensgegenständen und Investitionen) der Gewinn vor Steuern, die Steuerrückstellungen und die tatsächlich bezahlten Steuern aufgeschlüsselt nach den einzelnen Ländern, in denen der Konzern wirtschaftliche Aktivitäten entfaltet, veröffentlicht werden müssen. Dadurch wird es für die Finanzbehörden wesentlich leichter möglich, Methoden aggressiver Steuerplanung zu erkennen und festzustellen ob angemessene Steuern bezahlt werden.

Die Diskussion über die steuerlichen Probleme und Herausforderungen, die durch die zunehmende Digitalisierung der Wirtschaft entstehen, sollen weiter geprüft werden.

Nüchtern betrachtet, lässt sich festhalten, dass die Ergebnisse dieses groß angekündigten Gipfeltreffens über Ankündigungen hinaus keine konkreten Maßnahmen beinhalten. Raum für Optimismus bleibt aber insoweit, als das Thema Steuerbetrug und Steuerhinterziehung in allen möglichen Facetten auf der Agenda der politischen Entscheidungsträger steht und dass zumindest – so der Anschein – diesen auch der Ernst der Lage bewusst wird. Die Ankündigungen beinhalten auch durchaus brauchbare Maßnahmen zur Bekämpfung der Probleme. Wichtig ist allerdings jetzt, dass diesen Ankündigungen auch konkrete Maßnahmen folgen. Die Ankündigung, den automatischen Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten zum allgemeinen Standard machen zu wollen ist jedenfalls positiv zu bewerten.

Warum die gemeinsame Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage überhaupt nicht thematisiert wurde, ist allerdings unverständlich. Denn gerade ein einheitliches Regelwerk bei der Unternehmensbesteuerung ist unbedingt notwendig, um die Probleme im Zusammenhang mit den aggressiven Steuerplanungsmodellen multinationaler Konzerne wirkungsvoll bekämpfen zu können.

### **8.1. Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU**

Wie schon angeführt, gibt es innerhalb der Europäischen Union keine wirkliche Harmonisierung im Bereich der Unternehmensbesteuerung. Die Probleme die daraus resultieren sind bereits ausführlich beschrieben worden. Wenig bekannt ist, dass es bereits in den 1960er Jahren erste Initiativen zur Angleichung der Unternehmensbesteuerung innerhalb der damaligen Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft gegeben hat. Aussichten auf eine Umsetzung hatte diese bekannterweise nicht. Schon im Neumark Bericht von 1962<sup>100</sup>, der von der Kommission in Auftrag gegeben wurde und im van den Tempel Bericht von 1970<sup>101</sup> wurden Maßnahmen zur Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung als sinnvoll erachtet und die Kommission hat schließlich im Jahr 1988 sogar einen Entwurf zur Angleichung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage ausgearbeitet, der aber ebenfalls nicht umgesetzt wurde, weil die Mitgliedstaaten von der Notwendigkeit einer Harmonisierung nicht überzeugt werden konnten<sup>102</sup>. Auch der Ruding Report 1992<sup>103</sup> führte, trotz der klaren Aussagen, zu keinen Harmonisierungsmaßnahmen bei der Unternehmensbesteuerung. Die

---

<sup>100</sup> <http://www.steuerrecht.jku.at>, abgefragt am 10.12.2014

<sup>101</sup> <http://www.steuerrecht.jku.at>, abgefragt am 10.12.2014

<sup>102</sup> Saringer / Lunzer (2007)

<sup>103</sup> <http://www.steuerrecht.jku.at>, abgefragt am 10.12.2014

Expertengruppe, die unter Vorsitz von Onno Ruding, den Bericht erstellt, kommt allerdings schon im Jahr 1992 zur Erkenntnis, dass es innerhalb der Europäischen Union wesentlich Unterschiede hinsichtlich der Körperschaftsteuersysteme, der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage und der Körperschaftsteuersätze in den einzelnen Mitgliedstaaten gibt, die zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Die Gefahr einer deutlichen Erosion bei den Körperschaftsteuereinnahmen wird zwar noch als gering eingestuft. Trotzdem wird erkannt, dass der Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten dazu führt, spezielle Steuerregime zu schaffen, die besonders mobile Unternehmen bzw. Unternehmensteile anlocken sollen.

Wettbewerbsverzerrungen wurden als Hindernisse für den funktionierenden Binnenmarkt identifiziert und schlussendlich wurde empfohlen, dass diskriminierende und verzerrende Regelungen abgebaut werden sollten, dass ein Körperschaftsteuermindestsatz und Mindeststandards hinsichtlich der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage eingeführt werden sollen, um einen exzessiven Steuerwettbewerb der letztendlich auch zu einer Erosion der Körperschaftsteuereinnahmen führt zu unterbinden. Es wurde auch empfohlen, dass Steuerbegünstigungen in den Mitgliedstaaten zur Förderung der Investitionstätigkeit Transparenzkriterien erfüllen müssen und nur für einen begrenzten Zeitraum gelten dürfen sowie unter die Beihilfenaufsicht der Kommission gestellt werden sollten. Eine vollständige Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung wurde zum damaligen Zeitpunkt als nicht notwendig erachtet. Der Bericht hält allerdings auch fest, dass auf lange Sicht die Einführung eines einheitlichen Körperschaftsteuersystems als bestmögliche Lösung anzustreben ist. Diese Empfehlungen blieben letztendlich unberücksichtigt, die aktuelle Entwicklung zeigt allerdings deutlich, dass mehr Handlungsbedarf denn je notwendig ist.

Die Europäische Kommission hat bereits im Jahr 2001 angekündigt, die Strategie zu verfolgen eine einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage innerhalb der Europäischen Union zu schaffen. Beim ECOFIN Treffen am 11. September 2004 haben die Finanzminister der EU Mitgliedstaaten beschlossen eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage innerhalb der Europäischen Union einführen zu wollen. Bei diesem Treffen wurde auch die Einsetzung einer Expertengruppe die sich mit der technischen Ausgestaltung einer einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage auseinandersetzen sollte, beschlossen. Ausgehend vom Ergebnis dieser Arbeitsgruppe und langen politischen Verhandlungen hat die Kommission schlussendlich am 16. März 2011 einen Richtlinienentwurf über die Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB) vorgelegt<sup>104</sup>. Dieser Richtlinienentwurf sieht vor, dass innerhalb der EU grenzüberschreitend tätige Unternehmen ein einheitliches Regelwerk für die steuerliche Gewinnermittlung, die die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer bildet, anwenden können. Die einzelnen, rechtlich selbständigen Konzernunternehmen ermitteln in einem ersten Schritt ihr steuerliches Ergebnis, dh ihren Gewinn oder Verlust, entsprechend dem im Richtlinienentwurf vorgegebenem Regelwerk zur Gewinnermittlung. In einem zweiten Schritt werden dann sämtliche Gewinne und Verluste der einzelnen Konzerngesellschaften bei der Muttergesellschaft konsolidiert. Dieser Konzerngewinn wird dann in einem dritten Schritt auf jene Staaten aufgeteilt, in denen der Konzern tätig ist. Diese Aufteilung erfolgt anhand eines Aufteilungsschlüssels, der ebenfalls im Richtlinienentwurf festgelegt wird. Dieser Aufteilungsschlüssel sieht die Aufteilung entsprechend dreier gleich gewichteter Faktoren, ds Vermögen, Arbeit und Umsatz, vor. Und in einem vierten Schritt können dann die betroffenen Mitgliedstaaten den auf sie entfallenden

---

<sup>104</sup> KOM (2011) 121/4, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)

Gewinnanteil mit dem jeweiligen Körperschaftsteuersatz versteuern. Der Richtlinienentwurf regelt verhältnismäßig detailliert die Gewinnermittlungsvorschriften in den Artikeln 9 bis 43<sup>105</sup>. Die Kommission führt aus, dass die Bemessungsgrundlage im Durchschnitt um 7,9% breiter ist, als die Bemessungsgrundlagen aufgrund der nationalen Gewinnermittlungsvorschriften. Der Aufteilungsschlüssel ist im Artikel 86 geregelt. Für die Aufteilung der gesamten Bemessungsgrundlage, d.i. der Konzerngewinn auf die einzelnen Mitgliedstaaten gilt:

$$\text{Anteil A} = \left( \frac{1}{3} \frac{\text{Umsatz}^A}{\text{Umsatz}_{\text{Gruppe}}} + \frac{1}{3} \left( \frac{1}{2} \frac{\text{Lohnsumme}^A}{\text{Lohnsumme}_{\text{Gruppe}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{Beschäftigte}^A}{\text{Beschäftigte}_{\text{Gruppe}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Vermögenswerte}^A}{\text{Vermögenswerte}_{\text{Gruppe}}} \right) * \text{kons. Bemessungsgrundlage}$$

Umsatz, Arbeit und Vermögen fließen jeweils zu einem Drittel ein. Maßgeblich für den Ort des Umsatzes ist der Liefer- bzw. der Bestimmungsort wenn es sich um Waren handelt. Bei der Erbringung von Dienstleistungen ist der Ort an dem die Leistung erbracht wird maßgeblich. Beim Faktor Arbeit wird einerseits die Lohnsumme und andererseits die Anzahl der Beschäftigten herangezogen. Diese beiden Teilfaktoren werden jeweils mit 50% gewichtet. Das Vermögen erfasst das gesamte Sachanlagevermögen inklusive der gemieteten oder geleasten Vermögensgegenstände. Immaterielle Vermögenswerte spielen grundsätzlich keine Rolle. Als Ersatzgröße werden allerdings in den ersten fünf Jahren nach Eintritt in die Gruppe der Gesamtbetrag der Aufwendungen für Forschung, Entwicklung, Vermarktung und Werbung in den sechs Jahren vor Eintritt in die Gruppe mitberücksichtigt.

Der Entwurf regelt auch wie die Unternehmensgruppe definiert ist und es wird auch klargestellt, dass Unternehmensgruppen aus Drittstaaten die gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage anwenden können. Zur Missbrauchsverhinderung gibt es auch Regelungen, die willkürliche Verlagerungen von Vermögensgegenständen unterbinden und es findet sich auch eine allgemeine Missbrauchsklausel und spezielle Regelungen zur Missbrauchsbekämpfung, wie beispielsweise die Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen in Niedrigsteuerländer u.ä.m.

Der Entwurf für die Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage war längst überfällig und ist grundsätzlich zu begrüßen. Trotzdem gibt es auch erhebliche Kritikpunkte: Die Entscheidung ob eine Unternehmensgruppe die GKKB anwendet oder wie bisher entsprechend den einzelstaatlichen Vorschriften die steuerlichen Gewinne ermittelt, soll im freien Ermessen der Unternehmen liegen. Das hat zur Konsequenz, dass Unternehmensgruppen die im Einzelfall jeweils günstigere Variante wählen werden. Außerdem soll die Festsetzung des Körperschaftsteuersatzes weiterhin im Ermessen der Mitgliedstaaten bleiben. Das führt dazu, dass der Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten lediglich auf die Steuersätze verlagert wird. Um wirkungsvoll gegen aggressive Steuerplanungsmodelle der multinationalen Konzerne vorgehen zu können ist daher jedenfalls notwendig, dass die Anwendung der GKKB verpflichtend ist, sofern die Anwendungskriterien erfüllt werden und es muss auch ein Mindeststeuersatz bei der Körperschaftsteuer vorgegeben werden. Die Kommission hat sich jedoch explizit gegen die Festsetzung eines Mindeststeuersatzes ausgesprochen und begründet das damit, dass ein Wettbewerb zu effektiven Steuersätzen führt, der aus Kommissionssicht grundsätzlich positiv gesehen wird. Hier herrscht jedenfalls Handlungsbedarf.

<sup>105</sup> KOM (2011) 121/4, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)

Aber trotz des ambitionierten Vorstoßes der Kommission zur Einführung eines einheitlichen Regelwerkes für die Konzernbesteuerung in der Europäischen Union ist hier bis dato zu keiner Einigung gekommen. Einige Mitgliedstaaten wie Großbritannien und Irland sprechen sich regelmäßig strikt gegen eine Harmonisierung aus. Da steuerliche Bestimmungen innerhalb der EU der Einstimmigkeit bedürfen, sind die Bemühungen zur Harmonisierung bisher erfolglos geblieben und aus derzeitiger Sicht ist auch trotz aller Bekenntnisse zur Notwendigkeit einer umfassenden Reform eine kurzfristige Umsetzung nicht zu erwarten.

## **8.2. Besteuerung der digitalen Wirtschaft**

Im Oktober 2013 hat die Kommission angekündigt eine Expertengruppe einsetzen zu wollen, die Maßnahmen ausarbeiten soll um die aggressive Steuerplanung im Zusammenhang mit der „digitalen Wirtschaft“ einzudämmen. Diese Gruppe soll Lösungsvorschläge erarbeiten, die sicherstellen, dass auch die „digitale Wirtschaft“ einen angemessenen Teil zum Steueraufkommen leistet. Ebenso wie für die aggressive Steuerplanung im allgemeinen gilt auch hier, dass eine angemessene Besteuerung neben allgemeinen Gerechtigkeitsüberlegungen auch aus rein ökonomischen Überlegungen von Bedeutung ist, da eine steuerliche Ungleichbehandlung, die ökonomisch nicht zu rechtfertigen ist, zu Wettbewerbsverzerrungen führt, die diejenigen benachteiligt, die nicht grenzüberschreitend tätig sind. Die Expertengruppe zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft hat der Kommission im Frühjahr 2014 den Abschlussbericht<sup>106</sup> vorgelegt. Darin hält die Gruppe fest, dass die digitale Wirtschaft aus jetziger Sicht keiner speziellen Steuerregelungen bedarf, dass aber gegebenenfalls die geltenden Bestimmungen anzupassen sind um der Digitalisierung der Wirtschaft gerecht zu werden. Die Expertengruppe betont auch, dass grenzüberschreitende Geschäftstätigkeiten durch die Digitalisierung vereinfacht werden und dass die Beseitigung von Steuerhemmnissen im Binnenmarkt und die Schaffung eines unternehmensfreundlichen Umfeldes durch neutrale vereinfachte und koordinierte Steuervorschriften wichtiger denn je ist. Die geplante Umstellung bei der Mehrwertsteuer auf das Bestimmungslandprinzip wird begrüßt und es wird auch das BEPS Projekt der OECD zur Bekämpfung aggressiver Steuerplanung als von grundlegender Bedeutung angesehen. Die Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage wird zumindest als Chance gesehen einen Standard zu implementieren, der zu Vereinfachungen führt. Aber auch weitreichendere Reformen wie etwa die Einführung des Bestimmungslandprinzips bei der Körperschaftsteuer werden als überlegenswert angeführt.

## **8.3. Automatischer Informationsaustausch innerhalb der Europäischen Union**

Die neue Amtshilferichtlinie<sup>107</sup> sieht den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten bei Vergütungen aus unselbständiger Arbeit, Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen, Lebensversicherungen, Ruhegehältern und Vermögenseinkünften vor. Diese Richtlinie tritt mit 1.1.2015 in Kraft.

Die Kommission hat am 12. Juni 2013 einen Vorschlag<sup>108</sup> vorgelegt, der einen Ausbau des erweiterten Informationsaustausches zwischen den Steuerverwaltungen innerhalb der Europäischen Union vorsieht. Mit diesem Vorschlag sollen Dividenden, Veräußerungsgewinne, alle anderen Arten von Finanzeinkünften und Kontoguthaben Bestandteil des automatischen Informationsaustausches werden. Ziel ist es, dass die

---

<sup>106</sup> European C., Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy Report, 28.05.2014

<sup>107</sup> RL/2011/16/EU

<sup>108</sup> IP/13/350 vom 12.6.2013: Kampf gegen Steuerhinterziehung

Europäische Union den weltweit umfassendsten automatischen Informationsaustausch implementiert.

Am 24.3.2014 hat der EU Ministerrat eine Verschärfung der Richtlinie über die Besteuerung von Zinserträgen beschlossen. Die nationalen Steuerverwaltungen der EU – Mitgliedstaaten werden den Informationsaustausch über Gewinne und Erträge von EU Ausländern stark erweitern. Daran sollen sich auch die Nicht EU Staaten Schweiz, Liechtenstein, Monaco, San Marino und Andorra beteiligen. Konkret soll der Anwendungsbereich der Zinsbesteuerungsrichtlinie auf Trusts, Stiftungen und Versicherungen ausgeweitet werden.

Es wurde auch angekündigt, dass das Bankgeheimnis ab 2017 mit der Einführung des automatischen Informationsaustausches fallen soll. Dieser automatische Informationsaustausch soll inhaltlich dem OECD Standard zum automatischen Informationsaustausch entsprechen. Der automatische Informationsaustausch für steuerliche Angelegenheiten sieht vor, dass die EU-Mitgliedstaaten alle Daten über Einkünfte sammeln, die nicht in diesem Staat ansässige Personen beziehen. Diese Einkommensdaten werden dann an jene Staaten automatisch übermittelt, in denen die Personen ansässig sind, um sicherzustellen, dass sie in den Ansässigkeitsstaaten entsprechend der jeweiligen steuerlichen Vorschriften besteuert werden können. Steuerhinterziehung wird so wesentlich erschwert. Die Implementierung des automatischen Informationsaustausches wurde beim ECOFIN Treffen, am 14. Oktober 2014 von den EU-Finanzministern vereinbart. Die Umsetzung soll im Rahmen der Überarbeitung der Amtshilferichtlinie erfolgen und ab dem Jahr 2017 zur Anwendung kommen. Für Österreich wurde vereinbart, dass der automatische Informationsaustausch erst ab 2018 zur Anwendung kommen muss<sup>109</sup>. Durch den umfassenden automatischen Informationsaustausch wird die Zinsenrichtlinie eigentlich überflüssig. Es gibt daher bereits entsprechende Pläne, die Zinsenrichtlinie außer Kraft treten zu lassen. Es muss allerdings bei der legislativen Ausgestaltung der neuen überarbeiteten Amtshilferichtlinie sichergestellt werden, dass hier keine neuen Schlupflöcher aufgemacht werden. Die genaue Vorgehensweise ist hier allerdings noch unklar.

#### **8.4. Die Rolle der Europäischen Kommission**

Der Luxemburger Jean-Claude Juncker wurde am 15.07.2014 zum neuen Kommissionspräsidenten gewählt. Auch wenn die Steuerpolitik Angelegenheit der Mitgliedstaaten ist, und das bestehende Einstimmigkeitsprinzip in Steuerangelegenheiten große Veränderungen erheblich erschwert, darf die Rolle der Kommission auch bei steuerpolitischen Themen nicht unterschätzt werden. Durch das Initiativrecht der Kommission verfügt diese auch im Steuerbereich über beträchtlichen Gestaltungsspielraum, welche Vorschläge tatsächlich in welcher Form vorgelegt werden. Positiv ist, dass sich Juncker in der Steuerpolitik für eine Mindestbesteuerung bei den Unternehmenssteuern ausgesprochen hat und auch Maßnahmen zur Bekämpfung des Steuerbetruges angekündigt hat. Man darf allerdings auch nicht vergessen, dass Jean Claude Juncker als langjähriger Ministerpräsident von Luxemburg wesentlich mitverantwortlich für die Steuerpolitik in Luxemburg in den letzten Jahrzehnten war, und Luxemburg – auch nicht ganz zu Unrecht – als „Steuerparadies in der Europäischen Union“ galt<sup>110</sup>. Durch die Veröffentlichung geheimer Dokumente durch das Internationale Konsortium investigativer Journalisten kurz nach der Ernennung der Kommission im November 2014 ist Juncker auch noch politisch stark unter

---

<sup>109</sup> MEMO/13/591 vom 15. Oktober 2014

<sup>110</sup> Rainer Falk (2009): Zur Debatte um Steuerparadiesen – Der Fall Luxemburg Fragen aus entwicklungspolitischer Sicht

Druck geraten und es ist fraglich welche Konsequenzen diese Affäre noch nach sich ziehen wird<sup>111</sup>.

Anlässlich der Vorstellung der Kommission im September 2014 wurde bekanntgegeben, dass der ehemalige französische Finanzminister Pierre Moscovici als der für die Steuern zuständige Kommissar vorgesehen ist. Moscovici bekräftigt jedenfalls, dass der Kampf für eine fairere Unternehmensbesteuerung an der Spitze seiner politischen Agenda stehen wird. In diesem Zusammenhang kündigt er auch an die Arbeiten zur gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage wieder vorantreiben zu wollen. Und er bekräftigt auch die Notwendigkeit für den Kampf gegen Steuerbetrug, Steuervermeidung und aggressive Steuerplanung auf EU Ebene. Der automatische Informationsaustausch von Finanzdaten soll auch nach Moscovici so rasch als möglich umgesetzt werden. Diese Aussagen zur künftigen Steuerpolitik der EU sind grundsätzlich zu begrüßen. Es bleibt aber auch hier noch abzuwarten, welche Taten diesen Ankündigungen tatsächlich folgen werden.

Kommissionspräsident Juncker hat anlässlich einer Rede vor dem Europäischen Parlament angekündigt, dass in Zukunft ein automatischer Informations- und Datenaustausch zwischen den EU- Mitgliedsstaaten zu Steuerabsprachen für Konzerne etabliert werden soll. Der für Steuerpolitik zuständige Kommissar Pierre Moscovici wird eine Richtlinie erarbeiten. Die Ausweitung dieses Datenaustauschs werde Juncker auch beim bevorstehenden G 20-Gipfel propagieren.

Der Aktionsplan der EU umfasst bereits ergriffene Initiativen, neue Initiativen für das laufende Jahr, Initiativen für das folgende Jahr sowie längerfristige Maßnahmen. Insgesamt umfasst der Aktionsplan 34 Maßnahmen. Eine Tabelle mit den Initiativen, die für unternehmerische Steuervermeidung relevant sind, befindet sich im Anhang

## **9. Internationale Entwicklung**

### **9.1. OECD - Maßnahmen**

Die OECD beschäftigt sich ebenfalls schon seit längerem mit den Themen Steuerbetrug und Steuervermeidung. Die Staats- und Regierungschefs der G7 Staaten beauftragten die OECD im Jahr 1996 sich mit dem Problem des unfairen Steuerwettbewerbes auseinanderzusetzen. Ergebnis dieses Auftrages war der im Jahr 1998 veröffentlichte Bericht „Harmful Tax Competition“<sup>112</sup>. Dieser Bericht beschreibt die Probleme und listet 19 Gegenmaßnahmen auf. Der Steuerwettbewerb zwischen den Staaten wird hier grundsätzlich noch positiv bewertet. Lediglich der schädliche Steuerwettbewerb wird als unerwünschtes Problem angesehen, das auch bekämpft und eingedämmt werden muss. Um schädlichen Steuerwettbewerb handelt es sich entsprechend dem OECD Bericht im Wesentlichen dann, wenn Mitgliedstaaten steuerliche Rahmenbedingungen schaffen, die Steuerhinterziehung und Steuerbetrug für Nichtansässige ermöglichen. Letztendlich kann dieser Bericht als Ausgangspunkt für die intensivere und ernsthaftere Auseinandersetzung der OECD mit dem Themenfeld Steuervermeidung und Steuerbetrug gesehen werden. Auf eine umfassende Analyse der zwischenzeitlichen Arbeiten wird hier verzichtet. Zusammenfassend kann man anführen, dass ein gewisses Problembewusstsein entstanden ist und dass sich die OECD grundsätzlich für mehr Transparenz und internationale Zusammenarbeit zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten eingesetzt hat und Gegenmaßnahmen zur Eindämmung der

---

<sup>111</sup> Wiener Zeitung vom 7.11.2014: Geld auf der Flucht

<sup>112</sup> OECD 1998

Probleme vorgeschlagen hat. In der jährlich veröffentlichten Current Tax Agenda der OECD aus dem Jahr 2011 findet man beispielhaft folgendes:

*„OECD members seek to establish standards that encourage an environment in which fair competition can take place. In the tax area this means promoting principles that are designed to enable countries to apply their own tax laws without the interference of practices that operate to undermine the fairness and integrity of their respective tax systems.“<sup>113</sup>*

Das klingt noch nicht besonders vielversprechend, aber man muss positiv festhalten, dass sich die OECD zunehmend intensiver mit dem Thema Aggressive Steuerplanung auseinandersetzt. Ergebnis dieser Arbeiten sind die Berichte „Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure“ aus dem Jahr 2011<sup>114</sup>, „Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning“ aus dem Jahr 2011<sup>115</sup> und „Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues“, der im Jahr 2012 veröffentlicht wurde indem Maßnahmen zur Beseitigung von internationalen Steuerschlupflöchern empfohlen werden<sup>116</sup>.

Im Februar 2013 hat die OECD schließlich den vielbeachteten Bericht „Addressing Base Erosion and Profit Shifting“ veröffentlicht<sup>117</sup>. Ungewöhnlich deutlich fielen auch die Worte von Angel Gurría, dem Generalsekretär der OECD anlässlich der Präsentation dieses Berichtes aus: *„Wir stehen vor einem riesigen gesellschaftlichen Problem. Der Zorn über die ungerechte Lastenverteilung wächst. Das Vertrauen sehr vieler Bürger in die Institutionen zerbricht. Ich fürchte: Wenn wir nicht handeln, könnte es zu Ausschreitungen in den Innenstädten kommen“<sup>118</sup>.*

Die OECD kommt in ihrem BEPS Bericht zum Schluss, dass die Praktiken aggressiver Steuerplanung der multinationalen Konzerne in den letzten Jahren zugenommen haben und auch immer aggressiver wurden. Festgehalten wird auch, dass die aktuellen Standards und Grundsätze für die Besteuerung multinationaler Konzerne entsprechen durchwegs auch nicht mehr den aktuellen Anforderungen, die sich durch die geänderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen ergeben. Die wachsende Bedeutung von immateriellen Vermögenswerten und die rasante Zunahme der digitalen Wirtschaft führen dazu, dass neue Rahmenbedingungen geschaffen werden müssen. In den letzten Jahren ist es für Unternehmen erheblich leichter geworden in Ländern wirtschaftlich tätig zu werden, ohne dort auch tatsächlich ansässig sein zu müssen.

Die aktuellen Standards und Prinzipien des internationalen Steuerrechts gehen bei der Frage der Gewinnbesteuerung üblicherweise von der Ansässigkeit aus. Gewinn- und Ertragssteuern fallen dementsprechend regelmäßig nur dann an, wenn sie einer Betriebsstätte zugeordnet werden können. Die zunehmende Globalisierung und die zunehmende Digitalisierung führen allerdings dazu, dass diese Grundprinzipien zu hinterfragen sind.

---

<sup>113</sup> OECD 2011, OECD`s Current Tax Agenda

<sup>114</sup> OECD 2011, Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure

<sup>115</sup> OECD 2011, Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning

<sup>116</sup> OECD 2012, Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues

<sup>117</sup> OECD 2013, Addressing Base Erosion and Profit Shifting

<sup>118</sup> <http://www.spiegel.de>

Die Finanzminister der G20 haben der OECD den Auftrag erteilt einen Aktionsplan zum Thema Base Erosion und Profit Shifting zu erstellen, mit dem koordinierte Maßnahmen zur Bekämpfung samt Zeitplan mit Fristen zur Umsetzung dieser Maßnahmen vorgelegt werden sollen. Der Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting wurde von der OECD im Juli 2013 vorgestellt<sup>119</sup>. Im Rahmen der Vorstellung führt Angel Gurría, der OECD Generalsekretär anlässlich einer Veranstaltung in Moskau am 20. Juli 2013 aus: *„The joint challenges of tax evasion and tax base erosion lie at the heart of the social contract. Our citizens are demanding that we tackle offshore tax evasion by wealthy individuals and revamp the international tax system to prevent multinational enterprises from artificially shifting profits, resulting in very low taxes or even double non taxation and thereby eroding our tax base“*.

Die OECD geht grundsätzlich davon aus, dass neue internationale Standards geschaffen werden müssen, um die Besteuerung multinationaler Unternehmen auf internationaler Ebene abzustimmen. Im Wesentlichen geht es darum, dass die Besteuerung dort erfolgen soll, wo auch die Wertschöpfung generiert wird. Mit diesem Aktionsplan wurden 15 Maßnahmen zur Bekämpfung der dringlichsten Probleme und ein Zeitplan bis zu dem diese Punkte erledigt werden sollen angeführt. Das Hauptaugenmerk all dieser Maßnahmen liegt zusammengefasst darin, Standards zu implementieren, die eine Nichtbesteuerung oder eine fehlende bzw. niedrige Besteuerung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, die durch künstliche Maßnahmen geschaffen wird zu verhindern. Konkret werden 15 Punkte identifiziert für die entsprechende Maßnahmen ausgearbeitet werden sollen (siehe Anhang).

Die ersten Empfehlungen zu den einzelnen Maßnahmen des BEPS Projektes wurden von der OECD im September 2014 veröffentlicht. Dabei handelt es sich um die Empfehlung zur ersten Maßnahme betreffend die Probleme im Zusammenhang mit der Besteuerung der digitalen Wirtschaft<sup>120</sup>. Die OECD kommt zum Schluss, dass bestimmte digitale Geschäftsmodelle das Risiko für BEPS erhöhen können. Eine steuerliche Sonderbehandlung wird allerdings als nicht sinnvoll erachtet. Die Empfehlung zur zweiten Maßnahme betreffend die Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen<sup>121</sup> mittels nationaler Regelungen die angeführt werden. Änderungen am OECD Musterabkommen könnten entsprechend dem Bericht ebenfalls zur Problemlösung beitragen. In der Empfehlung zur fünften Maßnahme betreffend die wirksame Bekämpfung steuerschädlicher Praktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz wird festgehalten, dass wirkungsvolle Maßnahmen notwendig sind und dass eine Neuausrichtung der Arbeiten des Forums schädliche Steuerpraktiken notwendig ist<sup>122</sup>. Die Empfehlung zur sechsten Maßnahme betreffend die Verhinderung von Abkommensmissbrauch<sup>123</sup>, in dem angeführt wird, welche Dinge beim Abschluss von Steuerabkommen zu bedenken sind. Hier auch der Hinweis, dass Doppelbesteuerungsabkommen nicht dazu führen dürfen eine doppelte Nichtbesteuerung zu erreichen. Die Empfehlung zur achten Maßnahme betreffend die Probleme im

---

<sup>119</sup> OECD 2013, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting

<sup>120</sup> OECD 2014, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2014 Deliverable

<sup>121</sup> OECD 2014, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung: Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen – Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014

<sup>122</sup> OECD 2014, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance – Item 5: 2014 Deliverable

<sup>123</sup> OECD 2014, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Action 6: 2014 Deliverable

Zusammenhang mit Verrechnungspreisen<sup>124</sup>, die die überarbeiteten Richtlinien für die Gestaltung von Transferpreisen für immaterielle Vermögensgegenstände enthält. Die Empfehlung zur Maßnahme 13 betreffend die Überprüfung der Dokumentation von Verrechnungspreisen und dem Country by Country Reporting<sup>125</sup>, dass neue Standards zur besseren Dokumentation von Transferpreisen enthält und einen Vorschlag wie multinationale Konzerne künftig länderbezogen über Gewinne, bezahlte Steuern und wirtschaftliche Aktivitäten berichten sollen. Die Empfehlung zur Maßnahme 15 über die Entwicklung eines multilateralen Instrumentes zur Modernisierung der bilateralen Steuerabkommen<sup>126</sup>, in dem ein möglichst schneller Abschluss eines multilateralen Instruments als Ergänzung zu den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen empfohlen wird, um die im Kampf gegen BEPS vereinbarten Maßnahmen schneller umsetzen zu können.

Der Zeitplan ist jedenfalls ambitioniert. Die OECD hat es erfreulicherweise geschafft, die ersten Empfehlungen zeitgerecht vorzulegen. Es besteht hier grundsätzlich berechtigter Anlass zu Optimismus, dass auch die noch ausstehenden Empfehlungen termingerecht präsentiert werden. Aber es ist noch nicht abschätzbar, wie diese Empfehlungen von den Nationalstaaten tatsächlich angenommen werden und wie diese Empfehlungen dann tatsächlich in die Praxis umgesetzt werden. Und es ist auch nicht abschätzbar inwieweit diese Empfehlungen dann auch tatsächlich ausreichen werden, um die Probleme im Bereich der internationalen Unternehmensbesteuerung tatsächlich eindämmen zu können. Denn trotz der ambitionierten Empfehlungen bleiben wesentliche Kritikpunkte im Raum stehen.

Zusammengefasst will man mit dem BEPS Projekt und den daraus entwickelten Gegenmaßnahmen erreichen, dass die Gewinne von multinationalen Konzernen in jenen Ländern versteuert werden, in denen sie auch tatsächlich erwirtschaftet werden. Ausgehend von den BEPS Empfehlungen wird sich eine Vielzahl von Einzelmaßnahmen ergeben, die von den einzelnen Staaten dann allerdings noch legislativ entsprechend umgesetzt werden müssen. Die bisher vorgelegten Berichte zeigen allerdings auch wie schwierig es ist, auf internationaler Ebene zu gemeinsamen Lösungen zu kommen, und vielfach handelt es sich bei den Empfehlungen um offensichtliche Kompromisse, die nicht weit genug gehen um die Probleme tatsächlich zu beseitigen. Das setzt zum einen voraus, dass die beteiligten Staaten auch entsprechend mitspielen, und es wird trotz aller Bemühungen auch weiterhin Platz für Schlupflöcher und Umgehungsmöglichkeiten bleiben. Und es ist darüber hinaus auch zu befürchten, dass die Umsetzung in einigen Staaten, trotz aller Bekenntnisse, auch ganz bewusst so erfolgen wird, dass Umgehungsmöglichkeiten und Schlupflöcher offenbleiben werden, um hier wieder vermeintliche Wettbewerbsvorteile zu schaffen. Insofern kann auch das durchaus ambitionierte BEPS Projekt letztendlich nicht mehr als eine Zwischenlösung bleiben. Und es muss auch klar sein, dass es auch Jahre dauern wird, bis die von der OECD vorgeschlagenen Maßnahmen tatsächlich in das nationale Steuerrecht der einzelnen Staaten implementiert werden. Will man die Probleme im Zusammenhang mit der internationalen Unternehmensbesteuerung tatsächlich ernsthaft in den Griff bekommen muss es eine umfassende Reform in diesem Bereich kommen. Sol Picciotto ein Befürworter der sogenannten „unitary taxation“ wird in einem Artikel in „The New York Times“ im September 2014 mit den Worten zitiert: „*They are trying to repair an old motorcar, but what they need is*

---

<sup>124</sup> OECD 2014, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles – Action 8: 2014 Deliverable

<sup>125</sup> OECD 2014 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting – Action 13 – 2014 Deliverable

<sup>126</sup> OECD 2014, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties – Action 15 – 2014 Deliverable

*a new engine*<sup>127</sup> Zur Verteidigung der OECD muss man allerdings auch anmerken, dass eine derart umfassende Reform wohl nur dann kommen kann, wenn die Nationalstaaten auch wirklich dazu bereit sind. Und diese Bereitschaft kann trotz aller Lippenbekenntnisse der Bereitschaft zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuervermeidung derzeit noch nicht erkannt werden. Letztendlich wäre es notwendig, dass auch von der OECD klare Signale für umfassende Änderungen bei der Besteuerung von multinationalen Unternehmen kommen, die den Weg zu einer einheitlichen Konzernbesteuerung („unitary taxation“, GKKB) frei machen.

## **9.2. Maßnahmen zur Bekämpfung internationaler Steuerhinterziehung**

Neben den geplanten Maßnahmen zur Bekämpfung der aggressiven Steuerplanung versucht die OECD auch Maßnahmen zur Bekämpfung der internationalen Steuerhinterziehung zu implementieren. Die internationale grenzüberschreitende Steuerhinterziehung wird durch mangelnde Transparenz wesentlich erleichtert. Dabei spielen Steueroasen oder Länder mit sogenannten Finanzzentren, wie die Schweiz, Liechtenstein, Luxemburg, die britischen Kanalinseln oder auch Österreich mit dem strengen Bankgeheimnis eine entscheidende Rolle. Die OECD hat auch immer wieder betont, dass mangelnde Transparenz eine entscheidende Rolle bei grenzüberschreitender Steuerhinterziehung spielt. Der grenzüberschreitende Informationsaustausch zwischen den nationalen Finanzverwaltungen über grenzüberschreitende Bankbeziehungen und Finanztransaktionen ist ein entscheidendes Instrument zur Eindämmung der grenzüberschreitenden Steuerhinterziehung. Innerhalb der OECD gibt es schon seit Jahren Diskussionen über die Implementierung eines wirkungsvollen Standards für einen entsprechenden Informationsaustausch.

Am 13.2.2014 hat die OECD ihren neuen Standard zum automatischen Informationsaustausch präsentiert. Und am 6.5.2014 wurde schließlich nach langen Diskussionen der automatische Informationsaustausch als OECD Standard verabschiedet. Veröffentlicht wurde dieser Standard am 21.7.2014<sup>128</sup>. Damit soll die grenzüberschreitende Veranlagung von Schwarzgeld auf un versteuerten Auslandskonten in Steueroasen wesentlich erschwert werden. Dieser Standard bedarf noch der innerstaatlichen Umsetzung in den einzelnen Staaten und einer Implementierung in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen. Wenn alles reibungslos abläuft ist ein Inkrafttreten ab 2017 vorgesehen. Mit dem neuen Standard zum automatischen Informationsaustausch wird ein automatischer grenzüberschreitender Datenaustausch zwischen den nationalen Steuerverwaltungen über Finanzinformationen implementiert. Finanzinformationen werden als Informationen über alle Arten von Finanzinformationen wie etwa Zinserträge, Dividenden oder auch Einkünfte aus bestimmten Versicherungsprodukten aber auch Informationen über Kontoguthaben und bestimmte Veräußerungserlöse definiert. Diese Finanzinformationen müssen von den jeweiligen Finanzinstituten, darunter fallen Banken und Verwahrstellen aber auch Makler und bestimmte Versicherungsgesellschaften an die Finanzverwaltungen gemeldet werden. Diese melden die Informationen an die Finanzverwaltungen in den Ansässigkeitsstaaten der jeweiligen Kontoinhaber, die natürliche Personen und zwischengeschaltete Rechtsträger wie Stiftungen oder Trusts sind. Kritisch gesehen wird allerdings, dass die Meldeverpflichtungen für Trusts und Stiftungen nicht weit genug gehen, weil nach dem derzeitigen Stand lediglich ein einziger Gründer dieser Gebilde gemeldet werden muss. Um Missbrauch sinnvoll unterbinden zu können ist es allerdings

---

<sup>127</sup> The New York Times: “O.E.C.D. Calls for Coordinated Fight Against Corporate Tax Avoidance”, vom 16.9.2014; <http://www.nytimes.com> vom 17.11.2014

<sup>128</sup> OECD (2014) Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters,

unumgänglich, dass alle an diesen Rechtsgebilden Beteiligten, ausgehend von den Stiftern oder Errichtern bis hin zu allen Begünstigten erfasst werden. Und bedenklich ist auch, dass Schließfächer, Freihäfen und andere alternative Lagermöglichkeiten, die ebenfalls zur Verschleierung genutzt werden können, nicht vom Standard erfasst werden.

*„Die heutige Veröffentlichung bringt uns eine Welt näher, in der Steuerbetrüger keine Versteckmöglichkeiten mehr haben“*, so Angel Gurría, der Generalsekretär der OECD anlässlich der Vorstellung des OECD Standards zum automatischen Informationsaustausch am 21.7. 2014. Wie schon angeführt könnte dieser Standard Anfang 2017 umgesetzt werden. Laut OECD haben sich bisher bereits 67 Staaten und juristische Gebiete und die Europäische Union verpflichtet den OECD Standard umzusetzen.

Es ist zu begrüßen, dass die OECD jetzt doch einen Standard zum automatischen Informationsaustausch vorgelegt hat, der auf breite Zustimmung stößt. Dabei haben die USA dazu mitbeigetragen, dass es doch zu einer verhältnismäßig raschen Einigung auf OECD Ebene gekommen ist. Die USA haben im Jahr 2010 mit dem „Foreign Account Tax Compliance Act“ (FATCA), mit dem Finanzinstitute außerhalb der USA zum automatischen Informationsaustausch verpflichtet werden. Im Wesentlichen geht es darum, dass Finanzinstitute weltweit verpflichtet werden Informationen über Kontodaten, Erträge und andere steuerlich relevante Informationen an die US Steuerbehörden weiterzuleiten. Das Abkommen war ursprünglich aus US amerikanischer Sicht unilateral angelegt. Gemeinsam mit den USA haben allerdings Deutschland, Großbritannien, Frankreich Italien und Spanien ein Musterabkommen ausgearbeitet. Auf Basis dieses Musterabkommens wurden bilaterale Abkommen mit den USA abgeschlossen, die die in den jeweiligen Staaten ansässigen Finanzinstitute von ihren direkten Informationspflichten an die USA entbunden wurden. Stattdessen erfolgt ein Informationsaustausch zwischen den jeweiligen Staaten und den USA. Die betroffenen Finanzinstitute müssen den jeweiligen nationalen Steuerbehörden jedoch die entsprechenden Informationen liefern, sodass es zu einem entsprechenden Informationsaustausch zwischen den Staaten kommen kann<sup>129</sup>. Neben dem oben beschriebenen Modell zur Umsetzung des Informationsaustausches sieht das FATCA Abkommen noch eine zweite Möglichkeit vor, wie der Informationsaustausch erfolgen kann. Für diese zweite Variante haben sich unter anderem die Schweiz und Österreich entschieden. Hier erfolgt ein direkter Informationsaustausch von den in den jeweiligen Ländern ansässigen Finanzinstituten an die US-amerikanische Steuerbehörde (Internal Revenue Service). Die Finanzinstitute melden die relevanten Daten mit Zustimmung der betroffenen US-Kunden direkt an die amerikanische Steuerbehörde. Die Kontoinformationen jener Kunden, die der Datenübermittlung nicht zustimmen müssen von den US-Behörden im Wege der ordentlichen Amtshilfe angefordert werden.

Der OECD Standard wurde an die US-amerikanischen FATCA Vorschriften angepasst. Es wird allerdings davon ausgegangen, dass der OECD Standard noch über die US-amerikanischen FATCA Vorschriften hinausgeht. Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass es als Erfolg gewertet werden kann, dass der automatische Informationsaustausch zum OECD Standard wurde. Diese Entwicklung war längst überfällig. Trotzdem bleiben auch Kritikpunkte, weil auch mit diesem Standard noch Platz für Schlupflöcher und Umgehungsmöglichkeiten bleiben und weil es keine Sanktionsmöglichkeiten gibt, wenn der Standard nicht entsprechend umgesetzt oder eingehalten wird. Die aktuelle Entwicklung ist aber jedenfalls positiv zu bewerten und anlässlich der Jahrestagung des Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes in Berlin wurde am 29.10.2014

---

<sup>129</sup> Krienbaum, aktuelle steuerpolitische Entwicklungen, Die Wirtschaftsprüfung 9 /2014, 498f

von mehr als 30 Finanzministern der globale OECD Standard zum automatischen Austausch von Informationen zu Finanzkonten in Form einer multilateralen Übereinkunft unterzeichnet. Damit scheint der Weg für den automatischen Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten nunmehr endgültig geebnet zu sein. Inkrafttreten soll der Standard wie schon angeführt im Jahr 2017, wobei bereits die das Jahr 2016 betreffenden Daten, ausgetauscht werden sollen<sup>130</sup>.

### **9.3. G20 Maßnahmen**

Die Staats und Regierungschefs der G20 haben beim Gipfeltreffen in London am 2. April 2009 angekündigt Maßnahmen gegen Steueroasen zu ergreifen. Dabei wurde das weltweite Ende des Bankgeheimnisses angekündigt.

Beim G 20 Gipfel in St. Petersburg im September 2013 haben die Staats- und Regierungschefs angekündigt, den automatischen Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten als gemeinsamen Standard einzuführen<sup>131</sup>. Die Umsetzung soll bis spätestens Ende 2015 erfolgen. Diese Ankündigung gibt Anlass zu Hoffnung. Es darf aber auch nicht übersehen werden, dass es sich um eine reine Ankündigung handelt. Details wie dieser Informationsaustausch unter den G20 Mitgliedstaaten tatsächlich ausgestaltet sein soll sind noch nicht bekannt. Welche Informationen steuerlicher Art in welcher Form an die anderen Staaten weitergegeben werden sollen ist noch nicht geklärt. Es darf auch nicht übersehen werden, dass es sich hier einmal lediglich um die Ankündigung handelt den automatischen Informationsaustausch zwischen den G20 Mitgliedstaaten handelt. In der Ankündigung wird zwar auch angeführt, dass es das Ziel ist, auch andere Staaten dafür zu gewinnen an diesem automatischen Informationsaustausch teilzunehmen. Und es ist auch völlig klar, dass der automatische Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten nur dann wirklich Sinn macht, wenn möglichst viele Staaten daran teilnehmen. Auf diesem Gipfel wurde auch der Aktionsplan der OECD gegen die Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung multinationaler Konzerne (BEPS – Base Erosion and Profit Shifting) verabschiedet.

Die Ankündigung ist grundsätzlich positiv zu bewerten. Man muss allerdings bedenken, dass schon im Jahr 2009 das weltweite Ende des Bankgeheimnisses angekündigt wurde und dass diese Maßnahme bis dato offenkundig nicht erreicht wurde. Es bleibt daher auch abzuwarten, inwieweit tatsächlich rasch die dringend notwendigen Maßnahmen zum weltweiten automatischen Informationsaustausch in die Praxis umgesetzt werden. Und es bleibt ebenfalls abzuwarten, wie der Aktionsplan gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung von den Nationalstaaten tatsächlich in die Praxis umgesetzt wird.

Beim G20 Gipfel in Brisbane wurden die von der OECD im Rahmen des BEPS Projektes vorgelegten Berichte zu einzelnen Problembereichen, die oben bereits erwähnt wurden, grundsätzlich angenommen. Ein Vorstoß von EU Kommissionspräsident Juncker einen automatischen Austausch über die Praktiken zwischen Staaten festzuschreiben, wurde allerdings nicht angenommen. Und auch hier gilt, dass die Bestrebungen der G20 die Steuervermeidungsstrategien der multinationalen Konzerne wirkungsvoll bekämpfen zu wollen zu wenig weit reichen. Denn auch auf G20 Ebene wird das Thema einer einheitlichen Konzernbesteuerung nicht ernsthaft diskutiert.

---

<sup>130</sup> <http://www.bundesfinanzministerium.de>, abgefragt am 30.10.2014

<sup>131</sup> G20 LEADERS' DECLARATION, September 2013, 12f.

#### 9.4. IMF

Ungewohnt kritisch äußert sich auch der Internationale Währungsfonds in seinem im Oktober 2013 veröffentlichten fiskalpolitischen Bericht „Fiscal Monitor“<sup>132</sup> zum Thema Steueroasen und internationale Steuerplanung. In diesem Bericht empfiehlt der Internationale Währungsfonds weitreichende Steuerreformen zur Budgetkonsolidierung und um Wachstumsimpulse zu setzen. Bemerkenswert ist auch der Umstand, wie der IMF auf die Probleme im Zusammenhang mit der Konzernbesteuerung hinweist, und dabei anführt, dass Unternehmen wie Google oder Starbucks direkt erwähnt und darauf hinweist, dass es diesen Unternehmen durch die nicht mehr zeitgemäßen Rahmenbedingungen und Grundprinzipien möglich ist fast keine Körperschaftsteuern zu zahlen. Wobei auch – zu recht angemerkt wird – dass diese bekannten Namen nur die Spitze des Eisberges darstellen und dass international tätige Unternehmen generell davon profitieren und insgesamt nur sehr wenig an Körperschaftsteuern bezahlen. Der IMF kommt in diesem Bericht letztendlich zu ähnlichen Schlussfolgerungen, wie sie auch von der OECD oder der EU Kommission angestellt werden, warum es internationalen Konzernen so leicht gemacht wird, ihre Gewinnsteuerbelastung regelmäßig so niedrig zu halten. Interessant sind auch die Zahlen die angeführt werden, wenn es um die Bezifferung des Problems geht. Der IMF schätzt beispielsweise, dass es alleine in den USA um ein Volumen von 60 Milliarden Dollar jährlich geht, das an jährlichen Steuereinnahmen durch aggressive Steuerplanung alleine in den USA nicht eingehoben werden kann. Das entspricht immerhin einem Viertel des gesamten Körperschaftsteueraufkommens in den USA<sup>133</sup>

#### 9.5. Einzelstaatliche Maßnahmen

Wie auch schon angeführt sind, hat die aggressive Steuerplanung einen Umfang angenommen, der nicht mehr akzeptabel ist. Den Mitgliedstaaten ist das durchaus bewusst und es gibt in fast allen Industrienationen auf einzelstaatlicher Ebene Maßnahmen, die die Steuervermeidung einschränken soll. Anhand der Maßnahmen in Österreich soll hier angeführt werden, wie diese Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung in der Praxis aussehen.

In Österreich sind Beteiligungserträge, dh Gewinnausschüttungen von verbundenen Unternehmen grundsätzlich steuerbefreit. Das ist steuersystematisch grundsätzlich auch richtig um Doppel- oder Mehrfachbesteuerungen im Bereich der Körperschaftsteuer zu vermeiden. Das sieht auch die Mutter-Tochter Richtlinie so vor, obwohl diese den Mitgliedstaaten auch noch eine zweite Alternative zur Verhinderung der Doppelbesteuerung offenlässt<sup>134</sup>. Steuerpolitisch problematisch wird die generelle Befreiung der Beteiligungserträge dann, wenn sie im Zusammenhang mit Modellen aggressiver Steuerplanung steht. Deshalb gibt es im § 10 Abs 4 KStG eine Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung, die vorsieht, dass die generelle Steuerbefreiung für Beteiligungserträge nicht zur Anwendung kommt, wenn ein sogenannter Missbrauchsverdacht vorliegt. Damit soll verhindert werden, dass sogenannte Passiveinkünfte in Niedrigsteuerländer ausgelagert werden können, um die Konzernsteuerbelastung zu minimieren. Das ist dann der Fall, wenn der Unternehmensschwerpunkt überwiegend, dh zu mehr als 50% in passiven Einkünften besteht. Passiveinkünfte sind im wesentlichen Einkünfte aus Zinsen, Einkünfte aus der Überlassung von beweglichen Wirtschaftsgütern (Lizenzen, Patente, Leasing u.ä.m) oder Einkünfte aus Beteiligungsveräußerungen, und wenn diese Gesellschaften auch keiner

<sup>132</sup> IMF (2013): Fiscal Monitor: Taxing Times

<sup>133</sup> IMF (2013) , 33f

<sup>134</sup> Die Mutter-Tochter Richtlinie, lässt als Alternative auch die Anrechnungsmethode zu

vergleichbaren ausländischen Ertragssteuerbelastung unterliegen. Das trifft dann zu, wenn die Durchschnittssteuerbelastung weniger als 15% beträgt. Hier werden sowohl die Steuersätze als auch die Steuerbemessungsgrundlage entsprechend berücksichtigt. Sind diese beiden Punkte erfüllt, greift die Steuerbefreiung für Beteiligungserträge nicht, und die erhaltenen Dividenden sind bei der empfangenden Gesellschaft körperschaftsteuerpflichtig. Etwaige ausländische Ertragsteuern werden angerechnet. Die Dividendenerträge sind allerdings auch um die anrechenbaren Steuern zu erhöhen.

Zusätzlich zu dieser Bestimmung gibt es auch noch die Bestimmung des § 12 Abs 1 Z9 KStG, die Missbrauch im Zusammenhang mit der fremdfinanzierten Anschaffung von Beteiligungen verhindern soll. Zinszahlungen im Zusammenhang mit dem fremdfinanzierten Erwerb von Beteiligungen, können steuerlich dann nicht mehr als Betriebsausgabe abgesetzt werden, wenn diese von einem Konzernunternehmen erworben wurden<sup>135</sup>.

Als weitere Maßnahme zur Missbrauchsabwehr wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014<sup>136</sup> im § 12 Abs 1 Z10 KStG normiert, dass Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren nicht als Betriebsausgabe steuerlich abzugsfähig sind, wenn diese Zahlungen an ein Konzernunternehmen bezahlt werden, das nicht in Österreich ansässig ist, und wenn diese Zahlungen bei dieser Gesellschaft einer Besteuerung von weniger als 10% unterliegen.

Deutschland hat in der Vergangenheit ebenfalls Maßnahmen zur Bekämpfung der aggressiven Steuerplanung und Steuerflucht eingeführt. Im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 wurde die sogenannte Zinsschranke eingeführt. Damit wird die Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen eingeschränkt, um Gewinnverlagerungen bei Konzernen ins Ausland zu verhindern. Die Regelungen dazu sind komplex. Im Wesentlichen geht es darum, dass Zinsaufwendungen, sofern sie die Freigrenze von einer Million Euro jährlich überschreiten, steuerlich nur mehr bis zu 30% des Gewinnes vor Steuern - erhöht um den Zinsaufwand und um Abschreibungen - als Betriebsausgabe gewinnmindernd wirken. Außerdem wurden im deutschen Außensteuerrecht auch Regelungen eingeführt, um sogenannte Funktionsverlagerungen von Unternehmen in Deutschland auf verbundene Unternehmen, oder Betriebsstätten im Ausland steuerlich unattraktiver zu machen. Im Falle einer Funktionsverlagerung, werden auch die durch die Verlagerung ins Ausland verlagerten künftigen Gewinne zum Zeitpunkt der Verlagerung in Deutschland steuerpflichtig. Damit sollen Verlagerungen in Niedrigsteuerrländer unterbunden werden<sup>137</sup>. Aber auch hier zeigt sich, dass trotz der komplexen Regelungen die Probleme im Zusammenhang mit aggressiver Steuerplanung nicht wirkungsvoll bekämpft werden können.

Es liegt auf der Hand, dass einzelstaatliche Maßnahmen nur bedingt geeignet sind, die Probleme im Zusammenhang mit den aggressiven Steuervermeidungsstrategien der multinationalen Konzerne zu lösen. Bereits im Jahr 2008 gab es in Großbritannien Pläne, die weltweiten passiven Einkünfte von in Großbritannien ansässigen Konzernen zu besteuern. „The more successful tax collectors are in preventing firms from shifting profit out of Britain, the more they are likely to encourage firms to leave the country“ waren die Bedenken von Professor Deveraux zu diesen Ankündigungen<sup>138</sup>. Diese Bedenken muss man mittlerweile auch tatsächlich ernst nehmen. In der Vergangenheit ist es aus rein steuerlichen Gründen

---

<sup>135</sup> § 12 Abs 1 Z9 KStG

<sup>136</sup> BGBl I 2014/13 ab 1.3.2014

<sup>137</sup> V. Kumer/ H. H. Blome: Die deutsche Unternehmenssteuerreform 2008, in SWI 2007, 470ff

<sup>138</sup> The other tax rebellion.:The Economist May 10<sup>th</sup> 2008, 40f.

kaum zu Firmenabsiedlungen gekommen, weil es durch Steuervermeidungsstrategien leicht möglich war, Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer oder Steueroasen durchzuführen. Strengere Regelungen zur Bekämpfung von künstlichen Gewinnverlagerungen in Verbindung mit der zunehmenden Digitalisierung der Wirtschaft bergen aber das Risiko in sich, dass es tatsächlich zu Sitzverlagerungen von Unternehmen kommt, wenn es sich um rein einzelstaatliche Maßnahmen handelt. Diese Probleme wird man nur durch länderübergreifende Maßnahmen in den Griff bekommen können.

## 9.6. Zusammenfassung der internationalen Entwicklung

Steuerbetrug und Steuervermeidung haben mittlerweile einen Umfang erreicht der nicht mehr tolerierbar ist. Das wurde mittlerweile auch von den politischen Entscheidungsträgern erkannt. Die Globalisierung, die durch die Digitalisierung der Wirtschaft noch zusätzlich verstärkt wurde, hat dazu geführt, dass dieses Problemfeld eine internationale Dimension angenommen hat, das von den einzelnen betroffenen Staaten alleine nicht mehr wirkungsvoll bekämpft werden kann. Die Komplexität ist derart groß, dass die einzelnen Staaten hier überfordert sind. Einzelstaatliche Maßnahmen reichen nicht aus um die beschriebenen Probleme zu lösen. Letztendlich können nur multilaterale Maßnahmen bzw. nur globale Ansätze verhindern, dass die oben angeführten Probleme dauerhaft und nachhaltig gelöst werden. Die Regelungen für die Besteuerung multinationaler Unternehmen sind nicht mehr zeitgemäß. Die Probleme sind seit langem bekannt und es ist auch bekannt, dass diese Probleme nur im Rahmen von länderübergreifenden Maßnahmen gelöst werden können. Einzelstaatliche Maßnahmen können gegebenenfalls kurzfristig Abhilfe schaffen und wirkungsvoll für den betreffenden Staat sein, von dauerhafter Wirkung werden sie nicht sein.

Die Zusammenfassung von Rixen<sup>139</sup> erklärt sehr treffend warum im Kampf gegen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung letztlich nur multilaterale Maßnahmen zum Erfolg führen können: *„Das Beharren auf der eigenen Steuersouveränität ist aber kontraproduktiv, weil es zu den Unterschieden zwischen nationalen Steuersystemen führt, die sich Steuerzahler zunutze machen können und damit den Steuerwettbewerb entfachen. Das Paradoxe ist, dass die Staaten gerade wegen des Festhaltens an ihrer formalen Steuersouveränität die Kontrolle über ihre Steuereinnahmen verlieren. Faktisch ist die Steuersouveränität längst ausgehöhlt. Statt an der Fiktion nationaler Souveränität festzuhalten, gewinnt man wirkliche politische Autonomie über die Steuereinnahmen unter Globalisierungsbedingungen nur, wenn man legale Souveränität mit anderen Staaten teilt. Nur gemeinsam können die Staaten zurückgewinnen, was sie alleine verloren haben.“*

Die Ursachen sind ebenfalls bekannt. Multinationale Konzerne bestehen aus einer Unzahl an rechtlich selbständigen Unternehmen. Die Beteiligungsstrukturen sind zumeist komplex. Für die Konzernbesteuerung gilt entsprechend den steuerlichen Grundsätzen im Allgemeinen, dass jede einzelne rechtlich selbständige Konzerngesellschaft auch ein eigenständiges Steuersubjekt ist. Das hat zur Folge, dass nicht das Konzernergebnis der Besteuerung unterliegt, sondern, dass die einzelnen Ergebnisse, der einzelnen, rechtlich selbständigen Konzerngesellschaften versteuert werden. Diese befinden sich – und hier beginnt im Grunde auch das Problem – bei multinationalen Konzernen in den unterschiedlichsten Ländern, mit einer Vielzahl von unterschiedlichen Regelungen. Sowohl die Gewinnermittlungsvorschriften als auch die Steuersätze können beträchtlich voneinander abweichen. Dieser simple Umstand ist auch der Grund dafür, warum grenzüberschreitend tätige

---

<sup>139</sup> Thomas Rixen (2007): Das Doppelbesteuerungsregime als institutionelle Grundlage des internationalen Steuerwettbewerbs, 12f. in: Christian Kellermann / Jana Zitzler (Hg.) (2007): Steuern im europäischen Wettbewerb. Unterbieten oder gemeinsam gestalten?

Unternehmensgruppen ihre Konzernsteuerquote verhältnismäßig leicht so niedrig halten können. Wie diese Modelle in der Praxis funktionieren haben wir bereits im Kapitel über die Funktionsweise von Steueroasen ausführlich beschrieben. Letztendlich geht es bei diesen Konstruktionen immer darum, Gewinne dort auszuweisen, wo die steuerlichen Rahmenbedingungen besonders günstig sind. Sei es durch besonders günstige Steuersätze oder sei es durch besondere Vorschriften, die für bestimmte Einkünfte besondere Erleichterungen oder Begünstigungen schaffen. So wird es möglich Gewinne dorthin zu verlagern oder dort auszuweisen, wo die steuerlichen Vorschriften besonders günstig sind. Es gibt zwar grundsätzlich Regelungen, die solche willkürlichen Gewinnverlagerungen verhindern sollen, aufgrund der hohen Komplexität sind die bestehenden Regelungen dazu aber vollkommen ungeeignet. Die Lösung liegt eigentlich auf der Hand. Denn selbst die ausgeklügeltsten Modelle der Gewinnverlagerungen werden wirkungslos, wenn man anstelle der Besteuerung der einzelnen Konzerngesellschaften den Konzern als wirtschaftliche und rechtliche Einheit ansieht und auch dementsprechend besteuert. Das entspricht auch den tatsächlichen Verhältnissen. Überlegungen und Konzepte dazu gibt es. Die Europäische Kommission hat im Jahr 2011 einen Richtlinienentwurf zur Einführung einer „Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage“ vorgestellt<sup>140</sup>. Die Intention dieses Richtlinienentwurfes war zwar eigentlich eine andere, aber dieser Entwurf würde viele der vorhin beschriebenen Probleme lösen.

Die Vorschläge von OECD und EU gehen zwar grundsätzlich in die richtige Richtung und es ist erfreulich, dass das Thema Steuergerechtigkeit und die Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuervermeidung auf der politischen Agenda eine zentrale Stellung einnimmt. Die Maßnahmen gehen allerdings nicht weit genug. Die großen umfassenden Maßnahmen fehlen bisher noch gänzlich. Es ist unverständlich und bedauerlich, dass selbst innerhalb der EU die Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage („Konzernbesteuerung“) noch immer nicht ernsthaft in Zusammenhang mit Maßnahmen zur Verhinderung von Modellen aggressiver Steuerplanung gebracht wird. Der Richtlinienentwurf zur Einführung einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage wurde von der Kommission bereits im 2011 vorgelegt<sup>141</sup>. Ziel der GKKB war bzw. ist es eigentlich multinationalen Unternehmen ein einheitliches Regelwerk zur steuerlichen Gewinnermittlung innerhalb der Europäischen Union zu liefern, vorrangig um die Befolgungskosten für die Unternehmen zu senken, und die grenzüberschreitende Verlustverwertung innerhalb von Konzernen zu ermöglichen. Die EU-Mitgliedstaaten konnten sich aber bis dato nicht auf die tatsächliche Einführung der gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage einigen. Um die Probleme von aggressiver Steuerplanung und Steuerdumping endlich wirkungsvoll in den Griff zu bekommen, ist die Einführung einer Konzernbesteuerung allerdings unumgänglich. Im Gegensatz zum Richtlinienentwurf der Kommission muss gewährleistet sein, dass multinationale Konzerne verpflichtend unter den Anwendungsbereich dieses Regelwerkes fallen. Der Richtlinienentwurf hat lediglich vorgesehen, dass die Mitgliedschaften die Voraussetzung schaffen, dass multinationale Konzerne die einheitliche Bemessungsgrundlage anwenden können. Es ist allerdings vorgesehen, dass es im Ermessen der jeweiligen Konzerne liegt, ob sie ihre Gewinne entsprechend dem Richtlinienentwurf versteuern, oder ob die Gewinne wie bisher entsprechend den nationalen Vorschriften jener Länder in denen die einzelnen Gesellschaften oder Betriebsstätten ansässig sind versteuert werden. Und der Richtlinienentwurf sieht auch keine Anpassung der Körperschaftsteuersätze in den einzelnen Mitgliedstaaten vor. Das wiederum würde dazu

---

<sup>140</sup> KOM (2011) 121/4

<sup>141</sup> Handelsblatt: EU will Mindestsatz bei der Körperschaftsteuer, vom 05.09.2012

führen, dass sich der Steuerwettbewerb über die Körperschaftsteuersätze verstärkt würde. Insofern muss die gemeinsame Steuerbemessungsgrundlage jedenfalls auch mit der Festsetzung eines Mindeststeuersatzes verknüpft werden. Aber auch diese Forderung wird von einigen Mitgliedstaaten vehement abgelehnt. Es hat in der Vergangenheit zwar auch regelmäßig einzelne Befürworter eines Mindeststeuersatzes gegeben. So hat zum Beispiel der frühere Ratspräsident van Rompuy im Jahr 2012 die Einführung eines Mindeststeuersatzes bei der Körperschaftsteuer als sinnvoll erachtet. Mehrheitsfähig ist diese Meinung jedoch bis dato nicht, von der Einstimmigkeit, die letztendlich in Steuerfragen in der EU Voraussetzung ist ganz zu schweigen.

Auch bei der Bekämpfung von Steuerbetrug im Zusammenhang mit Steueroasen sind durch die angekündigten Maßnahmen von OECD und EU Fortschritte sichtbar. Der automatische Informationsaustausch für Finanzdaten Realität wird. Eine Entwicklung die noch vor wenigen Jahren als völlig ausgeschlossen gegolten hat. Trotz dieser grundsätzlich erfreulichen Entwicklung ist auch hier noch Handlungsbedarf, weil auch die geplanten Regelungen zum automatischen Informationsaustausch noch Schlupflöcher offen lassen, die beseitigt werden müssten. Außerdem muss der Kampf gegen Steueroasen verschärft werden.

Es wird aber auch notwendig sein, dass die einzelnen Staaten ihre Steuerverwaltungen personell ausreichend ausstatten, um die Einhaltung der beschriebenen Maßnahmen auch tatsächlich überprüfen zu können. Dafür ist es zum einen notwendig über hochqualifizierte ExpertInnen zu verfügen, die den auf Unternehmensseite in großer Anzahl zur Verfügung stehenden BeraterInnen, die die Steuersparmodelle ausarbeiten auch tatsächlich Paroli bieten können und es muss auch eine genügend große Anzahl davon zur Verfügung stehen. Ein Bericht der EPSU vom März 2013 zeigt allerdings, dass aktuell genau die gegenteilige Entwicklung beobachtet werden kann. Die Sparzwänge der meisten EU Staaten und auch der fehlende politische Wille in Verbindung mit der derzeit vielerorts vorherrschenden Meinung, dass ein „schlanker Staat“ mit möglichst wenigen öffentlich Bediensteten anzustreben ist haben zu Kürzungen geführt. Innerhalb der damals noch 27 EU Mitgliedstaaten und Norwegen ist die Anzahl der Beschäftigten in den Finanzverwaltungen zwischen 2007 und 2011 um insgesamt fast 7% zurückgegangen. Das entspricht einem Stellenabbau von fast 50.000 Personen<sup>142</sup>. Und dieser Bericht führt auch an, dass dieser Prozess noch keineswegs abgeschlossen ist und führt eine Reihe von weiteren geplanten Stellenreduktionen in einzelnen Staaten an. Der Rechnungshof führt in einem im November 2014 erschienen Prüfbericht<sup>143</sup> an, dass bei den Finanzämtern in den Bereichen Veranlagung und Betriebsprüfung zwischen 2008 und 2012 ein Stellenabbau von 190 Beschäftigten<sup>144</sup> erfolgte. Dabei wird auch kritisch angemerkt, dass es zu einem Stellenabbau gekommen ist, obwohl die Rechtsmaterie immer komplexer und schwieriger zu vollziehen wird. Für die sogenannte Großbetriebsprüfung, jene Stelle die auch für die Betriebsprüfungen von multinationalen Konzernen zuständig ist, führt dieser Bericht an, dass ein Betriebsprüfer jährliche Kosten von rd € 74.000 verursacht. Dem stehen allerdings durchschnittliche Steuermehreinnahmen von rd € 2.250.000 gegenüber. Das Kosten Nutzen Verhältnis beträgt demnach rd 31, dh ein einziger Prüfer bringt rund 31 Mal mehr an Steuereinnahmen als Kosten verursacht werden. Auch das zeigt deutlich, dass ein Ausbau

---

<sup>142</sup> EPSU (Hg.) (2013): Impact of austerity on jobs in tax services and the fight against tax fraud and avoidance in EU-27 + Norway, eigene Berechnungen

<sup>143</sup> Rechnungshof (2014): Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung, 221f, <http://www.rechnungshof.gv.at>

<sup>144</sup> In Vollzeitäquivalenten

der Betriebsprüfungen ökonomisch sinnvoll ist und dass offenbar auch die Notwendigkeit von Betriebsprüfungen gegeben ist.<sup>145</sup>

## 10. Ist Österreich eine Steueroase?

Wie schon erwähnt zeichnen sich Steueroasen dadurch aus, dass keine Ertragssteuern oder nur sehr geringe Ertragssteuern bestehen. Österreich ist mit einer Abgabenquote von 43 % in diesem Sinn keine Steueroase, aber in Österreich gibt es steueroasenähnliche Elemente, von denen folgende zu nennen sind:

- \* Bankgeheimnis
- \* Privatstiftungen
- \* Gruppenbesteuerung
- \* weitgehend fehlendes Außensteuerrecht

### 10.1. Bankgeheimnis

Wenn hier von Bankgeheimnis die Rede ist, dann ist nicht der legitime Schutz der persönlichen Bankdaten gegenüber der Öffentlichkeit und unbefugten Dritten gemeint, sondern der Schutz der Bankdaten gegenüber den Strafverfolgungsbehörden und Finanzbehörden. In Österreich ist das Bankgeheimnis in diesem Sinn in den Nachkriegsjahren entstanden. Man wollte damit das Schwarzgeld, das durch Schleichhandel akkumuliert worden ist, auf Bankkonten und damit in den offiziellen Kreislauf zurückbringen. In der Schweiz wurde dem Ausland gegenüber das Bankgeheimnis mit dem Schutz des Vermögens jüdischer Bürger im Deutschen Reich begründet. Heute weiß man, dass die Schweizer Banken den Schutz des Vermögens jüdischer Bürger nicht so ernst meinten. Anstatt sich um die Ausforschung der berechtigten Nachfolger zu kümmern, eigneten sie sich verwaiste Konten an. In beiden Ländern mutierte das Bankgeheimnis zu einem sicheren Hafen für Schwarzgeld aus Steuerhinterziehung und Verbrechen.

In beiden Ländern konnte das Bankgeheimnis nur durch eine richterliche Verfügung (in Österreich auch durch Einleitung eines formellen Finanzstrafverfahrens) aufgehoben werden. Das erschwert die Strafverfolgung ungemein, denn man muss bereits Beweise für eine Straftat haben. Solche Beweise erhält man bei Finanzvergehen in der Regel erst nach Durchforstung der Konten. Dazu kommt, dass es nach den OECD-Amtshilfebestimmungen keine „fishing expeditions“ geben darf; man kann also nicht fragen: „Wer hat in Österreich ein Konto?“, sondern man muss die Person und die Verdachtsgründe konkret bezeichnen können. Jüngst in durch die Umsetzung der EU-Amtshilfe richtlinie eine bedeutende Änderung erfolgt: Für EU-Bürger, die in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, können ausländische Finanzbehörden die Kontoöffnung schon „bei begründetem Verdacht“ verlangen. Praktisch wird das nicht sehr viel bringen. Österreich hat im Vergleich zur Schweiz das bessere Bankgeheimnis. Während die Schweiz ein zentrales Kontenregister hat, existiert das in Österreich nicht. Die Anfrage geht über die Bankenverbände, die regelmäßig dagegen Einspruch erheben. Damit wird auch der Betroffene verständigt, der wiederum genug Zeit hat Verdunkelungshandlungen zu setzen. Für alle, denen das noch immer zu riskant ist, bietet das Bankhaus Jungholz im Kleinwalsertal (Kundengeschäftsvolumen 3 Mrd. €) etwas Besonderes: das Goldfinger-Nummernkonto®. Man weist sich durch elektronischen Fingerabdruck aus, das Konto selbst hat nur Nummern und keinen Namen. Um den Geldwäscherichtlinien Genüge zu tun, existiert zu dem Konto ein Handakt, in dem der Name vermerkt ist und zu dem nur zwei sehr vertrauenswürdige

---

<sup>145</sup> RH(2014), 231f

Angestellte der Bank Zugang haben. Somit wird es verunmöglicht den Kontoinhaber auf elektronischem Weg zu finden. Über angekaufte Steuer-CDs können die Kunden dieses Bankhauses nur lachen. Die Bank hat noch bis vor kurzem ein Service für deutsche Anleger geboten, indem sie auf der Home-Page eine Zufahrtsbeschreibung veröffentlicht hat, wo die Stellen markiert worden sind, wo die deutschen Zollfahnder gerne stehen. Dazu wurden auch Verhaltensanweisungen gegeben nach dem Motto: „Jedes Schriftl is a Giftl“.

Wenn auch nicht von jeder Bank das Bankgeheimnis mit dem offensichtlichen Hintergrund Steuerhinterzieher anzuwerben zu solchen Extremen getrieben wird, so muss doch festgestellt werden: die Existenz eines Bankgeheimnisses erleichtert die Steuerhinterziehung sehr. Während man ansonsten Schwarzgeschäfte nur mit Bargeld abwickeln kann, ist das in Österreich relativ gefahrlos auch über Girokonten möglich.

## **10.2. Privatstiftungen**

Im Jahr der Einführung der Privatstiftungen (1993) war die Privatstiftung sicherlich eine Steueroase: Die Stiftungsdotation war lediglich mit 2,5 % Erbschaftssteuer steuerpflichtig, später konnte keine Erbschaftsteuer mehr anfallen. Veräußerungsgewinne von wesentlichen Beteiligungen waren in der Stiftung steuerfrei, ebenso die Veräußerungsgewinne von nichtbetrieblichen Grundstücken nach einer zehnjährigen Behaltdauer. Zinsen und Dividenden an die Stiftung waren steuerfrei. Lediglich im Fall der Kapitalauskehr fand eine Besteuerung mit 22 % statt. In den folgenden Jahren wurden die steuerlichen Zügel gestrafft: Veräußerungsgewinne von wesentlichen Beteiligungen sind nur mehr steuerfrei, wenn die Stiftung in andere Beteiligungen investiert; Zinsen sind mit 25 % steuerpflichtig; Veräußerungsgewinne von Liegenschaften unterliegen jetzt ebenfalls der Immobiliengewinnsteuer. Als wesentlicher steuerlicher Vorteil gegenüber einer GmbH verbleibt als die Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen von Beteiligungen, wenn die aufgedeckten stillen Reserven übertragen werden. Dieser Vorteil kann allerdings enorme Ausmaße annehmen, wie die Veräußerung der Böhler Uddeholm Aktien gezeigt hat: 600 Mio. € wurden steuerfrei lukriert. Mit dem Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist aber der wesentliche Vorteil einer Stiftung weggefallen. Allein aus steuerlichen Gründen werden nur mehr wenige Stiftungen gegründet. Der Steueroasencharakter der Privatstiftung ist zu einem guten Teil verblasst.

## **10.3. Gruppenbesteuerung**

Die unter Finanzminister Grasser eingeführte Gruppenbesteuerung wurde als finanzpolitische Großtat gefeiert, die Headquarters nach Österreich locken sollte. Tatsächlich handelt es sich dabei um eine steuersystematisch nicht zu rechtfertigende Bestimmung, durch die ausländische Verluste nach Österreich geholt werden können, ohne dass ausländische Gewinne in Österreich besteuert werden müssen. Damit wird der ausländische Fiskus entlastet und der österreichische belastet. Derzeit werden die Steuerausfälle auf 450 Mio. € geschätzt.

Eine Gruppe entsteht durch einen Gruppenvertrag mit einem Tochterunternehmen, an dem das Mutterunternehmen zu mindestens 50 % beteiligt sein muss. Im Konzern kann man sich aussuchen, mit welchen Unternehmen die Gruppe gebildet wird und mit welchen nicht. Es sind zahlreiche solcher Gruppen entstanden, doch es gibt kein Beispiel, dass deswegen auch das Headquarter mit Geschäftsführung und Stabsstellen übersiedelt wäre. Was Österreich bleibt sind die ausländischen Verluste, die schon im Zeitpunkt ihrer Entstehung verrechnet werden können. Falls die Verluste im Ausland verwertet werden, müssen sie wieder rückverrechnet werden. In zahlreichen osteuropäischen Ländern ist der

Körperschaftsteuersatz niedriger als in Österreich. In diesen Fällen zeigt der Konzern kein Interesse an einer Rückverrechnung und die Auslandsverluste bleiben dauerhaft in Österreich. Ein besonderes Problem ist, dass diese Verrechnungsmöglichkeit weltweit existiert. Es kann also auch ein chinesischer Verlust nach Österreich verrechnet werden. Dieser Verlust ist sowohl nach chinesischem Recht, wie auch nach österreichischem Recht zu errechnen. Dass ein österreichischer Steuerprüfer an dieser Aufgabe scheitern muss, ist klar; ein Amtshilfeabkommen mit China gibt es nicht. Art. 27 des Doppelbesteuerungsabkommens mit China sieht einen Informationsaustausch zur Durchführung des Abkommens vor, doch umfasst das nicht eine Ermittlung des Verlusts nach chinesischem Recht. Durch die Gruppenbesteuerung wurde ein Loch aufgerissen, das sich jeder behördlichen Überprüfung entzieht.

#### **10.4. Weitgehend fehlendes Außensteuerrecht**

Im Unterschied zur Bundesrepublik Deutschland hat Österreich kein Außensteuergesetz. In Österreich werden die Verrechnungspreisrichtlinien der OECD angewendet. Wenn ein österreichisches Unternehmen an eine Finanzierungsgesellschaft mit Sitz in einer Steueroase zahlt, dann stellt die Zinszahlung eine abzugsfähige Betriebsausgabe dar. Einschränkungen können nach der Verrechnungspreisrichtlinie nur vorgenommen werden, wenn die Zinszahlung marktüblich hoch sein sollte.

In der letzten Zeit sind in den Medien Berichte bekannt geworden, die den Umfang dieser Geschäftsbeziehungen ausleuchten. Für besondere Empörung hat gesorgt dass Unternehmen, die Milliarden Gewinne schreiben, wie z.B. Apple, Microsoft, Starbucks usw. nur eine weltweite Körperschaftsteuerbelastung im einstelligen Bereich haben. Eine konkrete Konstruktion, die das möglich macht, ist der „Double Irish Dutch Sandwich“: Im Zuge einer solchen Konstruktion wurde ein in den Bahamas und in Irland doppeldomiziliertes Unternehmen gegründet. Ebenso wurde ein Tochterunternehmen in Irland gegründet. Dabei macht man sich eine Besonderheit des irischen Rechts zu Nutze: Briefkastenfirmen ohne besondere Substanz und ohne Mitarbeiter gelten in Irland nicht als Steuersubjekt und können nicht besteuert werden. Das Tochterunternehmen in Irland überträgt Kapital in eine weitere Tochterfirma nach den Niederlanden, die wiederum Lizenzen, Markenrechte, Franchiserechte usw. ankauft. Nun macht man sich eine Besonderheit des niederländischen Steuerrechts zu Nutze. Gewinne aus solchen Lizenznutzungen werden nur ganz geringfügig besteuert. Die Unternehmen der genannten Konzerne zahlen nun in die niederländische Tochterunternehmung ein und die Zahlungen mindern die nationale Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage. Diese Zahlungen sind in den Niederlanden nur gering steuerpflichtig, nach EU-Recht dürfen auf solche Zahlungen innerhalb der EU auch keine Quellensteuern erhoben werden. Die weitergeschütteten Gewinne sind in Irland gar nicht steuerpflichtig und ebenso nicht in den Bahamas, weil dort die Körperschaftsteuer fehlt. Von den Bahamas aus wird die weltweite Expansion des Konzerns über steuerneutrale Kapitalerhöhungen vorangetrieben.

Der verdutzte Beobachter wird fragen warum die niederländische Konstruktion in der EU möglich ist. Es gibt ja den „Code of Conduct“, der „harmful tax competition“ verhindern sollte und die Nichtbesteuerung von Lizenzgebühren ist ja wohl so etwas. Den Niederlanden wurde die Rechtskonformität ihrer Kreation von der EU-Kommission aber ausdrücklich zugestanden. Das OECD-Musterabkommen sieht aus gutem Grund die Möglichkeit von Quellensteuern auf Lizenzzahlungen vor, doch eine EU-Richtlinie unterbindet das. Man könnte das Problem Steueroase ja ganz leicht eindämmen, indem man den Betriebsausgabencharakter von Zahlungen für Lizenzen, Markenrechte, Franchiserechte,

Management Fees usw. in Steueroasen oder partielle Steueroasen (wie eben NL) nicht anerkennt.

Die Jugendarbeitslosigkeit nimmt in weiten Teilen Europas dramatische Ausmaße an. Ein 6 Mrd. € Paket zur Bekämpfung der Jugendarbeitslosigkeit, das in seinen Einzelheiten noch nicht konkretisiert ist, erscheint im Vergleich zu den Steuerausfällen, die durch die Steueroasenförderungspolitik bewirkt werden, geradezu lächerlich. Die EU-Kommission wird immer größere Probleme haben das der staunenden Öffentlichkeit zu erklären.

Österreichische Unternehmen verwenden die irisch-karibischen Spiele noch relativ wenig. Was in großer Zahl genutzt wird, sind Finanzierungsgesellschaften in Malta, Zypern und Ungarn. Ungarn besteuert die Gewinne der Finanzierungsgesellschaften mit nur 6 %. Es lassen sich österreichische Unternehmen bis zu 100 % durch eine ungarische Finanzierungsgesellschaft fremdfinanzieren. Der gering besteuerte Gewinn wird dann an das österreichische Unternehmen als steuerfreie Schachteldividende zurückgeschüttet. Österreich hat auf dieses Spiel insofern reagiert, als in diesem Fall die Anerkennung als steuerfreie Schachteldividende versagt wird. Doch gibt es andere Möglichkeiten das Kapital steuerfrei nach Österreich zurückzuholen und das Spiel geht weiter.

Ist Österreich nun eine Steueroase? Die erwähnten Beispiele sind ausreichend für die Feststellung, dass Österreich eine partielle Steueroase ist. Für keines der Beispiele gibt es eine sachliche Rechtfertigung. Eine künftige Steuerreform, die diesen Namen verdient, muss sich die Austrocknung dieser Oasen zum Ziel setzen.

### **10.5. Lösungsansätze**

Die Zahl der abgeschlossenen Abkommen wächst, wenn wirtschaftlicher und politischer Druck ausgeübt wird<sup>146</sup>. Im Zuge der Finanzkrise und den daraus resultierenden Budgetproblemen konnte dieser Trend festgestellt werden. Auch ist die Bereitschaft der Steueroasen mit Hochsteuerländern Abkommen abzuschließen höher, wenn ihre wirtschaftliche Macht geringer ist, während gleichsam die Kooperationsbereitschaft sinkt, wenn die Verhandlungsmacht der Hochsteuerländer geringer ist. Theoretisch war die Auseinandersetzung in der Vergangenheit auf Wohlfahrtseffekte konzentriert.

Bilaterale Verhandlungen und deren Abkommen stärken die verbleibenden Steueroasen. Daher ist es sinnvoller, wenn nicht einzelne Länder verhandeln und abschließen sondern kollektive, multilaterale Abkommen auf eine breitere Basis gelangen. Generell können nur kleine Fortschritte bei der Bekämpfung von Steueroasen und Geheimhaltungsinstrumente erreicht werden. Der automatische Informationsaustausch soll nach OECD-Standard bis 2016 umgesetzt werden. Nach wie vor bleiben jene Regelungen und Institutionen unberührt, die die Transparenz und somit Offenlegung von Besitz-, Einkommens- und Vermögensverhältnissen verhindern. Eine zentrale Forderung sieht die Schaffung eines weltweiten Finanzregisters als Grundlage eines automatischen Informationsaustausches vor, das die tatsächlichen wirtschaftlichen EigentümerInnen anführt. Zucman befindet den IMF als jene Institution, die mit ihren technischen Mitteln in der Lage ist, ein solches Register aufzubauen. Der IMF verfügt bereits über ausreichend Information der Kapitalflüsse und Wertpapierbestände nahezu aller Länder. In einem weiteren Schritt müssten die Datenbasen der nationalen Zentraldepots mit anderen verfügbaren Datenquellen, etwa Bilanzen abgeglichen und verifiziert werden. Schließlich müssen die nationalen Finanzverwaltungen Zugang zum Finanzkataster haben.

---

<sup>146</sup> Elsayyad 2013

Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidungsstrategien im Bereich der Unternehmensbesteuerung

- Die Einführung einer Konzernbesteuerung. Mit dem von der EU Kommission vorgelegten Modell der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage gibt es ein geeignetes Modell bereits. Anpassungen sind allerdings notwendig: Zum einen muss die Anwendung für multinationale Konzerne verpflichtend sein und es muss
- Ein Mindeststeuersatz festgelegt werden

Da die dringend notwendige Einführung der gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage innerhalb der Europäischen Union kurzfristig nicht zu erwarten ist, hier auch noch jene Maßnahmen, die kurz bis mittelfristig umgesetzt werden könnten, die ebenfalls zu einer Abschwächung der Probleme beitragen. Folgende Maßnahmen sind auch im Hinblick auf die Unternehmensbesteuerung in der EU im Verhältnis zu Drittstaaten notwendig:

- Einführung des Country by Country Reporting für multinationale Konzerne
- Ausweitung der Transparenz
- Die Erhebung des Status Quo über die bestehenden Steuerbegünstigungen in der EU durch die Kommission
- Der gezielte Einsatz des EU Beihilfenrechtes im Bereich der Unternehmensbesteuerung
- Ausbau der Finanzverwaltungen im Bereich der BetriebsprüferInnen
- Die Implementierung einer allgemeinen Missbrauchsklausel

Maßnahmen zur Beseitigung des internationalen Steuerbetruges:

- Die Implementierung des von EU und OECD angekündigten automatischen Informationsaustausches
- Die Schließung von Schlupflöchern die mit dem geplanten Informationsaustausch weiter möglich sind
- Eine Definition von Steueroasen durch die Europäische Kommission
- Die Einführung einer allgemeinen Missbrauchsklausel
- Die Einführung eines gemeinsamen Doppelbesteuerungsabkommens der EU Staaten mit Drittstaaten
- Festsetzung, dass Zahlungen in Steueroasen steuerlich nicht anerkannt werden
- Die Einführung einer EU-weiten Vermögensteuer (bzw. einer Koordinierung für Vermögenssteuern in der EU)

Gabriel Zucman kritisiert abschließend die mangelnde Courage und Entschlossenheit der einzelnen nationalstaatlichen Regierungen. Umso wichtiger sind seine Lösungsvorschläge von wirkungsvollen Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerflucht und Steueroasen. Seine Vorschläge zu weltweit gemeinsamen Regelungs- und Kontrollmechanismen stellen durchsetzungsfähige Lösungsschritte dar.

## **11. Forderungen der AK**

- Umsetzung der Amtshilfeabkommen und des automatischen Informationsaustausches der einzelnen Länder.

- Wesentliche Stärkung der Finanzverwaltungen, insbesondere im Zusammenhang mit Betriebsprüfungen hinsichtlich Personal und Aus- und Weiterbildungsangeboten. Ein intensiverer Einsatz reduziert Steuerrückstände.
- Internationale Vernetzung der Steuerprüfungen bei Multi-nationalen Konzernen.
- Meldung von Vermögens- und Kapitaltransfers in das als Steueroase eingestufte Ausland. Ansatzpunkt direkt bei Banken und Finanzdienstleistern.
- Privatstiftungskonstruktionen und Trusts werden häufig benutzt, um Steuern zu vermeiden bzw zu umgehen und sollten deshalb nicht nur in Österreich, sondern auch international transparent gestaltet sein. Dazu ist die Registrierung mit Offenlegung der Eigentumsverhältnisse erforderlich.
- Aufhebung des Bankgeheimnisses zumindest gegenüber der Finanzverwaltung.
- Einführung einer einheitlichen Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in den EU-Ländern. Das bedeutet eine Harmonisierung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage, wie es auch die EU-Kommission mittlerweile in einem Entwurf befürwortet. Eine Gleichstellung der steuerrechtlichen Bemessungsgrundlage ermöglicht sodann eine Vergleichbarkeit der nominellen Steuersätze. Als notwendiger Schritt muss folglich ein Mindeststeuersatz auf europäischer Ebene gelten.
- Koordination der Steuerpolitik auf EU-Ebene für alle Punkte erforderlich.

## 12. Resümee

Die Problematik der Steuerflucht und Steuerumgehung ist kein überraschendes, unbekanntes Phänomen. Jedoch ist die wachsende Dimension des Offshore-Vermögens alarmierend, dessen rasanter Anstieg in den letzten fünf Jahren trotz Finanzkrise 28 Prozent betrug. Bereits zwei Drittel des grenzüberschreitenden Handels erfolgt weltweit innerhalb von multinationalen Konzernen und mehr als die Hälfte des Welthandels fließt über Steueroasen.

Vermögende Individuen und Unternehmen haben innerhalb des gesetzlichen Rahmens jener Länder, in denen sie tätig sind die Möglichkeit, ihre Steuerplanung zu gestalten. Für den Großteil der weltweiten Bevölkerung ist das Konzept der Steuerplanung aber bedeutungslos. Eine wohlhabende Minderheit von Privatpersonen sowie international tätige Unternehmen haben jedoch erhebliche Vorteile. Die Praktiken im Zusammenhang mit Steuervermeidung und -umgehung, der sogenannten aggressiven Steuerplanung im Unternehmenssteuerbereich und auf der anderen Seite die Steuerflucht vermögender Privatpersonen sind vielfältig. Legal oder illegal, die Grenzziehung zwischen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung ist nicht einfach. Dazu zählen Handlungen von Steuerpflichtigen, die der ursprünglichen Intention des Gesetzgebers entgegen laufen und dennoch muss nicht jede steueroptimierende Handlung illegal sein. Unklarheiten und Unstimmigkeiten werden ausgenützt, um Steuervorteile zu erreichen. Dieser Bereich wird auch bevorzugt von Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsunternehmen sowie von

Banken bearbeitet. Ohne deren Unterstützung und Beratung durch maßgeschneiderte Steuersparmodelle und -konstruktionen wäre Steuerflucht wesentlich schwieriger.

Steueroasen bieten generell Schutz vor detaillierten Steuerprüfungen oder Sicherheit vor regulierten Finanzmärkten. Die spezielle Fluchtfunktion besteht sowohl für Individuen als auch für Unternehmen, die ihre Verantwortlichkeit aber auch die Kosten an die Allgemeinheit in ihrem Herkunftsland abgeben, um in erster Linie ihren Reichtum zu kumulieren. Ein weiterer problematischer Aspekt und gleichsam ein wesentliches Merkmal liegt im Ausschluss der lokalen Bevölkerung bei gleichzeitiger Bevorzugung vermögender, ausländischer Interessen. Als Konsequenz festigen sich dadurch massive demokratiepolitische Defizite, die kaum Chancen auf Änderung haben.

Die Frage der richtigen und fairen Besteuerung dieser globalen Player ist präsenter denn je. Umso mehr als gerade in Krisenzeiten auf Beiträge dieser großen zahlungskräftigen und mächtigen gesellschaftlichen Gruppen nicht mehr verzichtet werden kann. Sowohl die EU als auch die OECD haben sich deshalb mit internationaler Steuervermeidung beschäftigt und in der Vergangenheit mit Aktionsplänen auf die bestehende Problemlage reagiert. Die Umsetzung der dringend nötigen Maßnahmen obliegt jedoch letztlich den einzelnen Nationalstaaten und ist alles andere als ambitioniert. Es fehlen noch viele Maßnahmen, um wirkungsvoll gegen Steueroasen vorzugehen. Einzelne nationalstaatliche Initiativen beziehungsweise bilaterale Abkommen sind in diesem Zusammenhang zu schwach. Nur eine koordinierte Vorgehensweise der Nationalstaaten gegen das Problem von Steuerumgehung, Steuerhinterziehung und Steuerbetrug ist zielführend. Denn mit umfassenden internationalen Verflechtungen sind einzelne Staaten überfordert. Das zeigen auch die zahlreichen prominenten Beispiele in den Medien der vergangenen Monate.

Die Einnahmenverluste, die den Staaten durch Steuergestaltungsmodelle der multinationalen Konzerne jährlich verloren gehen, sind beträchtlich. Dass multinationale Konzerne ihre Gewinnsteuerbelastung durch steuerschonende Gestaltung gering halten können, ist schon seit Jahrzehnten bekannt. Multinationale Konzerne bestehen aus einer Vielzahl an rechtlich selbständigen Unternehmen, deren Beteiligungsstruktur sehr komplex ist. Im Allgemeinen gilt entsprechend den steuerlichen Grundsätzen, dass jede einzelne rechtlich selbständige Konzerngesellschaft ein eigenständiges Steuersubjekt ist. Folglich unterliegen nicht das Konzernergebnis der Besteuerung, sondern die einzelnen Ergebnisse der einzelnen, rechtlich selbständigen Konzerngesellschaften. Diese befinden sich bei multinationalen Konzernen in den unterschiedlichen Ländern mit einer Vielzahl von unterschiedlichen Regelungen, sowohl die Gewinnermittlungsvorschriften als auch die Steuersätze betreffend. Letztlich geht es bei diesen Konstruktionen darum, Gewinne dort auszuweisen, wo die steuerlichen Rahmenbedingungen besonders günstig sind. Bestehende Regelungen zur Verhinderung solcher willkürlicher Gewinnverlagerungen, werden aufgrund ihrer Komplexität ausgehebelt.

Die Vorschläge seitens der internationalen Organisationen sind wichtig, ihre Maßnahmen gehen allerdings nicht weit genug. Neben Maßnahmen zur Bekämpfung aggressiver Steuerplanung wurde die Umsetzung zum grenzüberschreitenden automatischen Informationsaustausch zwischen den nationalen Finanzverwaltungen vorangetrieben. Informationen über grenzüberschreitende Bankbeziehungen und Finanztransaktionen sind bedeutende Schritte zur Eindämmung von Steuerhinterziehung. Weiterhin sind jedoch Ausweichmöglichkeiten etwa über Trusts und Stiftung mangels ausreichender Transparenzbestimmungen auch nach Umsetzung der erwähnten Maßnahmen gegeben. In diesem Zusammenhang ist eine koordinierte Steuerpolitik unerlässlich, um wirkungsvolle

Maßnahmen zu ergreifen. Eine koordinierte Steuerpolitik, die ebenso effektive Kontrollmechanismen sowie wirkungsvolle Sanktionsmöglichkeiten beinhaltet.

Die Datenlage vorhandener Vermögen und internationaler Finanzflüsse ist sehr unzureichend. Es besteht daher erhöhter Bedarf an verstärkter Forschungstätigkeit in diesen Bereichen um wirkungsvolle Lösungen zu erreichen.

## Anhang

### I. Die Bedeutung von Steuern und die Auswirkungen von Steuerflucht und Steuervermeidung auf sogenannte Entwicklungsländer

Effektive Steuersysteme sind nicht nur eine bedeutende (und stabile) Geldquelle, sondern auch ein wichtiges Steuerungsinstrument und ein Grundbaustein demokratischer Regierungsführung.

#### Die Situation in den Ländern des Südens

Insbesondere für sogenannte Entwicklungsländer sind Steuereinnahmen von großer Bedeutung. Doch obwohl in diesen Staaten der Finanzierungsbedarf besonders hoch ist, ist deren Einkommensbasis nach wie vor relativ niedrig. Das macht vor allem die ärmsten Länder abhängig von internationalen Gebern. Während die wohlhabenden OECD-Länder durchschnittlich 35,4 % ihres BIP an Steuern lukrieren können, erhalten Niedrigeinkommensländer nur 13 %, Länder mit niedrigerem mittlerem Einkommen 17,7 % und Länder mit höherem mittlerem Einkommen 20,7 %.<sup>147</sup>

Natürlich verdecken diese Durchschnittszahlen die Unterschiede, die es zwischen den einzelnen Staaten und ihren Steuerpolitiken gibt. Dennoch gilt für viele von ihnen, was die Inter-Amerikanische Entwicklungsbank (IDB) für die Steuerstruktur der lateinamerikanischen und karibischen Staaten konstatiert hat: *„collection is very low, taxes are barely progressive, tax evasion is rampant, and tax administrations are very weak.“*<sup>148</sup>

Die Gründe dafür sind sowohl im nationalen wie auch im internationalen Umfeld zu suchen.

- Die Einnahmen aus den einfacher zu lukrierenden Import- und Exportabgaben gingen durch die Handelsliberalisierungen der letzten Jahrzehnte stark zurück. Dieser Trend hält durch die weiter gehenden Marktöffnungen an (etwa durch die sogenannten Economic Partnership Agreements, die zwischen der EU und den AKP-Ländern abgeschlossen werden<sup>149</sup>).
- Zur Kompensation dieser Einnahmehausfälle dient vor allem die Umsatzsteuer. Deren Einführung ist, nicht zuletzt durch den Druck des Internationalen Währungsfonds, seit 30 Jahren Kern der Steuerreformen in Entwicklungsländern. In Subsahara-Afrika existiert sie in mehr als 80 % aller Staaten.<sup>150</sup> Konsumsteuern wirken jedoch regressiv, belasten also Menschen mit niedrigerem Einkommen mehr. Durch Staffelung der Steuersätze oder durch Steuerbefreiungen bzw. -begünstigungen (etwa für gewisse Grundnahrungsmittel, Kerosin etc)<sup>151</sup> kann dem nur begrenzt entgegen gewirkt werden.

---

<sup>147</sup>International Monetary Fund (2011): Revenue Mobilization in Developing Countries. March 8, 2011. S. 53 ff.

<sup>148</sup>IDB: More than Revenue. Taxation as a Development Tool (Executive Summary). S. 1

<sup>149</sup>S.Bilal/M. Dalleau/D. Lui (2012): Trade Liberalisation and Fiscal Adjustments: The Case of EPAs in Africa. ECDPM Discussion Paper No 137.

<sup>150</sup>Michael Keen (2012): Taxation and Development – Again, IMF Working Paper WP/12/220. S. 11.

<sup>151</sup>Beispiele dafür finden sich in: Grown, C. & Valodia, I. (2010): Taxation And Gender Equity. A Comparative Analysis of Direct and Indirect Taxes in Developing and Developed Countries.

- Die Besteuerung von Land und Vermögen ist auch in Entwicklungsländern schwer durchsetzbar. Nicht nur berührt dies zu sehr die Interessen politisch und wirtschaftlich einflussreicher Gruppen. Unklare Besitzverhältnisse stellen bei der Grundsteuer ein weiteres Hindernis dar. Dabei könnte diese zu den vielversprechendsten Einnahmequellen von Kommunen zählen. Die meisten verfügen über sehr kleine Budgets und haben geringe Kapazitäten (und auch wenig Motivation), Steuern selbst einzutreiben.
- Der informelle Sektor ist in vielen Entwicklungsländern groß, in manchen Staaten größer als der formelle Sektor, und lässt sich naturgemäß steuerlich schwer erfassen. Kreativität im Umgang mit diesem Problem ist also vonnöten. Die im informellen Sektor erzielten Einkommen sind überdies oft so gering, dass sie ohnehin nicht besteuert würden: Die Kosten der Steuereintreibung würden die der Steuereinnahmen übersteigen. Dennoch gibt es gute Gründe, diesen Sektor steuerlich zu erfassen: Die Steuerbasis würde breiter, die Steuermoral würde insgesamt steigen (weil sich jene im formellen Sektor nicht mehr als alleinige SteuerzahlerInnen sehen würden) und die Verantwortlichkeit des Staates könnte verstärkt eingefordert werden, denn *„(i)nformal sector participants are willing to pay taxes especially when the payment is exchanged with their legitimacy, predictability and protection from arbitrary harassment from state agents (...)“*<sup>152</sup> Im frankophonen Afrika versuchen Staaten, den informellen Bereich durch den Verkauf von Gewerbe genehmigungen zu „besteuern“. In Ghanas Hauptstadt Accra kooperierte die Steuerbehörde mit der Busfahrer-Gewerkschaft. Die BusfahrerInnen lieferten an die Gewerkschaft täglich die Einkommensteuer ab, im Gegenzug versprach die Regierung, dass diese nicht mehr wegen kleiner (oder erfundener) Vergehen von der Polizei aufgehalten würden. Der Deal platzte allerdings, als die Gewerkschaft die Beiträge nicht mehr zur Gänze ablieferte. Im anglophonen Afrika (etwa in Kenia und Sambia) wiederum probiert man es mit einer pauschalierten Besteuerung von Einkommen.<sup>153</sup> Kurz verwiesen sei in diesem Zusammenhang auch auf sogenannte „informelle Steuern“. Die ForscherInnen Benjamin A. Olken und Monica Singhal verstehen darunter *„a system of local public goods finance coordinated by public officials but enforced socially rather than through the formal legal system.“*<sup>154</sup> Aufgrund von Haushaltserhebungen von zehn Ländern aus Afrika, Asien, Europa und Lateinamerika kamen sie zum Ergebnis, dass die in Form von Arbeitskraft oder Geld erbrachten „informellen Steuern“ weit verbreitet und eine wichtige Einkommensquelle von öffentlichen Kommunen sind.
- Die Lohn- und Einkommensteuern machen in Niedrigeinkommensländern nur 10 % des Gesamtsteuereinkommens aus (25 % in den OECD-Staaten) und umfassen im Grunde nur die Lohnsteuer der bei öffentlichen oder internationalen Unternehmen Beschäftigten. Eliten werden oft verschont: *„Entrenched power structures and corruption are powerful obstacles to taxing elites and many high income/wealth individuals—perhaps more so than in the early days of income taxation in current*

---

<sup>152</sup>Tax Justice Network-Africa (2012): Taxation and the Informal Sector. Africa Tax Spotlight (Quarterly newsletter of the tax justice network-Africa). 2012, second quarter, volume 3. S. 8.

<sup>153</sup>Mick Moore (2013): Taxing Africa.

<sup>154</sup>B. A. Olken/M. Singhal (2009): Informal Taxation. NBER Working Paper No. 15221. S. 1.

*high-income countries, given greater opportunities (from resource wealth, for instance) for rent-seeking and the concealment of income by placing it offshore.*<sup>155</sup>  
Auf das Offshore-Problem soll unten noch näher eingegangen werden.

Viele Entwicklungsländer, insbesondere rohstoffreiche Staaten, sind in diesem Umfeld auf die Steuerzahlungen multinationaler Unternehmen angewiesen. Der Druck, internationale Investitionen anzulocken zwingt selbst ärmste Länder, am internationalen Steuerwettbewerb mitzumachen.

Dadurch können internationale Unternehmen Steuerbefreiungen, oft auf Jahrzehnte hinaus, aushandeln.

Zusätzlich drängten internationale Geber, wie etwa der Internationale Währungsfonds oder die Weltbank, in der Vergangenheit auf eine steuerlich großzügige Behandlung ausländischer InvestorInnen. Die mit ausländischen Firmen abgeschlossenen Verträge wurden und werden kaum veröffentlicht. Ein gutes Beispiel dafür ist der Goldsektor in Tansania. Bis heute betragen die Steuerzahlungen der Minengesellschaften nur 10 % der Goldexporte. Die Gründe dafür liegen in den großzügigen Verträgen, die die tansanische Regierung mit diesen in den 1990er Jahren schloss und die es den Firmen erlaubt, aufgeblähte Verluste steuermindernd geltend zu machen.<sup>156</sup>

Fordern nationale Steuerbehörden höhere Zahlungen, kann dies zu jahrelangen gerichtlichen Auseinandersetzungen führen. Ein gutes Beispiel dafür ist die Uganda Revenue Authority, die seit Jahren im Rechtsstreit mit Heritage Oil und Tullow Oil um eine Steuerzahlung von über 400 Mio USD lag.<sup>157</sup> Heritage hatte Ölfelder in Westuganda äußerst gewinnbringend an Tullow Oil verkauft; die Behörden wollten die Verkaufseinnahmen mit 30 % besteuern. Die in der Steueroase Jersey ansässige Heritage verweigerte dies und argumentierte, die ugandischen Anteile wären bereits vor dem Verkauf an ihre Tochter in Mauritius (siehe Beispiel zu Mauritius) abgegeben und dort versteuert worden. Die sog. Product Sharing Agreements der ugandischen Regierung mit Tullow und Heritage wurden 2010 von NGOs teilweise veröffentlicht und zeigen, dass die Firmen damit große Profite erzielen konnten.<sup>158</sup> Der Rechtsstreit mit Heritage wurde schließlich im Sinne der ugandischen Behörden im Juni 2013 beigelegt.

Im internationalen Umfeld gehört der durch die globale Krise weiter angefachte verheerende Steuerwettbewerb zu den größten Problemen von Entwicklungsländern. Laut Tax Justice Network Africa verlieren ostafrikanische Länder jedes Jahr 2,8 Mrd USD wegen der Steuerbegünstigungen, die sie ausländischen InvestorInnen gewähren.

Uganda verlor etwa 2 % des GDP im Jahr 2009/10.<sup>159</sup> Der IWF meinte zu diesem Problem knapp: „*Tax competition can simply result in tax rates ending up too low.*“<sup>160</sup>

---

<sup>155</sup>Michael Keen (2012), op. cit. S.10

<sup>156</sup>M. Curtis/T. Lissu (2008): How Tanzania is Failing to Benefit from Gold Mining.

<sup>157</sup>SEATINI (2012): Understanding Tax Justice in the Context of Transparent and Accountable Oil Management in Uganda. S. 29 ff

<sup>158</sup>Platform: Uganda's oil contracts leaked – a bad deal made worse.

<sup>159</sup>Tax Justice Network-Africa & ActionAid International (2012): Tax Competition in East Africa – A Race to the Bottom?

<sup>160</sup>International Monetary Fund (2013): „Fiscal Monitor: Taxing Times. October 2013“, S. 33.

Der IWF berechnete in einer Studie auch die sog. „Spillover-Effekte“: Wenn alle Länder ihre Steuersätze verringern, sind auch die Staaten betroffen, die das nicht tun. Die zu erwartenden Verluste verringern sich, wenn das Land ebenfalls Steuern senkt. Durch diese Abwärtsspirale profitieren vielleicht einige Staaten vom Wettbewerb, auf globalem Niveau werden die Steuereinnahmen aber *insgesamt* weniger. Im Vergleich zum Handel können im Steuerbereich auch kleine Länder (wie Steueroase) beträchtliche Wirkung entfalten. Besonders Entwicklungsländer, so der IWF, sind davon besonders negativ betroffen: So seien die Einnahmenverluste für Nicht-OECD-Länder mehr als doppelt so hoch wie für OECD-Länder (Verluste in Höhe von 13 % der Unternehmenssteuer-Einnahmen im Vergleich zu 5 %igen Verlusten in den Industrieländern).<sup>161</sup>

Global agierenden Unternehmen fällt es noch immer relativ leicht, Gewinne völlig legal in jene Steueroasen zu transferieren, die noch geringere Steuersätze anbieten bzw. nicht-ansässige Firmen überhaupt nicht besteuern.

### **Das internationale Steuersystem**

Ermöglicht wird legale Steuervermeidung durch ein als weitgehend veraltet angesehenes System, dessen Kern die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (DBAs) sowie die Amts- und Rechtshilfeabkommen darstellen. Dieses System geht auf die 1920er zurück, als die Weltwirtschaft nicht so eng verflochten war wie heute.

Die DBAs regeln im Prinzip die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den beiden Vertragsstaaten. Festgelegt wird auch, wer genau vom Abkommen betroffen ist. Dabei soll eine doppelte Besteuerung (also eine Besteuerung in beiden Vertragsstaaten) vermieden werden. Durch „Treaty Shopping“, also das Ausnützen von Steuerschlupflöchern, kommt es aber immer häufiger zu Doppel-Nichtbesteuerung von natürlichen Personen oder Unternehmen. Die meisten bilateralen DBAs richten sich (ebenso wie die neu hinzugekommenen TIEAs<sup>162</sup>) nach einem OECD-Musterabkommen, das jedoch die Ansässigkeitsstaaten (tendenziell eher die OECD-Länder) gegenüber den Quellenstaaten (tendenziell eher Entwicklungsländer) begünstigt. Damit werden Zinsen, Dividenden, Lizenzen oder Veräußerungsgewinne dort steuerpflichtig, wo die steuerpflichtige (juristische oder natürliche) Person ansässig ist. Das Musterabkommen der UNO begünstigt die Ansässigkeitsstaaten weniger.<sup>163</sup> DBAs regeln auch den Informationsaustausch in

---

<sup>161</sup>IMF (2014): Spillovers in International Corporate Taxation. S.20.

<sup>162</sup>Die Abkommen über den Auskunftsaustausch in Steuersachen (TIEAs) sind ausschließlich dem Informationsaustausch gewidmet.

<sup>163</sup>Die UNO spielt im Vergleich zur OECD eine weit weniger tragende Rolle in der Entwicklung und Festsetzung internationaler Steuerregelungen, und ist mit weit geringeren finanziellen und personellen Kapazitäten ausgestattet. Das 24köpfige „UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters“ ist im Financing for Development-Sekretariat angesiedelt und arbeitet vor allem an UN-eigenen, jedoch an die OECD-Regelungen angelehnten, Muster-Doppelbesteuerungsabkommen. <http://www.un.org/esa/ffd/tax/>. Die geringe Bedeutung der UNO wird immer wieder von Entwicklungsländern und NGOs kritisiert.

Steuerangelegenheiten zwischen den Vertragsparteien, wobei der derzeitige Standard der Austausch auf Anfrage (und nicht der automatische Datenaustausch) ist.<sup>164</sup>

In letzter Zeit werden die DBAs zunehmend kritischer unter die Lupe genommen. Die Mongolei untersuchte mit Unterstützung des IWF alle Abkommen. Das Finanzministerium kam daraufhin zum Schluss, dass alle Verträge zu erheblichen Einnahmehausfällen führten. 2012 wurden die DBAs mit den Niederlanden, Luxemburg, Kuwait und den Vereinigten Arabischen Emiraten gekündigt. Die holländische NGO Somo veröffentlichte 2013 eine Studie, die den Einnahmehausfall für 28 Entwicklungsländer mit 554 Millionen Euro bezifferte.<sup>165</sup> Auch die österreichischen DBAs wurden unter die Lupe genommen: Eine vom VIDC finanzierte Studie von Julia Braun und Daniel Fuentes zeigt, dass DBAs österreichische Investitionsprojekte in Entwicklungsländern stimulieren, aber auch Einnahmeverluste durch verringerte Steuereinnahmen bringen können. Vor- und Nachteile dieser Abkommen sollten also gut abgewogen werden. Die AutorInnen raten daher, vor der Unterzeichnung eines solchen Abkommens Studien zur Folgenabschätzung durchzuführen.<sup>166</sup>

### **Illegale Steuerflucht**

Illegale Finanzströme („illicit flows“) aus Entwicklungsländern steigen, allen bisherigen Gegenmaßnahmen zum Trotz. Laut Angaben des Think-Tanks Global Financial Integrity (GFI) verloren diese Staaten 947 Mrd. USD im Jahr 2011 - eine Steigerung von 13,7 % gegenüber dem Vorjahr. Das ist etwa das Zehnfache dessen, was diese 150 Staaten im selben Zeitraum an Mitteln der öffentlichen Entwicklungszusammenarbeit (ODA), nämlich 93,8 Mrd. USD, erhielten. In den zehn Jahren davor betrug der Verlust insgesamt 5,9 Billionen USD. Laut GFI gehen diese Ausflüsse zu etwa 80 % auf kommerzielle Transaktionen (Preis- und Kreditmanipulationen, falsche Transferpreise) und zu 20 % auf Korruption, Schmiergeldzahlungen und Diebstahl zurück.<sup>167</sup>

Möglichkeiten, Geld steuerschonend außer Landes zu schaffen, gibt es genügend. Dafür sorgen nicht nur eine Reihe an Steuer- und Regulierungsstaaten bzw. „Schattenfinanzzentren“ (siehe unten), sondern auch ein weltweites Netz an Steuerberatungsfirmen, AnwältInnen und Unternehmens-DienstleisterInnen. Der Graubereich zwischen legal und illegal ist dabei relativ groß und die Interpretation von

---

<sup>164</sup>Im Jänner 2014 erklärten die G20 den automatischen Informationsaustausch (AIA) zum internationalen Standard.

<sup>165</sup>Die Studie bezifferte nur Verluste durch geringere Steuereinnahmen auf Zinsen und Dividenden. Siehe McGauran, Katrin (2013): Should the Netherlands Sign Tax Treaties with Developing Countries? SOMO, Amsterdam. Weitere Studien wurden zu den Schweizer DBAs sowie zur Situation in Lateinamerika veröffentlicht, siehe: Bürgi Bonanomi, Elisabeth & Meyer Nandi, Sathi (2013) Schweizer Doppelbesteuerungsabkommen: Aktuelle Politik und Entwicklungsrelevanz. Bern: Universität Bern, World Trade Institute, <https://ext.d-nsbp-p.admin.ch> und Latindadd & Fundación SES (2013) Double Taxation Agreements in Latin America. Analysis of the Links among Taxes, Trade and Responsible Finance, <http://eurodad.org/files/pdf/524d3b7c8e8ed.pdf>.

<sup>166</sup>Braun, Julia/Fuentes, Daniel (2014): A Legal and Economic Analysis of Austrian Tax Treaties signed with Developing Countries. Vienna. Zu einem sehr ähnlichen Schluss kommt der IWF in seiner bereits zitierten Studie: „developing countries (...) would be well-advised to sign treaties only with considerable caution.“

<sup>167</sup>GFI (2013): Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2002-2011. Washington.

Steuervorschriften wird im Sinne der KundInnen gerne ausgereizt. Dass es sich dabei um ein Problem handelt, das auch große Industrienationen betrifft, zeigte eine Befragung der vier größten Steuerberatungsunternehmen der Welt (PwC, Deloitte, Ernst & Young, KPMG) durch Abgeordnete des britischen Unterhauses. Dabei gab der Vertreter von Deloitte UK an, dass das Unternehmen seinen KundInnen Steuermodelle empfehle, die vor Gericht nur eine über 50 %ige Chance hätten, als legal eingestuft zu werden.<sup>168</sup> Inzwischen veröffentlicht die britische Steuerbehörde bereits zur Warnung jene Steuerspar-Modelle, die zwar ‚in großem Umfang‘ KundInnen angeboten, aber garantiert *nicht* anerkannt werden.<sup>169</sup> Auch der bereits erwähnte BEPS-Aktionsplan der OECD (siehe unten) sieht vor, dass Unternehmen aggressive Steuerplanungsmodelle offenlegen und sich nationale Steuerverwaltungen künftig besser über internationale Steuermodelle austauschen sollen.

Zum Aufkommen der Steuer- und Regulierungsstaaten trug nicht zuletzt die unverantwortliche Gläubigerpolitik der 1970er und 80er Jahre bei. Untersuchungen von James Boyce und Leonce Ndikumana zeigen, dass zwischen 1970 und 2004 62 % der aufgenommenen Mittel die Länder in Subsahara-Afrika sofort wieder verließen. Es gab also eine starke Verbindung zwischen unverantwortlicher Schuldenaufnahme, Kapitalflucht und der daraus folgenden Überschuldung.<sup>170</sup>

### **Steueroasen, Regulierungsstaaten, Schattenfinanzplätze: viele Namen, ein Problem**

Das Bild von einzelnen, meist in der Karibik befindlichen Steueroasen ist falsch. Vielmehr handelt es sich heute um ein weltumspannendes Netz an Schattenfinanzplätzen.<sup>171</sup> Das Tax Justice Network bildet dieses Netzwerk mit dem alle zwei Jahre veröffentlichten Schattenfinanzindex (Financial Secrecy Index, FSI) ab, wie bereits erwähnt.<sup>172</sup>

Hongkong und Singapur, zwei rivalisierende und rasch wachsende „Schattenfinanzzentren“ auf Seiten der Entwicklungsländer, lagen auf Platz 3 und 5. Die „üblichen Verdächtigen“, also die von Großbritannien abhängigen Cayman Islands, Jersey, Bermuda und Guernsey kamen auf die Plätze 4, 9, 14 und 15.

Einige dieser Länder dienen dabei als Drehscheiben für illegale bzw. illegitime Finanzströme, die - als Auslandsinvestitionen getarnt - wieder in ihr Ursprungsland zurückkehren („round tripping“): Hongkong dient als Drehtür nach China, Mauritius und Singapur sind Schleusen nach Indien.

---

<sup>168</sup>House of Commons, Committee of Public Accounts (2013): Tax Avoidance: the role of large accountancy firms. Ev 8.

<sup>169</sup> <http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/spotlights.htm>

<sup>170</sup>L. Ndikumana/J. K. Boyce (2008): New Estimates of Capital Flight from Sub-Saharan African Countries: Linkages with External Borrowing and Policy Options. PERI Working Paper Series No 166. Amherst. S. 17.

<sup>171</sup>Schattenfinanzzentren stellen ganz allgemein die notwendige Infrastruktur bereit, mit der Personen und Unternehmen Steuergesetze und Transparenzregeln in einem anderen Gebiet unterlaufen können.

<sup>172</sup> <http://www.financialsecrecyindex.com> (englisch) sowie <http://www.vidc.org/themen/wirtschaft/wirtschaftspolitik/schattenfinanzindex-2013/> (deutsch)

## Das Beispiel Mauritius – Steuerparadies als Schleuse für Entwicklungsgelder?

Mauritius ist mit seinen niedrigen Steuersätzen (maximal 3 % effektive Besteuerung von Einkommen ausländischer Herkunft, keine Kapitalertragsteuer) und einem Netz an Doppelbesteuerungs- und Investitionsschutzabkommen mit afrikanischen Staaten ein ideales steuersparendes Tor für Investitionen in den subsaharischen Raum. Laut der britischen NGO ActionAid führte Deloitte 2013 chinesischen InvestorInnen vor, wie Steuersparen über Mauritius möglich ist („Investing in Africa through Mauritius“). Anhand des Beispiels von Mosambik wurde gezeigt, dass eine Firma alleine durch Gründung einer Holdinggesellschaft auf Mauritius dem mosambikanischen Fiskus nur 8 % (statt 20 %) an Dividenden-Quellensteuer und keine (statt 32 %) Körperschaftssteuer überweisen muss.<sup>173</sup> Auch Barclays, eine der internationalen Banken mit dem dichtesten Filialnetz in Afrika, bewirbt Mauritius offensiv bei Firmen, die in diesem Raum Geschäfte machen wollen.<sup>174</sup> Transparent ist der Finanzplatz laut dem Financial Secrecy Index auch nicht gerade (80 von max. 100 Geheimhaltungs-Punkten), so hat Mauritius nicht einmal ein öffentlich zugängliches Firmenregister.<sup>175</sup>

Sicherlich werden nicht alle Investitionen aus steuerlichen Gründen über Mauritius abgewickelt. Kofi Annan, ehem. UN-Generalsekretär und Mitglied des Africa Progress Panels, warnt jedoch: *“The extensive use made by foreign investors of offshore-registered companies operating from jurisdictions with minimal reporting requirements actively facilitates tax evasion. It is all but impossible for Africa’s understaffed and poorly resourced revenue authorities to track real profits through the maze of shell companies, holding companies and offshore entities used by investors.”*<sup>176</sup>

Nicht nur private Unternehmen, auch öffentliche Geber routen ihre Investitionen zunehmend über Mauritius. Laut der britischen Zeitung „The Guardian“ floss ein Drittel aller Entwicklungsfinanzierungsmittel von CDC, dem Privatsektor-Arm der staatlichen Entwicklungsagentur DfID, über die Insel.<sup>177</sup>

Damit stehen die Briten nicht alleine da, andere Geber wie die Weltbank-Gruppe (über deren Privatsektor-Arm IFC) sowie staatliche Entwicklungsbanken unterstützen ebenfalls Unternehmen und Fonds, die in Steuer- und Regulierungsasen ansässig sind.<sup>178</sup> Die österreichische Entwicklungsbank OeEB etwa vergab zwei Kredittranchen an den in

---

<sup>173</sup>ActionAid (2013): Deloitte in Africa – Advising big businesses on how to avoid tax in some of the world’s poorest countries. London.

<sup>174</sup>ActionAid (2013): Time to clean up. How Barclays promotes the use of tax havens in Africa. London.

<sup>175</sup>Financial Secrecy Index 2013: Report on Mauritius:  
URL: <http://www.financialsecrecyindex.com/PDF/Mauritius.pdf>

<sup>176</sup>Kofi Annan (2013): Stop the Plunder of Africa. The New York Times, 9. Mai 2013.  
URL: [http://www.nytimes.com/2013/05/10/opinion/global/stop-the-plunder-of-africa.html?\\_r=0](http://www.nytimes.com/2013/05/10/opinion/global/stop-the-plunder-of-africa.html?_r=0)

<sup>177</sup>The Guardian (2013): CDC used tax havens for almost 50% of aid investments, data reveals.  
URL: <http://www.theguardian.com/global-development/2013/aug/14/cdc-aid-tax-havens>

<sup>178</sup>Eurodad et al (2009): Is the International Finance Corporation Supporting Tax-Evading Companies?  
Both ENDS (2013): Cover for what? Atradius Dutch State Business’ support for transactions via tax havens. URL: [http://www.bothends.org/uploaded\\_files/document/Cover\\_for\\_what.pdf](http://www.bothends.org/uploaded_files/document/Cover_for_what.pdf)

Mauritius als Limited Liability Company registrierten Emerging Africa Infrastructure Fund (EAIF).<sup>179</sup>

Nun müssen steuerliche Gründe auch hier nicht den Ausschlag für die Standort-Entscheidung gegeben haben. Doch vor dem Hintergrund zahlreicher Bekenntnisse seitens der G20, der EU sowie der OECD, Steuerhinterziehung bzw. Steuervermeidung bekämpfen zu wollen, muss die Kooperation mit in Steueroasen ansässigen Firmen und Fonds doch hinterfragt werden.

Die internationale Agenda hat sich vor allem seit dem Ausbruch der globalen Finanzkrise und den damit einhergehenden leeren Staatskassen eindeutig geändert. Der Bekämpfung von Steuerflucht wird weltweit Priorität eingeräumt.

### **Die großen Reform-Player: G20 und OECD**

Inzwischen sind die Löcher im System derart groß und der öffentliche Druck, legaler aggressiver Steuervermeidung und illegaler Steuerflucht den Kampf anzusagen, durch die Krise derart hoch geworden, dass die G20 aktiv wurden.

Im April 2009 erklärten man beim Gipfeltreffen in London nicht nur: "The era of banking secrecy is over." Man versprach auch, die öffentlichen Finanzen und Finanzsysteme zu schützen. Dabei kam man überein, gegen „noncooperative jurisdictions, including tax havens“ vorzugehen (G20 Leaders 2009, art. 15).<sup>180</sup>

Vier Jahre später, am G20-Gipfel in St. Petersburg, versicherte man einander zwar noch immer: „(...) In a context of severe fiscal consolidation and social hardship, in many countries ensuring that all taxpayers pay their fair share of taxes is more than ever a priority. Tax avoidance, harmful practices and aggressive tax planning have to be tackled.“<sup>181</sup> Nun aber sind weiter gehende Maßnahmen in Sicht: Auf diesem Gipfel wird das BEPS-Projekt (s.u.) unterstützt und der automatische Informationsaustausch von Steuerdaten (gegen den sich Österreich bisher vor allem wegen seines Bankgeheimnisses gesträubt hat) zum globalen Standard erhoben. Die OECD, bereits davor mit der taktisch geschickten Einrichtung sogenannter Globaler Foren weit über die eigenen Mitgliedsländer hinaus im Steuerbereich aktiv, wurde damit endgültig zum Gremium, in dem die Weichen des künftigen, reformierten internationalen Steuersystems gestellt werden. Die UNO wie auch der IWF und die Weltbank müssen sich in diesem Bereich mit der Rolle der Zulieferer begnügen.

---

<sup>179</sup> <http://www.oe-eb.at/de/projekte/Seiten/emerging-africa-infrastructure-fund.aspx>

<sup>180</sup> G20 Leaders (2009): Global Plan for Recovery and Reform. Statement Issued by the G20 Leaders. London, April 2, 2009. <http://www.g20.utoronto.ca/2009/2009communique0402.html>

<sup>181</sup> G20 Leaders (2013): G20 Leaders Declaration. St. Petersburg, Russia, September 6, 2013. URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0906-declaration.html>

## Der automatische Informationsaustausch (AIA) <sup>182</sup>

Für AIA waren viele Fachleute und NGOs in den vergangenen Jahren eingetreten, auch wegen seines Abschreckungspotentials für potentielle SteuersünderInnen. Schließlich wurde die Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters von OECD und Europarat im Jahr 2011 reformiert. Dabei ist auch die Möglichkeit eines automatischen Austauschs vorgesehen. Nun können alle Länder der Konvention beitreten, was vor allem Entwicklungsländern nützt. Denn damit erweitern sich die Möglichkeiten zum Datenaustausch für jene Länder, die nicht über ein breites Netz an bilateralen Steuerabkommen verfügen.

Österreich hat die Konvention im August 2014 ratifiziert, dabei aber den Informationsaustausch auf Umsatz-, Einkommens- und Körperschaftssteuer eingeschränkt, die Vollstreckungsamtshilfe ausgeschlossen und die rückwirkende Offenlegung von Bankinformationen verboten.

Im April 2013 erklärten die G20 den automatischen Informationsaustausch (AIA) zum internationalen Standard und beauftragten die OECD mit der Umsetzung. Ab 2017 bzw 2018, so der Beschluss der G20-Finanzminister im September 2014, will die Staatengruppe diesen Standard anwenden.<sup>183</sup> Die OECD hatte im Jänner 2014 einen neuen Standard (Common Reporting Standard, CRS) sowie ein Musterabkommen (Model Competent Authority Agreement, CAA) unterbreitet. Leider ist letzteres nur eine Vorlage für tausende abzuschließender bilateraler Amtshilfeabkommen, was den Prozess erheblich verzögern wird. Im Juli 2014 wurden die für die Umsetzung wichtigen technischen Details bekannt gegeben.<sup>184</sup>

Da von den am AIA teilnehmenden Staaten Datenschutz/Datensicherheit und Reziprozität beim Austausch der Daten gefordert wird, werden vor allem ärmere Länder wohl auf absehbare Zeit nicht daran teilhaben können, weil sie nicht in der Lage sind, gleichzeitig eigene Daten ins Ausland zu schicken. Die Infrastruktur für die Sammlung und den Versand eigener Daten wäre schlicht zu teuer. Da viele Entwicklungsländer eher mit einem (Flucht)Kapitalabfluss in Länder wie die Schweiz zu kämpfen haben, bringt diese Bedingung auch wenig realen Mehrwert. NGOs kritisieren diese sehr restriktiven Teilnahmebedingungen: In einer Übergangsphase sollen jene Länder des Südens, die keine notorischen Steueroasen sind, zwar sofort vom automatischen Informationsaustausch profitieren, aber erst nach einer Übergangsfrist eigene Daten sammeln und verschicken müssen. Außerdem sollen sie, für den Aufbau der nötigen Infrastruktur finanzielle Unterstützung erhalten können.<sup>185</sup> Immerhin hatten die G20 schon davor versprochen: „We

---

<sup>182</sup> AIA ist auf EU-Ebene kein gänzlich unbekannter Standard. Daten zu Zinseinkommen werden im Rahmen der EU-Zinsrichtlinie bereits seit Jahren automatisch ausgetauscht – allerdings nicht von Österreich und Luxemburg, die stattdessen eine Quellensteuer abführen. Ab 2015 werden auf Grundlage der EU-Amtshilferichtlinie alle Mitgliedstaaten automatisch Daten zu Erwerbseinkommen, Pensionen, Vorstandsgehälter, bestimmte Lebensversicherungsprodukte und Immobilienbesitz und -einkommen austauschen. Daten über Lizenzeinnahmen, Dividenden und andere Kapitaleinkünfte sollen ab September 2017 ausgetauscht. Nach anfänglichem Zögern und der Bitte um eine „Fristverlängerung“ bis 2018 hat Österreich schließlich im Dezember 2014 eingelenkt und will den AIA ebenfalls 2017 einführen.

<sup>183</sup> G20 Communiqué: <https://www.g20.org>

<sup>184</sup> <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters.htm>.

<sup>185</sup> Christian Aid et al. (2013): Automatic for the People. Automatic information exchange, tax justice and developing countries.

are committed to make automatic exchange of information attainable by all countries, including LICs [Low Income Countries], and will seek to provide capacity building support to them.“<sup>186</sup> Jeder, der mit den Hilfsversprechen der internationalen Gebergemeinschaft und den großen Problemen auf nationaler (Steuer)Ebene vertraut ist, weiß jedoch: Es könnte lange dauern, bis auch die ärmsten Länder von diesem Standard profitieren.

### **BEPS – ein Aktionsplan gegen (legale) Konzern-Steuerschlupflöcher**

Die OECD legte im Februar 2013 den G20 einen Bericht über die Ursachen und Auswirkungen von Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen („Base Erosion and Profit Shifting“, kurz BEPS) von international tätigen Unternehmen vor. Aufgrund dieses Berichts erteilten die G20 der OECD den Auftrag zur Erarbeitung eines Aktionsplans, der im Juli 2013 veröffentlicht wurde.

Der Plan umfasst 15 Maßnahmen gegen BEPS, die zwischen September 2014 und Dezember 2015 umgesetzt sein sollen. Diese sollen unter anderem verhindern, dass Unternehmen ihre Einkünfte durch Zins- oder andere Aufwendungen künstlich schmälern oder immaterielle Güter (wie etwa Patente) steuerbedingt umschichten können. Man will sich den Herausforderungen einer zunehmend digitalisierten Wirtschaft stellen und mehr Transparenz walten lassen. Dies gilt insbesondere für den Bereich der konzerninternen Verrechnungspreise, die nach dem sogenannten „Fremdvergleichsgrundsatz“ nur schwer objektiv zu ermitteln sind und dementsprechend Interpretationsspielraum (bis hin zum Steuerbetrug) gewähren. Eine länderweise Aufschlüsselung von Konzerndaten (u.a. Gewinne, Umsätze und gezahlte Steuern) verhilft Steuerbehörden zu einer besseren Einschätzung der Unternehmenstätigkeit und der damit einhergehenden (Nicht-)Steuerleistung. Last, but not least, soll ein noch zu entwickelndes multilaterales Instrument verhindern, dass die im Zuge von BEPS beschlossenen Maßnahmen zeitaufwändig in den tausenden bereits bestehenden bilateralen Steuerabkommen umgesetzt werden müssen.<sup>187</sup>

BEPS zielt sicherlich nicht auf eine grundlegende Änderung sondern eher auf eine umfassende Reparatur des bestehenden internationalen Steuerregimes ab. Das Problem des Steuerwettbewerbs mit ständig sinkenden Unternehmenssteuersätzen wird durch BEPS wohl nicht gelöst. Im Aktionsplan wird ausdrücklich vermerkt, dass die Aufteilung von Besteuerungsrechten zwischen Quellen- und Ansässigkeitsstaaten nicht tangiert wird.<sup>188</sup> Auch wird der zwar als internationale Norm akzeptierte, aber nicht unumstrittene Fremdvergleichsgrundsatz (arm's length principle) bei der Berechnung von konzerninternen Transaktionen grundsätzlich nicht angetastet.<sup>189</sup>

---

<sup>186</sup>G20 Leaders (2013), op. cit.

<sup>187</sup>Mehr Informationen dazu bei Martina Neuwirth (2013): Internationale Unternehmens(nicht)besteuerung: Wird ein neuer OECD-Aktionsplan Abhilfe schaffen? AK Wirtschaftspolitik – Standpunkte. 04 | 2013. S. 2 f. URL: [http://media.arbeiterkammer.at/PDF/AK\\_Wirtschaftspolitik\\_04\\_2013.pdf](http://media.arbeiterkammer.at/PDF/AK_Wirtschaftspolitik_04_2013.pdf)

<sup>188</sup>OECD (2013): Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing. S. 11.

<sup>189</sup>Die Komplexität der Berechnung von marktkonformen Preisen beim konzerninternen Handel für Produkte und Dienstleistungen, die es auf dem freien Markt aber gar nicht gibt, stellt selbst für die Steuerverwaltungen der OECD-Länder eine Herausforderung dar. Einige große Entwicklungsländer, wie etwa China oder Brasilien, sind daher dazu übergegangen, das OECD-Modell abzuwandeln und ihren Bedürfnissen anzupassen.

Einige Bereiche des auf die legale Steuervermeidung ausgerichteten BEPS-Aktionsplans (Bekanntgabe der wirklichen wirtschaftlichen NutznießerInnen, länderweise Berichterstattung, Transferpreisregelungen) sind ebenso für die Bekämpfung von illegaler Steuerflucht, Geldwäsche und Korruption von Interesse. Denn auch bei (illegaler) Steuerhinterziehung, Schmuggel, Drogen- oder Menschenhandel werden internationale Schlupflöcher benutzt, um Schwarzgeld weiß zu waschen.

Im September 2014 legte die OECD einen ersten Zwischenbericht über die ersten Zwischenergebnisse vor. Die BEPS Monitoring Group, eine Arbeitsgruppe von WissenschaftlerInnen und zivilgesellschaftlichen ExpertInnen, die den BEPS-Prozess kritisch begleitet, den ersten sieben BEPS-Zwischenergebnissen analysiert, kam „zu dem Ergebnis, dass durch die OECD-Initiative bedeutende Fortschritt gemacht wurden, aber noch viel zu tun bleibe. Zum einen sei die OECD nicht die geeignete Institution für die Umarbeitung von globalen Steuerregelungen. (...) Außerdem seien die Perspektiven der ärmsten Länder des Globalen Südens, die besonders von den Steuereinnahmen von Unternehmen abhängig sind, nicht direkt in den Verhandlungen einbezogen worden.“<sup>190</sup> Bleibt neben vielen halbherzigen Reformansätzen der OECD-Vorschlag einer künftig verpflichtenden länderweisen Berichterstattung aller transnationaler Konzerne als Erfolg des ersten BEPS-Jahres. Doch auch hier gibt es einen Wermutstropfen: Die Daten sollen nach Ansicht der OECD nur den Steuerbehörden, nicht jedoch ForscherInnen oder einer interessierten Öffentlichkeit bekannt gegeben werden.

Auch auf EU-Ebene kam Einiges in Bewegung, das für sog. Entwicklungsländer von Nutzen sein kann.

- Ab 2015 müssen in der EU beheimatete Banken und international tätige Unternehmen, die im Rohstoff- und Forstsektor tätig sind, den Behörden länderweise Daten ihrer Aktivitäten übermitteln („country-by-country reporting“). Damit soll verhindert werden, dass Gewinne oder Kosten künstlich, also nur um Steuern zu vermeiden, in Niedrig- bzw. Hochsteuerländer verschoben werden. Das ist insbesondere für rohstoffreiche Länder des Südens eine wichtige Entscheidung. Davor wurde mit dem Dodd-Frank Act auch in den USA die länderweise Berichterstattung eingeführt, allerdings nur für US-Firmen im Rohstoffbereich.

Im Zuge des BEPS-Projektes hat die OECD länderweise Dokumentationspflichten für alle transnationale Unternehmen vorgeschlagen, die den Steuerbehörden der jeweiligen Heimat- bzw. Gastländer zugänglich gemacht werden sollen. Auch NGOs fordern die Ausweitung dieser Berichtspflicht auf alle Sektoren und darüber hinaus die Veröffentlichung dieser länderweise aufgeschlüsselten Daten.

- Künftig sollen die wirklichen wirtschaftlichen NutznießerInnen von Firmen, Trusts oder Stiftungen bekanntgegeben werden. Denn undurchsichtige Vehikel werden gerne und extensiv zur Verschleierung wahrer Besitzverhältnisse und damit zur Geldwäsche und Steuerhinterziehung genutzt. Deshalb bekannte man am 22. Mai 2013 am EU-Gipfel, dass „(...) die Identifizierung des wirtschaftlichen Eigentümers, einschließlich im Falle von Unternehmen, Treuhandgesellschaften und Stiftungen, von wesentlicher Bedeutung (ist).“<sup>191</sup>

<sup>190</sup> Blog Steuergerechtigkeit (2014): BEPS Scorecard: Eine Kritische Bewertung des BEPS-Projektes der OECD. URL: <http://steuergerechtigkeit.blogspot.co.at>. Eine ausführliche Bewertung hat das Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland verfasst, das hier zu finden ist: Der G20/OECD-Aktionsplan gegen Steuervermeidung von Unternehmen (BEPS), Info Steuergerechtigkeit # 12.

<sup>191</sup> Europäischer Rat(2013): Tagung vom 22. Mai 2013. Schlussfolgerungen. EUCO 75/1/13, 10 h).

Die 4. EU-Anti-Geldwäsche-Richtlinie soll Maßnahmen dafür enthalten. Dabei geht es insbesondere um die Einrichtung von Unternehmens-, Trust- und Stiftungsregistern, die die Begünstigten („beneficial owners“) ausweisen sollen. NGOs fordern öffentlich einsehbare Register, da dies u.a. eine bessere Überprüfbarkeit der Daten gewährleisten könnte. Diese Forderung wird vom europäischen Bankenverband unterstützt (aus nicht ganz uneigennütigen Gründen, da sonst die Überprüfung der Angaben von den Banken durchgeführt werden müsste). Auch das Europäische Parlament hat sich im März 2014 dafür ausgesprochen, dass *„Gesellschaften (...) Angaben zu dem beziehungsweise den wirtschaftlich Berechtigten führen und mittels eines im Internet zugänglichen öffentlichen Zentralregisters (...) zur Verfügung stellen.“*<sup>192</sup> Viele Regierungen bleiben aber skeptisch.

### **Notwendige Maßnahmen**

Zusammenfassend könnten folgende Maßnahmen vor allem ärmeren Entwicklungsländern helfen, ihre Steuereinnahmen zu erhöhen sowie Steuerflucht und Geldwäsche einzudämmen:

Mehr Steuerkooperation statt Steuerwettbewerb zwischen den Staaten:

- Dazu gehört ein verbesserter Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden, v.a. durch eine zügige Umsetzung des automatischen Informationsaustausches (mit Übergangsregelungen für insb. ärmere Länder, die die Standards noch nicht ganz erfüllen können), aber auch durch verbesserte Amtshilfe durch spontanen Informationsaustausch oder Austausch auf Anfrage.
- Auch braucht es eine verstärkte gegenseitige Unterstützung der Steuerbehörden, etwa im Rahmen der „Tax Inspectors Without Borders“.<sup>193</sup>

Mehr Transparenz im (Steuer-)System:

- länderweise Berichterstattung aller international tätigen Unternehmen (country by country reporting) und Veröffentlichungspflicht für diese Berichte
- verpflichtende öffentliche Bekanntgabe der wirklichen wirtschaftlichen NutznießerInnen von Firmen, Trusts bzw. Treuhandvereinbarungen und Stiftungen
- öffentliche Register für Unternehmen, Holdings, Trusts und Stiftungen

Besteuerung nach tatsächlicher wirtschaftlicher Tätigkeit: Dies hätte u.a. Auswirkungen auf

- die in den Doppelbesteuerungsabkommen festgelegten Besteuerungsrechte von Quellen- und Sitzländern
- die Anwendung von Transferpreisregelungen und die Erarbeitung neuer und vereinfachter Regeln zur Gewinnaufteilung („profit split methods“)

Umsetzung internationaler Reformmaßnahmen durch multilaterale Instrumente. Die Änderung bestehender oder der Abschluss neuer bilateraler Steuerabkommen ist zu

---

<sup>192</sup>Europäisches Parlament (2014): Legislative Entschließung des Europäischen Parlaments vom 11. März 2014 zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung (COM(2013)0045).

<sup>193</sup> Hier geht es um Unterstützung bei komplexen Steuerprüfungen.  
<http://www.oecd.org/tax/taxinspectors.htm>.

langwierig und aufwändig. Überdies benachteiligen bilaterale Verhandlungen schwächere Verhandlungspartner.

Bessere Einbindung von Entwicklungsländern in internationale Entscheidungsprozesse, vor allem jener Entwicklungsländer, die nicht Teil der G20 sind. Die UNO ist das einzige globale Gremium, bei der alle Länder gleich stimmberechtigt sind. Daher ist eine politische wie auch finanzielle Aufwertung des UN Tax Committees dringend nötig.

Geberländer wie Österreich sollten Entwicklungsländer bei der Stärkung ihrer nationalen Steuersysteme ebenso unterstützen wie darauf drängen, dass die internationale Steuerarchitektur in einer Weise reformiert wird, die es auch den ärmsten Ländern ermöglicht, genügend Steuereinnahmen zu lukrieren. Ganz im Sinne der entwicklungspolitischen Kohärenz, die in Österreich im EZA-Gesetz verankert ist,<sup>194</sup> liegt die Verantwortung dafür nicht alleine bei den staatlichen Entwicklungsagenturen. Zur Bekämpfung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung braucht es eine breite Kooperation vieler Ministerien und Behörden im Finanz-, Wirtschafts- und Justizbereich.

## **II. EU – Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung**

### **Ausgangslage**

Die Finanzkrise und die dadurch ausgelöste Schuldenkrise in Verbindung mit der schleppenden wirtschaftlichen Entwicklung haben dazu beigetragen, dass Steuerhinterziehung, Steuerbetrug, Steuerflucht und Steuervermeidung als ernsthaftes Problem erkannt werden. Die Arbeiten von NGOs wie dem Tax Justice Network<sup>195</sup> oder auch die Enthüllungen durch „Offshoreleaks“<sup>196</sup> haben ebenfalls wesentlich dazu beigetragen, dass dieses Thema öffentlich entsprechend diskutiert wird. Die zunehmende Globalisierung führt dazu, dass einzelstaatliche Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuervermeidung, die in der Vergangenheit auch oft nur sehr halbherzig durchgeführt wurden, und vielfach auch über Lippenbekenntnisse nicht hinausgegangen sind, nicht geeignet sind um diese Probleme wirkungsvoll zu bekämpfen. Die pessimistischen Wachstumsprognosen und auch die in den meisten EU Staaten notwendigen Konsolidierungsmaßnahmen haben ebenfalls dazu beigetragen, dass es auch bei den politischen Entscheidungsträgern zu einem Umdenken gekommen ist:

*„Machen wir uns nichts vor: Steuerhinterzieher bestehlen die ehrlichen Bürger und entziehen den Mitgliedstaaten dringend benötigte Einnahmen. Wenn wir gerechte und effiziente Steuersysteme wollen, müssen wir dem ein Ende setzen. Der politische Wille zur intensiveren Bekämpfung ist vorhanden. Jetzt müssen den Worten Taten folgen. Als eine Union mit 27 Mitgliedstaaten haben wir zudem einen wesentlichen Vorteil: unsere zahlenmäßige Stärke. Wenn wir als Team vorgehen und eine gemeinsame Strategie anwenden, können wir die Steuerbetrüger und Steuerhinterzieher besiegen und große Geldbeträge wieder einziehen, die uns rechtmäßig zustehen“*, erklärte der für die Steuern zuständige Kommissar Algirdas Semeta<sup>197</sup> anlässlich der Präsentation eines

---

<sup>194</sup> § 1 Abs 5 des EZA-Gesetzes besagt: „Der Bund berücksichtigt die Ziele und Prinzipien der Entwicklungspolitik bei den von ihm verfolgten Politikbereichen, welche die Entwicklungsländer berühren können.“

<sup>195</sup> <http://www.taxjustice.net/>

<sup>196</sup> <http://www.icij.org/>

<sup>197</sup> IP/12/697 vom 27.6.2012

Kommissionsberichtes über Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung im Juni 2012<sup>198</sup>.

Im Dezember 2012 hat die Europäische Kommission einen Aktionsplan zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuervermeidung<sup>199</sup> vorgelegt und gleichzeitig auch zwei Empfehlungen an die Mitgliedstaaten zu diesem Themenbereich präsentiert<sup>200 201</sup>. Ungewöhnlich deutlich waren auch hier die Worte von Semeta:

*„Around one trillion euros is lost to tax evasion and avoidance every year in the EU. Not only is this a scandalous loss of much needed revenue, it is also a threat to fair taxation. While Member States must toughen national measures against tax evasion, unilateral measures alone won't work. In a Single Market, within a globalised economy, national mismatches and loopholes become the play-things of those that seek to escape taxation. A strong and cohesive EU stance against tax evaders, and those that facilitate them, is therefore essential”<sup>202</sup>.*

Die Zahlen auf die sich Semeta hier beruft stammen aus der Studie „Closing the European Tax Gap“, die von Tax Research im Jahr 2012 erstellt wurde<sup>203</sup>. Noch vor wenigen Jahren wäre es undenkbar gewesen, dass sich die Europäische Kommission beim Thema Steuerbetrug und Steuervermeidung auf Berechnungen vom Tax Justice Network beruft. Neben dem Aktionsplan hat die Kommission zeitgleich am 6. Dezember 2012 auch zwei Empfehlungen veröffentlicht. Die Empfehlung betreffend aggressive Steuerplanung<sup>204</sup> und die Empfehlung für Maßnahmen durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen<sup>205</sup>. Diese Entwicklungen geben Anlass zu Hoffnung, dass der Kampf gegen Steuerbetrug, Steuerhinterziehung, aggressive Steuerplanung und Steueroasen auch auf europäischer Ebene zumindest ernst genommen werden.

Beim Europäischen Rat am 22.5. 2013 war das Thema Steuerbetrug und Steuerhinterziehung ein zentrales Thema und Martin Schulz, der Präsident des Europäischen Rates hat anlässlich seiner Rede ausgeführt: *„Würden tatsächlich sämtliche anfallende Steuern eingetrieben, könnten die Schulden aller EU-Staaten innerhalb eines Jahrzehnts getilgt werden“<sup>206</sup>.*

Auch beim G-20 Gipfel in St. Petersburg im September 2013 war das Thema Steuerbetrug, Steuerhinterziehung und aggressive Steuerplanung auf der Tagesordnung und es wurde zumindest ein starkes Bekenntnis abgelegt, Steuerhinterziehung bekämpfen zu wollen indem die Regeln, die die internationale Steuervermeidung verursacht und dadurch eine Erosion der Steuerbemessungsgrundlagen und Gewinnverlagerungen ermöglichen. Auch der IMF hat im Oktober 2013 im Rahmen des halbjährlich publizierten Fiscal Monitors überraschend deutlich auf die Probleme im Zusammenhang mit Steuerhinterziehung und

---

<sup>198</sup> COM(2012) 351 final, 27.6.2012

<sup>199</sup> COM(2012) 722 final, vom 6.12.2012

<sup>200</sup> C(2012) 8805 final, vom 6.12.2012

<sup>201</sup> C(2012) 8806 final, vom 6.12.2012

<sup>202</sup> IP/12/1235 vom 6.12.2012

<sup>203</sup> Tax Research (2012): Closing The European Tax Gap

<sup>204</sup> C(2012) 8806 final, vom 6.12.2012; Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012

<sup>205</sup> C(2012) 8805 final, vom 6.12.2012; Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012

<sup>206</sup> Rede beim Europäischen Rat am 22.5.2013

Steuervermeidung hingewiesen und rasche Gegenmaßnahmen eingefordert<sup>207</sup>. Ähnlich wie EU Kommission und OECD betont auch der IMF, dass Steuerhinterziehung und Steuervermeidung durch die systematische Ausnutzung von Steuerschlupflöchern und aggressiver Steuerplanung den Staaten dringend benötigte Steuereinnahmen verlorengelassen. Dabei wird auch - und das kommt schon einer kleinen Revolution gleich, wenn man die bisherigen Empfehlungen des IMF vor Augen hat – der Steuerwettbewerb der Nationalstaaten kritisch gesehen, und es wird eine koordinierte Vorgehensweise zur Bekämpfung dieser Probleme empfohlen. Auch wenn klar sein muss, dass auf EU-Ebene, auf OECD Ebene und auch auf G-20 Ebene über konkrete Absichtserklärungen hinaus, noch keine weitreichenden Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung gesetzt wurden, so muss es zumindest als Teilerfolg gewertet werden, dass diese Probleme auf höchster politischer Ebene diskutiert werden.

Bereits im Juni 2012 anlässlich der Vorstellung eines Kommissionsberichtes über Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug, beziffert die Kommission das Ausmaß der Schattenwirtschaft in der EU insgesamt mit annähernd 2 Billionen Euro jährlich. Das entspricht annähernd einem Fünftel des BIP aller EU Mitgliedstaaten<sup>208</sup>.

Kaum bekannt ist allerdings, dass bereits 1975 eine Entschließung des Rates über Maßnahmen der Gemeinschaft zur Bekämpfung der internationalen Steuerflucht und Steuerumgehung verabschiedet wurde. *„Die Praktiken der Steuerflucht und Steuerumgehung über die Grenzen der Mitgliedstaaten hinweg führen zum Verlust von Haushaltsmitteln, zur Aushöhlung des Grundsatzes der Steuergerechtigkeit sowie zu Verzerrungen des Kapitalverkehrs und der Wettbewerbsbedingungen. Da es sich hierbei um ein internationales Problem handelt, reichen einzelstaatliche Maßnahmen, deren Wirksamkeit nicht über die Grenzen eines Staates hinausreicht, nicht aus“*<sup>209</sup>.

Die in der Entschließung angeführten Probleme klingen überraschend aktuell, obwohl sie bereits vor fast vierzig Jahren veröffentlicht wurden. Der Begriff aggressive Steuerplanung dürfte im Jahr 1975 noch nicht gebräuchlich gewesen sein, aber wenn in der Entschließung *„insbesondere in Fällen, in denen möglicherweise künstlich Gewinne zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten verlagert werden oder in denen um Steuervorteile willen Geschäftsbeziehungen zwischen Unternehmen zweier Mitgliedstaaten über ein drittes Land umgeleitet oder in denen, gleichgültig aus welchen Gründen, eine Steuerumgehung eingetreten ist oder eintreten könnte“*, angeführt werden, dann zeigt das deutlich, dass viele der vermeintlich aktuellen Probleme auch vor fast 40 Jahren schon bekannt waren. *„Recently more and more enterprises organised abroad by American firm have arranged their corporate structures aided by artificial arrangements between parent and subsidiary regarding intercompany pricing, the transfer of patent licensing, the shifting of management fees, and similar practices.... In order to reduce sharply or eliminate completely their tax liabilities both at home or abroad“* Auch hier überrascht es wenn man erfährt, dass diese Worte vom ehemaligen US Präsidenten John F. Kennedy stammen, der sich bereits im Jahr 1961 über die Steuervermeidungsstrategien von US-amerikanischen Unternehmen beklagt<sup>210</sup>. Und auch diese Worte klingen vertraut und es könnte sich auch hier um eine

---

<sup>207</sup> IMF(2013): Fiscal Monitor: Taxing Times

<sup>208</sup> IP/12/697 vom 27.6.2012

<sup>209</sup> Entschließung des Rates vom 10. Februar 1975

<sup>210</sup> Krienbaum, aktuelle steuerpolitische Entwicklungen, in Die Wirtschaftsprüfung 9/2014, 493 f.

aktuelle Bestandsaufnahme der Probleme im Zusammenhang mit aggressiver Steuerplanung handeln.

Obwohl viele der Probleme schon seit geraumer Zeit bekannt sind, hat die Europäische Kommission noch im Jahr 2005 den Steuerwettbewerb bei der Unternehmensbesteuerung offensichtlich nicht als drohende Gefahr gesehen. Und Günther Verheugen, damals Industriekommissar, hat noch im Oktober 2004, als es Überlegungen gab, Steuerdumping diverser osteuropäischer Staaten mit der Streichung von Fördermitteln zu sanktionieren, bei einer Anhörung vor dem Europaparlament verlautbart: *„Ich sehe keine Gefahr, dass Unternehmen in den alten Mitgliedstaaten, Standorte aus steuerlichen Gründen in andere Länder verlagern könnten“*<sup>211</sup>. Und die Einnahmehausfälle für die Nationalstaaten und die Wettbewerbsverzerrungen die dadurch entstehen, wurden erst überhaupt nicht angesprochen.

Die Europäische Union hatte in den letzten 40 Jahren in Steuerangelegenheiten ihr Hauptaugenmerk sicher nicht auf die Bekämpfung von Steuerbetrug gelegt. Das ist auch wenig überraschend wenn man die steuerlichen Rahmenbedingungen in der Europäischen Union kennt. Die direkten Steuern sind im EU-Vertrag überhaupt nicht geregelt. Anders die Situation bei den indirekten Steuern. Der EU Vertrag sieht bei den indirekten Steuern sowohl ein steuerliches Diskriminierungsverbot als auch ein Harmonisierungsgebot vor. Das Diskriminierungsverbot gemäß Art 110 AEUV legt fest, dass die Mitgliedstaaten auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben. Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten keine inländischen Abgaben, die geeignet sind, andere Produktionen unmittelbar zu schützen. Im Art 113 AEUV ist das Harmonisierungsgebot festgeschrieben: „ Der Rat erlässt gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist. Wie schon angeführt ist die Situation bei den direkten Steuern völlig anders. Eine Harmonisierung der direkten Steuern ist in den EU-Verträgen nicht vorgesehen, und die direkten Steuern fallen auch grundsätzlich in die Kompetenz der Mitgliedstaaten. Diese sind bei der Ausgestaltung ihrer Steuersysteme grundsätzlich frei, solange sie sich im Rahmen der durch die EU Verträge vorgegebenen Grundfreiheiten (Art 18 Unionsbürgerschaft, Art 28ff Warenverkehrsfreiheit, Art 45 ff Freiheiten der Niederlassung, des Dienstleistungsverkehrs und des Kapitalverkehrs) bewegen. Von Bedeutung sind auch die Regelungen zum Beihilfenrecht ( Art 107 ff) und die EuGH Rechtsprechung zu den direkten Steuern (Wobei hier wiederum die Grundfreiheiten maßgeblich sind)

Rechtsakte zu den direkten Steuern erfolgen regelmäßig auf Grundlage von Art 115 AEUV: „ Unbeschadet des Art 114 erlässt der Rat gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren einstimmig und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarktes auswirken.

---

<sup>211</sup> Liebert, Nicola (2005): Steuervermeidung als Konzernstrategie in: Informationsbrief Weltwirtschaft und Entwicklung 1/2005

Die wenigen Rechtsakte zu den direkten Steuern zielen in erster Linie auch darauf ab Hindernisse steuerlicher Art für grenzüberschreitend tätige Unternehmen zu beseitigen. Die Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung spielte keine wesentliche Rolle und auch die aggressive Steuerplanung internationaler Konzerne wurde lange nicht als wirklich ernstes Problem angesehen obwohl die Entschließung des Rates aus dem Jahr 1975<sup>212</sup> überraschend aktuell klingt, und obwohl viele der vermeintlich aktuellen Probleme auch im Jahr 1975 schon bekannt waren.

Wie schon angeführt ist eine wirkliche Harmonisierung der direkten Steuern im EU-Vertrag eigentlich nicht vorgesehen, aber es hat sich schon seit längerem herauskristallisiert, dass ein bestimmtes Mindestmaß an Steuerharmonisierung oder zumindest Steuerkoordinierung in einem Binnenmarkt wohl unumgänglich ist. Bei den ersten Überlegungen zu Harmonisierungsmaßnahmen ging es aber primär darum, steuerliche Hindernisse für grenzüberschreitend tätige Unternehmen zu beseitigen um ein reibungsloses Funktionieren des Binnenmarktes zu ermöglichen. Die Sicherung der Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten oder Begriffe wie schädlicher Steuerwettbewerb, aggressive Steuerplanung oder Steuerbetrug und Steuerhinterziehung und deren Bekämpfung spielten hier noch keine wesentliche Rolle. Das zeigen auch die bisher ergangenen Rechtsakte zu den direkten Steuern deutlich, die im Wesentlichen eben darauf abzielen Steuerhemmnisse für Unternehmen im Binnenmarkt zu beseitigen.

### **Die Mutter-Tochter Richtlinie**

Die Mutter-Tochter Richtlinie<sup>213</sup>, die im Jahr 1990 vom Rat angenommen wurde, regelt die steuerliche Behandlung von Gewinnausschüttungen zwischen Konzernunternehmen. Ziel ist es die Doppel- oder Mehrfachbesteuerungen bei grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen zu verhindern. Grundsätzlich sieht die Richtlinie hier zwei Wahlmöglichkeiten vor. Entweder wird die von der Tochter- an die Muttergesellschaft ausgeschüttete Dividende bei der Muttergesellschaft überhaupt nicht besteuert oder im zweiten Fall wird die Gewinnausschüttung zwar bei der Muttergesellschaft grundsätzlich der Körperschaftsteuer unterworfen aber es erfolgt auch eine Anrechnung der von der Tochtergesellschaft bezahlten Körperschaftsteuer. Außerdem regelt die Mutter-Tochter Richtlinie auch, dass die Staaten bei Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaften an die Muttergesellschaften keine Quellensteuern einbehalten dürfen. Österreich hat sich wie auch beispielsweise Deutschland für die generelle Freistellung der Dividenden bei der Muttergesellschaft entschieden.

### **Die Fusionsrichtlinie**

Mit der Fusionsrichtlinie<sup>214</sup>, die ebenfalls im Jahr 1990 vom Rat angenommen wurde, sollen Steuerhemmnisse für Kapitalgesellschaften bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen, bei denen in zwei oder mehreren Mitgliedstaaten ansässige Unternehmen beteiligt sind, beseitigt werden. Die Richtlinie sieht im Wesentlichen vor, dass für allfällige Veräußerungsgewinne die sich im Rahmen von grenzüberschreitenden Umstrukturierungen ergeben ein Aufschub von der sofortigen Steuerpflicht gewährt wird, soweit die übernehmende Gesellschaft die übertragenen Vermögenswerte auch tatsächlich fortführt. Im Jahr 2005 kam es zu einer Überarbeitung der Fusionsrichtlinie<sup>215</sup>, mit der der

---

<sup>212</sup> Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften vom 14.2.75, Nr. C 35/1;

<sup>213</sup> RL 90/435/EWG vom 23.7.1990

<sup>214</sup> RL 90/434/EWG vom 23.7.1990

<sup>215</sup> RL 2005/19/EG vom 17.2.2005

Anwendungsbereich sowohl hinsichtlich der Unternehmensformen als auch der Umfang der darunter fallenden Umstrukturierungsvorgänge ausgeweitet wurde

### **Die Zinsen und Lizenzgebühren Richtlinie**

Mit der Zinsen und Lizenzgebühren Richtlinie<sup>216</sup> aus dem Jahr 2003 wurde festgelegt, dass für grenzüberschreitende konzerninterne Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren keine Quellensteuern anfallen dürfen. Das bedeutet diese Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren dürfen im Staat der zahlenden Gesellschaft mit keiner Quellensteuer belastet werden, wenn es sich beim wirtschaftlichen Eigentümer dieser Zahlungen um ein Unternehmen oder eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat handelt. Die Richtlinie kommt allerdings nur zur Anwendung, wenn es sich um Unternehmen oder Betriebsstätten handelt, die in der EU der Körperschaftsteuer unterliegen und die in einem EU Mitgliedstaat ansässig sind. Im November 2011 wurde von der Kommission ein überarbeiteter Richtlinienvorschlag vorgelegt. Mit diesem Vorschlag wurde der Anwendungsbereich hinsichtlich der darunter fallenden Rechtsformen erweitert, das Mindestbeteiligungsausmaß für die Klassifizierung als verbundene Unternehmen von 25% auf 10% gesenkt und festgehalten, dass die Quellensteuerbefreiung grundsätzlich nur dann zur Anwendung kommen muss, wenn die Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren im Mitgliedstaat des empfangenden Unternehmens auch tatsächlich der Körperschaftsteuer unterliegen.

### **Die Zinsen Richtlinie**

Ebenfalls aus dem Jahr 2003 stammt die Zinsen Richtlinie<sup>217</sup>, die als Teil des sogenannten Steuerpaketes im Juni 2003 beschlossen wurde. In Kraft getreten ist die Richtlinie mit 1.1.2005. Die Richtlinie sieht einen automatischen Informationsaustausch aller EU Mitgliedstaaten über Zinszahlungen an in anderen Mitgliedstaaten ansässigen AnlegerInnen vor. Für Österreich, Belgien und Luxemburg gab es eine Übergangsregelung. Diese nahmen am automatischen Informationsaustausch nicht teil und haben stattdessen eine Quellensteuer einbehalten. Die Quellensteuer betrug anfänglich 15% und ist bis 2011 schrittweise auf 35% angehoben worden. Grundsätzlich war vorgesehen, dass diese drei Staaten ebenfalls am automatischen Informationsaustausch teilnehmen, sobald auch die Schweiz, Liechtenstein, Monaco und San Marino und die USA zu einem Informationsaustausch auf Anfrage entsprechend des OECD Standards bereiterklären. Trotz des ambitionierten Ansatzes, sind die Erfolge im Kampf gegen Steuerflucht und Steuerhinterziehung überschaubar geblieben und bereits kurz nach dem die Richtlinie in Kraft getreten ist, wurde klar, dass weitere Anpassungen erforderlich sind, weil die Richtlinie breiten Raum für Umgehungen bietet. Am 24. März 2014 hat der EU-Ministerrat schließlich, nach jahrelangen Verhandlungen eine überarbeitete Form der Zinsen Richtlinie beschlossen<sup>218</sup>. Diese überarbeitete Version basiert im Wesentlichen auf der ersten Überprüfung der Anwendung der Zinsen Richtlinie<sup>219</sup>. Damit sollen die festgestellten Besteuerungslücken geschlossen werden und Steuerflucht und Steuerhinterziehung wirkungsvoller bekämpft werden können. Die Bestimmungen der überarbeiteten Richtlinie müssen von den Mitgliedstaaten bis 2016 ins nationale Recht übernommen werden. Kritische Beobachter merken aber bereits jetzt an, dass auch die geänderte Richtlinie, trotz der zahlreichen Verbesserungen immer noch Raum für Umgehungen offenlassen wird<sup>220</sup>.

<sup>216</sup> RL 2003/49/EG vom 3.6.2003

<sup>217</sup> RL 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen

<sup>218</sup> RL 2014/48/EU des Rates vom 24. März 2014 zur Änderung der Richtlinie 2003/48/EG im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen

<sup>219</sup> RL 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen

<sup>220</sup> Giegold (2014)

Der Überblick über die wenigen Rechtsakte zu den Ertragssteuern zeigt letztendlich auch deutlich auf, warum Steuervermeidung und Steuerhinterziehung auch innerhalb der Europäischen Union ein ernstes Problem darstellen, denn gerade die dadurch geschaffenen Rahmenbedingungen sind wesentlich mitverantwortlich für einen Großteil der steuerlichen Probleme innerhalb der Europäischen Union. Mit der Implementierung des Binnenmarktes wurde ein einheitlicher Wirtschaftsraum, ohne Grenzen geschaffen. Das ist sinnvoll und die Sinnhaftigkeit des Binnenmarktes soll hier auch nicht in Frage gestellt werden. Zu erheblichen Problemen führt allerdings der Umstand, dass innerhalb dieses Binnenmarktes die Koordinierung – von einer Harmonisierung ganz zu schweigen – der steuerlichen Regelungen der Mitgliedstaaten bis dato weitestgehend ausgeblieben ist. Gerade durch den funktionierenden Binnenmarkt und den damit verbundenen Diskriminierungsverboten in Verbindung mit der fehlenden Harmonisierung bei den direkten Steuern führt das dazu, dass grenzüberschreitend tätige Unternehmen die Modelle aggressiver Steuerplanung ausreizen können, und in vielen Fällen dadurch kaum Gewinnsteuern bezahlen müssen. Die wenigen Rechtsakte zu den direkten Steuern haben dazu geführt, dass der EuGH als eigentlicher Motor der Steuerharmonisierung in der EU bezeichnet werden muss. Der EuGH hat in seinen Urteilen zu den direkten Steuern regelmäßig festzustellen, ob die steuerlichen Vorschriften der Mitgliedstaaten den europarechtlichen Vorgaben entsprechen, dh im Wesentlichen ist zu prüfen, ob die Grundfreiheiten eingehalten werden. In diesem Sinne erfolgte durch die EuGH Rechtsprechung eine Harmonisierung dahingehend, dass diskriminierende steuerliche Vorschriften in den Mitgliedstaaten aufzugeben waren. Das führte in vielen Fällen zu Steuerausfällen in den Mitgliedstaaten. Letztendlich kommt es hier zu einer Nivellierung nach unten. So ist es auch wenig überraschend, dass die Europäische Union in den letzten Jahren, der Wirtschaftsraum weltweit war, indem es den stärksten Steuerwettbewerb im Bereich der Körperschaftsteuer gegeben hat. Zwischen 1995 und 2010 ist der durchschnittliche nominelle Körperschaftsteuersatz in den EU Mitgliedstaaten von 34,8% auf 23% gesunken. Die EU-Richtlinien zur Unternehmensbesteuerung, ds die Mutter-Tochter Richtlinie, Fusionsrichtlinie und Zins- und Lizenzrichtlinie, sorgen dafür, dass steuerliche Hindernisse für grenzüberschreitend tätige Unternehmen abgebaut werden. Für diese Unternehmen wird es so leicht möglich, ihre Gewinne in jene Länder zu verlagern, in denen die Gewinnsteuerbelastung am geringsten ist. Einfache Konzernumstrukturierungen, wie etwa die Gründung von Finanzierungsgesellschaften oder auch von Konzerngesellschaften, die für die Verwaltung von immateriellen Vermögenswerten wie Lizenzen, Patenten oder Markenrechten zuständig sind, und die in Niedrigsteuerländern wie etwa Irland angesiedelt sind, wo der Körperschaftsteuersatz gerade einmal 12,5% beträgt, ermöglichen es die Konzerngewinne bilanziell dorthin zu verlagern, wo die Körperschaftsteuerbelastung am geringsten ist. Und spiegelbildlich dazu werden die Gewinne jener Konzerngesellschaften minimiert, die in sogenannten „Hochsteuerländern“ angesiedelt sind, durch Zinszahlungen oder die Zahlungen von Lizenzgebühren an jene Gesellschaften, die in den „Niedrigsteuerländern“ angesiedelt sind. In der Praxis sind die gewählten Modelle wie internationale Konzerne ihre Gewinne in Niedrigsteuerländer oder gar in Steueroasen verlagern wesentlich komplexer, doch die vorhin beschriebene Grundprinzipien kommen regelmäßig zur Anwendung und ermöglichen Gewinnverlagerungen, ohne dass es zu tatsächlichen Standortverlagerungen kommt. Die eingangs erwähnte Mutter Tochter Richtlinie und die Zinsen und Lizenzgebührenrichtlinie erleichtern diese Modelle zusätzlich, weil der Abzug von Quellensteuern, die hier korrigierend wirken könnten, weitgehend ausgeschlossen wird.

## Code of Conduct und Beihilfenrecht zur Bekämpfung von Steuervermeidung

In der Europäischen Union wurde der Steuerwettbewerb generell lange Zeit grundsätzlich positiv gesehen. Die Kommission unterschied, und diese Differenzierung wird im Wesentlichen auch aktuell noch aufrechterhalten, zwischen gesundem und schädlichem Steuerwettbewerb. Und entsprechend der Kommission galt es lediglich den schädlichen Steuerwettbewerb einzudämmen. Bereits im Jahr 1997 veröffentlichte die Kommission eine Mitteilung mit dem Titel „Towards tax coordination in the European Union“<sup>221</sup>, in dem eine viergleisige Strategie zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbes vorgeschlagen wurde. Eine davon war der sogenannte „Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung“<sup>222</sup>. Mit diesem Verhaltenskodex, der vom Rat am 1. Dezember 1997 beschlossen wurde, sollten Wettbewerbsverzerrungen bei der Unternehmensbesteuerung innerhalb der Europäischen Union abgebaut werden, um massive Ausfälle bei der Körperschaftsteuer zu verhindern. Obwohl der Verhaltenskodex grundsätzlich für die Mitgliedstaaten nicht rechtsverbindlich ist, geht doch eine politische Verpflichtung für die Mitgliedstaaten von ihm aus und die Mitgliedstaaten haben sich mit der Annahme dazu verpflichtet geltende steuerliche Maßnahmen, die als schädlich eingestuft werden aufzugeben und auch künftig keine weiteren schädlichen Maßnahmen einzuführen. Entsprechend dem Verhaltenskodex sind Maßnahmen dann als schädlich einzustufen, wenn sie zu einer deutlich niedrigeren effektiven Steuerbelastung die bis hin zu einer Nullbesteuerung führen kann, als sie dem normalen Steuerniveau dieses Staates entsprechen. Konkret wurde anhand der nachfolgenden Kriterien die Schädlichkeit von steuerlichen Maßnahmen beurteilt:

- Bewirken die Maßnahmen gemessen an dem üblicherweise in dem Mitgliedstaat geltenden Besteuerungsniveau eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung?
- Werden die steuerlichen Vorteile ausschließlich Gebietsfremden gewährt?
- Sind die steuerlichen Vorteile völlig von der inländischen Wirtschaft isoliert, sodass sie keine Auswirkungen auf die innerstaatliche Steuergrundlage haben?
- Werden die steuerlichen Vorteile gewährt, selbst wenn gar keine echte Wirtschaftstätigkeit vorhanden ist?
- Weichen die Regelungen für die Gewinnermittlung bei Aktivitäten innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe von international allgemein anerkannten Grundsätzen, insbesondere von den von der OECD vereinbarten Regeln, ab?
- Mangelt es den Maßnahmen an Transparenz?

Eine im Jahr 1998 eingesetzte Arbeitsgruppe veröffentlichte im November 1999 einen Bericht indem insgesamt 66 schädliche Maßnahmen angeführt wurden. Für den Großteil dieser schädlichen Maßnahmen galt, dass sie sich unter eine der beiden Kategorien einordnen ließen:

1. Steuervergünstigungen für Holdinggesellschaften und für konzerninterne Dienstleistungen (Konzernhauptverwaltung, Forschung, Marketing, Vertrieb, interne Beratung)
2. Steuervergünstigungen für Unternehmen im Bereich der Finanzindustrie (Finanzierungstätigkeiten, Vermögensverwaltung, Lizenzverwaltung, Versicherungsgeschäfte etc...)

Diese Maßnahmen sind zwischenzeitlich weitestgehend von den betroffenen Mitgliedstaaten aufgehoben worden. Und auch aktuell ist diese Arbeitsgruppe noch tätig und überwacht,

---

<sup>221</sup> COM(97) 495 final, vom 1.10.1997: Towards Tax Coordination in the European Union

<sup>222</sup> Entschließung des Rates vom 1. Dezember 1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung; ABL EG C 2/2 vom 6.1.1998

dass keine neuen schädlichen Maßnahmen eingeführt werden um dem Rat regelmäßig zu berichten.

### **Das EU-Beihilfenrecht**

Obwohl der Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung für die Mitgliedstaaten eigentlich nicht bindend war, gelang es der Kommission weitgehend dass die schädlichen Maßnahmen zurückgenommen wurden. Dies auch deshalb weil die Kommission mit dem Beihilfenrecht ein starkes Instrument in der Hand hält. Steuervergünstigungen können auch verbotene staatliche Beihilfen sein. Die Definition wann eine Steuervergünstigung eine verbotene Beihilfe im Sinne des Wettbewerbsrechtes ist, stimmt zwar nicht mit der Definition der schädlichen Maßnahmen im Sinne des Verhaltenskodexes überein, in vielen Bereichen gibt es allerdings Überschneidungen. Die maßgeblichen Bestimmungen zum Beihilfenrecht sind die Artikel 107 und 108 AEUV. Artikel 107 Abs 1 AEUV legt fest: *„Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen“* Es steht außer Frage, dass auch steuerliche Vergünstigungen unter beihilfenrechtlichen Gesichtspunkten zu beurteilen sind. Unter welchen Voraussetzungen steuerliche Regelungen unter das Beihilfenverbot fallen wird auch in den von der Kommission im Jahr 1998 veröffentlichten Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung<sup>223</sup> näher ausgeführt. Grundsätzlich gilt, dass selektive Steuervergünstigungen als staatliche Beihilfen eingestuft werden können.

Entscheidend ist, dass die Kommission beim Wettbewerbsrecht von sich aus tätig wird und dass die Mitgliedstaaten hier keine Möglichkeit zur Blockade haben. Das Einstimmigkeitsprinzip, das ansonsten für steuerliche Fragen innerhalb der Europäischen Union zur Anwendung kommt, und das für die bisherige Entwicklung im Steuerbereich wesentlich mitverantwortlich ist, greift bei beihilfenrechtlichen Entscheidungen nicht. Das bedeutet, dass die Kommission mit den beihilfenrechtlichen Vorschriften eigentlich das wirkungsvollste Mittel zur Bekämpfung von aggressiver Steuerplanung und Steuerdumping in der Hand hat. Dieses Werkzeug muss daher auch entsprechend genutzt werden, solange es auf europäischer Ebene keine weitreichenden Reformen im Bereich der Besteuerung internationaler Konzerne gibt. Und es gibt auch Anzeichen dafür, dass die Kommission hier tatsächlich mehr als bisher aktiv wird und die Maßnahmen der Mitgliedstaaten kritischer sieht. So hat die Kommission bereits im Juni 2014 in drei Fällen mit der Prüfung begonnen, ob Entscheide der nationalen Steuerbehörden in Irland, in den Niederlanden und in Luxemburg über die von Apple, Fiat Finance und Starbucks über die zu zahlende Körperschaftsteuer mit den EU rechtlichen Vorgaben zum Beihilfenrecht in Einklang stehen. In diesen Fällen ist jeweils ein förmliches Prüfungsverfahren eingeleitet worden. *„Angesichts der angespannten Lage der öffentlichen Kassen ist es derzeit besonders wichtig, dass die großen multinationalen Konzerne ihren Steuerbeitrag leisten. Nach den EU Beihilfenvorschriften dürfen die nationalen Behörden keine Maßnahmen ergreifen, die dazu führen würden, dass bestimmte Unternehmen weniger Steuern zahlen als bei einer fairen und nichtdiskriminierenden Anwendung der jeweiligen Steuervorschriften“* betonte der für das Beihilfenrecht zuständige Kommissar Joaquin Almunia anlässlich der Bekanntmachung dieser Prüfungsverfahren. Und der für die Steuern damals zuständige Kommissar Algirdas Semeta betonte weiters: *„Der faire Steuerwettbewerb ist für die Integrität des Binnenmarktes,*

<sup>223</sup> Abl. C384/3 vom 10.12.1998

*die Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen der EU-Mitgliedstaaten und gleiche Wettbewerbsbedingungen für unsere Unternehmen unerlässlich. Unser Wirtschafts- und Sozialmodell ist darauf angewiesen. Also müssen wir alles in unserer Macht Stehende tun, um den fairen Steuerwettbewerb zu schützen*<sup>224</sup>

Bei diesen Prüfverfahren geht es im Wesentlichen darum, ob Steuerentscheide der drei genannten Finanzverwaltungen über die Bestätigung der Vereinbarungen von Verrechnungspreisen der drei angeführten Konzerne aus beihilfenrechtlicher Sicht zu beanstanden sind. Mittels Verrechnungspreisen, Preise die für konzerninterne Transaktionen von Waren oder auch Dienstleistungen festgesetzt werden, besteht die Möglichkeit, Gewinne zwischen den in unterschiedlichen Ländern ansässigen Konzerngesellschaften zu verschieben. Entsprechen diese Verrechnungspreise den Marktgegebenheiten, dann kann entsprechend den beihilfenrechtlichen Vorschriften eine Beihilfe nicht vorliegen. Kommt es hier allerdings zu Abweichungen, weil die festgesetzten Verrechnungspreise ökonomisch nicht gerechtfertigt sind, dann kann es sich um eine staatliche Beihilfe handeln, die aus wettbewerbsrechtlicher Sicht unzulässig ist. Aus beihilfenrechtlicher Sicht problematisch ist es auch, wenn die Steuerbehörden hier einen nicht nachvollziehbaren Ermessensspielraum haben, wie diese Verrechnungspreise festgesetzt werden können. Im Oktober hat die Kommission angekündigt auch die Verrechnungspreisvereinbarungen im Rahmen der Besteuerung von Amazon in Luxemburg zu überprüfen. Auch hier waren die Worte vom damals noch zuständigen Wettbewerbskommissar Joaquin Almunia ungewöhnlich deutlich: *„Die nationalen Behörden dürfen nicht zulassen, dass einzelne Unternehmen ihre zu versteuernden Gewinne mit Hilfe von für sie vorteilhafte Berechnungsmethoden zu niedrig ansetzen. Es ist nur fair, dass Tochtergesellschaften multinationaler Unternehmen ordnungsgemäß Steuern zahlen und keine Vorzugsbehandlung erhalten, die auf versteckte Beihilfen hinauslaufen könnte. Die Prüfung der steuerlichen Regelungen für Amazon in Luxemburg reiht sich an die anderen im Juni eingeleiteten förmlichen Prüfverfahren. Ich begrüße es sehr, dass sich die Zusammenarbeit mit Luxemburg deutlich verbessert hat.*“<sup>225</sup> Auch hier betont die Kommission, dass die festgesetzten Verrechnungspreise auf Grundlage von Marktpreisen erfolgen müssen, und dass es sich um eine unzulässige staatliche Beihilfe handeln kann, wenn dies nicht der Fall ist. Die Kommission führt schon in der Presseaussendung an, dass die offenbar schon im Jahr 2003 von der Luxemburgischen Finanzverwaltung akzeptierte Lizenzabgabe die den Gewinn von Amazon in Luxemburg verringert, nicht marktkonform sein könnte, der zu einem wirtschaftlichen Vorteil für Amazon führt, der nicht gerechtfertigt ist<sup>226</sup>. Das sind zumindest recht deutliche Worte der Kommission, die darauf hinweisen, dass es hier zu ernsthaften Prüfungen kommen wird. Und es lässt auch hoffen, dass diese Prüfverfahren künftig häufiger zum Einsatz kommen werden. Die aktuellen Veröffentlichungen seitens der Kommission geben zumindest Anlass zur Hoffnung, hier Erfolge gegen Steuerdumping erzielen zu können.

## **Aktionsplan der EU**

Die folgende Tabelle des Aktionsplans der EU umfasst jene Initiativen, die für unternehmerische Steuervermeidung relevant sind:

### Maßnahmen EU-Aktionsplan (EK 2012)

---

<sup>224</sup> IP/14/663 vom 11.6.2014

<sup>225</sup> IP/14/1105 vom 7.10.2014

<sup>226</sup> IP/14/1105 vom 7.10.2014

Maßnahmen Nr. 4,5,6,13,20,31 betreffen nicht die unternehmerische Steuervermeidung und werden daher nicht angeführt.

Bessere Nutzung vorhandener Instrumente und voranzutreibender Initiativen der Kommission		
1	Neuer Rahmen für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden	Nicht alle erlassenen Rechtsakte bezüglich Amtshilfe und Zusammenarbeit werden bereits von den Mitgliedsstaaten angenommen. Für eine wirksame Zusammenarbeit braucht es einen verstärkten Informationsaustausch.
2	Beseitigung von Schlupflöchern bei der Besteuerung von Zinserträgen	Der Rat wird dringend aufgefordert, die Änderungen der Zinsbesteuerungsrichtlinie anzunehmen und damit Schlupflöcher zu schließen. Der Kommission soll ein Verhandlungsmandat zur Änderung der Zinsbesteuerungsabkommen mit Drittländern erteilt werden.
3	Abkommen über Betrugsbekämpfung und Zusammenarbeit in Steuersachen	Der Rat wird aufgefordert, den Vorschlag der Kommission für ein Abkommen zwischen der EU und ihren Mitgliedsstaaten sowie Liechtenstein zur Betrugsbekämpfung und Zusammenarbeit in Steuersachen zu unterzeichnen und der Kommission den Auftrag zu erteilen, mit vier anderen benachbarten Drittländern über ähnliche Abkommen zu verhandeln.
Neue Initiativen der Kommission		
7	Empfehlung für Maßnahmen um Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards zu „motivieren“	Die Empfehlung betrifft den Umgang mit Steueroasen. Details siehe Kapitel 7.2
8	Empfehlung betreffend aggressive Steuerplanung	Die Empfehlung betrifft aggressive Steuerplanung. Details siehe Kapitel 7.2
9	Einrichtung einer Plattform für verantwortungsvolles Handeln im Steuerwesen	Eine Plattform soll eingerichtet werden, der Sachverständige aus den Mitgliedsstaaten und Vertreter von Interessensverbänden angehören sollen. Diese Plattform soll die Kommission bei ihren Berichten und laufenden Arbeiten unterstützen.
10	Verbesserungen in Bezug auf schädliche Unternehmensbesteuerung	Das bestehende Gremium das zurzeit einen „Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (Kodex)“ entwickeln soll, erzielt kaum Fortschritte. Die Mitgliedsstaaten werden aufgefordert, Maßnahmen zu setzen, um Verwirklichung der ursprünglichen Ziele des Kodex zu verbessern. Wo bestehende Richtlinien doppelte Nichtbesteuerung zulassen wird die Kommission handeln. Arbeiten betreffend steuerlicher Sonderregelungen für ins Ausland entsandte Mitarbeiter und vermögende Personen sollen intensiviert werden.
11 12	Europäisches TIN-Portal für Steueridentifikationsnummern, Standardformular für Informationsaustausch	Erster Schritt zur europaweiten Standardisierung der Steueridentifikationsnummern sowie die Einführung von Standardformularen (inklusive IT-Anwendung) für alle Mitgliedsstaaten zur Verbesserung des automatischen Informationsaustausches.

Kurzfristige Initiativen (2013)		
14	Überarbeitung Mutter-/Tochter-Richtlinie	Zur Verhinderung der doppelten Nichtbesteuerung von hybriden Anleihestrukturen
15	Überprüfung von Missbrauchsbekämpfungsbestimmungen im EU-Recht	Überprüfung der Missbrauchsbekämpfungsbestimmungen in der Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren, der Fusionsrichtlinie und der Mutter-/Tochter Richtlinie im Hinblick auf Möglichkeiten aggressiver Steuerplanung.
16	Förderung der Standards für den automatischen Informationsaustausch	Die Kommission setzt sich weiterhin mit Nachdruck für den automatischen Austausch von Informationen ein. Die Mitgliedsstaaten sollen dabei auf einheitliche IT-Tools zurückgreifen können, diese Tools sollen über die OECD auch international verbreitet werden.
17	Europäischer Kodex für Steuerpflichtige	Für die Verwaltungen der Mitgliedsstaaten soll ein europäischer Kodex die Beziehung zwischen Steuerpflichtigen und -verwaltung klären und verbessern.
18	Verstärkung der Zusammenarbeit mit anderen Rechtsdurchsetzungsorganen	Starke Zusammenarbeit mit den zuständigen Behörden für Geldwäschebekämpfung, Justiz und soziale Sicherheit. Die Kommission erwägt, Steuerstraftaten als der Geldwäsche vorausgehende Straftaten zu nennen, um die Zusammenarbeit der verschiedenen Behörden bei der Bekämpfung schwerwiegender Verstöße gegen das Steuerrecht zu vereinfachen.
19	Verstärkte Nutzung gleichzeitiger Prüfungen und Anwesenheit ausländischer Beamter bei Steuerprüfung	Zur Vereinfachung von Steuerprüfungen und um den Weg für künftige gemeinsame Prüfungen zu ebnen sollen die Mitgliedsstaaten dafür sorgen, dass ihre Rechtsvorschriften die Anwesenheit ausländischer Beamter in den Räumlichkeiten der Steuerbehörde/des Steuerpflichtigen nicht erschweren.
21 22 23	EDV-Format für automatischen Informationsaustausch, EU-weite Steueridentifikationsnummer, Rationalisierung IT-Instrumente	Formate für den automatischen Austausch von Informationen über verschiedene Einkünfte (keine Kapitaleinkünfte!) werden entwickelt, die Umsetzung einer EU-weiten Steueridentifikationsnummer (TIN) soll weiter vorangetrieben werden. Die Einführung des TIN-Portals ist nur der erste Schritt. Außerdem leitet die Kommission eine europaweite Rationalisierung der IT-Instrumente ein, um wirksamere und kostengünstigere Systeme zu gewährleisten.
24	Leitlinien für die Zurückverfolgung von Geldflüssen	Verbesserter Zugang der Steuerverwaltungen zu Informationen über Geldflüsse (zB über Kreditkarten und EU-/Offshorekonten)
25	Verbesserung der Risikomanagement-techniken	Förderung des strukturierten Austausches zwischen den Steuer- und Zollverwaltungen über Strategien der Betrugsbekämpfung
26	Ausdehnung von EUROFISC auf direkte Steuern	Das bestehende Frühwarnsystem EUROFISC für Mehrwertsteuerbetrug soll auf den Bereich der direkten Steuern ausgeweitet werden.
27 28 29	Verbesserung Kommunikation zwischen Steuerpflichtigen und -verwaltung	In den Mitgliedstaaten soll eine zentrale Anlaufstelle für steuerliche Auskünfte eingerichtet werden, das bestehende Webportal „Tax on Europe“ soll weiter ausgebaut werden um grenzüberschreitende Steuerinformationen zu erhalten.
30	Angleichung von verwaltungs- und strafrechtlichen	Es wird geprüft, ob die Angleichung der Definition von Verstößen gegen Steuervorschriften sowie die tatsächlichen Sanktionen praktikabel ist.

Sanktionen		
Längerfristige Maßnahmen (laut Rat keine Priorität)		
32	Methode für gemeinsame Steuerprüfungen	Speziell ausgebildete Prüfteams sollen eine gemeinsame Steuerprüfung in verschiedenen Mitgliedsländern vornehmen können.
33	Gegenseitiger Direktzugang zu nationalen Datenbanken	Im Bereich der direkten Steuern soll der Direktzugang zu nationalen Datenbanken vereinfacht werden. Im MwSt-Bereich gibt es diesen Zugang bereits, diese Erfahrungen müssen zuerst ausgewertet werden.
34	Ein einziges Rechtsinstrument für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden in Bezug auf alle Steuern	Derzeit gibt es für unterschiedliche Steuerarten verschiedene Rechtsinstrumente – zB direkte Steuern, indirekte Steuern, Mehrwertsteuer... Langfristig sollte nur noch ein einziges Rechtsinstrument geben.

### Maßnahmenplan der OECD

Konkret wurden die folgenden 15 Punkte identifiziert für die entsprechende Maßnahmen ausgearbeitet werden sollen:

Maßnahme	Beschreibung	Ergebnis	Frist
1 - Lösung der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme	Ermittlung der Hauptschwierigkeiten die sich durch die digitale Wirtschaft für die Anwendung bestehender internationaler Steuervorschriften ergeben	Bericht über die Probleme und Lösungsmaßnahmen	Sept. 2014
2 - Neutralisierung der Effekte von Hybrid Mismatch Arrangements	Erarbeitung von Musterbestimmungen für Abkommen und Empfehlungen zur Gestaltung nationaler Vorschriften zur Verhinderung bestimmter Effekte (zB: doppelte Nichtbesteuerung...)	Änderungen am Musterabkommen  Empfehlungen zur Gestaltung nationaler Vorschriften	Sept. 2014
3 - Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (sog. CFC-Rules)	Erarbeitung von Empfehlungen zur Gestaltung von Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung	Empfehlungen zur Gestaltung nationaler Vorschriften	Sept. 2015
4 - Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen	Erarbeitung von Empfehlungen zu bewährten Verfahren für die Gestaltung von Vorschriften zur Vermeidung der Gewinnverkürzung durch den Abzug von Zinsaufwendungen	Empfehlungen zur Gestaltung nationaler Vorschriften  Änderungen an den Verrechnungs	Sept. 2015  Dez. 2015

		preisrichtlinien	
5 - Wirksame Bekämpfung steuerschädlicher Praktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz	Neuorientierung der Arbeit zu steuerschädlichen Praktiken mit Schwerpunkt auf Verbesserung der Transparenz	Abschluss der Überprüfung der Systeme in den Mitgliedstaaten  Strategie zur Ausweitung der Beteiligung auf Nicht-OECD Länder  Überarbeitung der bisherigen Kriterien	Sept. 2014  Sept. 2015  Dez. 2015
6 - Verhinderung von Abkommensmissbrauch	Erarbeitung von Bestimmungen für das Musterabkommen und von Empfehlungen für die Gestaltung nationaler Vorschriften zur Verhinderung der Gewährung von Abkommensvorteilen in unangemessenen Fällen	Änderungen am Musterabkommen  Empfehlungen zur Gestaltung nationaler Vorschriften	Sept. 2014  Sept. 2014
7 - Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte	Erarbeitung von Änderungen der Definition einer Betriebsstätte zur Vermeidung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte im Zusammenhang mit BEPS	Änderungen am Musterabkommen	Sept. 2015
8 - Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung – Immaterielle Werte	Erarbeitung von Vorschriften zur Vermeidung von BEPS durch die Umschichtung immaterieller Werte zwischen Konzerngesellschaften	Änderungen an den Verrechnungspreisrichtlinien und möglicherweise am Musterabkommen  Änderungen an den Verrechnungspreisrichtlinien und möglicherweise am Musterabkommen	Sept. 2014  Sept. 2015
9 - Gewährleistung der	Erarbeitung von Vorschriften zur Vermeidung von BEPS	Änderungen an den	Sept. 2015

Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung – Risiken und Kapital	durch die Verlagerung von Risiken auf Konzerngesellschaften oder die überhöhte Ausstattung von Konzerngesellschaften mit Kapital	Verrechnungspreisrichtlinien und möglicherweise am Musterabkommen	
10 - Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung – Sonstige risikoreiche Transaktionen	Erarbeitung von Vorschriften zur Vermeidung von BEPS durch den Abschluss von Transaktionen, die zwischen Dritten nicht oder nur äußerst selten vorkommen würden	Änderungen an den Verrechnungspreisrichtlinien und möglicherweise am Musterabkommen	Sept. 2015
11- Entwicklung von Methoden zur Erfassung und Analyse von BEPS-Daten und Gegenmaßnahmen	Erarbeitung von Empfehlungen zu Indikatoren für den Umfang und die wirtschaftlichen Auswirkungen von BEPS und Gewährleistung der Verfügbarkeit von Instrumenten zur laufenden Überwachung und Auswertung der Wirksamkeit und wirtschaftlichen Auswirkungen der Gegenmaßnahmen gegen BEPS	Empfehlungen bezüglich der zu erfassenden Daten und der Methoden zu ihrer Analyse	Sept. 2015
12 - Verpflichtung von Steuerpflichtigen zur Offenlegung ihrer aggressiven Steuerplanungsmodelle	Erarbeitung von Empfehlungen zur Gestaltung von zwingenden Offenlegungsregelungen für aggressive oder missbräuchliche Transaktionen, Modelle oder Strukturen unter Berücksichtigung der Verwaltungskosten für Steuerverwaltungen und Unternehmen und unter Rückgriff auf die Erfahrungen einer wachsenden Anzahl von Staaten, die über entsprechende Regelungen verfügen	Empfehlungen zur Gestaltung nationaler Vorschriften	Sept. 2015
13 - Überprüfung der Verrechnungspreisdokumentation	Erarbeitung von Regeln zur Verrechnungspreisdokumentation mit dem Ziel einer Verbesserung der Transparenz für Steuerverwaltungen unter Berücksichtigung der	Änderungen an den Verrechnungspreisrichtlinien und Empfehlungen	Sept. 2014

	Compliance-Kosten für Unternehmen	zur Gestaltung nationaler Vorschriften	
14 - Verbesserung der Effizienz von Streitbereinigungsmechanismen	Erarbeitung von Lösungen zur Beseitigung von Hindernissen, die Staaten an der Beilegung von abkommensbezogenen Streitigkeiten im Rahmen des Verständigungsverfahrens hindern, darunter das Fehlen von Schiedsklauseln in den meisten Abkommen und der Umstand, dass in bestimmten Fällen der Zugang zu Verständigungs- und Schiedsverfahren verweigert werden kann	Änderungen am Musterabkommen	Sept. 2015
15 - Entwicklung eines multilateralen Instruments	Analyse der steuerrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Fragen im Zusammenhang mit der Entwicklung eines multilateralen Instruments, das Staaten, die dies wünschen, eine Umsetzung der im Rahmen der Arbeiten zu BEPS entwickelten Maßnahmen und eine Änderung bilateraler Steuerabkommen ermöglicht	Bericht über einschlägige öffentlich-rechtliche und steuerliche Fragen  Entwicklung eines multilateralen Instruments	Sept. 2014  Dez. 2015

### III. Geldwäsche

Die Bekämpfung der Geldwäsche stellt im Rahmen verschiedener Maßnahmen ebenso einen wesentlichen Teil der Problematik dar. Im Folgenden wird generell die Funktionsweise von Geldwäsche skizziert.

Wurde Geld illegal erwirtschaftet (Drogenhandel, etc.) oder der Besteuerung durch Hinterziehung entzogen, so wird es als Schwarzgeld bezeichnet. Um dieses Geld wieder in den legalen Wirtschaftskreislauf zu bringen, muss die Herkunft verschleiert werden. Das ist die Aufgabe der Geldwäsche. Dies geschieht in drei Schritten:

- der Einspeisung (Placement)
- der Verschleierung (Layering) und
- der Integration (Intergration)

Die Einspeisung (Placement) der Bargeldmenge in den Finanz- oder Wirtschaftskreislauf erfolgt meist in kleineren Teilbeträgen (smurfing) bei der die Einzahlung eines hohen Geldbetrags auf ein Konto verschleiert werden soll. Dazu wird der Geldbetrag in eine Vielzahl kleinerer Geldbeträge aufgeteilt, die dann in mehreren Tranchen übertragen werden. Ein für das Konto ungewöhnlich hoher Geldbetrag soll so in der Vielzahl anderer

Transaktionen auf dem Konto nicht mehr auffallen. Dieses Verfahren findet insbesondere dann Anwendung, wenn Beträge über 15.000 Euro eingezahlt werden sollen. Bei Bareinzahlungen ab 15.000 Euro ist in der EU zwingend eine Identifikation des Einzahlers und eine Speicherung der Daten vorgeschrieben<sup>227</sup>. Um diese Verpflichtung zu umgehen, wird der Betrag in mehreren Tranchen eingezahlt, die jede für sich diese Grenze nicht überschreitet.

Im zweiten Schritt (Layering) wird die Herkunft dieser Vermögenswerte verschleiert. Dazu wird das Geld in einer Vielzahl von Transaktionen hin und her geschoben, so dass die kriminelle Herkunft nicht mehr nachzuvollziehen oder zu beweisen ist. Das dient der Verwischung von Spuren.

Nachdem die Herkunft des Geldes nicht mehr feststellbar ist, wird das „gewaschene“ Geld in einem dritten Schritt, der Integration (Integration) wie ein Ergebnis rechtmäßiger Geschäftstätigkeit genutzt. So werden beispielsweise Firmenanteile oder Immobilien erworben. Einer Schätzung des Internationalen Währungsfonds zufolge stammen zwischen 2 und 5 % des Weltbruttoinlandprodukts aus illegalen Quellen<sup>228</sup>.

### **Beispiel für Geldwäsche mit Hilfe von Steueroasen**

In Liechtenstein wird eine Stiftung gegründet. Der Begünstigte der Stiftung ist der Steuerhinterzieher. In keinem der Stiftungsdokumente erscheint der Steuerhinterzieher, der das Vermögen erbracht hat, sondern lediglich Treuhänder (Rechtsanwälte oder Notare), die alle Transaktionen im Sinne des Steuerhinterziehers durchführen. So bleibt der Stifter gegenüber dem ausländischen Fiskus geheim. Die Stiftung betreibt eine Briefkastenfirma, das Placement ist abgeschlossen.

Jetzt beginnt das Layering. Die Briefkastenfirma betreibt fingierte Geschäfte mit einer Briefkastenfirma in einer Steueroase und verbringt etwa durch Scheinrechnungen Geld in die Steueroase. Dabei nimmt der Steuerhinterzieher sein in ein Offshore-Zentrum (Steueroase) transferiertes hinterzogenes Vermögen über eine zwischengeschaltete Finanzierungsgesellschaft als Darlehen auf.

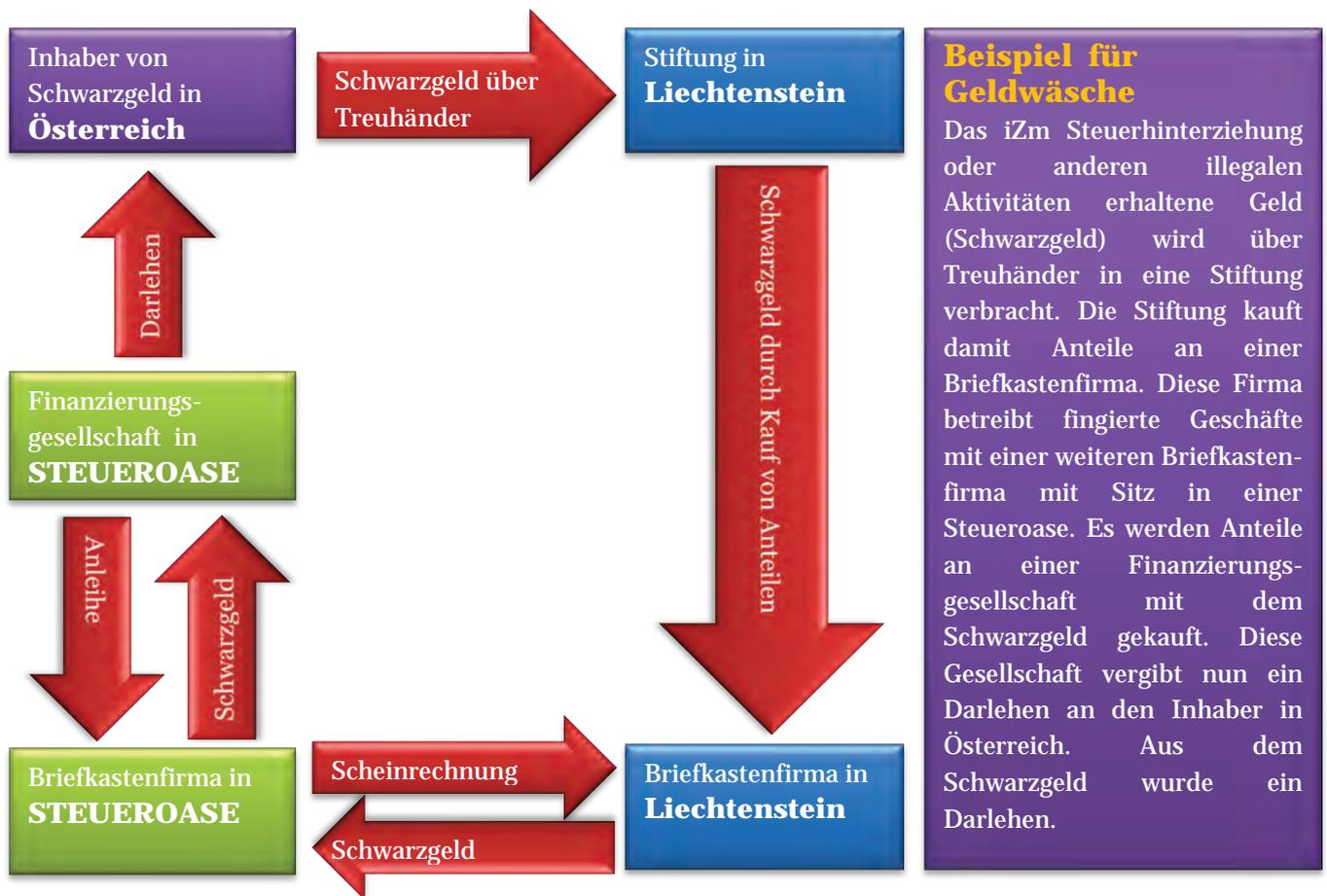
Sobald das Darlehen im Heimatland des Steuerhinterziehers ankommt, ist die Integrationsphase abgeschlossen.

---

<sup>227</sup> 3. Geldwäsche-Richtlinie 2005/60/EG

<sup>228</sup> Homepage des öBMF

Abbildung 11  
Geldwäsche



Die Maßnahmen zur Bekämpfung von Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung in Österreich beruhen im Wesentlichen auf internationalen Standards der [Financial Action Task Force](#) (FATF) und den Rahmenbedingungen der [Europäischen Union \(EU\)](#).

Da es in Österreich kein eigenes Geldwäschereigesetz gibt, sind die Regelungen in verschiedenen Gesetzen zu finden. Bankwesen-, Versicherungsaufsichts- und Wertpapieraufsichtsgesetz enthalten eigene Bestimmungen zu Geldwäsche. Das Strafgesetzbuch stellt Geldwäsche unter Strafe (§ 165 StGB). Die Finanzmarktaufsicht hat als Kontrollorgan für Banken die Aufgabe die Erfüllung der gesetzlichen Verpflichtungen der Geldwäsche zu überprüfen und bei deren Verletzung einzuschreiten. Darüber hinaus prüft die [Financial Action Task Force](#) (FATF) die österreichischen Maßnahmen.

## Literatur

ATTAC (2014), Steuervermeider IKEA: Attac Dossier zu Konzernstruktur und Steuervermeidung des Möbelriesen. 06.02.2014.

Bendlinger, Stefan (2013), Steueroasen und Offshore Strukturen, 2013

Bendlinger, Stefan, Steuerbetrug, Steuerhinterziehung und Steueroasen im Visier der Europäischen Union, in SWI 2012, 538ff

Bendlinger, Stefan/ Schuch, Josef, Beschränkung der Nutzung von Niedrigsteuersystemen durch multinationale Unternehmen: Stand und Trends; in SWI 2002, 369ff

Boston Consulting Group (2014), Global Wealth Report 2014, Riding a Wave of Growth

DerStandard, „Mister Steueroase“ hält sich raus, 7.11.2014

DerStandard, OECD sagt Steuerschlupflöchern den Kampf an, 13.2.2013

Dhammika Dharmapala / James R. Hines Jr (2009), Which Countries Become Tax Havens? University of Michigan; NBER

Die Zeit, Holländische Geldschleuser, 20f, vom 3.7.2014

EPSU (Hg.) (2013), Impact of austerity on jobs in tax services and the fight against tax fraud and avoidance in EU-27 + Norway

Ehrke-Rabel, Tina / Kofler Georg: Gratwanderungen – Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung in ÖStZ 2009/19, 456ff.

Elsayyad, May (2013), Bargaining over tax information exchange, Forschungsbericht Max-Planck-Institut.

Eurodad (European network on debt and development) (2011), Exposing the lost billions – How financial transparency by multinationals on a country by country basis can aid development

Europa Aktuell, Inversionsboom – Großbritannien wird für US Konzerne zur Steueroase, Nr 157, 18.08.2014, 157ff.

European Commission, Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy – Report, 28.05.2014

Europäische Kommission (2014), Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy Report, Brüssel, 28.05.2014

Europäische Kommission (2012): Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, COM(2012) 722 final, Brüssel, 6.12.2012.

Europäische Kommission (2012): Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 betreffend aggressiver Steuerplanung, C(2012) 8806 final, Brüssel, 6.12.2012

Europäische Kommission (2012): Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 für Maßnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden, C(2012) 8805 final, Brüssel, 6.12.2012

Europäische Kommission (2012): Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über konkrete Maßnahmen, auch in Bezug auf Drittländer, zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, COM(2012) 351 final, Brüssel, 27.6.2012

Europäische Kommission (2011): Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM (2011) 121/4, Brüssel

Europäische Kommission (1997): Towards Tax Coordination in the European Union, COM (97) 495 final, Brüssel, 1.10.1997

Europäisches Parlament (2014): Legislative Entschließung des Europäischen Parlaments vom 11. März 2014 zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung (COM(2013)0045). URL:

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P7-TA-2014-0191+0+DOC+XML+V0//DE>

Europäischer Rat (2013): Tagung vom 22. Mai 2013. Schlussfolgerungen. EUCO 75/1/13, Brüssel 23.5.2013

Falk, Rainer (2009): Zur Debatte um Steueroasen – Der Fall Luxemburg

Figazzolo, L. / Harris, B. (Hg.) (2011): Global Corporate Taxation and Resources for Quality Public Services

Financial Times 2013: 'Dutch sandwich' grows as Google shifts €8.8bn to Bermuda. URL:

<http://www.ft.com/intl/cms/s/0/89acc832-31cc-11e3-a16d-00144feab7de.html#axzz2hPTeqvoe>

Frankfurter Allgemeine Zeitung (FAZ) (2011): Stiftung im Steuerparadies: Ein Labyrinth namens Ikea. URL: <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/unternehmen/stiftung-im-steuerparadies-ein-labyrinth-namens-ikea-1581197.html>

G20 Leaders (2013): G20 Leaders Declaration. St. Petersburg, Russia, September 6, 2013

Gerhartinger Philipp, Schmidt Michaela, Internationale Strategien gegen unternehmerische Steuervermeidungspraktiken, in: Wirtschafts- und Sozialpolitische Zeitschrift, WISO 37. Jg. (2014), Nr. 2

Gigold Sven, Steuergerechtigkeit in Europa? Der Fall Starbucks; <http://www.sven-giegold.de/wp-content/uploads/2013/02/130220-Präsentation-Starbucks-Steuvermeidung.pdf> abgefragt am 13.11.2014

Hacker, Alfred: Herausforderungen der Finanzverwaltung im Lichte vermehrt bekannt gewordener Abgabenvermeidungen – aggressiver Steuerplanungen (ATP), in ÖStZ 2013, 302ff.

Haufler, Andreas(2006): Die Besteuerung multinationaler Unternehmen

Head, J.G. / Kreyer, R. (Hg.) (2009): Tax Reform in the 21st Century – A Volume in Memory of Richard Musgrave

Henn, M. (2013), Steuervermeidung von Konzernen, in: Tax Justice Network (Hrsg.), Informationsbrief des Netzwerks Steuergerechtigkeit Deutschland, #11, August 2013.

Henn, Stefan (2013): Tax Havens and the Taxation of Transnational Corporations

Henry James (2012), The Price of Offshore Revisited, Report TJN

IMF (Hg.) (2011): Supporting the Development of More Effective Tax Systems – A report to the G-20 development working group by the IMF, OECD, UN and World Bank

Imug Skills (Hg.) (2012): Secrecy Jurisdictions & Tax Avoidance – Approach, Methodology & Evaluation

Irvin, G. / Byrne, D. / Murphy, R. / Reed, H. / Ruane, S.: In Place of Cuts – Tax reform to build a fairer society

ITUC-TUAC (Hg.) (2013): Economic Briefing No.2/2013

Jirousek, Heinz: Das neue EU-Amtshilfegesetz, in SWI 2012, 532ff

Johannessen Niels, Zucman Gabriel, The End of Bank Secrecy? An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown, American Economic Journal: Economic Policy 2014, 6(1): 65-91.

Kofler G., Schellmann G.. Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung; Linz 2010.

Kreienbaum, Martin: Aktuelle steuerpolitische Entwicklungen, in Die Wirtschaftsprüfung 9/2014, 493ff.

Lane R. Philip, Milesi-Ferretti G.M., The External Wealth of Nations Mark II: Revised and Extended Estimates of Foreign Assets and Liabilities, 1970-2004. IMF Working Paper 2006 WP06/69.

Loidl, Valentin / Moshhammer, Harald / Rosenberger, Florian: OECD Discussion Draft zur Bekämpfung hybrider Gestaltungsformen in der internationalen Steuerplanung; in SWK 19/2014, 885ff.

Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, COM(2012) 722 final, Brüssel, 6.12.2012.

Murphy, Richard: Closing the European Tax Gap – A report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament (2012)

N.N.: Plucking the geese; in The Economist – Special Report Companies and the State, February 22nd 2014, 5ff.

Novotny, Clemens / Steiner, Gerhard: Verlangt ein OECD-Entwurf mehr Dokumentation von Verrechnungspreisen, in taxlex 2014, 168ff.

OECD (2014): OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2014 Deliverable, Paris

OECD (2014): OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung: Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen – Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014

OECD (2014): Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance – Item 5: 2014 Deliverable

OECD (2014): OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Action 6: 2014 Deliverable

OECD (2014): OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles – Action 8: 2014 Deliverable

OECD (2014), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting – Action 13 – 2014 Deliverable

OECD (2014), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties – Action 15 – 2014 Deliverable

OECD (2014), Revenue Statistics, Paris.

OECD (2014) Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, OECD Publishing

OECD (2013): A STEP CHANGE IN TAX TRANSPARENCY – OECD REPORT FOR THE G8 SUMMIT LOUGH ERNE, ENNISKILLEN, JUNE 2013

OECD (2013): Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Paris

OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Paris

OECD (2012): OECDs Current Tax Agenda 2012, Paris

OECD (2012): Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues

OECD (2012); Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing, OECD Publishing

OECD (2012): Automatic Exchange of Information: WHAT IT IS, HOW IT WORKS, BENEFITS, WHAT REMAINS TO BE DONE, Paris

OECD (2011): Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure, OECD Publishing

OECD (2011): Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, Paris

OECD (2011): OECD`s Current Tax Agenda, Paris

OECD(2010): OECD Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen; Paris

OECD (2010), Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Paris.

OECD (2009), Countering Offshore Tax Evasion, Paris.

OECD (1998): Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue, Paris

Österreichische Steuerzeitung 2014/5 99, 378.

Ötsch Silke, Die Normalität der Ausnahme: Finanzoasen als Parallelökonomie von Eliten und die ausbleibende Regulierung, in : Zeitschrift für Sozialen Fortschritt, Vol 1 (1), 27 – 44.

Palan, Ronan/ Murphy, Richard/ Chavagneux, Christian (2010), Tax Havens. How globalization really works, Cornell University Press.

Rat (1975): Entschließung des Rates vom 10. Februar 1975 über Maßnahmen der Gemeinschaft zur Bekämpfung der internationalen Steuerflucht und Steuerumgehung, 10.2.1975

Rechnungshof (2014), Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung,  
[http://www.rechnungshof.gv.at/fileadmin/downloads/\\_jahre/2014/berichte/teilberichte/bund/Bund\\_2014\\_14/Bund\\_2014\\_14\\_5.pdf](http://www.rechnungshof.gv.at/fileadmin/downloads/_jahre/2014/berichte/teilberichte/bund/Bund_2014_14/Bund_2014_14_5.pdf)

Satzinger / Wiesenfellner / Wakounig (Hg.): Steuerbetrug und Betrugsbekämpfung von A-Z; 2011

Shaxson, Nicholas: Treasure Islands – Tax Havens and the Men who Stole the World; 2011

Shaxson Nicholas, John Christensen, Nick Mathiason, Inequality: You Don` t Know Half of It, TJN report 19 July 2012. [http://www.taxjustice.net/cms/front\\_content.php?idcat=148](http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcat=148)

Steiner, Gerhard: Lets talk about BEPS!; in taxlex 2014, 248ff.

Steiner, Gerhard: Aggressive Steuerplanung – oder wo das Geld hinfließt, in SWI 2007, 308ff

Sustala, S. (2013): Apple und die aggressive Steuerflucht. In: Der Standard vom 21.05.2013

Süddeutsche Zeitung: Luxemburg ein Land im Zwielficht, 1f., vom 6.11.2014

Szigetvari, Andras (2013): EU will an das Steuergeld der IT-Riesen´. In: Der Standard vom 23. Oktober 2013.

The Economist: The other tax rebellion: taxing multinationals is no easy task, especially if they can leave. May 10<sup>th</sup> 2008, 40f.

The Guardian: "Ireland to close double Irish tax loophole", <http://www.theguardian.com/business/2014/oct/13/ireland-close-double-irish-tax-loophole> vom 22.10.2014

The New York Times: "O.E.C.D. Calls for Coordinated Fight Against Corporate Tax Avoidance", vom 16.9.2014; <http://www.nytimes.com/2014/09/17/business/international/oecd-fights-corporate-tax-avoidance.html> vom 17.11.2014

The New York Times: Ireland, Still Addicted to Tax Breaks: [http://www.nytimes.com/2014/10/20/opinion/ireland-still-addicted-to-tax-breaks.html?\\_r=0](http://www.nytimes.com/2014/10/20/opinion/ireland-still-addicted-to-tax-breaks.html?_r=0)

TJN (2009): Schattenfinanzindex: Mapping the Faultiness/Secrecy Jurisdictions, 29.9.2009, TJN Project Team: Murphy, R./Christensen, J./Meinzer, M.)

TJN (2013), Financial Secrecy Index 2013. <http://www.financialsecrecyindex.com/>

The Tax Justice Network (Hg.) (2012): The Price of Offshore Revisited – New Estimates for "Missing" Global Private Wealth, Income, Inequality, and Lost Taxes

The Tax Justice Network (Hg.): tax us if you can, 2nd edition

The Tax Justice Network (Hg.) (2011): The Cost of Tax Abuse – A briefing paper on the cost of tax evasion worldwide

Troost, A. (2013): Die EU blast zur Jagd auf Steuersünder. Rosa Luxemburg Stiftung. URL: <http://www.axel-troost.de/article/7405.die-eu-blaest-zur-jagd-auf-steuersuender.html>

van der Does de Willebois, E. / Halter, E. M. / Harrison, R. A. / Park, J.W. / Sharman, J.C (2011): The Puppet Masters – How the Corrupt Use Legal Structures to Hide Stolen Assets and What to Do about it

U.S.PIRG (Hg.) (2012): Picking Up the Tab – Average Citizens and Small Businesses Pay the Price for Offshore Tax Havens

Wiener Zeitung: Geld auf der Flucht – Die Kritik an den Steuerpraktiken in Luxemburg trifft auch den damaligen Premier Jean Claude Juncker, vom 7.11.2014

World Bank (2006), Where is the wealth of nations? Measuring capital for the 21<sup>st</sup> Century, Washington.

Zucman Gabriel (2013), The Missing Wealth of Nations: are Europe and the U.S. Net Debtors or Net Creditors?, The Quarterly Journal of Economics (2013), 1321-1364.

Zucman Gabriel (2014), Wo der Wohlstand der Nationen versteckt wird, Verlag Suhrkamp.



