

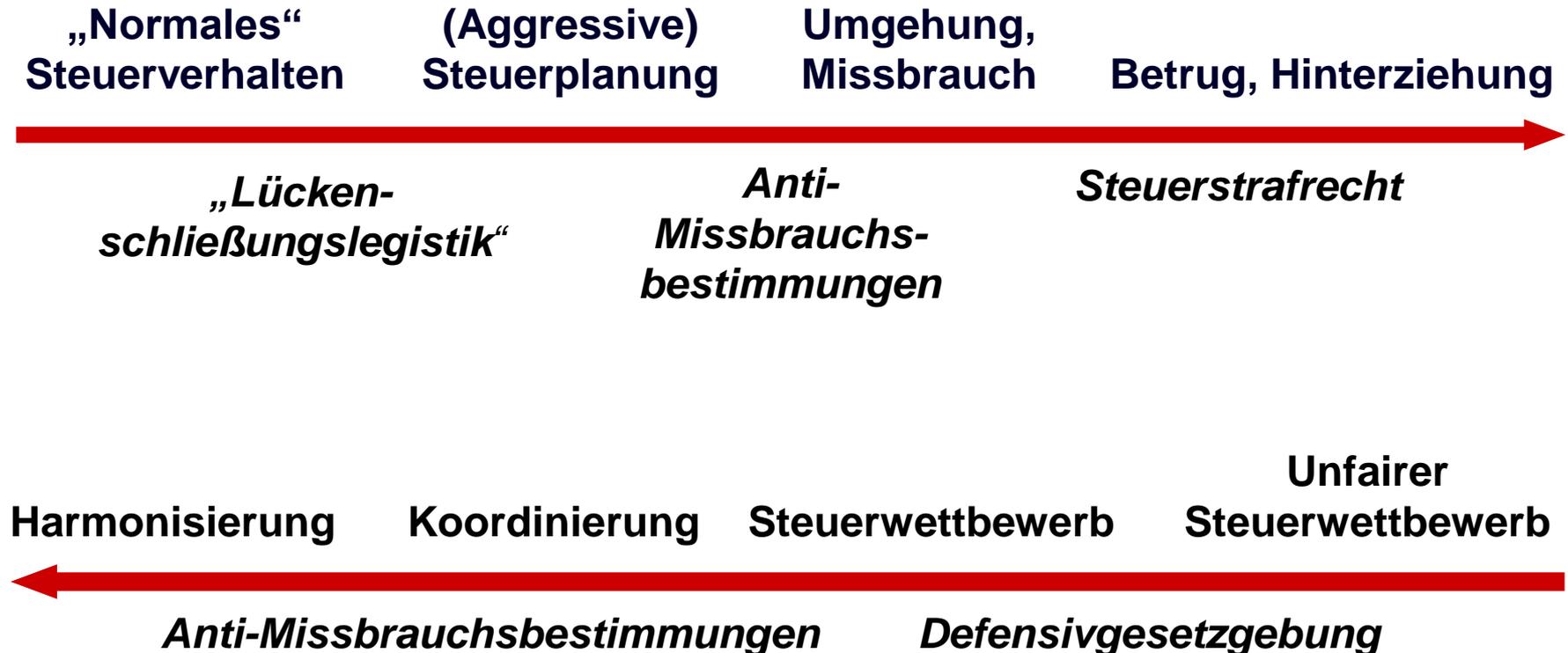


Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel
Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M.

Gratwanderungen

**Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung,
Missbrauch und Abgabenhinterziehung**

Antrittsvorlesung
Universität Linz, 4. März 2009



- **Nationale Steuerplanung und die Grenze zum Missbrauch**
 - Anerkennung der Zwischenschaltung einer juristischen Person
 - Leistungserbringung über eine juristische Person
 - Befriedigung privater Bedürfnisse durch eine juristische Person

- **Internationale Steuerplanung**
 - Die passive Zwischengesellschaft im Ertragsteuerrecht
 - Internationale Mehrwertsteuerplanung und -betrug

- **Der internationale Kampf gegen aggressive Steuerplanung, Missbrauch und Betrug**

- **Herausforderungen der Zukunft**
 - Planungssicherheit als Rechtsproblem
 - Internationale „Steuerarbitrage“

Die Lage in Österreich

„Normales“ Steuerverhalten	(Aggressive) Steuerplanung	Umgehung, Missbrauch	Betrug, Hinterziehung
Begünstigungs- normen	ZB § 22 BAO, § 10 Abs 4 KStG, § 94a EStG, § 42 InvFG, § 12 Abs 1 UStG, § 102 EStG, § 162 BAO		FinStrG StGB

Informationsaustausch und Amts- und Vollstreckungshilfe, aber
Bankgeheimnis

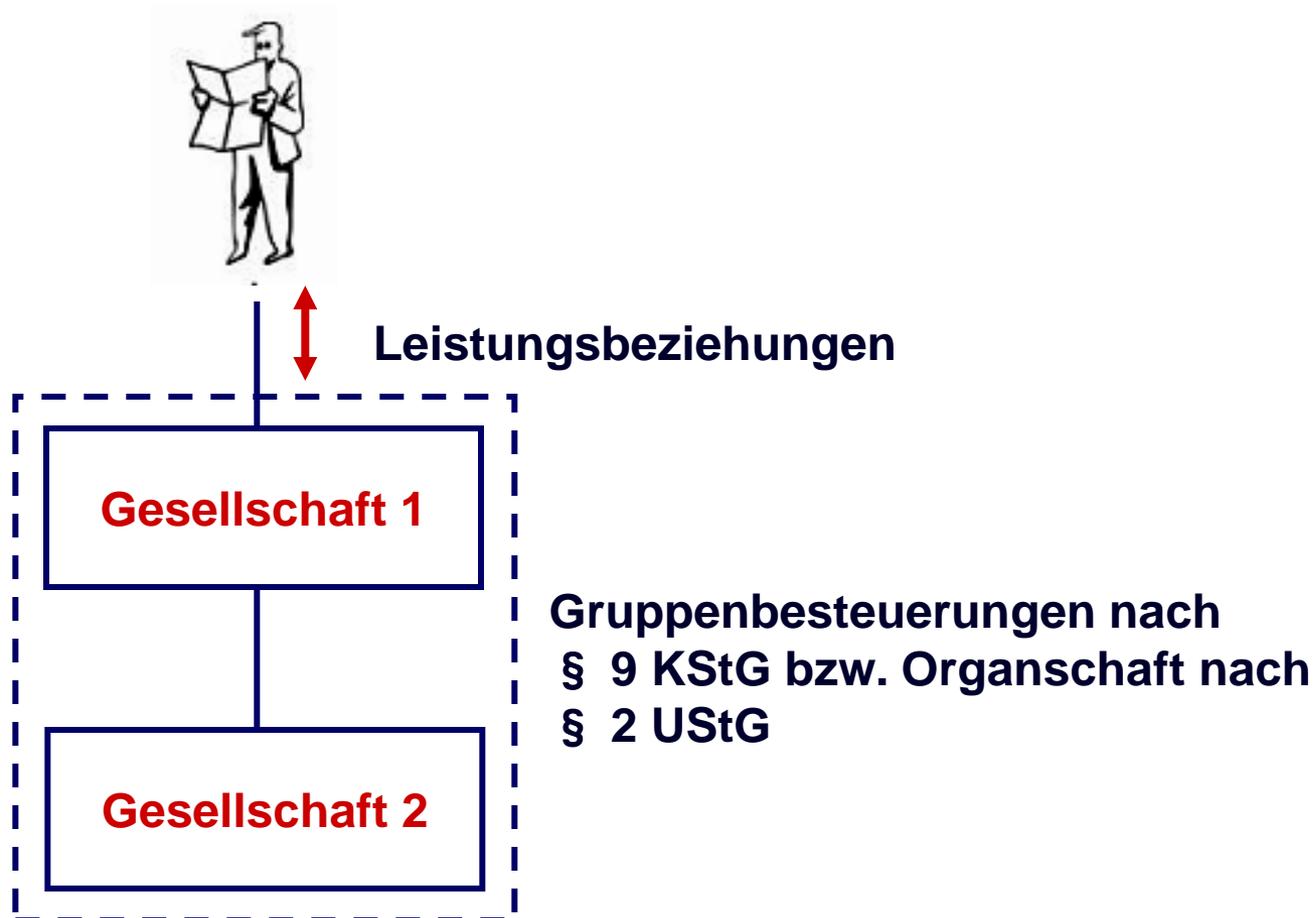
*§ 22. (1) Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.
(2) Liegt ein Mißbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.*



Teil I

Nationale Steuerplanung und die Grenze zum Missbrauch

Zwischenschaltung einer juristischen Person



Trennungsprinzip und Gruppenbesteuerung

Leistungserbringung

Rz 104 EStR 2000: „Die Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten sind ... demjenigen zuzurechnen, der die Leistung persönlich erbringt (zB Schriftsteller, Vortragender, Wissenschaftler, „Drittanstellung“ von Vorständen).“

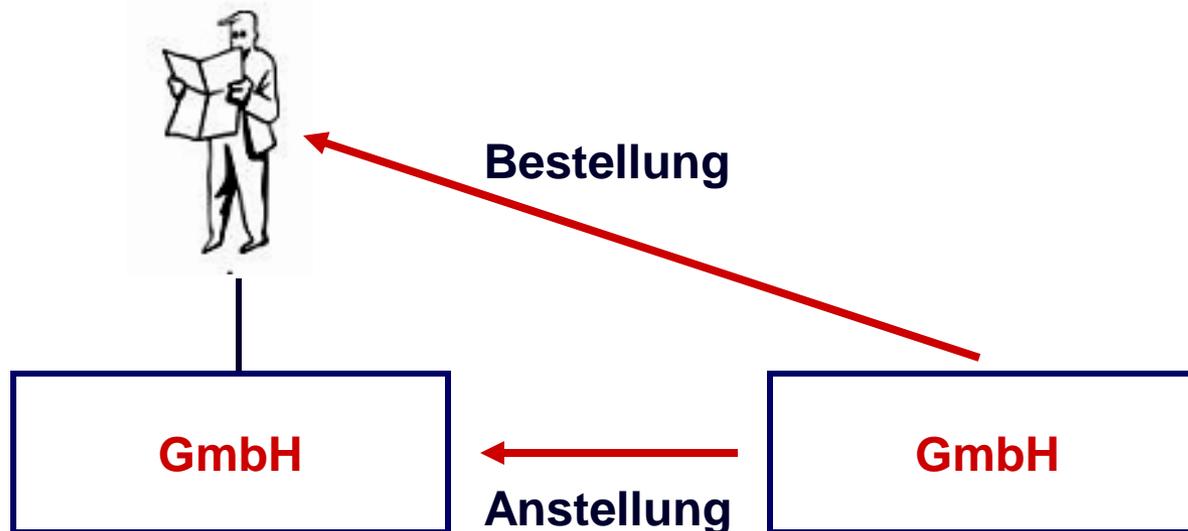
Wissenschaftler
Sachverständiger
Schriftsteller
Sportler
Künstler



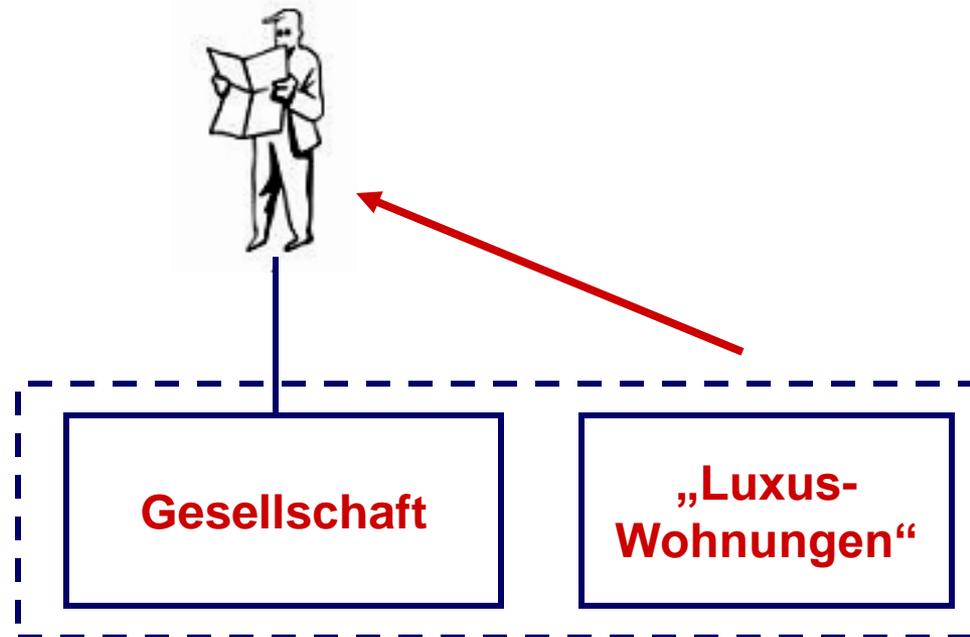
Leistungserbringung

Rz 104 EStR

Leistungserbringung



VwGH 25. 6. 2008, 2008/15/0014 („Umgehung“ der KommSt),
UFS 16. 12. 2008, RV/0237-L/04 (Aufsichtsrat, Stiftungsvorstand),
OFD Karlsruhe 29. 2. 2008, S 7104



VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169 (Penthouse), VwGH 30. 6. 2005,
2001/15/0081 (Villa), VwGH 26. 3. 2007, 2005/14/0091 (Seeliegenschaft)

MwSt-Planung und -Betrug

- **Gemeinschaftsrecht verpflichtet nicht, von mehreren möglichen Sachverhaltsgestaltungen jene zu wählen, die die größte Steuerbelastung nach sich zieht.**
- **Aber anerkanntes Ziel der MwSt-Syst-RL: „Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen“**
 - **Der MwSt-Syst-RL immanentes Ziel, das bei der Auslegung zu berücksichtigen ist**
 - **Mitgliedstaaten dürfen Maßnahmen setzen, um dieses Ziel zu erreichen**

MwSt-Planung und -Betrug

- **Steuerumgehung**
 - Eine Rechtsvorschrift oder Gesetzeslücke wird so ausgenutzt, dass weniger Steuern zu zahlen sind → rein objektiver Tatbestand
- **Steuermissbrauch**
 - Objektives Element → Trotz formaler Einhaltung der gemeinschaftsrechtlichen Bedingungen wurde das Ziel der Regelung nicht erreicht.
 - Subjektives Element → Absicht, sich einen gemeinschaftsrechtlich vorgesehenen Vorteil dadurch zu verschaffen, dass die entsprechenden Voraussetzungen willkürlich geschaffen werden; Bezweckung „im Wesentlichen“ von Steuervorteilen muss anhand objektiver Voraussetzungen ersichtlich sein.
 - Nicht relevant, wenn außersteuerlicher Grund
 - Folge: Welche Rechtslage hätte ohne die missbräuchliche Praxis bestanden?

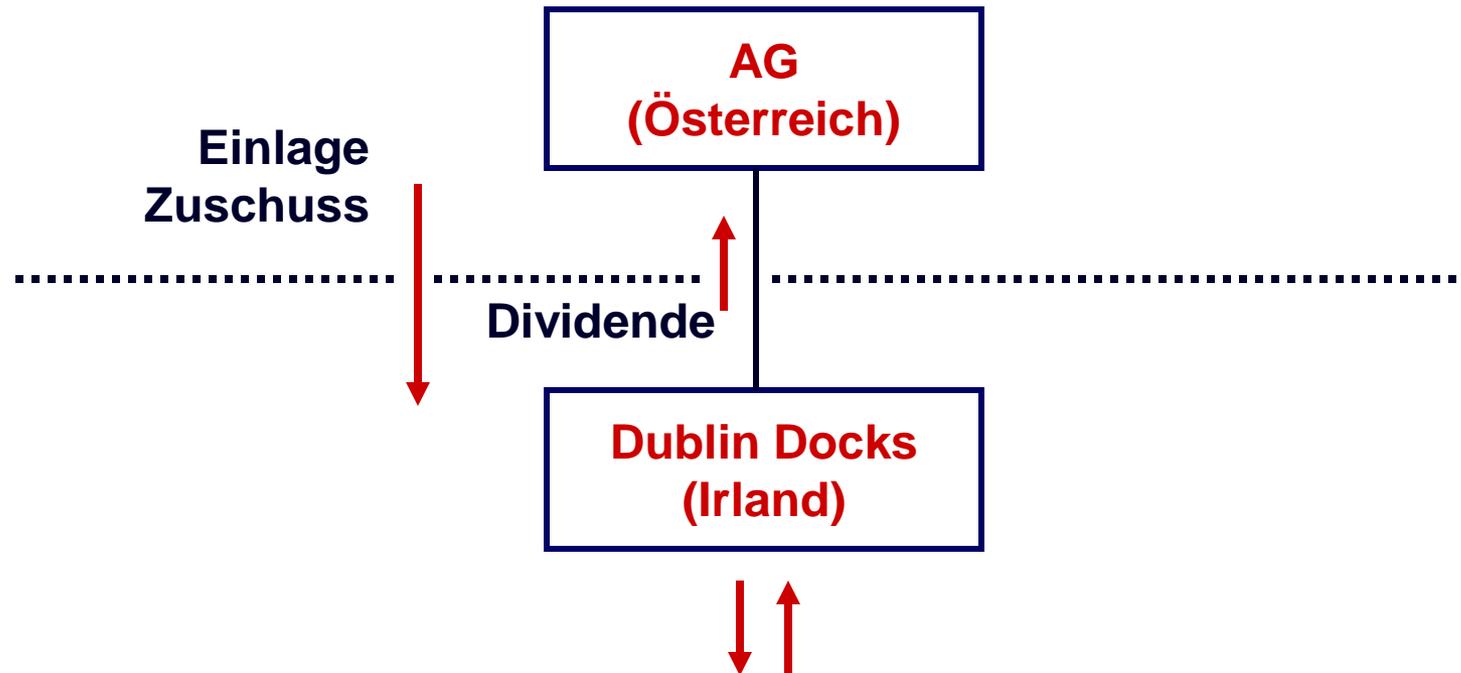
EuGH 21. 2. 2006, C-255/02, Slg 2006, I-1609, *Halifax*



Teil II

Internationale Steuerplanung

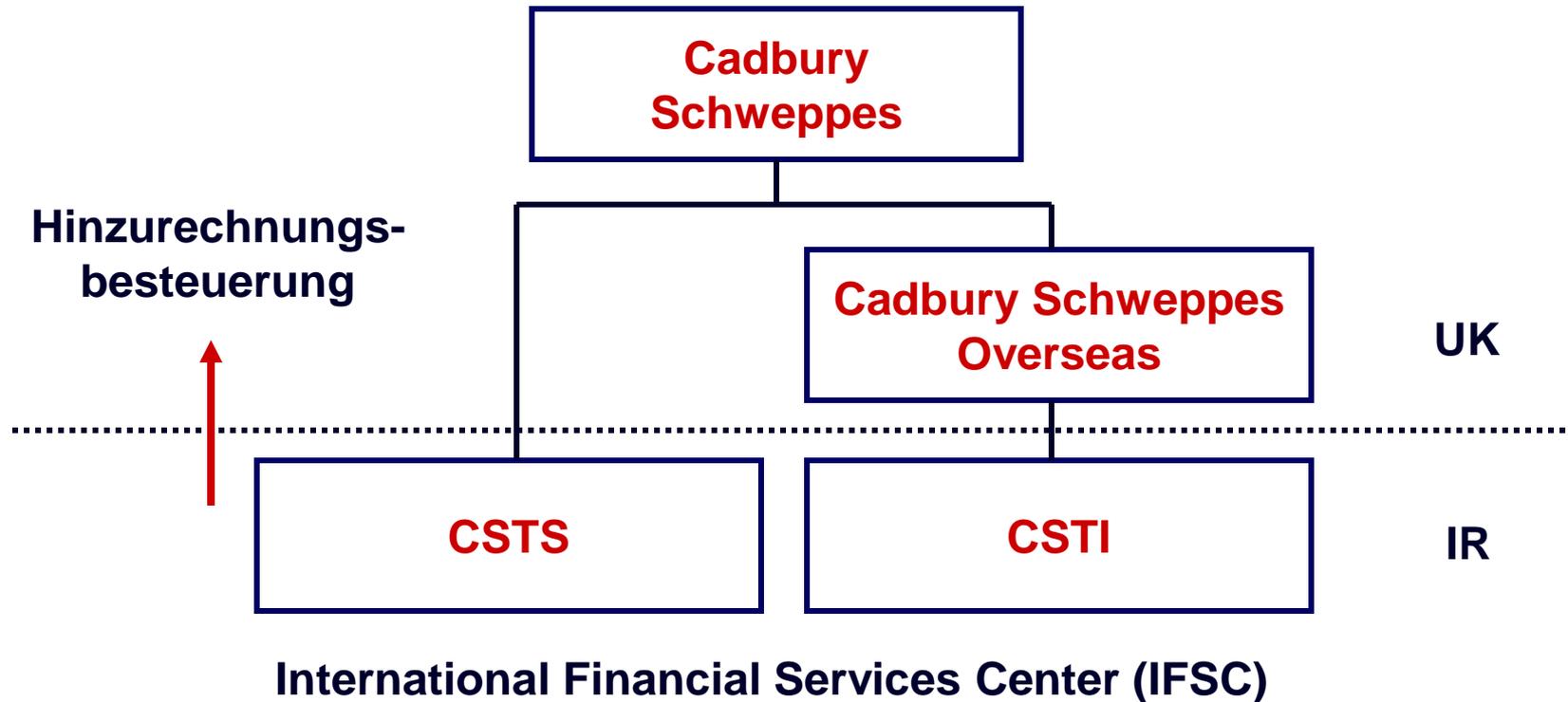
Die missbräuchliche „Einkünfteverlagerung“



Festgeldveranlagung in Österreich, Zinsen

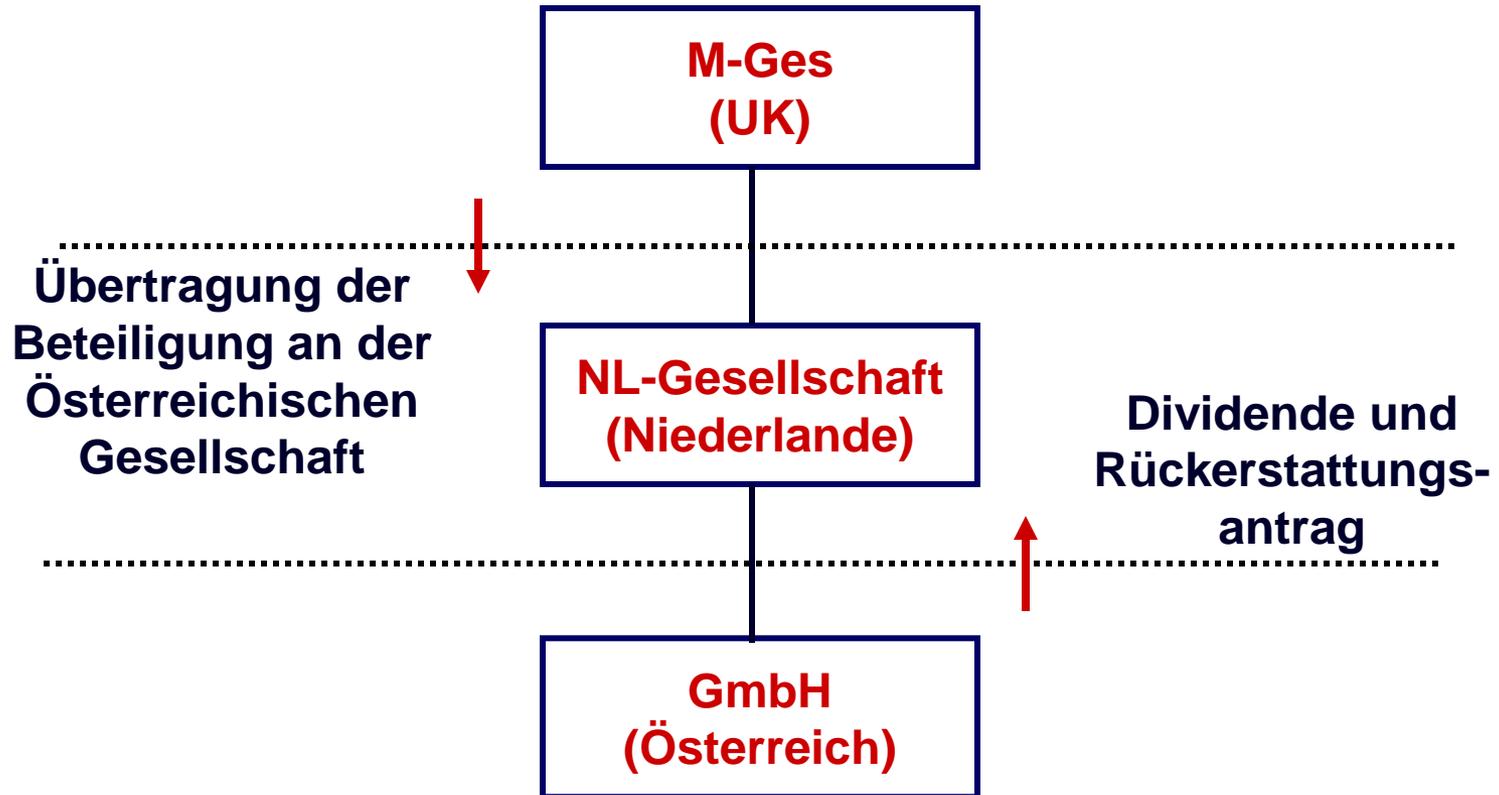
VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0074 (*Dublin Docks I*), VwGH 10. 8. 2005, 2001/13/0018 (*Dublin Docks II*), VwGH 19. 1. 2005, 2000/13/0176 (*Hong Kong*)

Die missbräuchliche „Einkünfteverlagerung“



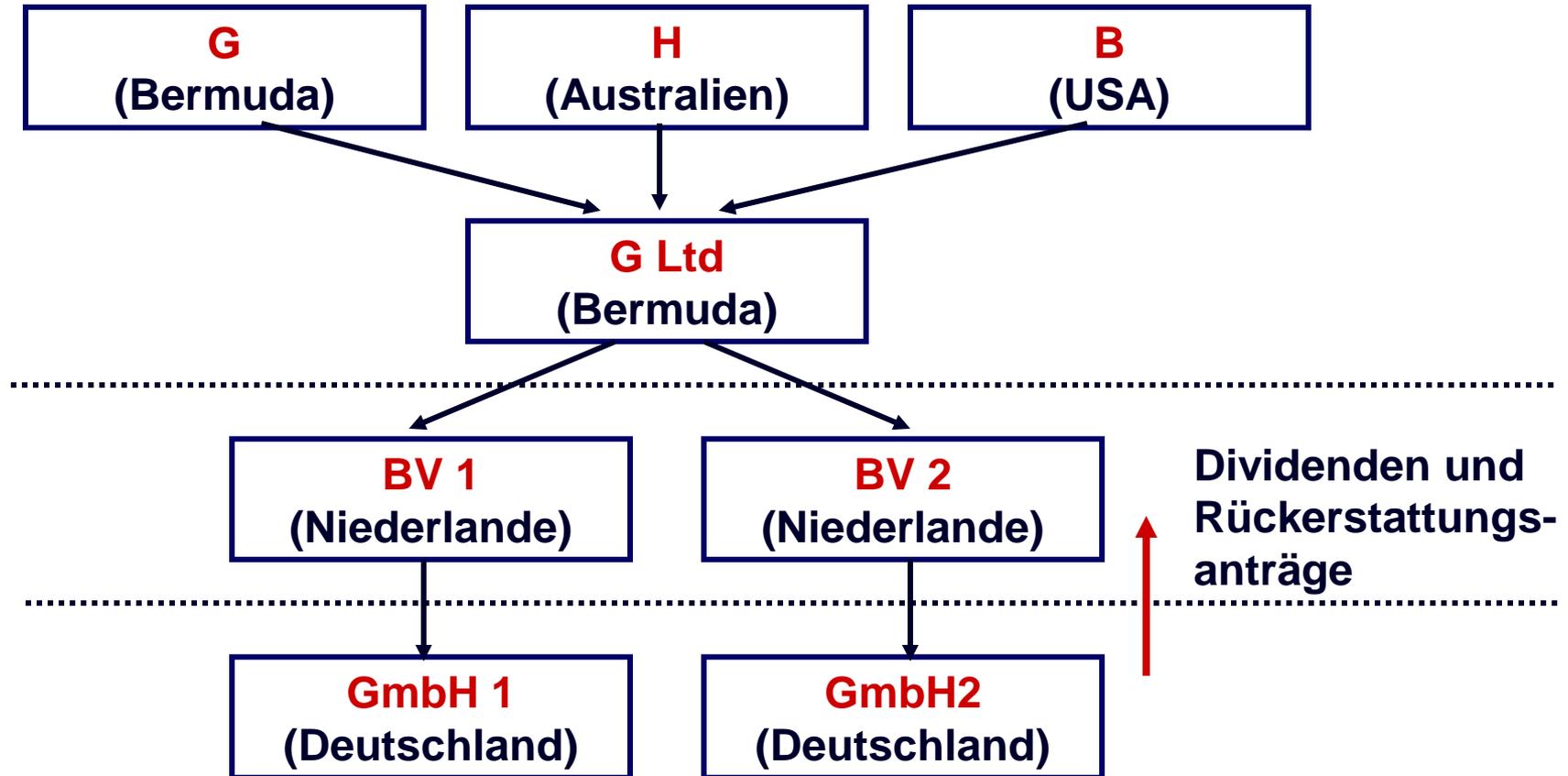
EuGH 12. 9. 2006, C-196/04, Slg 2006, I-7995, *Cadbury Schweppes*, und Mitteilung der Kommission, KOM(2007)785

„Treaty Shopping“



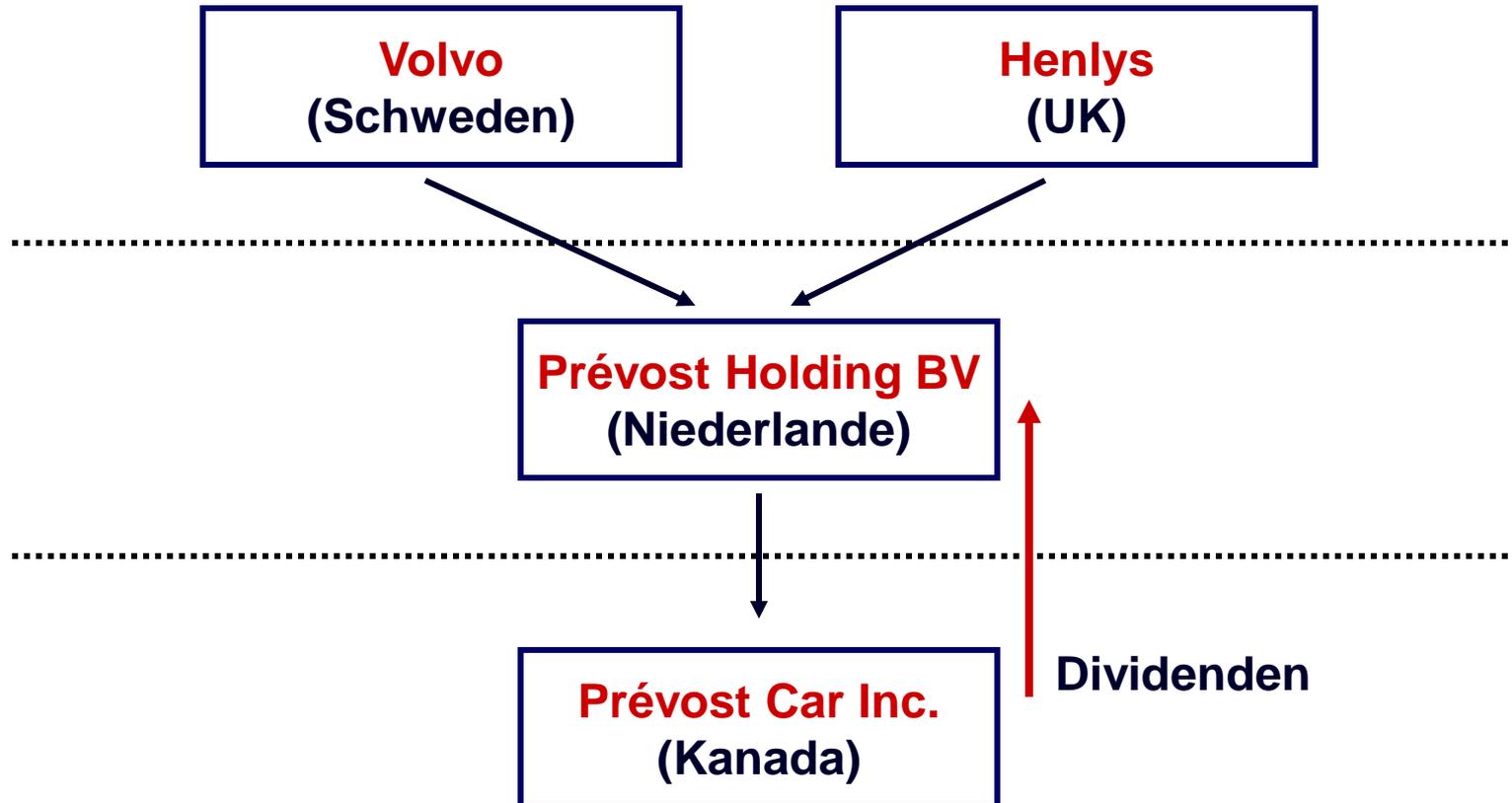
VwGH 10. 12. 1997, 93/13/0185 (*Treaty Shopping I*)

„Treaty Shopping“

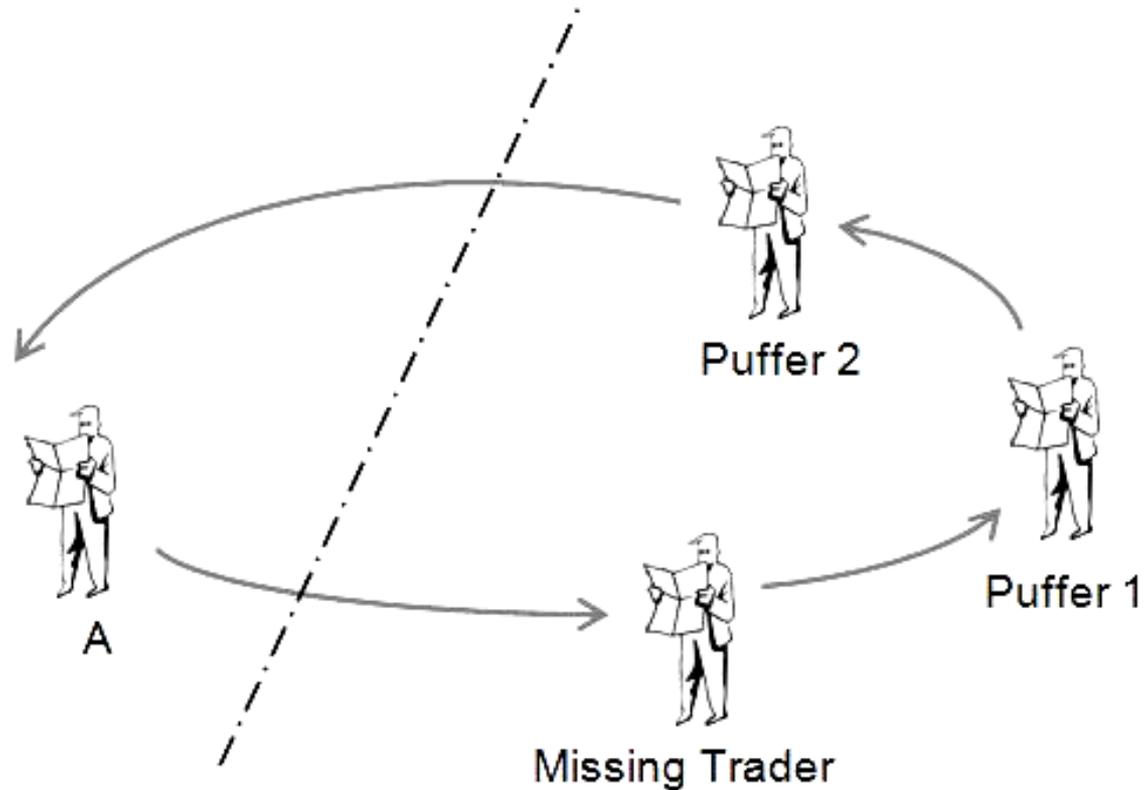


BFH 20. 3. 2002, I R 38/00 (*Hilversum I*), BFH 31. 5. 2005, I R 74/04 (*Hilversum II*) und BFH 29. 1. 2008, I R 26/06 (*SOPARFI*)

„Treaty Shopping“



Prévost Car Inc. v. The Queen, 2008TCC231



**Karussellbetrug – EuGH 12. 1. 2006, C-354/03, Slg 2006, I-483 *Optigen*,
und
EuGH 6. 7. 2006, C-439/04, Slg 2006, I-6161, *Kittel***



Teil III

Der internationale Kampf gegen aggressive Steuerplanung, Missbrauch und Betrug

Steueroasen, unfairer Steuerwettbewerb und internationale Steuerumgehung

▪ OECD

- Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue” (1998)
- „Seoul Declaration“ (Sept. 2006) und „Cape Town Communiqué“ (Jänner 2008)

▪ EU

- Mitteilung der Kommission „Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs in der Europäischen Union“, KOM(97)564 endg.
- 2. Steuerpaket – Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, SparzinsenRL

Internationale Steuerplanung

Gegenmaßnahmen

- **Nationales Steuerrecht** → Spezifische Anti-Missbrauchsbestimmungen (zB CFC-Regeln, ausländische Investmentfonds, Versagung von Schachtelprivilegien), Nachweispflichten, Bankauskünfte
 - Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die **Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung**, KOM(2009)29 endg.
 - Mitteilung der Kommission über eine koordinierte Strategie zur wirksameren Bekämpfung des MwSt-Betrugs in der EU, KOM(2008) 807 endg.
- **Doppelbesteuerungsabkommen** → Amts- und Vollstreckungshilfe, Abkommensberechtigung, Ausschluss von „Steuroasen“
- **Internationale Zusammenarbeit** → Steueroasen und Amtshilfeabkommen

- Referentenentwurf zu einem deutschen **Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz** (Jänner 2009)
 - Anknüpfung an den **Auskunfts austausch über steuerrelevante Informationen entsprechend Art 26 OECD-MA**
 - „Kooperative“ und „unkooperative“ Staaten
 - ZB Cayman Islands, Gibraltar, Guernsey, Isle of Man, Liechtenstein, Monaco, Niederländische Antillen
 - Malta, Zypern, Schweiz, Österreich
- US-Gesetzesvorschlag für einen „**Anti Tax Haven Abuse Act**“ (2. März 2009)

- **Amts- und Vollstreckungshilfe**
 - Vorschlag der Kommission zur RL-Änderung
 - Umfassende wechselseitige Informationspflichten und -rechte zwischen Abgabenbehörden der Mitgliedstaaten
 - Amtshandlungen ausländischer Behörden im Inland
 - Bankgeheimnis kein Hindernis für Informationsaustausch
 - Wohl aber allgemeines Geschäftsgeheimnis

- **Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG)**
 - Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht
 - Vorsatz
 - Abgabenverkürzung
- **Abgabenhinterziehung bei missbräuchlichen Verhalten?**
 - Verletzung einer Offenlegungspflicht?
 - Vertretbare Rechtsauffassung
 - Strafrechtliches Bestimmtheitsgebot
 - Unterschiedliches Ergebnis je nach Innen- oder Außentheorie?
 - Vorsatz
 - Gerichtet auf illegales Verhalten



Teil IV

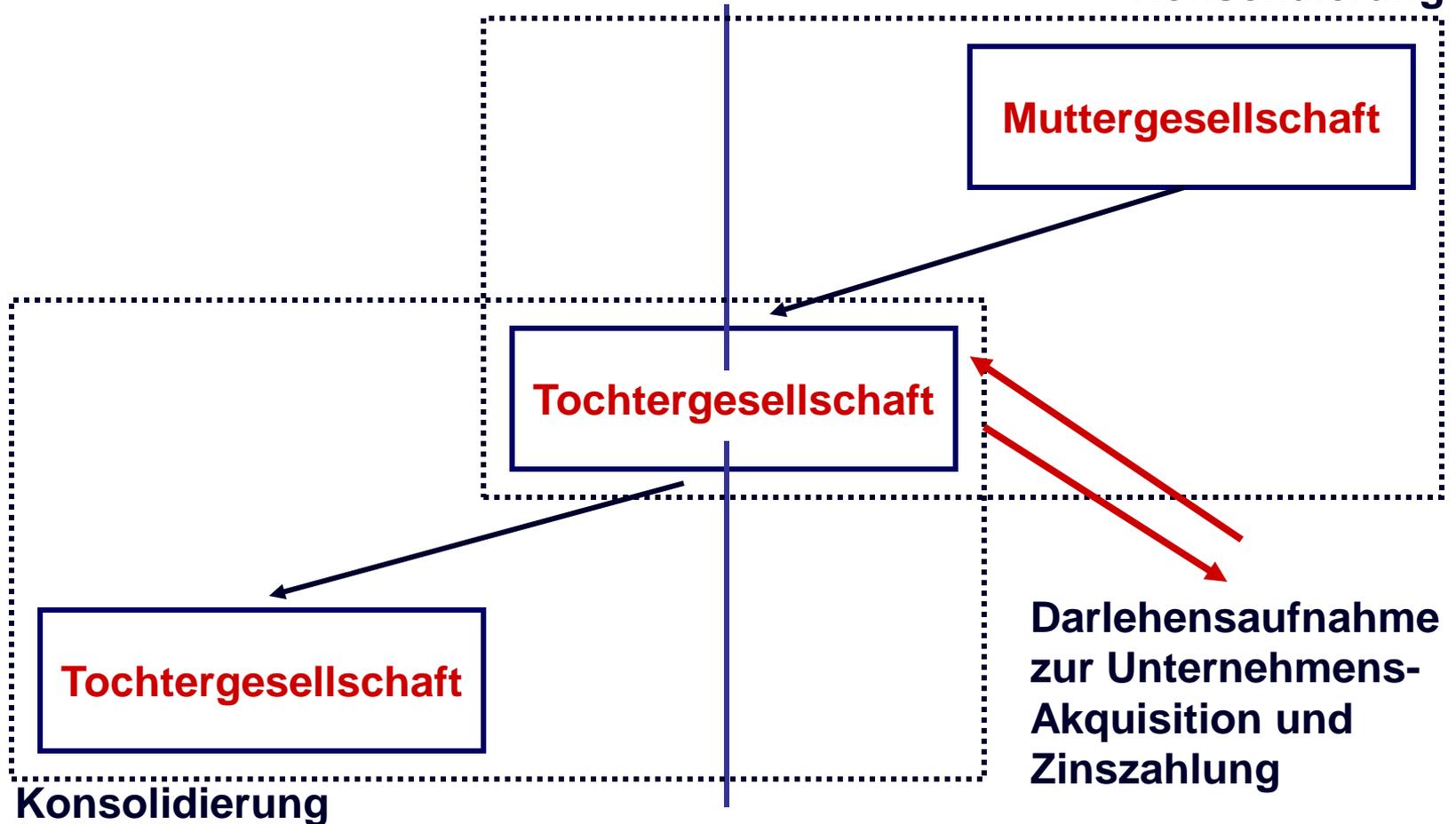
Herausforderungen der Zukunft

Planungssicherheit als Rechtsproblem

- **Vielschichtigkeit von Sachverhaltskonstellationen iVm höchst unbestimmten Gesetzestatbeständen**
- **Allgemeine Steuerprinzipien**
 - Einkünftezurechnung
 - Betriebsausgaben- und Betriebsvermögensbegriff
 - Verteilungspflichten
 - Wirtschaftliche Betrachtungsweise, Scheingeschäft

- **Generelle versus spezifische Anti-Missbrauchsbestimmungen**
 - § 22 BAO
 - § 10 Abs 4 KStG
 - § 42 InvFG
- **Legale Steuerplanung versus Abgabenhinterziehung**
- **Internationale Rahmenbedingungen**
 - Doppelbesteuerungsabkommen
 - Europäisches Gemeinschaftsrecht
- **Erhöhung von Planungssicherheit, zB durch bindende Auskünfte**

Konsolidierung



**Darlehensaufnahme
zur Unternehmens-
Akquisition und
Zinszahlung**

Dual Consolidated Loss



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel
Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)

Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik
Universität Linz
Altenberger Straße 69, 4040 Linz

tina.ehrke-rabel@jku.at
georg.kofler@jku.at