

liechtensteinjournal

Recht in Liechtenstein

25. Ausgabe, 7. Jahrgang
redaktion@li-journal.li, www.li-journal.li

1/2015

- 1 editorial
Jürgen Wagner
- 2 beiträge
Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), Johannes Kepler Universität Linz
Der EU-Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung
- 20 Rüdiger Bock, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht
EuGH-Vorlage ErbStG: Freibetrag für beschränkt Steuerpflichtige
- 22 Prof. Dr. jur. Wolfgang Joecks, Greifswald
Strafen oder Werben?
- 27 veranstaltungen
- 28 aktuelles
- 30 literaTour
- 33 gesetzgebung
- 35 rechtsprechung



Lesen Sie weitere Erfolgsgeschichten auf unserer Website.

Andreas' Pech: verletzte Sorgfaltspflicht und ins uferlose fallende Kurse.

Andreas wollte vorsorgen. Er kontaktierte seinen Berater. Der beriet ihn - schlecht.

Mehr Informationen zur Prüfung von möglichen Schadenersatzansprüchen erhalten Sie bei einem persönlichen Gespräch oder auf unserer Website.



www.s-law.li

schwärzler
Rechtsanwälte | Attorneys at Law

Schwärzler Rechtsanwälte
Telefon +423 2398540
office@s-law.li
www.s-law.li

concordanz
Treuhand | Trust Enterprise

Concordanz Treuhand
Telefon +423 2398560
office@concordanz.com
www.concordanz.com

editorial

I.

«Die Enforcementtätigkeit der FINMA richtet sich primär gegen beabsichtigte Unternehmen sowie solche, die ohne über die notwendige Bewilligung oder Genehmigung zu verfügen, einer Tätigkeit nachgehen, die den Bewilligungsträgern vorbehalten ist. Allerdings kann sich – bei Verdacht auf schwere Verletzungen von Aufsichtsrecht – ein eingreifendes Verwaltungsverfahren der FINMA auch oder ausschliesslich gegen natürliche Personen richten: etwa gegen Organe von beaufsichtigten Unternehmen, deren Eigner oder auch deren Angestellte.»

(aus der website der FINMA finma.ch).

In Deutschland finden sich ähnliche Vorschriften, die freilich anders gehandhabt werden. Man träumt immer noch von wirklichen Regulierungen und schreit dann, wenn es zu spät ist. Oder schweigt. Das Geld der Anleger ist ja nicht weg, sondern nur woanders.

II.

«Kündige den Schluss deiner Rede lange vorher an, damit die Hörer nicht einen Schlaganfall bekommen.»

Kurt Tucholsky, Ratschläge für einen schlechten Redner

III.

«Können sich die freien Völker Europas zur Höhe solcher Entschlüsse aufschwingen, die uns Seele und Instinkt des menschlichen Geistes nahelegen? Wenn sie es können, so werden auf allen Seiten die zugefügten Erniedrigungen und Beleidigungen durch das erlittene Elend ausgetilgt sein. Besteht irgendeine Notwendigkeit für weitere Qualen? Ist die Unbelehrbarkeit der Menschheit die einzige Lehre der Geschichte?»

Aus der Zürcher Rede von Winston Churchill, 1946

Ein schönes Frühjahr wünscht



Ihr Jürgen Wagner, LL.M.

Redaktion **liechtenstein-journal**

redaktion@li-journal.li

Redaktion **liechtenstein-journal**

redaktion@li-journal.li

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zur Zeitschrift **liechtenstein-journal**, insbesondere zur Aufmachung, der Themenauswahl und -vielfalt sowie zum allgemeinen «Niveau» zusenden. Wir schliessen nicht aus, geeignete Kritik auch abzdrukken.

Ausgabe

7. Jahrgang, Ausgabe 1, März 2015

Redaktion und geschäftsführender Herausgeber

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt,

Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz / Zürich / Vaduz (JW)

redaktion@li-journal.li

Wissenschaftlicher Beirat

Prof. Dr. Martin Schauer, Wien

Prof. Dr. Dominique Jakob, Zürich

Dr. Alexander Lins, LL.M., Triesen

Prof. Dr. Francesco Schurr, Vaduz

Anzeigen und Abonnements

Gutenberg AG, Feldkircher Strasse 13, 9494 Schaan, Liechtenstein

Telefon +423 239 50 50, office@gutenberg.li

Gestaltung

Falk & Partner, Visuelle Kommunikation, 9495 Triesen, Liechtenstein

Satz, Druck

Gutenberg AG, 9494 Schaan, Liechtenstein

Alle Urheber, Nutzungs- und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint viermal jährlich. Bezugspreis im Jahresabonnement (vier Ausgaben) CHF 148.–, Bezugspreis Einzelausgabe CHF 55.– (inkl. MwSt.)

Die nächste Ausgabe der Zeitschrift **liechtenstein-journal** erscheint **Mitte Juni 2015**

Darin unter anderem Themen aus der Gesetzgebung, der Rechtsprechung sowie zu Veranstaltungen und zur rechtlichen Entwicklung innerhalb und ausserhalb Liechtensteins.

beiträge

Der EU-Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), Johannes Kepler Universität Linz

Im Dezember 2012 hat die EU-Kommission ihren «Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung» vorgelegt,¹ in dem sie 34 konkrete, kurz-, mittel- und langfristige Massnahmen im Hinblick auf die Bekämpfung von Steuerumgehung, Steuerbetrug und Steuerhinterziehung im Binnenmarkt präsentiert hat. Zwei Jahre danach wurden – nicht zuletzt aufgrund des durch das BEPS-Projekt der OECD geschaffenen Momentums – bereits erhebliche Fortschritte erzielt, von denen einige im Folgenden kurz und in ihrem Kontext dargestellt werden sollen.²

I. Einleitung

Die Europäische Union ist in vielerlei Hinsicht mit den gegenwärtig so aktuellen Fragen der Steuerumgehung, des Steuerbetrugs und der Steuerhinterziehung befasst: Sie ist nicht nur als Mitglied der G20 eine treibende Kraft der laufenden internationalen Bemühungen³ und nimmt an den Arbeiten der OECD etwa am Projekt zu «Base Erosion and Profit Shifting» (BEPS)⁴ teil, wo sie auch die unionsrechtlichen Grenzen der BEPS-Initia-

tive zu beachten und einzubringen hat.⁵ Sie verfolgt vielmehr auch selbst Massnahmen in diesem Bereich,⁶ deren politische Präsentation aber zT überzogen erscheint.⁷ Ihre kurz-, mittel- und langfristigen Überlegungen hat die EU-Kommission – der Ankündigung in der sogenannten «Juni-Mitteilung»⁸ folgend – im Dezember 2012 im «Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung»⁹ in Form von 34 konkreten Aktionen in den verschiedenen Steuerrechtsbereichen vorgestellt.¹⁰ Diese gehen über die enge, auf illegale Vorgänge rekurrierende Bezeichnung des Aktionsplanes hinaus und umfassen auch Themen der legalen, aber (politisch) unerwünschten Steuerumgehung und überlappen damit zum Teil auch mit den BEPS-Aktionen der OECD. Einige ausgewählte Fortschritte der Kommission im Bereich des Ertragsteuerrechts sind auch Gegenstand dieses Beitrags.

¹ Mitteilung der Kommission «Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung», COM(2012)722 (6. 12. 2012), begleitet von einem umfangreichen «Impact Assessment» SWD(2012)403 final (6. 12. 2012).

² Dieser Beitrag geht auf einen Vortrag zurück, den der Verfasser am 21. Mai 2014 bei der Swiss Association of Tax Law Professors (SATLP) in Zürich gehalten hat. Die Arbeiten an diesem Beitrag wurden am 17. Dezember 2014 abgeschlossen.

³ Siehe zuletzt etwa Pkt 13 des G20 Leaders' Communiqué, Brisbane Summit (15.-16. 11. 2014).

⁴ Action 2 im OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (19. 7. 2013); siehe auch das BEPS Deliverable vom September 2014 und zuvor zB den Discussion Draft Hybrid Mismatch Arrangements (4. 4. 2014); dazu etwa Schnitger/Oskamp, Empfehlungen der OECD zur Neutralisierung von «Hybrid Mismatches», IStR 2014, 385 (385 ff); Lüdicke, «Tax Arbitrage» with Hybrid Entities: Challenges and Responses, BIT 2014, 309 (309 ff); Staats, Zur Neutralisierung hybrider Gestaltungen – Der OECD-Bericht zu Massnahme 2 des BEPS-Aktionsplans, IStR 2014, 749 (749 ff).

⁵ Siehe für einen Überblick zB Kreienbaum, Seminar J: Impact of EU-Law on the BEPS-Initiative, IStR 2014, 721 (721 ff), mit Hinweisen auf die unionsrechtlichen Grenzen im Hinblick auf die Hinzurechnungsbesteuerung, die Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs, die Verhinderung der missbräuchlichen Abkommensinanspruchnahme und die Verhinderung doppelter Nichtbesteuerung.

⁶ Siehe zusammenfassend zur nahezu babylonischen Sprachverwirrung der verschiedenen Begriffe und zu den entsprechenden Auslegungsproblemen Bergmann, Steuerhinterziehungs- und Missbrauchsterminologie im europäischen Steuerrecht, SWI 2010, 477 (477 ff), und speziell zum Begriff der «aggressiven Steuerplanung» Lang, «Aggressive Steuerplanung» – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62 (62 ff).

⁷ Siehe zB zur Aussage auf der Kommissionswebpage, dass riesige Summen «aufgrund von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung verloren» gingen und sich «Schätzungen [...] auf bis zu 1 Billion Euro» belaufen, die Analyse von Gattringer, Das Eine-Billion-Euro-Phantom, NZZ vom 28. 5. 2013.

⁸ Mitteilung der Kommission über konkrete Massnahmen, auch in Bezug auf Drittländer, zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung Brüssel, COM(2012)351 (27. 6. 2012).

⁹ Mitteilung der Kommission «Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung», COM(2012)722 (6. 12. 2012).

¹⁰ Für einen Überblick siehe den Anhang zu diesem Beitrag. Für den Zwischenstand nach einem Jahr siehe das Memo «Fighting Tax Evasion and Avoidance: A year of progress», MEMO/13/1096 (5. 12. 2013), und dazu zB Leitgeb, Zwischenbilanz zum Aktionsplan der Kommission zur Verbesserung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, SWI 2014, 264 (264 ff).

Der EU-Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), Johannes Kepler Universität Linz

Ausserhalb der Punkte des Aktionsplanes verfolgt die Kommission auch weitere Projekte zu diesem Themenkomplex und hat etwa eine Expertengruppe zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft eingesetzt,¹¹ eine Standard-Mehrwertsteuererklärung vorgeschlagen¹² und sich mit der – auch hinterziehungs- und betrugsbedingten – «Mehrwertsteuer-Lücke» befasst.¹³ Nicht zuletzt aufgrund des Momentums des BEPS-Projekts, das bis Ende 2015 einen Abschluss finden soll, ist auch die «Schlagzahl» der Massnahmen und Vorschläge auf der EU-Ebene in der jüngeren Vergangenheit enorm und wird es wohl auch noch bleiben. Zuletzt haben etwa die Finanzminister Deutschlands, Frankreichs und Italiens den für Steuern zuständigen EU-Kommissar aufgefordert, die Kommission möge im Kontext des Abschlusses des BEPS-Projekts im Jahr 2015 auch eine Anti-BEPS-Richtlinie vorschlagen, die bis zum Jahresende 2015 von den 28 EU-Mitgliedstaaten angenommen werden sollte.¹⁴ Von der Kommission wurde – im Sinne der Aufforderung durch die drei Finanzminister und im Einklang mit Aktion 5 des OECD BEPS Aktionsplanes – auch ein Vorschlag für den automatischen Informationsaustausch im Hinblick auf «Rulings» für das erste Quartal 2015 angekündigt.¹⁵

II. Verwaltungszusammenarbeit und Informationsaustausch

Im Bereich der Verwaltungszusammenarbeit und Amtshilfe haben sich die Ereignisse in der jüngeren Vergangenheit geradezu überschlagen und sie steht auch im Blickfeld der Aktionen 1, 2, 12, 16 und 21 des Aktionsplans. Dazu nur ein kurzer Überblick: Neben den vielfältigen Entwicklungen auf Ebene der OECD¹⁶ wurde auf EU-Ebene durch eine Neufassung der AmtshilfeRL im Jahr 2011¹⁷ unter anderem die Gewährung von Bankinformationen auf Anfrage ab 1. 1. 2013 verankert. Auch in der Schweiz wird überlegt, den OECD-Standard zur Gewährung von Finanzinformationen unilateral anzuwenden.¹⁸ Über den Informationsaustausch auf Anfrage hinaus steht freilich der automatische Informationsaustausch im Fokus der jüngsten Entwicklungen: So sieht die AmtshilfeRL in ihrem Art 8 vor, dass ab 1. 1. 2015 «verfügbare» Daten zu Vergütungen aus unselbständiger Arbeit, Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen, Lebensversicherungsprodukte, Ruhegehälter und Eigentum von bzw Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen automatisch zwischen den Mitgliedstaaten ausgetauscht werden. Es gibt allerdings keine unmittelbaren rechtlichen Sanktionen, sofern ein Mitgliedstaat diese Daten nicht «verfügbar» hat (zB in den Steuerakten), ausser dass ein solcher Staat seinerseits womöglich keine Informationen erhält (Art 8 Abs 3 der Richtlinie). Auf EU-Ebene bestand wiederum Einigkeit, den automatischen Austausch von Finanzinformationen in Abstimmung mit den Arbeiten der OECD zu forcieren. Die Kommission hat darauf basierend im Juni 2013 einen Vorschlag zur Ausdehnung der AmtshilfeRL vorgelegt.¹⁹ Die Überlegung der Kommission ging auch dahin, dass wenn die Mitgliedstaaten mit den USA Abkommen zur Umsetzung des «Foreign Account

¹¹ Der Schlussbericht und andere Schlüsseldokumente sind abrufbar unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital_economy.

¹² Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Bezug auf eine Standard-Mehrwertsteuererklärung, COM(2013)721 final (23. 10. 2013).

¹³ Siehe die Pressemitteilung «Steuern: Studie bestätigt Milliardenverluste durch MwSt-Lücke», IP/14/1187 (23. 10. 2014), wonach sich die auf die Nichteinhaltung von Vorschriften oder die Nichteinziehung zurückzuführenden Mindereinnahmen bei der Mehrwertsteuer im Jahr 2012 auf schätzungsweise € 177 Mrd bzw 16% der gesamten, in 26 Mitgliedstaaten (ohne Zypern) erwarteten MwSt-Einnahmen beliefen.

¹⁴ Siehe das Schreiben von Schäuble, Sapin und Padoa-Schioppa an Kommissar Moscovici vom 28. 11. 2014, abrufbar zB unter www.financialtransparency.org/wp-content/uploads/2014/12/Letter3Ministers.pdf?80f948, das vom Rat am 9. 12. 2014 zur Kenntnis genommen wurde (siehe Dok. 16603/14 PRESSE 68 (9. 12. 2014) 18). Konkret fordern die drei Finanzminister (1) einen automatischen und verpflichtenden Informationsaustausch im Hinblick auf «Rulings»; (2) die Errichtung eines EU-Registers zur Identifizierung der Nutzungsberechtigten von Trusts, Briefkastenfirmen und andere Gebilde; (3) die Einführung eines Prinzips der effektiven Besteuerung (auch im Rahmen der Mutter-Tochter-RL und der Zinsen-Lizenzgebühren-RL); (4) die Schaffung einer allgemeinen Antimissbrauchsvorschrift im EU-Recht; (5) die Schaffung von Rahmenbedingungen für «Patentboxen»; und (6) Massnahmen gegen Jurisdiktionen, die Nichttransparenz und aggressive Steuerplanung unterstützen. Von der Kommission wurde bereits ein Vorschlag für den automatischen Informationsaustausch über «Rulings» für das erste Quartal 2015 angekündigt;

¹⁵ Siehe die Reden von Steuerkommissar Moscovici «The battle against tax fraud and tax evasion», SPEECH/14/1720 (13. 11. 2014), und von Kommissionspräsident Juncker «President Jean-Claude Juncker's Speaking Points at a Joint Press Conference at the G20 in Brisbane», SPEECH/14/1800 (15. 11. 2014).

¹⁶ Siehe zum «Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes» etwa die Informationen auf <http://www.oecd.org/tax/transparency>, und zum multilateralen Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen die Übersicht auf <http://www.conventions.coe.int/treaty/Commun/QueVoulezVous.asp?CL=GER&NT=127>.

¹⁷ Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABI L 64/1 (11. 3. 2011).

¹⁸ Zum Vorstoss in der Schweiz, den OECD-Standard zur Gewährung von Finanzinformationen unilateral auch in den Fällen anzuwenden, in denen das geltende DBA diesen Standard nicht enthält, die Eröffnung des Vernehmlassungsverfahrens für ein Bundesgesetz über die einseitige Anwendung des OECD-Standards zum Informationsaustausch (GASI) (22. 10. 2014).

¹⁹ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, COM(2013)348 (12. 6. 2013); siehe auch das Memo der Kommission «Automatic exchange of information: frequently asked questions», MEMO/13/533 (15. 10. 2014).

Tax Compliance Act» (FATCA) geschlossen haben, eine derart umfassende Zusammenarbeit auch mit den anderen Mitgliedstaaten bestehen sollte.²⁰ Zwischenzeitlich hat die OECD wiederum massive Fortschritte erzielt: Im Anschluss an die Verhandlungen zwischen den USA und verschiedenen Ländern – einschliesslich aller EU-Mitgliedstaaten – über bilaterale Vereinbarungen in Bezug auf den automatischen Informationsaustausch zur Umsetzung von FATCA wurde die OECD von den G20 beauftragt,²¹ auf Grundlage dieser Vereinbarungen einen einheitlichen globalen Standard für den automatischen Informationsaustausch in Steuerfragen zu erarbeiten und hat dies auch im Frühjahr 2014 getan («Common Reporting Standard»²²). Bereits im Oktober 2014 haben sich 51 Staaten zur Übernahme dieses gemeinsamen automatischen Meldestandards für Finanzinformationen der OECD durch Unterzeichnung eines Multilateralen Abkommens verpflichtet;²³ die Schweiz hat im November 2014 als 52. Staat ebenfalls dieses Übereinkommen unterzeichnet. Eine grosse Gruppe von «Erstanwendern» («Early Adopters»), zu denen mit Ausnahme von Österreich mittlerweile auch alle EU-Mitgliedstaaten gehören,²⁴ wird bereits ab 2016 Daten für neue Konten erheben, bis Ende 2016 für bestehende Konten natürlicher Personen mit einem gewissen Mindestwert eine «Due Diligence» vornehmen und ab September 2017 den automatischen Informationsaustausch für diese Daten durchführen, nachfolgend auch für bestehende Konten natürlicher Personen unterhalb des Mindestwerts und bestehende Konten und Neukonten anderer Rechtsträgern; einige andere Staaten, darunter auch Österreich und die Schweiz, werden den automatischen Informationsaustausch ab September 2018 durchführen.²⁵ Der

neue Standard wurde vom OECD-Rat im Juli 2014 und am G20-Gipfel im November 2014²⁶ bestätigt. Insbesondere unter der italienischen Ratspräsidentschaft erfolgte eine weitere Überarbeitung des Kommissionsvorschlags für eine Änderung der AmtshilfeRL, um das EU-Recht vollständig an den von der OECD erarbeiteten neuen einheitlichen globalen Standard für den automatischen Informationsaustausch anzupassen. Am 9. Dezember 2014 wurde schliesslich vom Rat eine Richtlinie zur Änderung der AmtshilfeRL verabschiedet, die eine Ausdehnung des automatischen Informationsaustausches auf Finanzinformationen (ohne Erfordernis der Verfügbarkeit) und zugleich eine Implementierung des «Common Reporting Standards» der OECD vorsieht.²⁷ Die Finanzinformationen, die von Finanzinstitutionen gemeldet und zwischen den Mitgliedstaaten ausgetauscht werden müssen, betreffen nicht nur die entsprechenden Einkünfte (Zinsen, Dividenden und ähnliche Einkünfte), sondern auch Kontosalde und Erlöse aus der Veräusserung von Finanzvermögen. Grundsätzlich sieht die Richtlinie – entsprechend dem OECD-Ansatz – den ersten Informationsaustausch ab September 2017 vor; lediglich für Österreich ist der Beginn mit September 2018 (und nicht schon im September 2017) vorgesehen,²⁸ wobei sich Österreich verpflichtet hat, «sein Möglichstes zu tun, um zu gewährleisten, dass der automatische Informationsaustausch auf der Grundlage der überarbeiteten Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden – sofern es technisch möglich ist – bereits vor dem 30. September 2018 umgesetzt wird».²⁹ In der Tat hat Österreich auch bereits angekündigt, den automatischen Informationsaustausch zumindest teilweise bereits ab September 2017 zu gewährleisten.³⁰

²⁰ Die Kommission verwies hier auch darauf, dass die Mitgliedstaaten durch die FATCA-Abkommen «eine umfassendere Zusammenarbeit im Sinne des Artikels 19 der [AmtshilfeRL] eingehen oder eingehen werden, und verpflichtet sind oder sein werden, auch mit anderen Mitgliedstaaten eine solche umfassendere Zusammenarbeit einzugehen»; siehe Pkt 10 f der Begründung zu COM(2013)348 (12. 6. 2013).

²¹ Siehe zB Pkt 51 der G20 Leaders' Declaration, St Petersburg Summit (6. 9. 2013).

²² Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters (21. 7. 2014); siehe zuvor auch den Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information (Common Reporting Standard) (13. 2. 2014). Für eine Analyse siehe zB Schmidt/Ruckes, OECD Common Reporting Standard – Hintergrund, Eckpunkte und Praxisaspekte, IStR 2014, 652 (652 ff).

²³ Siehe auch das Statement «Commissioner Šemeta welcomes the signature of the Multilateral Competent Authority Agreement», STATEMENT/14/342 (29. 10. 2014).

²⁴ Luxemburg gehörte ursprünglich nicht zur Gruppe der «Early Adopters», hat sich mittlerweile aber zum Informationsaustausch ab September 2017 verpflichtet.

²⁵ Siehe auch die Liste auf <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/MCAA-Signatories.pdf> (Stand: 19. 11. 2014).

²⁶ Siehe Pkt 13 des G20 Leaders' Communiqué, Brisbane Summit (15.-16. 11. 2014).

²⁷ Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, Dok. 14425/14 FISC 162 ECOFIN 932 (1. 12. 2014), Dok. 15995/14 ADD 1 FISC 209 ECOFIN 1090 (28. 11. 2014), und Dok. 14425/14 COR 1 FISC 162 ECOFIN 932 (5. 12. 2014) (noch nicht im ABl veröffentlicht); siehe dazu auch die Pressemitteilung Dok. 16644/14 PRESSE 633 (9. 12. 2014); siehe zuvor zur politischen und technischen Einigung die Pressemitteilungen Dok. 14185/14 PRESSE 516 (14. 10. 2014) und Dok. 14218/14 PRESSE 520 (14. 10. 2014), 12, und die Ratsdokumente Dok. 13948/14 FISC 150 ECOFIN 900 (9. 10. 2014), und Dok. 13792/14 REV 1 FISC 146 ECOFIN 867 (16. 10. 2014) (Vorschlag der Kommission COM(2013)348 (12. 6. 2013)); siehe auch das Memo der Kommission «Automatic exchange of information: frequently asked questions», MEMO/13/533 (15. 10. 2014).

²⁸ Siehe Abschnitt X der Richtlinie.

²⁹ Siehe die Erklärung für das Ratsprotokoll, Dok. 15995/14 ADD 1 FISC 209 ECOFIN 1090 (28. 11. 2014).

³⁰ Siehe die Pressemitteilung Dok. 16644/14 PRESSE 633 (9. 12. 2014) («Austria announced that it will join the other member states in doing so by the same date, thereby not making full use of a derogation it obtained when political agreement was reached in October 2014.»).

Der EU-Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), Johannes Kepler Universität Linz

Mit dieser Ausdehnung ist innerhalb der EU auch das Schicksal der SparzinsenRL besiegelt. Diese wurde zwar – in Umsetzung der Aktion 2 des Aktionsplanes – erst unlängst überarbeitet und eine – ab 1. Jänner 2017 anzuwendende – Erweiterung der erfassten Zinsenzahlungen und der erfassten Produkte und einen «Durchblicksansatz» zur Identifikation des Nutzungsberechtigten vorgesehen.³¹ Allerdings wird diese Richtlinie durch die Erweiterung der AmtshilfeRL und den darin vorgesehenen automatischen Austausch von Finanzinformationen zwischen den Mitgliedstaaten hinfällig. Die geänderte SparzinsenRL soll daher reibungslos aufgehoben werden, wobei allenfalls für Österreich sicherzustellen sein wird, dass keine zeitliche «Anwendungslücke» zwischen dem – spätestens mit September 2018 einsetzenden – automatischen Informationsaustausch nach der AmtshilfeRL und dem bisherigen Quellensteuerabzug nach der Stammfassung³² der SparzinsenRL³³ eintritt. Dementsprechenden formuliert der Rat:

«In Anbetracht der Schlussfolgerungen des Rates vom 22. Mai 2013 und zur Erreichung eines reibungslosen Übergangs auf den neuen einheitlichen globalen Standard ersucht der Rat die Kommission, einen Vorschlag zur Aufhebung der Richtlinie im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (2003/48/EG vom 3. Juni 2003) in ihrer geänderten Fassung vorzulegen und die Aufhebung dieser Richtlinie mit dem Geltungsbeginn der überarbeiteten Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden unter Berücksichtigung der für Österreich vorgesehenen Abweichung zu koordinieren. Diesbezüglich sollte sichergestellt werden, dass die Richtlinie 2003/48/EG vom 3. Juni 2003 für diesen Mitgliedstaat während des Übergangszeitraums weiterhin gültig bleibt.»³⁴

Im Übrigen wurde der Kommission bereits ein Mandat für Revisionsverhandlungen zu den Zinsbesteuerungsabkommen mit der Schweiz, Liechtenstein, Monaco, Andorra und San Marino erteilt,³⁵ und zwar auch hinsichtlich eines automatischen Informationsaustausches.³⁶ Der Rat hat zudem bekräftigt, «wie wichtig die Überarbeitung der gültigen EU-Abkommen über Zinserträge mit Andorra, Liechtenstein, Monaco, San Marino und der Schweiz ist, damit diese in Übereinstimmung mit dem globalen Standard für den automatischen Informationsaustausch gebracht werden».³⁷

III. Mindeststandards für verantwortliches staatliches Handeln im Steuerwesen

Gleichzeitig mit dem Aktionsplan hat die Kommission – in Umsetzung von Aktion 7 – eine (nicht bindende³⁸) Empfehlung «für Massnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen», vorgelegt.³⁹ Ausgangspunkt ist der potentielle und tatsächliche Schaden für die Steuersysteme der Mitgliedstaaten, der durch Steuergebiete verursacht wird, die keine Mindeststandards für ein verantwortungsvolles Handeln im Steuerwesen einhalten, insbesondere also die gemeinhin als «Steuerparadiesen» geltenden Steuergebiete. Nach der Empfehlung ist dieser Mindeststandard durch zwei Kriterien definiert: Er ist erfüllt, wenn der Drittstaat erstens Rechts- und Verwaltungsvorschriften zur Einhaltung gewisser Standards für Transparenz und Informationsaustausch erlassen hat und diese wirksam anwendet⁴⁰ und zweitens keine schädlichen steuerli-

³¹ Richtlinie 2014/48/EU des Rates vom 24. März 2014 zur Änderung der Richtlinie 2003/48/EG im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl L 111/50 (15. 4. 2014) (Vorschlag der Kommission KOM(2008)727 endg.). Dazu Strub, Automatischer Informationsaustausch in der EU: Was bringt die neue Zinssteuerrichtlinie? IStR 2014, 313 (313 ff). Zur Einbeziehung der Insel Saint-Barthélemy, die seit kurzem den Status eines assoziierten überseeischen Landes oder Hoheitsgebiets hat, siehe zur Unterzeichnung des Abkommens den Ratsbeschluss vom 15. 11. 2013, 2013/671/EU, ABl L 313/1 (22. 11. 2013), und zum Beschluss über den Abschluss des Abkommens den Vorschlag der COM(2013)555 (30. 7. 2013) und das Ratsdokument Dok. 14530/14 FSIC 164 ECOFIN 946 (3. 11. 2014).

³² Es besteht offenbar politische Einigkeit, dass Österreich für diesen relativ kurzen Zeitraum weiterhin (lediglich) die Stammfassung der Richtlinie anzuwenden hat, nicht aber auch die Änderungen der SparzinsenRL durch die Richtlinie 2014/48/EU, ABl L 111/50 (15. 4. 2014), umsetzen muss; siehe die Erklärung für das Ratsprotokoll, Dok. 15995/14 ADD 1 FISC 209 ECOFIN 1090 (28. 11. 2014).

³³ Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl L 157/38 (26. 6. 2003).

³⁴ Siehe die Erklärung für das Ratsprotokoll, Dok. 15995/14 ADD 1 FISC 209 ECOFIN 1090 (28. 11. 2014); weiters bereits Anlage II zum Ratsdokument Dok. 13792/1/14 REV 1 FISC 146 ECOFIN 867 (16. 10. 2014).

³⁵ Siehe die Pressemitteilung Dok. 9487/13 PRESSE 193 (14. 5. 2013); der – nicht öffentlich zugängliche – Text des Mandats findet sich im Ratsdokument Dok. 9356/13 FISC 90 (20. 6. 2013).

³⁶ Siehe dazu das Memo der EU Kommission «EU savings taxation rules and savings agreements with third countries: frequently asked questions», MEMO/14/172 (10. 3. 2014).

³⁷ Siehe die Erklärung für das Ratsprotokoll, Dok. 15995/14 ADD 1 FISC 209 ECOFIN 1090 (28. 11. 2014).

³⁸ Art 288 Abs 5 AEUV; siehe auch EuGH 13. 12. 1989, C-322/88, Salvatore Grimaldi, Slg 1989, I-4407, Rz 11 ff.

³⁹ Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 für Massnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen, C(2012)8805 final (6. 12. 2012), begleitet von einem umfangreichen «Impact Assessment» SWD(2012)403 final (6. 12. 2012).

⁴⁰ Diese Kriterien sind im Anhang zur Empfehlung angeführt und beinhalten insbesondere die Verfügbarkeit von Eigentums- und Identitätsinformationen, Rechnungslegungsinformationen und Bankinformationen, den entsprechenden Zugang der zuständigen Behörden zu diesen Informationen und die wirksame Durchführung des Informationsaustausches mit allen EU-Mitgliedstaaten.

chen Massnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung anwendet.⁴¹ Sodann kategorisiert die Empfehlung in dreifacher Hinsicht:

- Drittstaaten, die diese Mindeststandards nicht einhalten, könnten in eine – allenfalls neu zu schaffende – nationale «Schwarze Liste» aufgenommen werden und mit solchen Drittstaaten bestehende Doppelbesteuerungsabkommen neu ausgehandelt, ausgesetzt oder beendet werden «je nachdem, was am ehesten dazu geeignet ist, die Einhaltung der Mindeststandards durch das betreffende Drittland zu verbessern».
- Drittstaaten, die die Mindeststandards einhalten, sollen hingegen von «Schwarzen Listen» gestrichen werden und die Mitgliedstaaten sollen erwägen, bilaterale Verhandlungen über den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen mit diesen Drittstaaten aufzunehmen.
- Drittstaaten, die sich zur Einhaltung des Mindeststandards verpflichten, sollte allenfalls eine engere Zusammenarbeit und Unterstützung angeboten werden, um ihnen bei der wirksamen Bekämpfung von Steuerhinterziehung und aggressiver Steuerplanung zu helfen (zB durch Entsendung von Steuersachverständigen) und – in Abhängigkeit von den erzielten Fortschritten – von der Aufnahme in eine «Schwarze Liste» absehen.

Derzeit arbeitet die – aufgrund von Aktion 9 des Aktionsplanes eingerichtete – «Plattform für verantwortungsvolles Handeln im Steuerwesen» («Platform for Tax Good Governance») an spezifischen Punkten der Kommissionsempfehlung, etwa im Hinblick auf das Heranziehen der Arbeit des «Global Forums»

⁴¹ Als potentiell schädliche Massnahmen werden jene angesehen, «die gemessen an den üblicherweise in dem betreffenden Drittland geltenden Besteuerungsniveaus eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung bis hin zur Nullbesteuerung bewirken», wobei sich ein solches Besteuerungsniveau «aus dem Nominalsteuersatz, aus der Steuergrundlage oder aus anderen einschlägigen Faktoren ergeben» kann. Bei der Beurteilung der Schädlichkeit dieser Massnahmen ist unter anderem zu berücksichtigen, ob zB die Vorteile ausschliesslich Gebietsfremden oder für Umsätze mit Gebietsfremden gewährt werden oder ob die Vorteile den Inlandsmarkt nicht berühren, so dass sie sich nicht auf die innerstaatliche Steuergrundlage auswirken, ob die Vorteile gewährt werden, auch ohne dass ihnen eine tatsächliche Wirtschaftstätigkeit und substantielle wirtschaftliche Präsenz in dem diese steuerlichen Vorteile bietenden Mitgliedstaat zugrunde liegt, ob die Regeln für die Gewinnermittlung bei Aktivitäten innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe von international allgemein anerkannten Grundsätzen, insbesondere von den in der OECD vereinbarten Regeln, abweichen oder ob es den steuerlichen Massnahmen an Transparenz mangelt, einschliesslich der Fälle einer laxeren und undurchsichtigen Handhabung der Rechtsvorschriften auf Verwaltungsebene. Bei Anwendung dieser Kriterien sollten die Mitgliedstaaten die Schlussfolgerungen der Gruppe Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung) in Bezug auf von ihr als schädlich beurteilte steuerliche Massnahmen berücksichtigen.

der OECD zur Beurteilung des Transparenzkriteriums und der Arbeit der Code of Conduct-Gruppe als Massstab für die Beurteilung schädlicher steuerlicher Massnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung.⁴² Darüber hinaus diskutiert die Plattform Kriterien für ein konsistentes Vorgehen hinsichtlich der Aufnahme von Drittstaaten in «Schwarze Listen» und des Ergreifens positiver bzw negativer Massnahmen durch die Mitgliedstaaten.

IV. Aggressive Steuerplanung

Ebenfalls gleichzeitig mit dem Aktionsplan hat die Kommission – in Umsetzung von Aktion 8 – eine (nicht bindende) Empfehlung «betreffend aggressive Steuerplanung» vorgelegt.⁴³ Etwas moralisierend weist die Kommission darauf hin, dass einige Steuerpflichtige durch komplexe und zuweilen künstliche Gestaltungen Steuerplanung betreiben, aggressive Steuerplanung gegen die Grundsätze für die soziale Verantwortung der Unternehmen verstossen⁴⁴ und konkrete Gegenmassnahmen aller Mitgliedstaaten das Funktionieren des Binnenmarktes verbessern könnte. «Aggressive Steuerplanung» scheint nach dem Verständnis der Kommission ein Aspekt der «Steuerungsumgehung»⁴⁵ zu sein und besteht darin,

«die Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken. Aggressive Steuerplanung kann in vielerlei Formen auftreten. Zu ihren Folgen gehören doppelte Abzüge (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).»⁴⁶

⁴² Zuletzt Plattform/005/2014/EN (Jänner 2014) und Plattform/8/2014/EN (Mai 2014).

⁴³ Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung, C(2012)8806 final (6. 12. 2012), begleitet von einem umfangreichen «Impact Assessment» SWD(2012)403 final (6. 12. 2012); dazu auch Lang, «Aggressive Steuerplanung» – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62 (62 ff).

⁴⁴ Siehe dazu die Mitteilung der Kommission «Eine neue EU-Strategie (2011-14) für die soziale Verantwortung der Unternehmen (CSR)», KOM(2011)681 endg. (25. 10. 2011).

⁴⁵ Diese wird auf der Webpage der Kommission folgendermassen definiert: «Bei der Steuerungsumgehung wird gesetzeskonform, manchmal am Rande der Rechtmässigkeit, gehandelt, um Steuern gering zu halten oder auszuschliessen, die sonst laut Gesetz gezahlt werden müssten. Dabei werden häufig der buchstäbliche Wortlaut des Gesetzes, Schlupflöcher und Unstimmigkeiten ausgenutzt, um einen Steuervorteil zu erhalten, der ursprünglich gesetzlich nicht beabsichtigt war.»

⁴⁶ So Pkt 2 der Erwägungsgründe zur Empfehlung der Kommission vom

Der EU-Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), Johannes Kepler Universität Linz

Vor diesem Hintergrund, aber nicht zwingend übereinstimmend mit ihrer eigenen Definition der «aggressiven Steuerplanung» empfiehlt die Kommission zwei konkrete Massnahmen: Einerseits die Einführung einer abkommensrechtlichen «Subject-to-Tax»-Klausel,⁴⁷ andererseits einer allgemeinen Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch. So legt die Kommission den Mitgliedstaaten zunächst nahe, in Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Mitgliedstaaten und mit Drittstaaten zur Vermeidung bestimmter doppelter Nichtbesteuerungen eine «Subject-to-Tax»-Klausel nach folgendem Muster aufzunehmen:

«Sieht dieses Abkommen vor, dass bestimmte Einkünfte nur in einem der Vertragsstaaten steuerpflichtig sind oder dass sie in einem der Vertragsstaaten besteuert werden können, so ist die Besteuerung dieser Einkünfte durch den anderen Vertragsstaat nur dann ausgeschlossen, wenn diese Einkünfte im ersten Vertragsstaat der Steuer unterliegen.»

Zudem werden die Mitgliedstaaten aufgefordert, auch ihre nationalen Befreiungsvorschriften nur unter der Bedingung anzuwenden, dass die Einkünfte im anderen Staat «der Steuer unterliegen». Dies tun sie nach der Empfehlung nur dann, «wenn sie in der betreffenden Rechtsordnung als steuerpflichtig behandelt werden und weder steuerbefreit bzw. vollständig anrechenbar sind noch dem Nullsatz unterliegen». Nach dieser Abgrenzung würde es also einen erheblichen und wohl unverhältnismässigen Unterschied machen, ob im Quellenstaat überhaupt keine Steuer oder aber äusserst geringe Steuer (etwa in der Höhe von wenigen Promillepunkten) einbehalten wird, obwohl beide Sachverhalte sehr ähnlich wären.⁴⁸ Die von der Kommission vorgeschlagene Klausel versucht freilich nur ein Symptom der fehlenden Steuerharmonisierung zu bekämpfen, wirkt auch in anderen Punkten unausgegoren⁴⁹ und beschränkt sich insbesondere nicht auf jene Fälle, in denen «Feinheiten ei-

nes Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen» ausgenutzt werden sollen.⁵⁰ Hinzu tritt das Bedenken, dass die Anwendung einer solchen «Subject-to-Tax»-Klausel womöglich dann problematisch wäre, wenn die Nichtbesteuerung auf eine unionsrechtlich genehmigte Beihilfe zurückgeht.⁵¹

Es ist zwar zutreffend, dass etwa die abkommensrechtliche Freistellungsmethode prinzipiell auch dann eingreift, wenn einer der Vertragsstaaten von seinem vorbehaltenen Besteuerungsrecht keinen Gebrauch macht, und Abkommen daher nicht nur die effektive, sondern auch die bloss virtuelle Doppelbesteuerung erfassen und zur doppelten Nichtbesteuerung («weisse Einkünfte») führen können.⁵² Allerdings ist nicht jede doppelte Nichtbesteuerung unerwünscht. Vielfach nimmt ein Staat sein Besteuerungsrecht aufgrund einer steuerpolitischen Entscheidung nicht wahr (zB Veräusserungsgewinne nach Ablauf einer Spekulationsfrist) und es ist rechtspolitisch durchaus fraglich, ob in diesen Fällen das Besteuerungsrecht automatisch auf den anderen Staat übergehen sollte.⁵³ So wurde speziell für Qualifikationskonflikte zur Vermeidung von doppelten Nichtbesteuerungen mit dem Update 2000 des OECD MA⁵⁴ eine besondere Regelung in Art 23A Abs 4 OECD MA eingefügt: So greift nämlich die Befreiungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaates dann nicht, wenn der Quellenstaat «dieses Abkommen so anwendet», dass er die Einkünfte von der Besteuerung ausnimmt oder sie dem Dividenden- oder Zinsenartikel zuordnet.⁵⁵

6.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung, C(2012)8806 final (6. 12. 2012). Anders aber noch die Begriffsbestimmung in der Mitteilung der Kommission über konkrete Massnahmen, auch in Bezug auf Drittländer, zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung Brüssel, COM(2012)351 (27. 6. 2012), 4, wonach aggressive Steuerplanung vorliege, «wenn künstliche Geschäfte oder Strukturen genutzt oder Unterschiede zwischen Steuersystemen so ausgenutzt werden, dass dies die Steuervorschriften der Mitgliedstaaten untergräbt und dem Fiskus noch mehr Steuereinnahmen entgehen». Kritisch zu diesen Definitionen Lang, «Aggressive Steuerplanung» – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62 (62 ff).

⁴⁷ Zu diesen ausführlich Schilcher, Subject-to-Tax-Klauseln in der österreichischen Abkommenspraxis (2004).

⁴⁸ Lang, «Aggressive Steuerplanung» – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62 (63 ff).

⁴⁹ Zur Kritik auch Lang, «Aggressive Steuerplanung» – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62 (64 ff).

⁵⁰ Im Rahmen der «Plattform für verantwortungsvolles Handeln im Steuerwesen» hat die Kommission offenbar den – in der Empfehlung nicht zum Ausdruck kommenden – Standpunkt eingenommen, dass ein Mitgliedstaat dann nicht zur Besteuerung angehalten sei, wenn die doppelte Nichtbesteuerung «deemed legitimate, i.e., known and accepted by both MS» ist; es sei nämlich nicht Ziel der «Subject-to-Tax»-Klausel, einen Mitgliedstaat zur Besteuerung zu verpflichten, sondern ihm die Besteuerung zu ermöglichen, «if it considers the situation abusive». Siehe den Bericht in Plattform/7/2014/EN (Mai 2014), 3.

⁵¹ In diese Richtung, wengleich in anderem Kontext, auch EuGH 23. 5. 1996, C-5/94, *Hedley Lomas (Ireland) Ltd.*, Slg 1996, I-2553, Rz 20 mwN.

⁵² Siehe aus der deutschen Judikatur zB BFH 10. 1. 2012, I R 66/09, BFHE 236, 304; BFH 19. 12. 2013, I B 109/13, BFH/NV 2014, 623. Ausführlich dazu Lang, General Report, in: IFA (Hrsg) *Double Non Taxation*, CDFI 89a (2004) 73 (73 ff); Lang, Rechtsquellen und Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, in: Achatz (Hrsg), *Internationales Steuerrecht*, DStJG 36 (2013) 7 (22 ff); umfassend die Beiträge in Lang (Hrsg), *Avoidance of Double Non-Taxation* (2003).

⁵³ Siehe auch Lang, «Aggressive Steuerplanung» – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62 (65).

⁵⁴ Bericht «The 2002 Update to the Model Tax Convention», vom Rat der OECD am 28. Jänner 2003 angenommen.

⁵⁵ OECD, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, Issues in International Taxation No. 6 (1999) Rz 113 ff; Art 23 Z 56.1 ff OECD MK.

Durch den Entfall der Befreiungsverpflichtung wird daher bei Qualifikationskonflikten die Einfachbesteuerung (im Ansässigkeitsstaat) sichergestellt. Durch die Bezugnahme auf «dieses Abkommen» ändert Art 23A Abs 4 OECD MA aber nichts an der Freistellungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaates, wenn der Quellenstaat der Ansicht ist, er könnte zwar abkommensrechtlich bestimmte Einkünfte besteuern, aber eine solche Besteuerung nach nationalem Recht nicht vornimmt.⁵⁶

Überdies empfiehlt die Kommission den Mitgliedstaaten, eine allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch anzuwenden, und schlägt folgenden Wortlaut vor:

«Eine künstliche Vorkehrung oder eine künstliche Reihe von Vorkehrungen, die mit dem wesentlichen Zweck eingeführt wurde, eine Besteuerung zu vermeiden und die zu einem steuerlichen Vorteil führt, bleibt ausser Acht. Die nationalen Behörden behandeln solche Vorkehrungen für steuerliche Zwecke entsprechend ihrer wirtschaftlichen Substanz.»

Die Kommission versucht in der Empfehlung, die unbestimmten Ausdrücke in dieser allgemeinen Klausel weiter zu konkretisieren. Beachtenswert ist vor allem, dass eine Vorkehrung oder eine Reihe von Vorkehrungen als künstlich gelten solle, «wenn sie keinen wirtschaftlichen Gehalt hat», wobei die Kommission eine Reihe von – nicht weiter gewichteten – «Indizien» für die Künstlichkeit präsentiert.⁵⁷ Für die Frage, ob eine Vorkehrung oder eine Reihe von Vorkehrungen zu einem steuerlichen Vorteil geführt hat, sei der «Steuerbetrag, den der Steuerpflichtige angesichts dieser Vorkehrung(en) schuldet, mit dem Betrag zu vergleichen, den derselbe Steuerpflichtige unter denselben Umständen ohne diese Vorkehrung(en) schulden würde».⁵⁸ Derzeit arbeitet auch die – aufgrund von Aktion 9 des Aktionsplanes

eingerrichtete – «Plattform für verantwortungsvolles Handeln im Steuerwesen» («Platform for Tax Good Governance») an der weiteren Präzisierung der Kommissionsempfehlung.⁵⁹ Freilich krankt bereits der Vorschlag der Kommission an den typischen Problemen genereller Anti-Missbrauchsklauseln, legt sie doch zB die Beurteilung der wirtschaftlichen «Vernunft» in die Hände der Finanzverwaltungen und allgemein die Rechtsanwendung in das «Rechtsgefühl» des Interpreten.⁶⁰

V. «Hybridanleihen» in der Mutter-Tochter-RL

Der Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung widmet sich auch den von der Mutter-Tochter-RL⁶¹ geregelten grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen: So setzte sich Aktion 14 die Gewährleistung zum Ziel, «dass die Anwendung der Richtlinie nicht ungewollt wirksame Massnahmen gegen eine doppelte Nichtbesteuerung von hybriden Anleihestrukturen verhindert». Massnahmen gegen sogenannte «internationale Steuerarbitrage» bzw «Hybrid Mismatch Arrangements» stehen nicht nur auf der Agenda der OECD im Rahmen ihres Projekts zu «Base Erosion and Profit Shifting» (BEPS),⁶² sondern sind auch Bestandteil des steuerlichen Fokus der Europäischen Union. Spezifische Bedenken haben seit jeher jene «hybriden» Gestaltungen ausgelöst, bei denen durch die unterschiedliche Qualifikation eines Finanzierungsinstruments in zwei Staaten eine doppelte Nichtbesteuerung ausgelöst wird.⁶³ Internationale Steuerarbitrage

⁵⁶ Art 23 Tz 56.2 OECD-MK.

⁵⁷ So werden die nationalen Behörden aufgefordert, bei der Entscheidung, ob eine Vorkehrung oder eine Reihe von Vorkehrungen künstlich ist, zu prüfen, ob eine oder mehrere der folgenden Situationen vorliegt: (a) die rechtlichen Merkmale der einzelnen Schritte, aus denen eine Vorkehrung besteht, stehen nicht im Einklang mit der rechtlichen Substanz der Vorkehrung als Ganzes; (b) die Vorkehrung oder die Reihe von Vorkehrungen wird auf eine Weise ausgeführt, die bei einem als vernünftig anzusehenden Geschäftsgebaren in der Regel nicht angewandt würde; (c) die Vorkehrung oder die Reihe von Vorkehrungen umfasst Elemente, die die Wirkung haben, einander auszugleichen oder zu aufzuheben; (d) die Transaktionen sind zirkulär; (e) die Vorkehrung oder die Reihe von Vorkehrungen führt zu einem bedeutenden steuerlichen Vorteil, der sich aber nicht in den vom Steuerpflichtigen eingegangenen unternehmerischen Risiken oder seinen Cashflows widerspiegelt; (f) der erwartete Gewinn vor Steuern ist unbedeutend im Vergleich zum Betrag des erwarteten steuerlichen Vorteils.

⁵⁸ Im diesem Kontext sei zu prüfen, ob einer oder mehrere der folgenden Fälle vorliegt: (a) ein Betrag ist nicht in der Steuerbemessungsgrundlage enthalten; (b) der Steuerpflichtige nutzt einen Abzug; (c) es entsteht ein Verlust für steuerliche Zwecke; (d) es ist keine Quellensteuer fällig; (e) eine ausländische Steuer wird ausgeglichen.

⁵⁹ Zuletzt Plattform/006/2014/EN (Jänner 2014) und Plattform/7/2014/EN (Mai 2014).

⁶⁰ Zur Kritik ausführlich zB Lang, «Aggressive Steuerplanung» – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62 (66 ff).

⁶¹ Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung), ABl L 345/8 (29. 12. 2011), idF Richtlinie 2013/13/EU des Rates vom 13. Mai 2013 zur Anpassung bestimmter Richtlinien im Bereich Steuern anlässlich des Beitritts der Republik Kroatien, ABl L 141/30 (28. 5. 2013).

⁶² Action 2 im OECD *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (19. 7. 2013); siehe auch das BEPS Deliverable vom September 2014 und zuvor zB den *Discussion Draft Hybrid Mismatch Arrangements* (4. 4. 2014); dazu etwa *Schnitger/Oskamp*, Empfehlungen der OECD zur Neutralisierung von «Hybrid Mismatches», ISTR 2014, 385 (385 ff); *Lüdicke*, «Tax Arbitrage» with Hybrid Entities: Challenges and Responses, BIT 2014, 309 (309 ff); *Staats*, Zur Neutralisierung hybrider Gestaltungen – Der OECD-Bericht zu Massnahme 2 des BEPS-Aktionsplans, ISTR 2014, 749 (749 ff).

⁶³ Siehe zB das Arbeitsdokument der Kommission zum «Impact Assessment», SWD(2013)474 (25. 11. 2013), 11. Allgemein zur internationalen Steuerarbitrage zB *Kofler/Kofler*, Internationale Steuerarbitrage, in: *Brähler/Lösel* (Hrsg), Deutsches und internationales Steuerrecht – Gegenwart und Zukunft, FS Djanani (2008) 381 ff; *Kofler*, Steuergestaltung im Europäischen

Der EU-Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), Johannes Kepler Universität Linz

durch hybride Finanzinstrumente beruht nämlich auf der unterschiedlichen Qualifikation dieser Instrumente durch die beteiligten Jurisdiktionen (Eigen- bzw Fremdkapital) mit der typischen Konsequenz, dass Zahlungen in mehreren Steuerrechtsordnungen unterschiedlich eingeordnet werden: Während eine Jurisdiktion die Zahlungen als Dividenden betrachtet und allenfalls eine Begünstigung (zB Schachtelprivileg) gewährt, qualifiziert sie die andere als abzugsfähige Zinszahlungen.⁶⁴

Die steuerplanerische Nutzung solcher Divergenzen («Inkongruenzen») zwischen den Rechtsordnungen unterscheidet sich konzeptionell klar sowohl vom Ausnutzen eines (unfairen) Steuerwettbewerbs als auch von missbräuchlichen Gestaltungen⁶⁵ oder gar einer «Steuerhinterziehung».⁶⁶ Sie wird aber bisweilen als «aggressive Steuerplanung»,⁶⁷ als «ungerechtfertigter steuerlicher Vorteil»⁶⁸ oder als unerwünschtes Ausnutzen eines «Schlupflochs» angesehen, wodurch Gesellschaften «bei grenzübergreifenden Sachverhalten der Besteuerung entgegen» könnten, charakterisiert.⁶⁹ Bereits die EU Gruppe zum Verhaltenskodex hatte daher im Mai 2010 vorgeschlagen, dass, «[i]nsoweit Zahlungen im Zuge einer Hybridanleihegestaltung als abzugsfähige Aufwendung des Schuldners ein-

gestuft werden, [...] die Mitgliedstaaten dafür keine Steuerbefreiung für Gewinnausschüttungen im Rahmen eines Beteiligungsgewinns [gewähren]».⁷⁰

Obwohl bereits mehrere Mitgliedstaaten dieser Empfehlung gefolgt sind (zB Österreich mit § 10 Abs 7 öKStG⁷¹ und Deutschland mit § 8b Abs 1 2. Satz dKStG), hegte die Kommission Zweifel, ob solche Regelungen der Mutter-Tochter-RL widersprechen könnten.⁷² Denn obwohl die Mutter-Tochter-RL den Mitgliedstaaten der Muttergesellschaft in ihrem Art 4 die Wahl zwischen der Befreiungsmethode und der indirekten Anrechnungsmethode eröffnet, könne bei hybriden Finanzinstrumenten die Richtlinie im Fall der Wahl der Befreiungsmethode durch einen Mitgliedstaat nach – zweifelhafter⁷³ – Ansicht der

und Internationalen Recht, in: *Hüttemann* (Hrsg), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 34 (2010) 213 (232 ff).

⁶⁴ Für eine umfassende Diskussion siehe vor allem den Generalbericht von *Duncan* in IFA (Hrsg), Tax treatment of hybrid financial instruments in cross-border transactions, CDFI 85a (2000) 51 (51 ff); weiters auch *Krahmal*, International Hybrid Instruments: Jurisdiction Dependent Characterization, 5 Houston Business and Tax Law Journal 2005, 98 (98 ff); *Rosenbloom*, International Tax Arbitrage and the »International Tax System«, 53 Tax Law Rev. 2000, 137 (142); *Harter*, International Tax Arbitrage: Is It a Problem? Whose Problem Is It? 41 Tax Mgm't Memorandum, Apr. 24, 2000, 139 (148); *Rosenzweig*, Harnessing the Costs of International Tax Arbitrage, 26 Va. Tax Rev. 2007, 555 (563).

⁶⁵ Ausführlich zB *Boyle*, Cross-Border Tax Arbitrage – Policy Choices and Political Motivations, BTR 2005, 527 (528); *Kofler/Kofler*, Internationale Steuerarbitrage, in: *Brähler/Lösel* (Hrsg), Deutsches und internationales Steuerrecht – Gegenwart und Zukunft, FS Djanani (2008) 381 (382 f mwN).

⁶⁶ Völlig verfehlt daher die Diktion in der Entschliessung des Europäischen Parlaments vom 19. April 2012 zur Forderung nach konkreten Massnahmen zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (2012/2599/ (RSP), P7_TA(2012)0137 («Steuerhinterziehungen mit Hilfe hybrider Finanzinstrumente» bzw «evasion via hybrid financial instruments»).

⁶⁷ *Steiner*, Aggressive Steuerplanung – oder wo das Geld hinfließt, SWI 2007, 308 (308 ff); siehe aber auch *Rosenbloom*, International Tax Arbitrage and the »International Tax System«, 53 Tax Law Review 2000, 137 (143): «The beauty of international tax arbitrage, when practiced most skillfully, is that none of the objections to aggressive or abusive tax planning should apply anywhere because, from the vantage point of any single country, there is neither aggressiveness nor abuse».

⁶⁸ So Rz 1248 der österreichischen KStR 2013.

⁶⁹ Begründung des Kommissionsvorschlags COM(2013)814 (25. 11. 2013), 4 f.

⁷⁰ Bericht der Gruppe zum Verhaltenskodex vom 25. Mai 2010, Dok. 10033/10, FISC 47 Rz 31.

⁷¹ Für ausführliche Analysen auch der technischen Fragen dieser Vorschrift siehe zB *Andreas*, Mit Kanonen auf Spatzen? Geplante Änderungen im KStG und UmrStG, taxlex 2010, 454 (455); *Schindler/Twardosz*, Steuerliche Neuerungen für Finanzierungen im Konzern, GES 2011, 27 (28); *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) Anh Tz 7 ff; *Wilplinger/Primik*, Budgetbegleitgesetz 2011 – Neuerungen für Kapitalgesellschaften und deren Auswirkungen, FJ 2011, 104 (105 f); *Marchgraber/Titz*, Die Wirkungsweise des § 10 Abs 7 KStG im System der Beteiligungsertragsbefreiung, ÖStZ 2011/640, 373 (373 ff); *Kofler/Kirchmayr*, Beteiligungsertragsbefreiung und Internationale Steuerarbitrage“, GES 2011, 449 (449 ff); *Stefaner*, Wann greift die Besteuerung von grenzüberschreitenden Beteiligungserträgen gemäss § 10 Abs 7 KStG? SWI 2012, 276 (276 ff); *Stefaner*, Besteuerung von Beteiligungserträgen gemäss § 10 Abs 7 KStG auch bei fehlendem Abzug im Ausland? SWI 2012, 443 (443 ff); ausführlich auch *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988) (24. Lfg, Nov. 2013) § 10 Tz 368 ff.

⁷² Siehe die Begründung des Kommissionsvorschlags COM(2013)814 (25. 11. 2013), 3.

⁷³ Dies ist deshalb zweifelhaft, weil die Mutter-Tochter-RL den Mitgliedstaaten die Wahl zwischen Anrechnungs- und Befreiungsmethode offen lässt und es insbesondere nicht ausschliesst, dass ein Mitgliedstaat zwar grundsätzlich die Befreiungsmethode wählt, aber etwa in Fällen der ausländischen Niedrigbesteuerung zur Anrechnungsmethode wechselt (sog «Switch-Over-Klauseln», zB § 10 Abs 4 bis 6 KStG; siehe ausführlich *Kofler*, Mutter-Tochter-Richtlinie (2011) Art 4 Rz 6 mwN). Das von der Kommission herangezogene Urteil in der Rs Cobelfret (EuGH 12. 2. 2009, C-138/07, Slg 2009, I-731) stellt dies mE – entgegen der Ansicht der Kommission (im Arbeitsdokument SWD(2013)474, 5 m FN 4) – keineswegs in Frage. Es war daher den Mitgliedstaaten schon nach der bisherigen Fassung der Mutter-Tochter-RL möglich, hybride Gestaltungen weitgehend durch eine Nichtbefreiung zu bekämpfen. Denn obwohl durchaus Zweifel an der konkreten Implementation der Anrechnungsmethode in mehrstufigen Konzernen bestehen (dazu *Marchgraber*, Tackling Deduction and Non-Inclusion Schemes – The Proposal of the European Commission, ET 2014, 133 (136 ff)), scheint dennoch klar, dass in einem zweistufigen Konzern die indirekte Anrechnung wie eine Nichtbefreiung wirkt, da aufgrund der Abzugsfähigkeit der Gewinnausschüttung auf Ebene der Tochtergesellschaft keine Steuer auf der Ausschüttung lastet, die im Staat der Muttergesellschaft anzurechnen wäre (siehe zB *Kofler/Kirchmayr*, Beteiligungsertragsbefreiung und Internationale

Kommission auch so verstanden werden, dass selbst einer im Staat der Tochtergesellschaft abzugsfähigen Gewinnausschüttung die Befreiung nicht verwehrt werden dürfte.⁷⁴ Die Kommission hat daher – auf einer Linie mit dem Europäischen Parlament⁷⁵ – die Thematik der hybriden Finanzierungsinstrumente zunächst im Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung⁷⁶ aufgegriffen, eine «Stakeholders' Consultation»⁷⁷ durchgeführt und schliesslich im November 2013 einen Vorschlag zur Änderung der Richtlinie unterbreitet.⁷⁸ Über diesen Teil des Vorschlags wurde im Rat am 20. Juni 2014 politische Einigung erzielt⁷⁹ und am 8. Juli 2014 die Änderung der Mutter-Tochter-RL beschlossen;⁸⁰ diese ÄnderungsRL wurde sodann am 25. Juli 2014 im Amtsblatt veröffentlicht⁸¹ und ist bis 31. Dezember 2015 von den Mitgliedstaaten umzusetzen.

Der letztlich vom Rat verabschiedeten Fassung gingen freilich intensive Diskussionen voraus. Nach dem Kommissionsvorschlag sollte die in Art 4 Abs 1 lit a der Richtlinie verankerte Befreiungsmethode für ausgeschüttete Gewinne zunächst derart neu gefasst werden, dass

Steuerarbitrage“, GES 2011, 449 (449 ff)). Vor diesem Hintergrund wirkt die Änderung der Richtlinie daher im Grunde nicht (nur) dahingehend, dass den Mitgliedstaaten Massnahmen gegen hybride Gestaltungen ermöglicht würden, sondern vielmehr (und vor allem) dahingehend, dass sie zu solchen Massnahmen verpflichtet werden.

⁷⁴ Begründung des Kommissionsvorschlags COM(2013)814 (25. 11. 2013), 2 f; deutlich auch das Arbeitsdokument SWD(2013)474 (25. 11. 2013), 11.

⁷⁵ Entschliessung des Europäischen Parlaments vom 19. April 2012 zur Forderung nach konkreten Massnahmen zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (2012/2599/RSP), P7_TA(2012)0137, in der das Parlament «eine Überprüfung der Mutter-/Tochter-Richtlinie und der Richtlinie über Zinserträge und Lizenzgebühren, um Steuerhinterziehungen mit Hilfe hybrider Finanzinstrumente in der EU zu verhindern» forderte.

⁷⁶ Siehe Aktion 14 der Mitteilung der Kommission «Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung», COM(2012)722 (6. 12. 2012).

⁷⁷ Stakeholders' consultation concerning an amendment of the Parent-Subsidiary-Directive with respect to hybrid loan structures, D.1 (2013) (27. 3. 2013).

⁷⁸ COM(2013)814 (25. 11. 2013), samt Impact Assessment in SWD(2013)474 und Zusammenfassung in SWD(2013)473; zustimmender Bericht des EU Parlaments in A7-0243/2014 (24. 3. 2014). Für Analysen des Kommissionsvorschlags siehe *Weber*, Proposal for a Common Anti-abuse provision and anti-hybrid loan arrangements in the Parent-Subsidiary Directive, H&I 2014/3, 47 ff; *Marchgraber*, Tackling Deduction and Non-Inclusion Schemes – The Proposal of the European Commission, ET 2014, 133 (133 ff); *Listl*, Anmerkungen zum Entwurf der Änderung der EU Mutter-Tochter-Richtlinie vom 25. 11. 2013, IStR 2014, 448 (448 ff).

⁷⁹ Dok. 10419/14 FISC 92 ECOFIN 529 (20. 6. 2014), 8.

⁸⁰ Siehe die Pressemitteilung Dok. 11647/14 PRESSE 387 (8. 7. 2014).

⁸¹ Richtlinie 2014/86/EU des Rates vom 8. Juli 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 219/40 (25. 7. 2014).

«der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und der Mitgliedstaat der Betriebsstätte diese Gewinne insoweit nicht [besteuern], als sie von der Tochtergesellschaft nicht abgezogen werden können».

Für die in Art 4 Abs 1 lit b der Richtlinie als Alternative verankerte indirekte Anrechnungsmethode erblickte die Kommission – trotz der unklaren Funktionsweise bei tiefer strukturierten Konzernen⁸² – explizit keinen Handlungsbedarf.⁸³ Bereits der von der Kommission vorgeschlagene Wortlaut führte aber zu Unklarheiten: Während die Kommission deutlich – und aufgrund des Zusammenspiels von Art 1 und 4 der Richtlinie wohl zu Recht – davon ausging, dass der im Staat der Tochtergesellschaft abzugsfähige Teil im Staat der Muttergesellschaft besteuert werden müsse,⁸⁴ verstand das Schrifttum die vorgeschlagene Klausel dahingehend, dass sie entweder keine eine Verpflichtung zur Besteuerung vorsehe (sondern zu einer solchen lediglich berechtige)⁸⁵ oder aber den jeweiligen Mitgliedstaat dazu verpflichte, zur indirekten Anrechnung zu wechseln, da für den abzugsfähigen Teil der Gewinnausschüttung die Befreiungsmethode eben nicht anwendbar sei.⁸⁶ Diese Diskussion ist aufgrund der Entwicklungen im Rat hinfällig geworden: Die ÄnderungsRL zur Behandlung hybrider Finanzinstrumente sieht nämlich nunmehr in Art 4 Abs 1 lit a klar eine Besteuerungsverpflichtung vor:

So «besteuern» bei Wahl der Befreiungsmethode «der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und der Mitgliedstaat der Betriebsstätte diese Gewinne insoweit nicht, als sie von der Tochtergesellschaft nicht abgezogen werden können, und besteuern sie diese Gewinne insoweit, als sie von der Tochtergesellschaft abgezogen werden können [...]»

Diese Änderung bezieht sich ausschliesslich auf Situationen, in denen die Zahlung (teilweise) im Staat der Tochtergesellschaft abzugsfähig ist.⁸⁷ Der deutsche Wortlaut des neuen Art 4 Abs 1 lit a der Richtlinie scheint vorderhand darauf hinzudeuten, dass es auf die abstrakte Abzugsfähigkeit ankomme (arg «abgezogen werden können»), ist aber wohl dahingehend einzuschränken, dass der konkrete steuerliche Abzug mass-

⁸² Dazu *Marchgraber*, Tackling Deduction and Non-Inclusion Schemes – The Proposal of the European Commission, ET 2014, 133 (136 ff).

⁸³ Siehe das Arbeitsdokument SWD(2013)474 (25. 11. 2013), 5.

⁸⁴ Siehe den Kommissionsvorschlag COM(2013)814 (25. 11. 2013), 4 und 7, sowie das Arbeitsdokument SWD(2013)474 (25. 11. 2013) 15 («obligation to tax»).

⁸⁵ *Marchgraber*, Tackling Deduction and Non-Inclusion Schemes – The Proposal of the European Commission, ET 2014, 133 (135 f).

⁸⁶ *Weber*, Proposal for a Common Anti-abuse provision and anti-hybrid loan arrangements in the Parent-Subsidiary Directive, H&I 2014/3, 47 (56).

⁸⁷ Siehe auch die Begründung in COM(2013)814 (25. 11. 2013), 4.

Der EU-Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), Johannes Kepler Universität Linz

geblich ist,⁸⁸ was auch die auf eine doppelte Nichtbesteuerung abstellenden Erklärungen der Kommission zum Ratsprotokoll bestätigen.⁸⁹ Nur der tatsächlich abzugsfähige Teil ist sodann zwingend im Staat der Muttergesellschaft zu «besteuern». Allgemeine, von einer Ausschüttung unabhängige Regelungen lösen daher das Besteuerungsgebot nicht aus (zB Vorschriften über eine fiktive Eigenkapitalverzinsung).⁹⁰ Was den Staat der Tochtergesellschaft betrifft, hat die Kommission zudem die Position eingenommen, dass

«[a]uf die von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne [...] keine Quellensteuer erhoben [würde], da die Zahlung im Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft als Zinszahlung im Rahmen der Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren gelten würde. Im Rat ist ein Vorschlag anhängig, die in der Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren vorgesehene Mindestbeteiligung von 25 % an die 10 % in der Mutter-Tochter-Richtlinie anzupassen [Anm: KOM (2011)714]. Darüber hinaus werden hybride Finanzgestaltungen in der Regel in Mitgliedstaaten konstruiert, in denen die Quellensteuer auf Zinszahlungen nach inländischen Bestimmungen oder Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen Null beträgt.»⁹¹

Selbst wenn man von der Frage der Erforderlichkeit der Besteuerungsverpflichtung (Art 115 AEUV) und der Vereinbarkeit mit dem Subsidiaritäts- und Verhältnismäßigkeitsprinzip (Art 5 Abs 3 EUV) absieht,⁹² wirft die «Besteuerungsverpflichtung»

eine Reihe von Fragen auf:⁹³ Während der Wortlaut des neuen Art 4 Abs 1 lit a der Richtlinie keine weiteren Details spezifiziert, erläutert die Präambel, dass zur Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung «der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und der Mitgliedstaat ihrer Betriebsstätte diesen Gesellschaften nicht gestatten [sollten], die Steuerbefreiung für empfangene Gewinnausschüttungen in Anspruch zu nehmen, insoweit diese Gewinne von der Tochtergesellschaft der Muttergesellschaft abgezogen werden können».⁹⁴ Die Stossrichtung die Änderung bezieht sich daher spezifisch auf die zwingende Nichtbefreiung des abzugsfähigen Teils der Gewinnausschüttung; der abzugsfähige Teil hat damit in die steuerliche Bemessungsgrundlage der Muttergesellschaft einzugehen hat; damit wird ausdrücklich eine Besteuerungsverpflichtung geschaffen – ein Novum in den Konzernsteuerrichtlinien.⁹⁵ Nicht erforderlich ist hingegen eine effektive Besteuerung dieses Teils (zB in einer Verlustsituation der Muttergesellschaft); aber auch die Anwendung eines speziellen – grundfreiheits- und beihilfenrechtskonformen – Steuersatzes ist nicht ausgeschlossen. Die Einschränkung der Regelung auf faktische Nichtbesteuerungen aufgrund von Inkongruenzen findet sich auch im Entwurf einer zur Aufnahme in das Ratsprotokoll bestimmten Erklärung der Kommission: Dort hebt die Kommission hervor, dass die vorgeschlagenen Änderungen «in Fällen einer doppelten Nichtbesteuerung aufgrund von Inkongruenzen zwischen den Mitgliedstaaten bei der steuerlichen Behandlung von Gewinnausschüttungen, die zu unbeabsichtigten steuerlichen Vorteilen führen, gelten», und bestätigt, dass diese «nicht gelten sollen, wenn keine doppelte Nichtbesteuerung vorliegt oder wenn die Anwendung zu einer Doppelbesteuerung der Gewinnausschüttungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften führen würde».⁹⁶

⁸⁸ Ebenso *Desens*, Ist die neue Korrespondenzregel in der Mutter-Tochter-Richtlinie mit dem Unionsrecht vereinbar? IStR 2014, 825 (827); siehe zu dieser Diskussion auch *Hagemann/Kahlenberg*, Sekundärrechtliche Reaktionen auf aggressive Steuerplanungsaktivitäten – Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie, IStR 2014, 840 (842 f). Die Einschränkung auf den tatsächlichen Abzugs kommt wohl zB auch in der englischen Sprachfassung zum Ausdruck (arg «to the extent that such profits are deductible by the subsidiary»).

⁸⁹ Dok. 11291/14 ADD 1 FISC 104 ECOFIN 706 (27. 6. 2014); siehe auch Dok. 10419/14 FISC 92 ECOFIN 529 (20. 6. 2014), 9.

⁹⁰ Ebenso *Desens*, Ist die neue Korrespondenzregel in der Mutter-Tochter-Richtlinie mit dem Unionsrecht vereinbar? IStR 2014, 825 (827).

⁹¹ COM(2013)814 (25. 11. 2013), 7.

⁹² Ausführlich und kritisch *Desens*, Ist die neue Korrespondenzregel in der Mutter-Tochter-Richtlinie mit dem Unionsrecht vereinbar? IStR 2014, 825 (827 f). Eine körperschaftsteuerliche Besteuerungsverpflichtung auf Basis der allgemeinen Binnenmarktkompetenz des Art 115 AEUV scheint auf den ersten Blick zumindest ungewöhnlich. Die Kommission hat sich daher darzulegen bemüht, warum uni- oder bilaterales Handeln der Mitgliedstaaten das Problem nicht beseitigen könnten, sondern vielmehr zu neuen Inkongruenzen und Hindernissen führen würden (siehe das Arbeitspapier SWD(2013)474 (25. 11. 2013), 14, und die Analyse im Kommissionsvorschlag COM(2013)814 (25. 11. 2013), 5). In der Tat könnte hier allenfalls auch argumentiert werden, dass die doppelte Nichtbesteuerung – ebenso wie die Doppelbesteuerung – nicht mit dem Binnenmarkt vereinbar ist und daher ein Handeln der EU erfordere (siehe in diese Richtung bereits den Anhang II

der Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses zum Thema «Die Steuern in der Europäischen Union – Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme», ABI C 296/37 (29. 9. 1997); weiters *Kofler*, Double Taxation and European Law: Analysis of the Jurisprudence, in: *Rust* (Hrsg), Double Burdens within the European Union (2011) 97 ff).

⁹³ Siehe für erste Analysen zB *Kofler*, «Hybride Finanzinstrumente» in der Mutter-Tochter-RL, ZFR 2014/137, 214 (214 ff); *Haase*, Gedanken zu Art. 4 Abs. 1 lit. a) Mutter-Tochter-Richtlinie n. F., IStR 2014, 650 (650 ff) (zum Verhältnis zu abkommensrechtlichen Schachtelprivilegien); *Desens*, Ist die neue Korrespondenzregel in der Mutter-Tochter-Richtlinie mit dem Unionsrecht vereinbar? IStR 2014, 825 (825 ff) (auch mit grundfreiheitsrechtlichen Bedenken); *Hagemann/Kahlenberg*, Sekundärrechtliche Reaktionen auf aggressive Steuerplanungsaktivitäten – Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie, IStR 2014, 840 (840 ff); *Kofler*, Hybrid Loans in the Parent-Subsidiary-Directive, in: *Valente* (Hrsg), Elusione Fiscale Internazionale (2014), 682 (682 ff).

⁹⁴ Punkt 3 der Präambel der Richtlinie 2014/86/EU, ABI L 219/40 (25. 7. 2014).

⁹⁵ Dazu *Desens*, Ist die neue Korrespondenzregel in der Mutter-Tochter-Richtlinie mit dem Unionsrecht vereinbar? IStR 2014, 825 (827 f).

⁹⁶ Dok. 11291/14 ADD 1 FISC 104 ECOFIN 706 (27. 6. 2014); siehe auch Dok.

Bemerkenswert ist schliesslich, dass weder das Unionsrecht noch die nationalen Rechtsordnungen Regelungen für den umgekehrten Fall vorsehen: So kannte etwa das österreichische Steuerrecht bis vor kurzem keine Regelung für jene Konstellation, in der in Österreich Zinsen zum Abzug zugelassen werden (zB bei einem Genussrecht), die beim ausländischen Empfänger als steuerfreie Beteiligungserträge qualifiziert werden.⁹⁷ Allerdings wurde mit dem AbgÄG 2014⁹⁸ in § 12 Abs 1 Z 10 KStG eine spezielle «Abzugsschranke» für Zins- und Lizenzgebührensahlungen eingeführt, die bei der empfangenden, konzernzugehörigen Körperschaft «niedrigstbesteuert» sind.⁹⁹ Eine solche «Niedrigstbesteuerung» liegt unter anderem dann vor, wenn die Zinsen bei der empfangenden Körperschaft «aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung keiner Besteuerung» oder «einem Steuersatz von weniger als 10%» unterliegen. Angesichts dieses breiten Wortlauts scheint es auch nicht ausgeschlossen, dass österreichische «Zinszahlungen», die im Ausland als befreite Gewinnausschüttungen qualifiziert werden, im Inland nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG nicht abzugsfähig sind.¹⁰⁰ Bejaht man dies, liegt freilich das bisher ungelöste Folgeproblem auf der Hand, welcher Staat «Besteuerungsvorrang» hat, wenn auch das Ausland (wie demnächst alle EU-Mitgliedstaaten) eine Nichtbefreiung abzugsfähiger Zahlungen vorsehen (wie derzeit schon § 10 Abs 7 öKStG), zumal die Abzugsfähigkeit im Zahlerstaat von der Befreiung im Empfängerstaat abhängt und umgekehrt.

Der Fokus auf Fälle der doppelten Nichtbesteuerung lässt schliesslich die umgekehrte Situation ausser Betracht: Weder die Mutter-Tochter-RL noch – soweit ersichtlich – die nationalen Rechtsordnungen enthalten flächendeckende Regelungen für den Fall einer doppelten Besteuerung hybrider Finanzierungen, wenn also das Ausland bei Zahlungen aus einem hybriden Finanzinstrument von einer nichtabzugsfähigen Ausschüttung ausgeht, während im Empfängerstaat steuerpflichtige Zinsen erblickt werden.

10419/14 FISC 92 ECOFIN 529 (20. 6. 2014), 9.

⁹⁷ Siehe auch *Schindler/Twardosz*, Steuerliche Neuerungen für Finanzierungen im Konzern, GES 2011, 27 (28).

⁹⁸ ÖBGBl I 2014/13.

⁹⁹ Dazu zB *Schlager/Titz*, Ertragsteuerliche Änderungen im AbgÄG 2014 – ein Überblick, RWZ 2014/18, 65 (71 ff); *Amberger/Petutschnig*, Abgabenänderungsgesetz 2014: Änderungen im EStG und KStG für Unternehmen, ÖStZ 2014/110, 70 (77 ff); *Kofler/Marschner*, Abgabenänderungsgesetz 2014: Änderungen im Aussensteuerrecht, SWK 2014, 455 (461 ff); *Wimpissinger*, Ist die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren nach § 12 KStG unionsrechtswidrig? SWI 2014, 220 (220 ff); *Zöchling/Plott*, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzgebühren, RdW 2014/243, 215 (215 ff); *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern, ÖStZ 2014/314, 223 (223 ff).

¹⁰⁰ So zuletzt *Laibacher*, Aus für das Steuersparmodell nach dem DBA Brasilien? SWI 2014, 311 (311 ff).

VI. Missbrauchsbekämpfungsvorschriften im EU-Recht

Nicht nur die OECD beschäftigt sich im Rahmen des BEPS-Projektes mit Themen des Missbrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen,¹⁰¹ sondern auch der EU-Aktionsplan greift das Thema des Missbrauchs für das Richtlinienrecht auf. So sieht er als Aktion 15 vor, dass «die Kommission die Missbrauchsbekämpfungsvorschriften in der Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren, der Fusionsrichtlinie und der Mutter-/Tochterrichtlinie im Hinblick auf die Grundsätze überprüfen [wird], die ihrer Empfehlung in Bezug auf aggressive Steuerplanung zugrunde liegen». Das direkt-steuerliche Richtlinienrecht enthält bereits derzeit verschiedene Antimissbrauchs-klauseln.¹⁰² Während jene in der FusionsRL¹⁰³ und der Zinsen-Lizenzgebühren-RL¹⁰⁴ bereits relativ konkret sind und speziell für die letztgenannte Richtlinie ein bereits seit 2011 anhängiger Kommissionsvorschlag eine erweiterte «Subject-to-Tax»-Klausel vorsieht,¹⁰⁵ enthält die Mutter-Tochter-RL nur einen allgemeinen Anwendungsvorbehalt nationaler und staatsvertraglicher Missbrauchs-klauseln. Sie steht nämlich nach ihrem Art 1 Abs 2 «der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegen». Diese Klausel spricht damit sowohl den Staat der Muttergesellschaft als auch jenen der Tochtergesellschaft an und bezieht sich unmittelbar auf nationale und in bi- und multilateralen DBA enthaltene Bestimmungen, und zwar unabhängig davon, ob diese bereits zum

¹⁰¹ Siehe Aktion 6 im OECD *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (19. 7. 2013) und das BEPS-Deliverable «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances» (16. 9. 2014).

¹⁰² Siehe Art 1 Abs 2 der Mutter-Tochter-RL, Art 15 Abs 1 der kodifizierten FusionsRL (früher: Art 11 Abs 1 FRL) und Art 5 der Zinsen-Lizenzgebühren-RK; vgl auch Art. 8 Abs. 1 der Schiedskonvention.

¹⁰³ Art 15 Abs 1 der Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19. Oktober 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (kodifizierte Fassung) ABl L 310/34(25. 11. 2009) idgF.

¹⁰⁴ Art 5 Abs 2 der Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 157/49 (26. 6. 2003) idgF.

¹⁰⁵ Siehe Art 1 Abs 1 des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung), KOM(2011)714 endg., und dazu zB *Kofler/ Lopez Rodriguez*, Beneficial Ownership and EU Law, in: *Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck* (Hrsg), Beneficial Ownership: Recent Trends (2013) 215 (222 ff).

Der EU-Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), Johannes Kepler Universität Linz

Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie existiert haben oder erst danach eingeführt oder vereinbart wurden. Der Begriff der «Bestimmungen» erfasst dabei nicht nur spezifische Normen, sondern auch allgemeine Anti-Missbrauchsvorschriften (wie zB § 42 dAO oder § 22 öBAO) und sogar ungeschriebene, richterrechtliche Doktrinen (zB «*fraus legis*» oder «*substance-over-form*»).¹⁰⁶ Der unionsrechtliche Fokus liegt freilich derzeit darauf, ob nationale Anti-Missbrauchsbestimmungen mit den Standards des Richtlinienrechts übereinstimmen, ob also nur jene Gestaltungen aufgegriffen werden, die vom unionsrechtlichen Missbrauchs begriff erfasst sind.¹⁰⁷

Von der Kommission wurde offenbar die allgemeine Anwendungsvorbehalt in der Mutter-Tochter-RL als unbefriedigend empfunden: Die bestehenden nationalen Antimissbrauchsbestimmungen seien vielgestaltig, dienten unterschiedlichen Zielen und nur eine verpflichtend umzusetzende, gemeinsame Bestimmung könne gewährleisten, dass einerseits dem Unionsrecht entsprochen, andererseits die Richtlinie einheitlich angewendet werde und Unternehmen nicht auf jene Staaten ausweichen könnten, in denen es keine oder weniger strenge Vorschriften zur Missbrauchs bekämpfung gibt.¹⁰⁸ Im Lichte des Aktionsplanes und der Empfehlung betreffend aggressive Steuerplanung¹⁰⁹ hat die Kommission daher – nach Abhaltung eines «Stakeholder Meetings»¹¹⁰ – bereits im November 2013 einen Vorschlag für die Aufnahme einer allgemeinen Antimissbrauchs klausel in der Mutter-Tochter-RL unterbreitet.¹¹¹ Nach dem Kommissionsvorschlag sollte einerseits Art 1 Abs 2 der Richtlinie derart geändert werden, dass er sich nur mehr auf Steuerhinterziehungen bezieht; deren Verhinderung durch einzelstaatliche oder vertragliche Bestimmungen soll die Richt-

linie – wie bisher – nicht entgegenstehen. Andererseits sah der Änderungsvorschlag die Einführung einer allgemeinen, verpflichtend von den Mitgliedstaaten umzusetzenden Anti-Missbrauchs klausel in einem neuen Art 1a vor. Diese orientierte sich in ihrem Wortlaut an der etwa in *Cadbury Schweppes*¹¹² entwickelten Judikatur des EuGH zur «Künstlichkeit» von Gestaltungen und definiert diese als solche, die «die wirtschaftliche Realität nicht widerspiegeln». Hinzu kam eine Liste von «Indizien», die auf die Künstlichkeit einer Gestaltung hindeuten, die relativ vage etwa auf ein «als vernünftig anzusehendes Geschäftsgebaren» etc rekurren. Liegt Missbrauch vor, «entziehen die Mitgliedstaaten den mit dieser Richtlinie verbundenen Vorteil»; dies entspricht der bisher vom EuGH in den Rs. *Leur-Bloem*,¹¹³ *Kofoed*¹¹⁴ und *Zwijenburg*¹¹⁵ judizierten, den Mitgliedstaaten offen stehenden Auswirkung im Rechtsfolgenbereich. Der Kommissionsvorschlag versuchte verschiedene Interpretationsfragen aus der bisherigen Missbrauchsjudikatur des EuGH insbesondere in durch aus der Rechtsprechung abgeleitete, konkrete «Indizien» anzupacken, die freilich selbst vage und gerade für Dividendenausschüttungen womöglich unpassend erschienen.¹¹⁶

Im Rat konnte über diesen Kommissionsvorschlag zunächst keine rasche Einigkeit erzielt werden, sodass im Sommer 2014 vereinbart wurde, zukünftig weiter über die Neufassung der Anti-Missbrauchsbestimmung zu beraten, zumal «die Mitgliedstaaten bislang unterschiedliche Auffassungen geäußert und einige von ihnen Bedenken zu diesem Teil des Vorschlags vorgebracht haben».¹¹⁷ Der Vorschlag wurde daher nicht Bestandteil der ÄnderungsRL 2014.¹¹⁸ Allerdings zeichnete sich bereits Herbst 2014 eine politische Einigung über die Einführung eines Mindeststandards zur Missbrauchs bekämpfung in der

¹⁰⁶ EuGH 5. 7. 2007, C-321/05, *Kofoed*, Slg 2007, I-5795, Rz 44 ff (zur FRL).

¹⁰⁷ Ausführlich *Kofler*, Mutter-Tochter-RL (2011) Art 1 Rz 61 ff.

¹⁰⁸ Siehe zu diesen Überlegungen zB COM(2013)814 (25. 11. 2013), 5.

¹⁰⁹ Dazu oben Kapitel IV.

¹¹⁰ Siehe auch Stakeholder meeting «A review of anti-abuse provisions in EU legislation», D(2013) (12. 4. 2013).

¹¹¹ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, COM(2013)814 (25. 11. 2013). Dieser Vorschlag war begleitet von einem «Impact Assessment» (SWD(2013)474), dessen Zusammenfassung (SWD(2013)473), und einem Umsetzungsplan (SWD(2013)475); überdies hat die Kommission in einer Pressemitteilung Fragen und Antworten zu ihrem Vorschlag veröffentlicht (MEMO/13/1040, 25. 11. 2013). Für Analysen des diesbezüglichen Kommissionsvorschlags siehe *Weber*, Proposal for a Common Anti-abuse provision and anti-hybrid loan arrangements in the Parent-Subsidiary Directive, H&I 2014/3, 47 (47 ff); *Listl*, Anmerkungen zum Entwurf der Änderung der EU Mutter-Tochter-Richtlinie vom 25. 11. 2013, IStR 2014, 448 (448 ff); *Hagemann/Kahlenberg*, Sekundärrechtliche Reaktionen auf aggressive Steuerplanungsaktivitäten – Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie, IStR 2014, 840 (843 ff).

¹¹² EuGH 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg 2006, I-7995.

¹¹³ EuGH 17. 7. 1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, Slg 1997, I-4161, Rz 36.

¹¹⁴ EuGH 5. 7. 2007, C-321/05, *Kofoed*, Slg 2007, I-5795, Rz 30.

¹¹⁵ EuGH 20. 5. 2010, C-352/08, *Zwijenburg*, Slg 2010, I-4303, Rz 41.

¹¹⁶ Konkret soll zur Feststellung, ob eine Gestaltung oder eine Reihe von Gestaltungen künstlich ist, insbesondere zu prüfen sein, ob eine oder mehrere der folgenden Situationen vorliegt: (1) Die rechtlichen Merkmale der einzelnen Schritte, aus denen eine Gestaltung besteht, stehen nicht im Einklang mit der rechtlichen Substanz der Gestaltung als Ganzes; (2) die Gestaltung wird auf eine Weise ausgeführt, die bei einem als vernünftig anzusehenden Geschäftsgebaren in der Regel nicht angewandt würde; (3) die Gestaltung umfasst Elemente, die einander ausgleichen oder aufheben; (4) die Transaktionen sind zirkulär; und (5) die Gestaltung führt zu einem bedeutenden steuerlichen Vorteil, der sich nicht in den vom Steuerpflichtigen eingegangenen unternehmerischen Risiken oder seinen Cashflows widerspiegelt.

¹¹⁷ Dok. 10419/14 FISC 92 ECOFIN 529 (20. 6. 2014), 8; siehe zB auch Dok. 9397/14 FISC 78 (30. 4. 2014), 7.

¹¹⁸ Richtlinie 2014/86/EU, ABL L 219/40 (25. 7. 2014).

Mutter-Tochter-RL ab,¹¹⁹ die schliesslich am 9. Dezember 2014 erzielt wurde¹²⁰ und die Annahme der Richtlinie ohne weitere Diskussion im Rahmen einer zukünftigen Ratssitzung erfolgen wird;¹²¹ die Änderung ist sodann bis 31. Dezember 2015 von den Mitgliedstaaten umzusetzen.¹²² Die neue, verpflichtende De Minimis-Missbrauchsklausel in Art 1 der Mutter-Tochter-RL, die auch Vorbildwirkung etwa für eine künftige Änderung der Zinsen-Lizenzgebühren-RL haben könnte,¹²³ wird folgendermassen lauten:

«2. Liegt – unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände – eine künstliche Gestaltung oder eine künstliche Reihe von Gestaltungen vor, deren wesentlicher Zweck oder deren wesentlicher Zweck unter anderem darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck dieser Richtlinie zuwiderläuft, gewähren die Mitgliedstaaten die mit dieser Richtlinie gewährten Vorteile nicht.

Eine Gestaltung kann mehr als einen Schritt oder Teil umfassen.

3. Für die Zwecke von Absatz 2 gilt eine Gestaltung oder eine Reihe von Gestaltungen in dem Umfang als künstlich, wie sie nicht aus triftigen kommerziellen Gründen geschaffen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln.

4. Die vorliegende Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerbetrug oder Missbrauch nicht entgegen.»

Schon auf den ersten Blick erscheint fraglich, ob diese Klausel als Umsetzung der bisherigen Missbrauchsverständnisses des EuGH, etwa in *Cadbury Schweppes*,¹²⁴ angesehen werden kann, zumal es einerseits ausreichen soll, wenn der wesentliche Zweck einer Gestaltung «unter anderem» – als nicht ausschliesslich – darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, und andererseits Künstlichkeit wohl bereits dann angenommen

werden soll, wenn keine «triftigen» kommerziellen Gründe für eine Gestaltung vorliegen.¹²⁵ Damit liegt freilich die Frage auf der Hand, ob sich die Mitgliedstaaten durch die Umsetzungsverpflichtung der neuen De Minimis-Missbrauchsklausel in grundfreiheitsrechtlich unsichere Gewässer begeben, wenn sie ein Schachtelprivileg auch für innerstaatliche Situationen vorsehen, aber diesbezüglich einen anderen, weniger weitreichenden Missbrauchsstandard verfolgen.¹²⁶ Die Kommission scheint auf diese Situation in einer Erklärung zum Ratsprotokoll einzugehen, indem sie dort bestätigt, «dass durch die vorgeschlagenen Änderungen an Artikel 1 Absatz 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie die nationalen Systeme zur Steuerbefreiung von Beteiligungen nicht berührt werden, sofern diese System mit den Bestimmungen des Vertrags vereinbar sind.»¹²⁷ Unklar erscheint schliesslich auch die Formulierung in der Präambel, wonach Art 1 Abs 4 der neuen Fassung so zu verstehen sei, dass die «Fähigkeit der Mitgliedstaaten, ihre einzelstaatlichen oder vertraglichen Bestimmungen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuerbetrug oder Missbrauch anzuwenden, [...] durch diese Richtlinie in keiner Weise berührt werden» sollte.¹²⁸ Dies könnte den Eindruck einer völligen Freiheit der Mitgliedstaaten implizieren, ihre nationalen Regelungen über den Mindeststandard der Richtlinie beliebig anzuwenden, wohingegen nach dieser Klausel gerade gegenteilig nur jene nationalen Vorschriften zulässig sind, die auch dem unionsrechtlichen Missbrauchsstandard entsprechen.¹²⁹

Anhang: Überblick zum Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung

¹¹⁹ Siehe die Pressemitteilung 15211/14 PRESSE 577 (7. 11. 2014), 8, und die diesbezüglichen Ratsdokumente Dok. 14950/14 FISC 182 ECOFIN 1002 (4. 11. 2014) und Dok. 14531/1/14 REV 1 FISC 165 ECOFIN 953 (4. 11. 2014).

¹²⁰ Die politische Einigung findet sich in Dok. 16435/14 FISC 221 ECOFIN 1157 (5. 12. 2014).

¹²¹ Siehe auch die Pressemitteilung PRESSE 14103/14 (9. 12. 2014).

¹²² Erfolgt diese Umsetzung in einem Mitgliedstaat nicht, so kann sich dieser Mitgliedstaat gegenüber dem Steuerpflichtigen auch nicht auf die Existenz der neuen Anti-Missbrauchsbestimmung der Richtlinie berufen (EuGH 5. 7. 2007, C-321/05, *Kofoed*, Slg 2007, I-5795, Rz 40).

¹²³ Siehe die Erklärung in Anlage II zu Dok. 16435/14 FISC 221 ECOFIN 1157 (5. 12. 2014), wonach der Rat «der Bestimmung zur Missbrauchsbekämpfung in der [Mutter-Tochter-RL] bei seinen künftigen Beratungen über die Aufnahme einer möglichen Bestimmung zur Missbrauchsbekämpfung in die [Zinsen-Lizenzgebühren-RL] Rechnung tragen» wird.

¹²⁴ EuGH 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg 2006, I-7995.

¹²⁵ In Pkt 8 der Präambel in Dok. 16435/14 FISC 221 ECOFIN 1157 (5. 12. 2014) wird überdies die relative Formulierung («in dem Umfang») erläutert, wonach auch einzelne Schritte oder Teile als künstlich angesehen werden können.

¹²⁶ Siehe zum Verhältnis zwischen Richtlinienrecht und Grundfreiheiten ausführlich *Kofler*, Das Verhältnis zwischen primärem und sekundärem Unionsrecht im direkten Steuerrecht, in: *Lang/Weinzierl* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, FS Rödler (2010) 433 (433 ff).

¹²⁷ Siehe die Erklärung der Kommission in Anlage III zu Dok. 16435/14 FISC 221 ECOFIN 1157 (5. 12. 2014).

¹²⁸ Siehe Pkt 9 der Präambel in Dok. 16435/14 FISC 221 ECOFIN 1157 (5. 12. 2014).

¹²⁹ Ausführlich *Kofler*, Mutter-Tochter-RL (2011) Art 1 Rz 61 ff.

Der EU-Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung
 Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), Johannes Kepler Universität Linz

I. Bessere Nutzung vorhandener Instrumente und voranzutreibende Initiativen der Kommission

Aktion	Inhalt	Bisherige Umsetzung
1	Neuer Rahmen für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden	Inbesondere neue BeitreibungsRL 2010/24/EU ¹³⁰ (seit 1. 1. 2012) und neue AmtshilfeRL 2011/16/EU ¹³¹ (seit 1. 1. 2013 ¹³²), wobei letztere die Amtshilfe auch für Bankdaten und den automatischen Informationsaustausch ab 1. 1. 2015 für «verfügbare» Daten zu Vergütungen aus unselbständiger Arbeit, Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen, Lebensversicherungsprodukte, Ruhegehälter und Eigentum von bzw Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen vorsieht Erneute Änderung der AmtshilfeRL im Dezember 2014 zur Ausdehnung des automatischen Informationsaustausches auf Finanzinformationen (ohne Erfordernis der Verfügbarkeit) und zugleich Implementierung des «Common Reporting Standards» der OECD (Informationsaustausch ab September 2017 ¹³³) ¹³⁴
2	Beseitigung von Schlupflöchern bei der Besteuerung von Zinserträgen	Neue SparszinsenRL 2014/48/EU ¹³⁵ (umzusetzen bis 1. 1. 2016, anzuwenden ab 1. 1. 2017), insbesondere im Hinblick auf eine Erweiterung der erfassten Zinszahlungen und der erfassten Produkte und einen «Durchblicksansatz» zur Identifikation des Nutzungsberechtigten Aber: In Aussicht genommene Aufhebung der (geänderten) SparszinsenRL aufgrund der Erweiterung der AmtshilfeRL ¹³⁶ Mandat für Revisionsverhandlungen zu den Zinsbesteuerungsabkommen mit der Schweiz, Liechtenstein, Monaco, Andorra und San Marino, ¹³⁷ auch hinsichtlich des automatischen Informationsaustausches ¹³⁸

¹³⁰ Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Massnahmen, ABl L 64/1 (31. 3. 2010); siehe auch die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1189/2011 der Kommission vom 18. November 2011 zur Festlegung der Durchführungsbestimmungen zu bestimmten Artikeln der Richtlinie 2010/24/EU des Rates über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf Steuern, Abgaben und sonstige Massnahmen, ABl L 302/16 (19. 11. 2011).

¹³¹ Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl L 64/1 (11. 3. 2011).

¹³² Die Kommission hat gegen Belgien, Frankreich, Griechenland, Finnland (Provinz Åland), Italien, Lettland und Polen Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet und diese Länder aufgefordert, die Umsetzung der Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden in nationales Recht zu melden (siehe die Pressemitteilung «Steuern: Kommission fordert fünf Mitgliedstaaten auf, wesentliche EU-Vorschriften zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung anzuwenden», IP/13/572 (20. 6. 2013), und «Steuern: Kommission fordert Frankreich und Lettland auf, wesentliche EU-Vorschriften zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung umzusetzen», MEMO/13/1005 (20. 11. 2013). Die Verfahren gegen Belgien, Finnland, Griechenland, Italien, Lettland und Polen wurden mittlerweile eingestellt, nachdem diese Länder ihre Gesetzgebung geändert haben.

¹³³ Eine Ausnahme besteht für Österreich (erster Informationsaustausch ab September 2018).

¹³⁴ Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, Dok. 14425/14 FISC 162 ECOFIN 932 (1. 12. 2014), Dok.

15995/14 ADD 1 FISC 209 ECOFIN 1090 (28. 11. 2014), und Dok. 14425/14 COR 1 FISC 162 ECOFIN 932 (5. 12. 2014) (noch nicht im ABl veröffentlicht); siehe dazu auch die Pressemitteilung Dok. 16644/14 PRESSE 633 (9. 12. 2014); siehe zuvor zur politischen und technischen Einigung die Pressemitteilungen Dok. 14185/14 PRESSE 516 (14. 10. 2014) und Dok. 14218/14 PRESSE 520 (14. 10. 2014), 12, und die Ratsdokumente Dok. 13948/14 FISC 150 ECOFIN 900 (9. 10. 2014), und Dok. 13792/1/14 REV 1 FISC 146 ECOFIN 867 (16. 10. 2014) (Vorschlag der Kommission COM(2013)348 (12. 6. 2013)); siehe auch das Memo der Kommission «Automatic exchange of information: frequently asked questions», MEMO/13/533 (15. 10. 2014).

¹³⁵ Richtlinie 2014/48/EU des Rates vom 24. März 2014 zur Änderung der Richtlinie 2003/48/EG im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl L 111/50 (15. 4. 2014) (Vorschlag der Kommission KOM(2008)727 endg.). Zur Einbeziehung der Insel Saint-Barthélemy, die seit kurzem den Status eines assoziierten überseeischen Landes oder Hoheitsgebiets hat, siehe zur Unterzeichnung des Abkommens den Ratsbeschluss vom 15. 11. 2013, 2013/671/EU, ABl L 313/1 (22. 11. 2013), und zum Beschluss über den Abschluss des Abkommens den Vorschlag der COM(2013)555 (30. 7. 2013) und das Ratsdokument Dok. 14530/14 FISC 164 ECOFIN 946 (3. 11. 2014).

¹³⁶ Siehe die Erklärung für das Ratsprotokoll, Dok. 15995/14 ADD 1 FISC 209 ECOFIN 1090 (28. 11. 2014); weiters bereits Anlage II zum Ratsdokument Dok. 13792/1/14 REV 1 FISC 146 ECOFIN 867 (16. 10. 2014).

¹³⁷ Siehe die Pressemitteilung Dok. 9487/13 PRESSE 193 (14. 5. 2013); der – nicht öffentlich zugängliche – Text des Mandats findet sich im Ratsdokument Dok. 9356/13 FISC 90 (20. 6. 2013).

¹³⁸ Siehe dazu das Memo der EU Kommission «EU savings taxation rules and savings agreements with third countries: frequently asked questions», MEMO/14/172 (10. 3. 2014).

3	Vorschlag für ein Abkommen über Betrugsbekämpfung und Zusammenarbeit in Steuersachen	Kommissionsvorschlag für ein Abkommen mit Liechtenstein zur Betrugsbekämpfung und Zusammenarbeit in Steuersachen ¹³⁹ Entwurf eines Mandats für die Einleitung ähnlicher Verhandlungen mit vier anderen benachbarten Drittländern
4	Schnellreaktionsmechanismus bei Mehrwertsteuerbetrug	Verabschiedung der Richtlinie 2013/42/EU ¹⁴⁰ Schaffung der Möglichkeit, dass ein Mitgliedstaat nach entsprechender Mitteilung zur Bekämpfung unvermittelt auftretender und schwerwiegender Betrugsfälle, die voraussichtlich zu erheblichen und unwiederbringlichen finanziellen Verlusten führen, für bestimmte Gegenstände oder Dienstleistungen zeitlich befristet das Reverse-Charge-Verfahren vorsehen kann.
5	Fakultative Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens bei der Mehrwertsteuer	Verabschiedung der Richtlinie 2013/43/EU ¹⁴¹ Schaffung der Möglichkeit für die Mitgliedstaaten, zeitweilig für bestimmte Kategorien von Gegenständen und Dienstleistungen ein Reverse-Charge-Verfahren vorzusehen.
6	EU-MwSt-Forum	Einsetzung eines EU-MwSt-Forum, in dem Vertreter der Wirtschaft und der Steuerverwaltung daran arbeiten, das Funktionieren der Mehrwertsteuer in der Praxis zu verbessern ¹⁴²

II. Neue Initiativen der Kommission

Aktion	Inhalt	Umsetzung
7	Empfehlung für Massnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles staatliches Handeln im Steuerwesen veranlasst werden sollen	Veröffentlichung der Empfehlung zur Haltung der EU gegenüber Steueroasen, die über die derzeitigen internationalen Massnahmen hinausgeht ¹⁴³ Empfiehl den Mitgliedstaaten verschiedene Massnahmen (zB Aufnahme in «schwarze Listen», Neuverhandlung, Aussetzung oder Abschluss von DBA) basierend auf einer Liste der Minimalanforderungen an «Good Governance» (Transparenz, Informationsaustausch, kein schädlicher Steuerwettbewerb bei der Unternehmensbesteuerung)
8	Empfehlung betreffend aggressive Steuerplanung	Veröffentlichung der Empfehlung zu Aggressiver Steuerplanung ¹⁴⁴ Empfiehl den Mitgliedstaaten die Verankerung einer Subject-to-Tax-Klausel in ihren DBA und die Einführung eine generelle Antimissbrauchsklausel im nationalen Recht.

¹³⁹ Vorschlag für einen Beschluss des Rates über den Abschluss des Abkommens über die Zusammenarbeit zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und dem Fürstentum Liechtenstein andererseits zur Bekämpfung von Betrug und sonstigen rechtswidrigen Handlungen, die ihre finanziellen Interessen beeinträchtigen, KOM(2009)644 (23. 11. 2009) und KOM(2009)648 (23. 11. 2009).

¹⁴⁰ Richtlinie 2013/42/EU des Rates vom 22. Juli 2013 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Bezug auf einen Schnellreaktionsmechanismus bei Mehrwertsteuerbetrug, ABL L 201/4 (26. 7. 2013) (Vorschlag der Kommission KOM(2012)428 (31. 7. 2012)).

¹⁴¹ Richtlinie 2013/43/EU des Rates vom 22. Juli 2013 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem im Hinblick auf eine fakultative und zeitweilige Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge-Verfahren) auf Lieferungen bestimmter betrugsanfälliger Gegenstände und Dienstleistungen, ABL L 201/4 (26. 7.

2013) (Vorschlag der Kommission KOM(2009)511 (29. 9. 2009).

¹⁴² Beschluss der Kommission vom 3. Juli 2012 zur Einrichtung des EU-MwSt-Forums, ABL C 198/4 (6. 7. 2012); Details sind abrufbar unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/leu_vat_forum/index_de.htm.

¹⁴³ Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 für Massnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen, C(2012)8805 (6. 12. 2012), begleitet von einem umfangreichen «Impact Assessment» SWD(2012)403 final (6. 12. 2012); siehe zuvor bereits die Mitteilung der Kommission über konkrete Massnahmen, auch in Bezug auf Drittländer, zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung Brüssel, COM(2012)351 (27. 6. 2012).

¹⁴⁴ Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung, C(2012)8806 (6. 12. 2012), begleitet von einem umfangreichen «Impact Assessment» SWD(2012)403 final (6. 12. 2012).

Der EU-Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), Johannes Kepler Universität Linz

9	Einrichtung einer Plattform für verantwortungsvolles Handeln im Steuerwesen	Expertengruppe «Plattform für die Themenbereiche verantwortungsvolles Handeln im Steuerwesen, aggressive Steuerplanung und Doppelbesteuerung» ¹⁴⁵ Arbeitsschwerpunkte der Plattform sind die Empfehlungen der Kommission zur Haltung der EU gegenüber Steueroasen ¹⁴⁶ und zur aggressiven Steuerplanung ¹⁴⁷ sowie die Streitschlichtung und Streitbeilegung bei Doppelbesteuerungen im Binnenmarkt ¹⁴⁸
10	Verbesserungen in Bezug auf schädliche Unternehmensbesteuerung und damit zusammenhängende Bereiche	Weitere Arbeiten der Code of Conduct Gruppe zu schädlichem Steuerwettbewerb, ¹⁴⁹ zuletzt etwa zu hybriden Betriebsstätten und «Patentboxen» ¹⁵⁰ Kontrolle des Beihilfenrechts durch die Kommission, ¹⁵¹ zuletzt etwa im Hinblick auf «Tax Rulings» ¹⁵² und «Patentboxen» ¹⁵³ Ankündigung eines Kommissionsvorschlages für den automatischen Informationsaustausch im Hinblick auf «Rulings» für das erste Quartal 2015 ¹⁵⁴
11	Europäisches TIN-Portal für Steueridentifikationsnummern («TIN on EUROPA»)	Webportal «TIN on EUROPA», ¹⁵⁵ zugleich möglicher erster Schritt zu einem kohärenten Vorgehen bei Steueridentifikationsnummern auf EU-Ebene (Aktion 22)
12	Standardformulare für den Informationsaustausch im Steuerwesen	Festlegung der Standardformulare für den Austausch von Informationen auf Ersuchen, den spontanen Informationsaustausch, Zustellungen und Rückmeldungen in der Durchführungsverordnung Nr. 1156/2012 ¹⁵⁶ Übermittlung soweit möglich auf elektronischem Wege mit Hilfe des CCN-Netzes («Common Communication Network») ¹⁵⁷

¹⁴⁵ Eingesetzt durch Beschluss der Kommission C(2013)2236 vom 23. 4. 2013. Die Arbeiten der Plattform sind ersichtlich unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/index_de.htm.

¹⁴⁶ Zuletzt Plattform/005/2014/EN (Januar 2014) und Plattform/8/2014/EN (Mai 2014).

¹⁴⁷ Zuletzt Plattform/006/2014/EN (Januar 2014) und Plattform/7/2014/EN (Mai 2014).

¹⁴⁸ Plattform/004/2013/EN (Oktober 2013).

¹⁴⁹ Siehe den Verhaltenskodex im Bereich Unternehmensbesteuerung, ABI C 2/1 (6. 1. 1998); siehe auch die Mitteilung der Kommission zur Förderung des verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich, KOM(2009)201 (28. 4. 2009).

¹⁵⁰ Siehe dazu die Pressemitteilung des Rates Dok. 16603/14 PRESSE 68 (9. 12. 2014) 16 (der letzte Bericht der Code of Conduct-Gruppe findet sich im – nicht veröffentlichten – Dokument Doc. 16100/14 FISC 216 ECOFIN 110).

¹⁵¹ Siehe zuletzt den Bericht der Kommission zur Anwendung der Regelungen zu den staatlichen Beihilfen auf Massnahmen bezüglich der direkten Unternehmensbesteuerung, C(2004)434 (9. 2. 2004).

¹⁵² Dazu zB die Pressemitteilungen «Staatliche Beihilfen: Kommission prüft Verrechnungspreisvereinbarungen im Rahmen der Besteuerung von Apple (Irland), Starbucks (Niederlande) und Fiat Finance and Trade (Luxemburg)», IP/14/663 (11. 6. 2014); «Staatliche Beihilfen: Kommission prüft Verrechnungspreisvereinbarungen im Rahmen der Besteuerung von Amazon in Luxemburg», IP/14/1105 (7. 10. 2014). Die (veröffentlichten) Entscheidung der Kommission zur mutmasslichen Beihilfe Irlands an Apple findet sich als SA.38373, C(2014)3606 (11. 6. 2014) = ABI C 369/22 (17. 10. 2014), jener der Niederlande an Starbucks in C(2014)3626 (11. 6. 2014) und jener Luxemburgs an Fiat Finance and Trade unter SA.38375, C(2014)3627 (11. 6. 2014) = ABI C 369/37 (17. 10. 2014). Zuletzt hat die Kommission das beihilferechtliche Auskunftersuchen zu Steuerentscheiden («Tax Rulings»)

auf alle Mitgliedstaaten ausgeweitet; siehe die Pressemitteilung «Staatliche Beihilfen: Kommission weitet Untersuchung zu Steuervorentscheidungen („Rulings“) auf alle Mitgliedstaaten aus», IP/14/2742 (17. 12. 2014).

¹⁵³ Zuletzt hat die Kommission bei den zehn Mitgliedstaaten, die über eine Regelung für die Besteuerung geistigen Eigentums (sogenannte «Patentbox-Regelung») verfügen (Belgien, Frankreich, Luxemburg, Malta, die Niederlande, Portugal, Spanien, Ungarn, das Vereinigte Königreich und Zypern), Auskünfte über die betreffende Regelung eingeholt; siehe die Pressemitteilung «Staatliche Beihilfen: Kommission weitet Untersuchung zu Steuervorentscheidungen („Rulings“) auf alle Mitgliedstaaten aus», IP/14/2742 (17. 12. 2014).

¹⁵⁴ Siehe die Reden von Steuerkommissar *Moscovici* «The battle against tax fraud and tax evasion», SPEECH/14/1720 (13. 11. 2014), und von Kommissionspräsident *Juncker* «President Jean-Claude Juncker's Speaking Points at a Joint Press Conference at the G20 in Brisbane», SPEECH/14/1800 (15. 11. 2014).

¹⁵⁵ Verfügbar unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/tin/. Dieses Online-Prüfmodul für TINs bestätigt allerdings lediglich, ob die Struktur der von Ihnen eingegebenen TIN (Art und Anzahl der Zeichen) gültig ist, nicht hingegen, die Identität einer Person und oder ob die eingegebene TIN tatsächlich existiert oder vergeben wurde.

¹⁵⁶ Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1156/2012 der Kommission vom 6. Dezember 2012 zur Festlegung von Durchführungsbestimmungen zu bestimmten Artikeln der Richtlinie 2011/16/EU des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABI 335/42 (2012)

¹⁵⁷ Siehe zu diesem Kommunikationsnetz die Entscheidung Nr. 253/2003/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. Februar 2003 über ein Aktionsprogramm für das Zollwesen der Gemeinschaft («Zoll 2007»), ABI L 36/1 (12. 2. 2003).

13	Euro-Denaturierungsmittel für vollständig und teilweise denaturierten Alkohol	Überprüfung, ob die vorrangig der Eindämmung der Betrugsmöglichkeiten dienende gemeinsame EU-Formel für die vollständige Denaturierung (Vergällung) von Alkohol ¹⁵⁸ für Zwecke der Verbrauchsteuerbefreiung nach Art 27 Abs 1 lit a StruktRL ¹⁵⁹ in ähnlicher Form auch bei teilweise denaturiertem Alkohol verfolgt werden kann Überlegungen zur Harmonisierung des Ausfallverfahrens im elektronischen EMCS-Verfahren (Umstieg auf Papierform)
----	---	---

III. Künftige Initiativen und zu entwickelnde Massnahmen – Kurzfristige Massnahmen

Aktion	Inhalt	Umsetzung
14	Überarbeitung der Mutter-Tochter-Richtlinie (2011/96/EU)	Änderung der Mutter-Tochter-RL durch die ÄnderungsRL 2014/86/EU (umzusetzen bis 31. 12. 2015) ¹⁶⁰ Einführung einer Besteuerungspflicht für Ausschüttungen, insoweit sie im Staat der Tochtergesellschaft abzugsfähig sind («hybride Finanzinstrumente»)
15	Überprüfung von Missbrauchsbekämpfungsbestimmungen im EU-Recht	Politische Einigung über die Einführung eines verbindlichen Mindeststandards zur Missbrauchsbekämpfung in der Mutter-Tochter-RL im Dezember 2014 (umzusetzen bis 31. 12. 2015) ¹⁶¹ Überprüfung der Missbrauchsbekämpfungsbestimmungen in anderen Richtlinien ¹⁶²
16	Förderung des Standards für den automatischen Informationsaustausch in internationalen Foren und der IT-Tools der EU	Implementierung des «Common Reporting Standards» der OECD (siehe Aktion 1)
17	Entwicklung eines europäischen Kodex für die Steuerpflichtigen	Konsultationspapier zur Entwicklung eines europäischen Kodex für die Steuerpflichtigen ¹⁶³ und Zusammenfassender Bericht über die Ergebnisse der Konsultation ¹⁶⁴
18	Verstärkung der Zusammenarbeit mit anderen Rechtsdurchsetzungsorganen	Richtlinienvorschlag, ¹⁶⁵ wonach Steuerstraftaten als der Geldwäsche vorausgehende Straftaten definiert würden, wodurch die Ausweitung der Sorgfaltspflichten für die Zwecke der Geldwäschebekämpfung zudem die Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung unterstützt

¹⁵⁸ Verordnung (EG) Nr. 3199/93 der Kommission vom 22. November 1993 über die gegenseitige Anerkennung der Verfahren zur vollständigen Denaturierung von Alkohol für Zwecke der Verbrauchsteuerbefreiung, ABI L 288/12 (23. 11. 1993), idF der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 162/2013 der Kommission vom 21. Februar 2013 zur Änderung des Anhangs der Verordnung (EG) Nr. 3199/93 über die gegenseitige Anerkennung der Verfahren zur vollständigen Denaturierung von Alkohol für Zwecke der Verbrauchsteuerbefreiung, L 49/55 (22. 2. 2013).

¹⁵⁹ Richtlinie 92/83/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke, L 316/21 (31. 10. 1992).

¹⁶⁰ Richtlinie 2014/86/EU des Rates vom 8. Juli 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABI L 219/40 (25. 7. 2014) (Vorschlag der Kommission COM(2013)814 (25.11.2013), samt Impact Assessment in SWD(2013)474 und Zusammenfassung in SWD(2013)473; zustimmender Bericht des EU Parlaments in A7-0243/2014 (24. 3. 2014)); vorgehend Stakeholders' consultation concerning an amendment of the Parent-Subsidiary-

Directive with respect to hybrid loan structures, D.1 (2013) (27. 3. 2013).

¹⁶¹ Die politische Einigung findet sich in Dok. 16435/14 FISC 221 ECOFIN 1157 (5. 12. 2014), und wird auf einer der künftigen Ratssitzungen ohne weitere Diskussion angenommen werden; siehe auch die Pressemitteilung PRESSE 14103/14 (9. 12. 2014); zur vorhergehenden Diskussionsstand siehe die Pressemitteilung 15211/14 PRESSE 577 (7. 11. 2014), 8, und die diesbezüglichen Ratsdokumente Dok. 14950/14 FISC 182 ECOFIN 1002 (4. 11. 2014) und Dok. 14531/1/14 REV 1 FISC 165 ECOFIN 953 (4. 11. 2014); siehe auch den abweichenden Vorschlag der Kommission COM(2013)814 (25. 11. 2013), samt Impact Assessment in SWD(2013)474 und Zusammenfassung in SWD(2013)473.

¹⁶² Siehe auch Stakeholder meeting «A review of anti-abuse provisions in EU legislation», D(2013) (12. 4. 2013).

¹⁶³ TAXUD.D.2.002 (2013) 276169 (25. 2. 2013).

¹⁶⁴ TAXUD.D.2 (Ares 2013) 3252439 (12. 9. 2013).

¹⁶⁵ 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)45 (5. 2. 2013).

Der EU-Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung
 Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), Johannes Kepler Universität Linz

19	Verstärkte Nutzung gleichzeitiger Prüfungen und Anwesenheit ausländischer Beamter bei Steuerprüfungen	Einbindung in das Aktionsprogramm zur Verbesserung der Funktionsweise und der Steuersysteme in der EU («Fiscalis 2020») ¹⁶⁶
20	Erlangen einer Ermächtigung von Seiten des Rates, mit Drittländern Verhandlungen über bilaterale Abkommen über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im MwSt-Bereich einzuleiten	Vorschlag zur Aufnahme von Verhandlungen über Vereinbarungen zur Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer mit Russland und Norwegen im Rahmen der verstärkten Bekämpfung des Steuerbetrugs ¹⁶⁷ auf Basis der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 ¹⁶⁸ Erteilung des Mandats für Verhandlungen mit Norwegen im Dezember 2014 ¹⁶⁹

IV. Künftige Initiativen und zu entwickelnde Massnahmen – Mittelfristige Massnahmen

Aktion	Inhalt
21	Entwicklung eines EDV-Formats für den automatischen Informationsaustausch
22	Verwendung einer EU-weiten Steueridentifikationsnummer (TIN) ¹⁷⁰
23	Rationalisierung von IT-Instrumenten
24	Leitlinien für die Zurückverfolgung von Geldflüssen
25	Verbesserung der Risikomanagementtechniken und insbesondere des Compliance-Risikomanagements
26	Ausdehnung von EUROFISC auf den Bereich direkte Steuern
27	Einführung des Konzepts der zentralen Anlaufstelle in allen Mitgliedstaaten
28	Entwicklung von Verhaltensanreizen einschliesslich Programme zur freiwilligen Offenlegung
29	Entwicklung eines Webportals für Steuern
30	Vorschlag für eine Angleichung von verwaltungs- und strafrechtlichen Sanktionen
31	Entwicklung einer EU-Standardprüfdatei für Steuern (Standard Audit File for Tax (SAF-T))

V. Künftige Initiativen und zu entwickelnde Massnahmen – Längerfristige Massnahmen

Aktion	Inhalt
32	Methode für gemeinsame Steuerprüfungen durch speziell ausgebildete Prüfteams
33	Entwicklung eines gegenseitigen Direktzugangs zu nationalen Datenbanken
34	Erarbeitung eines einzigen Rechtsinstruments für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden in Bezug auf alle Steuern

¹⁶⁶ Siehe Art 7 Abs 1 der Verordnung (EU) Nr. 1286/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. Dezember 2013 zur Festlegung eines Aktionsprogramms zur Verbesserung der Funktionsweise der Steuersysteme in der Europäischen Union für den Zeitraum 2014-2020 (Fiscalis 2020) und zur Aufhebung der Entscheidung Nr. 1482/2007/EG, ABl L 347/25 (20. 12. 2013).

¹⁶⁷ Siehe die Pressemitteilung «Bekämpfung von Steuerbetrug: Kommission schlägt intensivere Zusammenarbeit mit Drittländern im Bereich der Mehrwertsteuer vor», IP/14/121 (6. 2. 2014).

¹⁶⁸ Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl L 268/1 (12. 10. 2010).

¹⁶⁹ Siehe dazu die Pressemitteilung des Rates Dok. 16603/14 PRESSE 68 (9. 12. 2014) 21.

¹⁷⁰ Siehe dazu bereits die Konsultation zum Thema «Verwendung einer EU-weiten Steueridentifikationsnummer (TIN)» («EUTIN»), TAXUD.D.2.002 (2013) 276134 (25. 2. 2013), und den zusammenfassenden Bericht TAXUD.D.2 (2014) 3179327 (3. 9. 2014).

beiträge

EuGH-Vorlage ErbStG: Freibetrag für beschränkt Steuerpflichtige

Rüdiger Bock, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht,
Wagner & Joos Rechtsanwälte, Konstanz/Zürich/Vaduz

§ 16 Abs. 2 ErbStG sieht für beschränkt Steuerpflichtige einen Freibetrag von nur 2'000,- Euro vor. Der EuGH hatte bereits entscheiden, dass diese Regelung gegen den EU-Vertrag verstösst, da der Freibetrag niedriger ist als der Freibetrag, der zur Anwendung gekommen wäre, wenn zumindest einer der Beteiligten (Schenker/Erblasser oder Erwerber) zum Stichtag seinen Wohnsitz in Deutschland gehabt hätte (Verfahren Vera Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216). Es stellt sich die Frage, ob die Vorschrift des § 2 Abs. 3 ErbStG an diesem Ergebnis etwas ändert. Die Regelung wurde durch in Reaktion auf das Verfahren Vera Mattner eingeführt, um eine mit dem Unionsrecht vereinbare Rechtslage zu schaffen (Deutscher Bundestag, Drucksache 17/6263, S. 64). Der BFH hat zur Frage der Vereinbarkeit des § 16 Abs. 2 ErbStG mit dem Unionsrecht nach Einführung des § 2 Abs. 3 ErbStG bisher nur am Rande einer Entscheidung Stellung genommen. Er ist demnach der Ansicht, dass der Gesetzgeber den unionsrechtlichen Anforderungen dadurch Rechnung getragen habe, dass der Steuerpflichtige in den in § 2 Abs. 3 ErbStG genannten Fällen bei beschränkter Steuerpflicht beantragen könne, dass der Vermögensanfall insgesamt als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werde (BFH, Urteil vom 04.07.2012 II R 38/10, BStBl. II 2012, 782).

Ob dies ausreichend ist, einen unionsrechtskonformen Zustand herbeizuführen, bezweifelt nun das FG Düsseldorf und legt die Sache dem EuGH vor (EuGH-Vorlage vom 22.10.2014 – 4 K 488/14 Erb, DStR 2014, 2384-2386, EuGH C-479/14). Das FG führt einige gewichtige Argumente an:

Erstens entnimmt es der bisherigen Rechtsprechung des EuGH, dass das Bestehen einer Wahlmöglichkeit, die unter Umständen zu einer Vereinbarkeit einer Situation mit dem Unionsrecht führen würde, für sich allein nicht die Rechtswidrigkeit eines Systems heilen vermag, das ein mit dem Unionsrecht vereinbares Besteuerungsverfahren enthielte. Dies gelte erst recht, wenn das mit Unionsrecht unvereinbare Verfahren dasjenige sei, das automatisch angewandt werde, wenn der Steuerpflichtige keine Wahl getroffen habe (Urteil vom 28.02.2013, *Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, Rn. 62). Bei der Regelung im ErbStG verhält es sich ebenso, nämlich dass ohne Antrag (nach § 2

Abs. 3 ErbStG) nur der geringere Freibetrag Anwendung findet. Zweitens führt das FG an, dass nach der geltenden Regelung der Erwerber nur dann einen Antrag stellen kann, wenn der Erblasser, Schenker oder Erwerber zur Zeit der Zuwendung seinen Wohnsitz in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat hatte. Der EuGH hat seine Rechtsprechung im Verfahren Yvon Welte jedoch auf Sachverhalte mit Drittstaaten ausgeweitet (EuGH, Urteil vom 17.10.2013, Yvon Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, Anmerkung Bock, *steueranwaltsmagazin* 2014, S. 19, 20).

Drittens bemängelt das FG, dass der Wortlaut des § 2 Abs. 3 Satz 2 ErbStG einen Zeitraum von zwanzig Jahren zu Grunde legt, auf den § 14 ErbStG mit etwaigen Überschneidungen jeweils anzuwenden sei, während die Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG bei unbeschränkt Steuerpflichtigen lediglich hintereinander geschaltete Zeiträume von zehn Jahren zugrunde lege.

Den unionsrechtlichen Bedenken des FG kann nur beigegeben werden. Mit der Einführung des Antragsrechts nach § 2 Abs. 3 ErbStG hat der Gesetzgeber keine Heilung herbeigeführt, da diese nicht eingreift, wenn sowohl der Erblasser/Schenker als auch der Erwerber ihren Wohnsitz im Drittlandsgebiet haben. Wie der EuGH in der RS. Welte bereits entschieden hat, verstösst aber Art. 16 Abs. 2 ErbStG gegen die *Kapitalverkehrsfreiheit*, so dass der Gesetzgeber das Antragsrecht auch für Drittlandsfälle hätte vorsehen müssen. Das alleine dürfte hier ausreichen, eine erneute ablehnende Entscheidung durch den EuGH zu erhalten. Der Gesetzgeber wird wohl erneut nachbessern.

Unterdessen versucht die Finanzverwaltung ein eigenes Modell, indem sie in Erb-/Schenkungsfällen eine Aufteilung des Erwerbs in In- und Auslandsvermögen vornehmen will, und beschränkt Steuerpflichtigen den Freibetrag (nach § 16 Abs. 1 ErbStG) entsprechend anteilig gewähren will. Wenn also bei unbeschränkter Steuerpflicht ein Freibetrag von 500'000,- Euro gelten würde (Ehegatte/Lebenspartner) und das Inlandsvermögen die Hälfte es weltweiten Erwerbs ausmache, würde dem beschränkt Steuerpflichtigen ein Freibetrag von 250'000,- Euro gewährt. Dieser Ansatz mag zu diskutieren sein, indessen bedürfte es wohl hierzu vorgängig einer gesetzlichen Regelung. Die ersten Fälle hierzu sind bereits anhängig.

NÄHE SCHAFFT VERTRAUEN



Die Volksbank AG ist als Universalbank – mit Fokus auf das Private Banking – für anspruchsvolle nationale und internationale Kunden tätig. Neben dem Anlage- und Vermögensverwaltungsgeschäft, sind wir insbesondere auch im Hypothekengeschäft tätig.

Wir sind regionaler, verlässlicher und fairer Partner. Ihre Wünsche sind der Massstab unseres Handelns.

Über ein persönliches Gespräch mit Ihnen würden wir uns sehr freuen.

Finanzierungen

Josef Werle
josef.werle@volksbank.li
239 04 68

Private- und Geschäftskunden

Christian Titze
christian.titze@volksbank.li
239 04 26

Private Banking

Thomas Fitz
thomas.fitz@volksbank.li
239 04 28

Die beste Wahl in Sachen Erfolg –
Volksbank Liechtenstein

beiträge

Strafen oder Werben?

Prof. Dr. jur. Wolfgang Joecks, Greifswald*

Die chinesische Mauer ist vom Mond aus mit blossen Auge zu sehen, Magengeschwüre entstehen durch Stress, die Selbstanzeige ist ein Fremdkörper im deutschen Strafrecht und härtere Strafen machen die Bekämpfung von Kriminalität effizienter. Die ersten beiden Einschätzungen sind als unrichtig belegt. Die letzten beiden Behauptungen zu erschüttern ist Gegenstand dieses Beitrags. Dabei wird in erheblichem Umfang auf Erkenntnisse der empirischen Sozialwissenschaften zurückgegriffen.

I. Einführung

Der deutsche Gesetzgeber ist einerseits kreativ, wenn es etwa darum geht, im Steuerrecht «Löcher» zu stopfen, andererseits phantasielos, wenn er auf Kriminalität mit neuen Straftatbeständen reagiert, bevor die vorhandenen ausgeschöpft sind und bei vorhandenen die Strafraumen erhöht. Dahinter steht die naive Vorstellung, durch solche Massnahmen könne man potentielle Täter von der Begehung ihrer Straftat abhalten. In anderen Bereichen der Gesellschaft ist der Gesetzgeber deutlich rühriger, wenn er etwa darangeht, eine neue Regelung im Strassenverkehrsrecht evaluieren zu lassen¹ oder aber viel

*) Der Autor ist Professor für Strafrecht, insbesondere Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, an der Universität Greifswald. Der Beitrag ist in [steueranwaltsmagazin](#) 2015, 11 ff. erschienen und wird hier auszugsweise wiedergegeben.

¹ Das Strassenverkehrsgesetz sieht seit 01.05.2014 die Durchführung von Fahreignungsseminaren vor. Diese Massnahme nach § 4a StVG ist gleichzeitig als Auflage in § 153a Abs. 1 Nr. 7 StPO eingestellt worden. Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens wurde vom Bundesrat der Vermittlungsausschuss angerufen und ein weiterer § 4b mit der Bezeichnung «Evaluierung» eingefügt: «1Das Fahreignungsseminar, die Vorschriften hierzu und der Vollzug werden von der Bundesanstalt für Strassenwesen wissenschaftlich begleitet und evaluiert. 2Die Evaluierung hat insbesondere zu untersuchen, ob das Fahreignungsseminar eine verhaltensverbessernde Wirkung im Hinblick auf die Verkehrssicherheit hat. 3Die Bundesanstalt für Strassenwesen legt das Ergebnis der Evaluierung bis zum 1. Mai 2019 dem Bundesministerium für Verkehr und digitale Infrastruktur in einem Bericht zur Weiterleitung an den Deutschen Bundestag vor.» Welche Motive man insofern hatte liegt im Dunkeln, weil der Vermittlungsausschuss seine

Geld einplant, um die «Förderung des selbstbestimmten gesundheitsorientierten Handelns» durch die Bundeszentrale für gesundheitliche Aufklärung zu forcieren.² Die volkswirtschaftlichen Kosten von Strassenverkehrsunfällen in Deutschland sind über die letzten Jahre gesunken. Dies mag an der Qualität der Neuwagen liegen, aber nicht zuletzt auch daran, dass man im Verkehrsbereich seit Jahrzehnten versucht, durch Kampagnen Bürger auf bestimmte Probleme hinzuweisen bzw. sie zu sensibilisieren (zu denken ist an die Aktion «erst gurten, dann starten») im Zusammenhang mit der Einführung der Gurtpflicht. Heute sind es grossflächige Plakate an deutschen Autobahnen, die Rasern entgegenwirken wollen. Im gesundheitlichen Bereich überaus erfolgreich war die Aids-Kampagne («mach's mit»).

Dass man sich im fiskalischen Bereich keinerlei Gedanken über solche Massnahmen macht, ist allerdings nicht völlig richtig: Der Zoll hat angefangen, sein Image aufzubessern, indem etwa seine Verdienste um Artenschutz, Bekämpfung der Schwarzarbeit und Produktpiraterie herausgestellt werden. Im Bereich der Besitz- und Verkehrssteuern geschieht derlei nicht, obwohl bereits 2005 das BMF eine grössere Publikation zu Fragen der «Steuer-moral» in Auftrag gegeben und veröffentlicht hat.³

II. Die Selbstanzeige ist ein Fremdkörper im deutschen Strafrecht.

Namentlich die Rechtsprechung des 1. Strafsenats, geprägt auch durch den Richter am Bundesgerichtshof Prof. Dr. *Markus Jäger*, fährt seit Übergang der Zuständigkeit vom 5. Senat am 01.08.2008 eine «klare Linie». Bei Steuerhinterziehung in Mil-

Änderungen nicht begründet. Die Literatur ist spärlich und konzentriert sich insbesondere auf die mit dem Gesetz verbundene Punktereform und das Verkehrszentralregister in Flensburg. Zu Grunde liegt dem offenbar eine Empfehlung des Verkehrsausschusses des Bundesrates (BR-Drucks. 387/1/13 S. 2 unter Nr. 6).

² Dazu unten zu Fussnote 31.

³ Unten zu Fn. 25.

lionenhöhe sollen Freiheitsstrafen, die aussetzungsfähig sind, nur noch ausnahmsweise möglich sein.⁴ (...)

Bei der strafbefreienden Selbstanzeige hat uns der BGH zunächst damit überrascht, dass er den § 371 Abs. 1 AO aF so verstand, dass nur eine umfassende Berichtigung der jeweiligen Steuerart für den entsprechenden Veranlagungszeitraum auch zur Straffreiheit führen konnte.⁵ Auch der Begriff der Tatentdeckung wird vom 1. Senat in einer Art und Weise gehandhabt, die die Anwendbarkeit des § 371 Abs. 1 AO erschwert.⁶

Diese Tendenz beruht offenbar darauf, dass die Richter des 1. Strafsenats und namentlich *Markus Jäger* die Selbstanzeige als einen Fremdkörper im deutschen Strafrecht begreifen.⁷ Eine Zusammenstellung auf eine kleine Anfrage⁸ zeigt jedoch, dass die Selbstanzeige im deutschen Strafrecht nicht allein ist: Sechs Regelungen im StGB und drei im Nebenstrafrecht sind aufgeführt, darunter bezeichnenderweise § 31d PartG, der eine Selbstanzeige bei unrichtigen Rechenschaftsberichten von Parteien vorsieht. Auch das Aussenwirtschaftsrecht kennt mittlerweile eine Selbstanzeige für fahrlässige Verstöße.⁹

Dabei sind es zwei Argumente, die immer wieder verwendet werden, wenn es um Vorbehalte gegen die Selbstanzeige geht. Da ist zum einen die Aussage, alleiniges Ziel des § 371 AO sei es, unbekannte Steuerquellen zum Sprudeln zu bringen. Wenn diese auch nur ansatzweise bekannt seien, und sei es mit Hilfe einer angekauften Steuerdaten-CD, gäbe es keinen Grund mehr, Gnade walten zu lassen. Auf der anderen Seite bezweifelt niemand, dass bei der Berichtigung einer Schenkungsteuererklärung im Rahmen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht¹⁰ die Selbstanzeige möglich ist, auch wenn in der Zukunft nicht mehr sprudeln wird als die jetzt zu entrichtende Schenkungsteuer.

Ein weiteres Gefühl (oder Argument?), dass das Unbehagen gegenüber der Selbstanzeige ausdrückt, ist der Verweis auf den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Selbst von gestandenen Bundesrichtern hört man in Diskussionsveranstaltungen das Argument, die Selbstanzeige gehöre abgeschafft, bei Diebstahl und Betrug gäbe es so etwas ja auch nicht. Letzteres trifft zu, wobei die Frage zu stellen ist, ob es nicht ebenfalls in dem Bereich teilweise sinnvoll wäre. Andererseits: Niemand muss stehen, aber fast jeder muss eine Steuererklärung einreichen und Steuern zahlen. In jedem Fall verkennt diese Einschätzung die

Hintergründe von Steuerhinterziehungen. Das Argument könnte greifen, wenn der Täter ähnlich einem Stossbetrüger mit vorgetauschten Firmen Vorsteuererstattungen erschleicht, also in den Fällen des «Griffs in die Kasse des Staates».

Verkannt wird aber, dass es in vielen Fällen um Steuerpflichtige geht, die vor der Entscheidung stehen, (noch mehr) Geld an den Fiskus zu zahlen oder aber eher zu «sparen». Das ist aber auch die Frage nach dem Grund für eine Vielzahl von Steuerhinterziehungen.

III. Mit Härte kann man Steuerhinterziehung bekämpfen

Die Einschätzung, man könnte mit härteren Strafgesetzen, härteren Strafen und einer intensiveren Strafverfolgung etwas gegen die Begehung krimineller Taten tun, ist ein durch die empirischen Sozialwissenschaften widerlegtes Relikt aus ziemlich alten Zeiten. Die zugrunde liegende Theorie der Generalprävention wurde insbesondere von Paul Johann Anselm von Feuerbach (1775-1833) entwickelt.¹¹ Die von ihm entwickelte sog. «psychologische Zwangstheorie» stellt sich die Seele des in Versuchung geratenen potentiellen Straftäters als einen Kampfplatz der zum Verbrechen hindrängenden und der ihm widerstrebenden Motive vor. Sie meinte, man müsse/könne durch die Ausgestaltung der Strafdrohungen in der Psyche des Schwankenden Unlustgefühle hervorrufen, die den der Begehung entgegenwirkenden Strebungen das Übergewicht verschaffen und auf diese Weise einen «psychischen Zwang» zur Unterlassung der Tat ausüben.¹² Der Vorteil dieser Theorie ist eine gewisse laienpsychologische Evidenz.¹³ Andererseits hat sie dazu geführt, dass der Gedanke, dass höhere und härtere Strafen offenbar auch grössere Abschreckungswirkung haben historisch die häufigste Ursache «masslosen» Strafens wurde. Ein unschönes Beispiel gibt insofern die USA, in denen die Three-Strikes-Regelung dazu führt, dass mit der dritten Verurteilung zwingend eine lebenslange Freiheitsstrafe verhängt wird. Eine vorzeitige Entlassung bei guter Führung ist meist erst nach 25 Jahren möglich. Dass damit die Kriminalität in den USA zurückgegangen wäre, ist freilich nicht ersichtlich.

Erkenntnisse der empirischen Sozialwissenschaften zeigen, dass das Modell von *Feuerbach*, das laienpsychologisch so faszinierend ist, nicht wirklich funktioniert. Zahlreiche auch internationale Untersuchungen zeigen, dass die Existenz des Straftatbestandes oder die Höhe der Strafdrohung keine De-

⁴ BGHSt 53, 71; BGHSt 57, 123; BGH wistra 2012, 350.

⁵ BGHSt 55, 180; dazu *Joecks*, Steueranwalt 2013, 101 ff.

⁶ BGHSt 55, 180 Rn. 23 ff.

⁷ Vgl. *Klein/Jäger* AO 12. Aufl. 2014 § 371 AO Rn. 2.

⁸ BT-Drucks. 17/14071 S. 6 f.

⁹ § 22 Abs. 4 AWG; dazu *Pelz/Hofschneider* wistra 2014, 1.

¹⁰ Vgl. BGH wistra 2013, 471.

¹¹ Vgl. *Roxin*, Allgemeiner Teil, Strafrecht, Band 1, 4. Auflage 2006, § 3 Rn. 22.

¹² Vgl. *Roxin* a.a.O.

¹³ *Roxin* a.a.O. Rn. 24.

terminante für die Entscheidung für oder gegen das Unrecht ist. Wenn überhaupt, kann die Entdeckungswahrscheinlichkeit Menschen davon abhalten, Straftaten zu begehen.¹⁴

Abschreckung funktioniert nur auf der ersten Stufe der Moralentwicklung, die überwiegend mit neun Jahren abgeschlossen ist.¹⁵

1. Der Mensch als rationaler Entscheider

Abschreckung setzt voraus, dass Menschen sich rational entscheiden. Täten sie es wirklich, würden vielmehr Straftaten begangen werden. Wenn man in der Berliner S-Bahn nur bei jeder 800. Fahrt kontrolliert wird, ist es eigentlich viel ökonomischer, auf einen Fahrschein zu verzichten, weil das erhöhte Beförderungsentgelt deutlich niedriger ist als das Bezahlen von 800 Fahrkarten.

Wenn man Insider ist und weiss, welche Informationswege der Finanzverwaltung verschlossen sind und welche Sanktionen auf einen warten, müsste eigentlich viel mehr hinterzogen werden. Dies galt vor allem für die Zeit, als Kapitaleinkünfte aus dem Ausland, aber auch Spekulationsgewinne dem Finanzamt praktisch nur bei gutem Willen des Steuerpflichtigen bekannt werden konnten. Dennoch gibt es eine grosse Zahl von Menschen, die nie auf die Idee kämen, dieses Informationsdefizit der Finanzverwaltung auszunutzen, sondern «dem Kaiser geben, was des Kaisers ist». Dies ist das sog. Steuerzahlerrätsel.¹⁶ Das rationale Grundmodell von *Alingham* und *Sadmo* kann hier die Wirklichkeit nicht erklären.¹⁷

Tatsächlich ist man sich – bei allen Streits um Details – in den empirischen Sozialwissenschaften heute einig, dass Menschen längst nicht so rational sind, dass man von einem «homo oeconomicus» ausgehen könnte.

2. Der Mensch und die Prospekttheorie

Die von *Kahneman* (Nobelpreis für Wirtschaft 2002) und *Tversky* entwickelte Prospekttheorie bezieht psychologische Aspekte in die Beurteilung der menschlichen Entscheidungsfindung mit ein. Vereinfacht man die Erkenntnisse dieser Psychologen,

hängt die Tendenz der Entscheidung eines Menschen entscheidend davon ab, ob er die Folgen seiner Entscheidung als Gewinn oder als Verlust begreift. Konkret: Der Widerstand gegen Steuern ist dann besonders gross, wenn die Steuerzahlungen als Verlust wahrgenommen werden.¹⁸ Individuen bewerten Verluste und Gewinne nicht symmetrisch, sondern empfinden einen Verlust negativer als sie einen gleichhohen Gewinn positiv bewerten. Dabei kommt für die Einschätzung als Gewinn oder Verlust entscheidend der Referenzpunkt ins Spiel. Wer seine Einkommensteuer schon über die Lohnsteuer bezahlt hat, kann mit der Steuererklärung nur gewinnen. Wer als Freiberufler deutlich besser verdient hat, als es die Vorauszahlungen erwarten liessen, sieht sich mit seiner Steuererklärung dem Umstand gegenüber, dass er eine deutliche Nachzahlung leisten müssen.

Menschen sind risikoavers bei Gewinnen und risikofreudig bei Verlusten.¹⁹ Dies mag auch erklären, warum scheinbar selbstständige Unternehmer krimineller sind als Arbeitnehmer. Ängstlichere Menschen machen sich nicht selbstständig, sondern werden als nichtselbstständig Beschäftigte ihr Geld verdienen. Bei ihnen wird die Einkommensteuer schon vom Lohn abgezogen, ihr Referenzpunkt für die Frage «Verlust oder Gewinn» ist das Nettoeinkommen. Bei den «mutigen» Menschen, die sich selbstständig machen, ist zunächst einmal das Bruttoeinkommen Referenzpunkt. Jeder Euro, den sie über die Vorauszahlung hinaus leisten müssen, ist «Verlust» und bei Verlusten sind Menschen risikofreudiger, also eher bereit, «etwas zu riskieren», sei es in Gestalt des Vortäuschens von Betriebsausgaben oder des Verschweigens von Betriebseinnahmen. Wenn dem aber so ist, ist die Rechtsauffassung des 1. Strafsenats, ein Griff in die Kasse des Staates liege auch dann vor, wenn jemand überhöhte Vorsteuer vortäusche,²⁰ um eine grössere Abschlusszahlung bei der Umsatzsteuer zu vermeiden, (sozial psychologisch) nicht haltbar.

Wie sich die unterschiedliche Einschätzung auf menschliche Entscheidungen auswirkt, zeigt anschaulich das Asian Disease Problem.²¹

¹⁴ Vgl. *Bizer*, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung*, 2008, S. 28.

¹⁵ Vgl. *Schmid*, *Steuern, Wahrnehmung und Entscheidungsprozesse*, 2012, S. 123.

¹⁶ Vgl. *Bizer*, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung*, 2008, S. 27; *Franzen NKP 2008, 75*; *Schmid*, *Steuern, Wahrnehmung und Entscheidungsprozesse*, 2012, S. 100.

¹⁷ *Franzen NKP 2008, 75*.

¹⁸ Vgl. *Schmid*, *Steuern, Wahrnehmung und Entscheidungsprozesse*, 2012, S. 81 ff.

¹⁹ Vgl. *Bizer*, *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung*, 2008, S. 78; *Schmid*, *Steuern, Wahrnehmung und Entscheidungsprozesse*, 2012, S. 106.

²⁰ BGH, Beschluss vom 25.09.2012, 1 StR 407/12, wistra 2013, 67.

²¹ Stellen Sie sich vor, die USA bereiten sich auf den Ausbruch einer ungewöhnlichen asiatischen Grippeepidemie vor, an der 600 Personen sterben werden. Um die Epidemie zu bekämpfen, wurden zwei alternative Massnahmen vorgeschlagen. Gehen Sie davon aus, dass die exakte wissenschaftliche Schätzung der Wirkung der Massnahmen wie folgt ist:

Situation 1: Wenn Massnahme A durchgeführt wird, werden 200 Personen gerettet. Wenn Massnahme B durchgeführt wird, besteht eine Wahrschein-

Als weiterer Aspekt für menschliche Entscheidungen tritt die Wahrscheinlichkeitsgewichtungsfunktion hinzu. Menschen begreifen geringe Chancen/Risiken grösser, während sie grosse Chancen/Risiken geringer einschätzen.

Diese Verzerrungen zeigen sich auch in den Untersuchungen von *Feld* und *Schneider*,²² die dokumentieren, dass die Entdeckungswahrscheinlichkeit von Menschen viel grösser eingeschätzt wird, als es der Wirklichkeit entspricht. Fast 50 Prozent der von ihnen befragten über 2.000 Personen meinten, dass das Entdeckungsrisiko sehr gross oder zumindest ziemlich gross sei. Lediglich 11 Prozent hielten es für sehr klein. Wenn also Menschen geringere Risiken überbewerten und grössere Chancen unterbewerten führt letztlich schon der Anschein, das Entdeckungsrisiko habe sich erhöht, zu einer entsprechenden Verunsicherung. Nach den Untersuchungen von *Feld* und *Schneider* ist aber auch klar, dass beispielsweise die öffentliche Verschwendung ein Faktor ist, den die Bevölkerung in überaus grossem Masse ablehnt.

3. Der moralische Mensch

Auch die Prospekt-Theorie ist trotz des Nobelpreises für *Kahneman* erheblicher Kritik ausgesetzt. Sie kann zwar über die Übergewichtung geringer Wahrscheinlichkeiten (Kontrollintensität) das Hinterziehungsverhalten von Steuerpflichtigen verständlicher machen, beschränkt sich dabei aber grundsätzlich auf Aufdeckungswahrscheinlichkeit und Strafhöhe und blendet weitere Bestimmungsfaktoren sozialer und persönlicher Art sowie die Steuermoral aus.²³

Fragen der Steuermoral waren Gegenstand eines Monatsberichts des BMF aus dem März 2005.²⁴ Auch dort wird konstatiert, dass empirische Untersuchungen deutlich mehr Steuerehrlichkeit dokumentieren als es die ökonomische Verhaltenstheorie vorhersagt. Steuermoral lässt sich durch Befragungen zur Bewertung der Steuerhinterziehung messen. Nach

lichkeit von 1/3, dass 600 Personen gerettet werden, und von 2/3, dass keine Person gerettet wird. - 72% wählen Massnahme A, 28% Massnahme B. Situation 2: Wenn Massnahme C durchgeführt wird, werden 400 Personen sterben. Wenn Massnahme D durchgeführt wird, besteht eine Wahrscheinlichkeit von 1/3, dass niemand stirbt, und von 2/3, dass 600 Personen sterben. - 22% sind für Massnahme C, 78% für Massnahme D.

²² *Feld/Schneider*, Steuerehrlichkeit, Abschreckung und soziale Normen: Empirische Evidenz für Deutschland, in Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft, Argumente zur Marktwirtschaft, Nr. 112, Januar 2011.

²³ Vgl. *Schmid*, Steuern, Wahrnehmung und Entscheidungsprozesse, 2012, S. 98.

²⁴ Steuermoral – Das Spannungsfeld von Freiwilligkeit der Steuerzahlung und Steuerhinterziehung, erstellt vom Institut für Angewandte Wirtschaftsforschung [IAW] Tübingen im Auftrag des Bundesfinanzministeriums.

dem sog. World Values Survey für die Jahre 1999 – 2002 hat Deutschland einen Mittelplatz inne und weist eine leicht überdurchschnittliche Steuermoral auf.²⁵ Schlusslicht ist Griechenland (!). Die Studie konstatiert, dass das Ausmass der Steuerhinterziehung auch davon abhängt, ob Steuerhinterziehung nur als Kavaliersdelikt oder als zu tolerierendes Verhalten angesehen wird.²⁶ Die Studie empfiehlt zur Verbesserung der Steuermoral solle die Politik primär an den Ursachen einer schlechten Steuermoral ansetzen.²⁷ Sozialwissenschaftlich sind die Faktoren klar, an denen man arbeiten muss, um Steuermoral und damit Steuerehrlichkeit zu erhöhen.

Als Zwischenergebnis bleibt festzuhalten: Der Mensch ist kein rationaler Entscheider, kein «homo oeconomicus». Er ist von vielen Faktoren beeinflusst und beeinflussbar. Das erleben wir praktisch täglich bei der An- und Einordnung von Waren im Supermarkt.²⁸

IV. Bestrafen und/oder Stupsen?

Vor einigen Monaten ging durch die Gazetten, dass das Bundeskanzleramt drei Psychologen, Soziologen bzw. Verhaltensforscher einstellen will. Die Bildzeitung spöttelte, ob die Kanzlerin nun einen Psychotherapeuten bräuchte, andere sprachen von der Gefahr der Manipulation, wenn Politthemen nunmehr psychologisch begleitet würden. Man befürchtete die Einführung eines (libertären?) Paternalismus, wobei dies nichts Neues ist – in den USA und Grossbritannien gibt es eine sozialwissenschaftliche Begleitung der Politik schon lange, auch andere Staaten in der Europäischen Union verlassen sich nicht mehr auf die bloss intuitive Gesetzgebung.

Als 1976 in der damaligen Bundesrepublik Deutschland die Gurtpflicht eingeführt wurde, fürchteten viele Frauen um ihren Busen, Männer hielten es für «unsportlich», sich feige anzuschallen. Es hat vieler Kampagnen bedurft, bis eine entsprechende Internalisierung erfolgt ist, also (fast) jedermann das Anschlallen für sinnvoll hielt. Nichts anderes wird es übrigens sein bei Fahrradhelmen, mit denen die Kinder gross werden, die sich überdies weigern, in ein Auto ohne Kindersitz zu steigen. Wir haben in den 1980er Jahren angefangen mit Kampagnen zur Bekämpfung der Infektion mit Aids, grossflächige Anzeigen

²⁵ A.a.O. Seite 51.

²⁶ A.a.O. Seite 55.

²⁷ A.a.O. Seite 56.

²⁸ Auch für den Laien interessant ist ein Beitrag von *Lensch/Hartmann/Simons* zur Akzeptanz von Folsäure in German Journal of Agricultural Economics (GJAE, online verfügbar) 2011, 139, in dem gezeigt wird, wie sich die Art der Frage («Framing») auf die Antworten auswirkt.

des Verkehrsministeriums in Verbindung mit dem Deutschen Verkehrssicherheitsrat sollen uns vom Rasen abhalten und neuerdings macht auch der deutsche Zoll mit Imagekampagnen von sich Rede. In der Politik findet offenbar zum Teil ein Umdenken statt. (...)

Das was im Strassenverkehrsrecht oder im Bereich der Gesundheitsfürsorge geschieht, ist ebenso wie bei der Unterstützung von Altersvorsorge das Anstossen «kluger» Entscheidungen. Dies ist der Untertitel eines Buches von *Thaler* und *Sunstein*.²⁹ Es geht um einen libertären Paternalismus und um die Frage, ob man Menschen ob ihrer Nicht-Rationalität in einer bestimmten Weise beeinflussen soll und darf. Bevor man vom Nudging bzw. Stupsen sprach, hat man es schon lange getan, etwa im Rahmen der Kampagnen zur Stärkung der Verkehrssicherheit, bei der Aidsprävention oder der sonstigen Gesundheitsfürsorge. Neu wäre es, diese Erkenntnisse der Sozialwissenschaften einzusetzen, um für Steuern und Steuerehrlichkeit zu werben. Der Zoll ist insofern initiativ geworden als er grossflächige Anzeigen geschaltet hat, um für seine Arbeit Verständnis zu wecken. Das oben angeführte Beispiel der Gesundheitsfürsorge mit einem Budget für Kampagnen von immerhin 35 Mio. Euro pro Jahr findet auch nicht im luftleeren Raum statt, sondern wird evaluiert, d.h. durch entsprechende Verfahren auf Effizienz untersucht. Nichts anderes sollte man im Bereich der Bekämpfung der Steuerhinterziehung tun. Das heisst: Es muss einerseits Verständnis für den Wert der Besteuerung geweckt werden, andererseits deutlich gemacht werden, dass Steuerhinterziehung kein Kavaliersdelikt ist – der Begriff «Steuersünder» ist es wert, zum Unwort des Jahres gewählt zu werden –, aber auch klar zu machen, dass der sorglose Umgang mit öffentlichen Mitteln (kriminelles?) Unrecht ist.³⁰

Nach meinen Schätzungen verlieren wir durch Steuerhinterziehung jedes Jahr etwa 80 bis 100 Mrd. Euro. Wir werden die 20 Mrd. Euro, die Betrüger durch Karussellgeschäfte erwirt-

schaften, weder durch das Strafrecht und härtere Strafen noch durch irgendwelche Imagekampagnen wieder bekommen oder für die Zukunft verhindern. Solche Menschen kann man weder durch Bestrafung noch durch Sympathiewerbungen in irgendeiner Form «beeindrucken».

Wenn wir aber von denjenigen, die mit dem Staat eine gewisse Unzufriedenheit verspüren, auch nur 10 Prozent erreichen, reden wir über Steuern in der Grössenordnung von 6 Mrd. Euro – pro Jahr. Voraussetzung wäre, dass man sich einmal von dem Gedanken löst, man könne mit blosser Strafandrohung und Härte des Gesetzes irgendetwas bewegen. Sozialwissenschaftliche Untersuchungen zeigen, dass Massnahmen sinnvoll sind, mit denen man den Steuerpflichtigen «abholt», indem man ihm die Sinnhaftigkeit eines steuerfinanzierten Staates klar macht. Immerhin ist die Einstellung von drei Verhaltensforschern im Bundeskanzleramt ein Zeichen: Weder im Gesundheitswesen, in der Wirtschaftspolitik noch in der Finanzverwaltung kommt man mit blossen Appellen bzw. Strenge weiter. Es muss ein Klima geschaffen werden, in dem sozusagen «das Steuerzahlen wieder Freude macht». Es scheint eine Zeit evidenzbasierter Politik anzubrechen.

V. Fazit

Es ist Sache des Gesetzgebers zu entscheiden, wie er mit Steuerehrlichkeit umgeht und das Bundesverfassungsgericht lässt ihm viele Spielräume, wenn es um das Mass an Sanktionen geht. Die empirischen Sozialwissenschaften zeigen aber auch, dass grössere Härte eher verhärtet. Es drängt sich auf, ähnlich wie in anderen Bereichen des gesellschaftlichen Lebens (Altersvorsorge, Gesundheitsfürsorge, Verkehrssicherheit) einmal den Versuch zu unternehmen, Steuern als etwas «Wertvolles» und Steuerehrlichkeit als eine «kluge Entscheidung» zu vermitteln.

²⁹ Das Buch hat den Titel ‚Nudge – wie man kluge Entscheidungen anstösst‘ und ist 2014 in der 4. Auflage erschienen. *Thaler* ist Professor für Verhaltensökonomie an der Universität Chicago, *Sunstein* ist Inhaber des Felix-Frankfurter-Lehrstuhls an der Harvard Law School.

³⁰ Vgl. *Franzen* NKP 2008, 97.

Anzeige

WAGNER  JOOS

RECHTSANWÄLTE
FACHANWÄLTE FÜR HANDELS-
UND GESELLSCHAFTSRECHT

Konstanz / Zürich / Vaduz

Jürgen Wagner, LL.M., Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht
Peter Joos, Dipl. Betriebswirt (FH), Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht
Rüdiger Bock, LL.M., Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht
Christian Merz, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Bankkaufmann

www.wagner-joos.de

veranstaltungen

Schweiz

Vortrag im Rahmen der Vorträge am Mittag Spezial: Mark Branson, Direktor, Eidgenössische Finanzmarktaufsicht FINMA, Bern spricht zum Thema: «Aktuelles aus der FINMA» am Donnerstag, **09.04.2015, 12:30 - ca. 13:45 Uhr**. Vortrag und Diskussion, CS Forum St. Peter, St. Peterstrasse 19, 8001 Zürich; der Vortragsbeitrag beträgt CHF 60.00 inkl. Unterlagen, Sandwiches und Getränke.

Europa Institut an der Universität Zürich, Hirschengraben 56, CH-8001 Zürich, Tel.: +41 44 634 48 91, Fax: +41 44 634 43 59; E-Mail: eiz@eiz.uzh.ch; Website: www.eiz.uzh.ch.



Liechtenstein

Universität Liechtenstein

Am **Dienstag, 28. April 2015** findet die vom Lehrstuhl für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht veranstaltete **Liechtenstein Trust Conference** zu den Themen: «**Internationale Entwicklungen im Trustrecht: Reformen, Aufsicht, Sham und Rechtswirksamkeit, Vermögensstrukturierung, Anerkennung und Vertraulichkeit**» statt.

Vortragende:

- Dr. **Alexander A. Bove**, Jr., A.E., B.B.A., LL.M., Adjunct Professor of Law, Emeritus, Boston University Law School; Attorney, Bove & Langa, P.C., Boston
- Dr. **Jonas P. Hermann**, Rechtsanwalt, Linklaters LLP, Frankfurt
- Prof. **Lusina Ho**, B.A. (Oxon), B.C.L., Harold Hsiao-Wo Lee Professor in Trust and Equity, Faculty of Law, University of Hong Kong, Hong Kong
- Hon. Consul **Alexander B. Jeeves** lic. rer. pol., Group CEO, Jeeves Group, Schaan
- **Mandeep Lakhan**, LL.B. (Hons) (KCL), M.A., LL.M., Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Lehrstuhl für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht, Institut für Finanzdienstleistungen, Universität Liechtenstein, Vaduz
- Prof. **Geoff McLay**, B.A., LL.B. (Hons) (Well), LL.M., S.J.D. (Mich), Law Commission; Faculty of Law, Victoria University of Wellington (currently on leave), Wellington

- Prof. Dr. **Hanno Merkt**, LL.M. (Chicago), Direktor des Instituts für Ausländisches und Internationales Privatrecht der Universität Freiburg; Richter am Oberlandesgericht Karlsruhe, Attorney at Law (New York)
- Dr. **Paolo Panico**, TEP, Managing Director, Private Trustees SA, Luxemburg
- Prof. Dr. **Francesco A. Schurr**, TEP, Inhaber des Lehrstuhls für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht, Institut für Finanzdienstleistungen, Universität Liechtenstein, Vaduz
- Prof. **Hang Wu Tang**, LL.B. (NUS), LL.M., Ph.D. (Cantab), Professor of Law, School of Law, Singapore Management University, Advocate and Solicitor, TSMP Law Corporation, Singapore; Solicitor (England and Wales)
- Dr. **Andrea Vicari**, I.T.P. (Harvard), J.S.D. (Cornell), TEP, Rechtsanwalt und Partner, Vicari & Associati, Milan und Notar und Partner, Studio Legale e Notarile Vicari, San Marino
- Dr. iur. **Ernst J. Walch**, M.C.J. (NYU), Attorney at Law, Partner, Walch & Schurti, Vaduz

Themenschwerpunkte der Veranstaltung sind legislative Entwicklungen, Aufsicht und Kontrolle des Trusts, Vermögensschutz und -strukturierungen sowie Anerkennung und Vertraulichkeit. Wie jedes Jahr wird die Veranstaltung von der Liechtensteinischen Rechtsanwaltskammer, der Liechtensteinischen Treuhänderkammer, Swisslex sowie der Society of Trust and Estate Practitioners (STEP) unterstützt. Die Veranstaltung wird in englischer Sprache mit konsekutiven Zusammenfassungen auf Deutsch durchgeführt.

Universität Liechtenstein, Prof. Dr. Francesco A. Schurr, Inhaber des Lehrstuhls für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht, Institut für Finanzdienstleistungen

Redaktion

aktuelles

Liechtenstein

Am 05.02.2015 fand das **IFA Fachsymposium** in Liechtenstein statt. Das Symposium widmete sich den steuerlichen Entwicklungen in der EU und OECD zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug. *Prof. DDr. Georg Kofler (Beitrag in diesem Heft s. Seite 2 ff.)* hat sich mit den Massnahmen unter dem Aktionsplan der EU-Kommission zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug befasst und die Massnahmen der OECD aufgezeigt. Dabei ist er unter anderem auf folgende Fragestellungen eingegangen:

- Wird die EU-Kommission im laufenden Jahr eine Anti-BEPS-Richtlinie vorschlagen und wie sieht diese gegebenenfalls aus?
- Wird die EU-Kommission im Einklang mit Aktion 5 des OECD BEPS Aktionsplanes ein Vorschlag für den automatischen Informationsaustausch im Hinblick auf Rulings vorschlagen?
- Welche Auswirkungen hat die vom Rat verabschiedete Richtlinie zur Änderung der AmtshilfeRL auf Liechtenstein, die eine Ausdehnung des automatischen Informationsaustausches auf Finanzinformationen und zugleich eine Implementierung des Common Reporting Standards der OECD vorsieht?
- Wird die EU-Kommission einen Vorschlag zur Aufhebung der ZinsbesteuerungsRL in ihrer geänderten Fassung vorlegen und was bedeutet dies gegebenenfalls für Liechtenstein?
- Wird die Einhaltung von EU und OECD Mindeststandards Liechtenstein bilaterale Verhandlungen über den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen erleichtern und die praktische Übernahme von der Mutter-TochterRL sowie Zinsen- und LizenzenRL ermöglichen?

Prof. Dr. Martin Wenz hat die Erläuterungen des Erstreferenten liechtensteinspezifisch weiter vertieft. *Dr. Peter Altenburger* hat sodann anhand eines konkreten Praxisbeispiels aufgezeigt, wie ansteigende Transparenzverhältnisse zu ungewünschten Doppelbesteuerungskonflikten führen können. In der Paneldiskussion wurden schliesslich relevante Fragestellungen des Moderators unter Einbezug des Publikums durch die Panelmitglieder beantwortet.

Dr. Marco Felder, Präsident IFA Liechtenstein (www.ifa-fl.li), hat der Redaktion dankenswerterweise den Beitrag von *Prof. DDr. Georg Kofler* für diese Ausgabe des Liechtenstein-Journal zur

Verfügung gestellt. Angesichts der Aktualität und der Reichweite des Themas haben wir den Beitrag ungekürzt abgedruckt.

ooOoo

Schweiz

2014 verzeichnete KPMG 77 Fälle von Wirtschaftskriminalität in der Schweiz. Gegenüber dem Vorjahr ist die Anzahl der dokumentierten Fälle somit um 32,7% gestiegen. Obschon die Anzahl Fälle gestiegen ist, sank das insgesamt verursachte Schadensvolumen 2014 um 35,3% auf CHF 537,2 Millionen. Das höhere Schadensvolumen 2013 war hauptsächlich auf vier Fälle mit Schadenshöhen von jeweils CHF 125 Millionen zurückzuführen. Der erlittene Schaden 2014 war 8% höher als 2012. Wie bereits im Vorjahr war Veruntreuung mit 20 registrierten Fällen das häufigste Vergehen. Die auf kriminellem Weg erlangten Vermögenswerte verwendeten die Täter primär, um ihren Lebensstil oder ein Suchtverhalten, etwa Drogen- oder Spielsucht, zu finanzieren. (...).

Zürich mit der höchsten Wirtschaftskriminalität

Wie schon in den vergangenen Jahren wurden in Zürich die meisten Vergehen von Wirtschaftskriminalität begangen. 2014 wurden 27 Fälle im Raum Zürich verzeichnet. Mit CHF 13,8 Millionen ist auch das durchschnittliche Schadensvolumen pro Fall gegenüber anderen Regionen am höchsten. Das Schadensvolumen pro Fall im Tessin, das hinter Zürich Platz zwei belegt, war mit CHF 6,7 Millionen nur halb so hoch. Auch der Fall mit der höchsten Schadenssumme ereignete sich in Zürich. Eine Zunahme der Anzahl und Schadenshöhe von Wirtschaftskriminalität war auch in der Nordwestschweiz zu verzeichnen. In der Zentralschweiz, der Ostschweiz und der Genfersee-Region hingegen fielen die Schäden 2014 geringer aus.

(aus KPMGnews vom 18.02.2015)

ooOoo

Erbschafts- und Schenkungssteuerinitiative erschwert Nachfolgeplanung

Am 14. Juni 2015 wird über die Erbschafts- und Schenkungssteuerinitiative abgestimmt werden, welche auch erhebliche Auswirkungen auf die Nachfolgeplanung von Unternehmen haben wird. Die geordnete Übergabe eines Unternehmens um deren langfristigen Erhalt sicherzustellen, ist bereits ohne die Berücksichtigung von Erbschafts- und Schenkungssteuern eine

sehr herausfordernde Aufgabe, welche bei Annahme der Initiative noch viel schwieriger werden würde.

Die eidgenössische Erbschafts- und Schenkungssteuerinitiative sieht vor, dass Erbschaften und Schenkungen künftig generell einer Besteuerung zu 20% unterliegen sollen. Dabei wird ein Freibetrag von CHF 2 Mio. gewährt, wobei Ehegatten von der Besteuerung ausgenommen sind. Demgegenüber würden direkte Nachkommen, welche zurzeit in fast allen Kantonen von den Erbschafts- und Schenkungssteuern befreit sind, ebenfalls von der 20%-igen Steuer erfasst werden. Dies ist für Unternehmensnachfolgen insofern von grosser Tragweite, da es meist der Wunsch ist, Unternehmen den Nachkommen weiterzugeben. (...).

(aus KPMGnews vom 18.02.2015)



Deutschland

Erbschaftsteuer: Bundesfinanzministerium zielt auf Steuererhöhung ab

- Pläne des Bundesministeriums für Finanzen gehen weit über Forderungen des Bundesverfassungsgerichts hinaus
- Statt dem ursprünglich geplanten minimalinvasiven Eingriff drohen jetzt einschneidende Regelungen und Steuererhöhungen
- Grenze von 20 Mio. EUR Unternehmenswert je Erwerb deutlich zu niedrig für Familienunternehmen
- Bruch mit bisheriger Erbschaftsteuersystematik durch geplante Einbeziehung von Privatvermögen bei Bedürfnisprüfung
- DHPG fordert Abkehr von geplanten Änderungen des Bundesministeriums für Finanzen am Erbschaftsteuergesetz

Bonn, 4. März 2015 – Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) gab in der vergangenen Woche konkrete Details zu einer möglichen Reform des Erbschaftsteuergesetzes bekannt. So präferiert das BMF unter anderem einen Wert von 20 Mio. EUR pro Erwerb zur Abgrenzung von «grossen» Unternehmen. Diese Grenze soll als Freigrenze gestaltet werden, jedes Unternehmen, das diesen Schwellenwert überschreitet, müsste sich einer Bedürfnisprüfung unterziehen. Darüber hinaus soll das Privatvermögen der Erben bei der Bedürfnisprüfung berücksichtigt werden.

Dr. Andreas Rohde, Partner und Steuerexperte der DHPG, kommentiert: «Wir weisen die aktuellen Vorschläge des BMF

klar zurück. Unter dem Strich würden diese Massnahmen zu einer Steuererhöhung führen, der keine entsprechende Entlastung gegenüberstünde. Sie entsprechen darüber hinaus in keiner Weise den Bedürfnissen mittelständischer Betriebe und von Familienunternehmen. Zudem bleibt offen, ob die Finanzverwaltung eine Bedürfnisprüfung in dem geplanten Umfang überhaupt zu tragen in der Lage wäre.»

Mit Blick auf den Wirtschaftsstandort Deutschland fügt Dr. Andreas Rohde hinzu: «Wir werten den Massnahmenkatalog des BMF auch aufgrund der geplanten Einbeziehung von Privatvermögen als einen schweren Schlag gegen den Fortbestand des Mittelstands und von Familienunternehmen in Deutschland. Es dürfte künftig schwieriger werden, eine solide Nachfolgeregelung für Unternehmen zu finden – damit verliert das Unternehmertum hierzulande weiter an Attraktivität. Wir fordern den Gesetzgeber daher auf, bei der Reform des Erbschaftsteuergesetzes ein gesundes Mittelmass einzuhalten – es gibt eine Reihe von verfassungskonformen und wirtschaftlichen Vorschlägen hierzu.»

(aus Pressemitteilung DHPG vom 04.03.2015)

Redaktion

literaTour

Prof. Dr. Joachim Frick, LL.M. / J.S.D.

Grenzen des Vermögensschutzes mittels ausländischer Stiftungen, SZW 2014, 74 ff.

Auszüge:

«(...) Aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 154 IPRG ist heute klargestellt, dass nach ausländischem Recht gültig gegründete Stiftungen in der Schweiz zivilrechtlich grundsätzlich anzuerkennen sind. Inwieweit sie dabei aber im Konkurs des Stifters oder in einem Betreibungsverfahren gegen ihn Vermögensschutz vor Forderungen von Gläubigern bieten, ergibt sich nicht aus diesem Grundsatz, sondern aus dem Zusammenspiel der Vorschriften des IPRG mit denjenigen der Zwangsvollstreckung und des Gerichtsstandrechtes. (...)

Ein Vermögensschutz mittels ausländischer Stiftungen hält sich in relativ engen Grenzen. Zunächst kommt ein Vermögensschutz nur in Frage, wenn die Inkorporationsvorschriften des ausländischen Rechtes strikt eingehalten wurden. Unabhängig davon, ob die Stiftung aus Sicht des Schweizer Steuerrechts als kontrollierte (transparente) oder nicht kontrollierte (intransparente) Stiftung ausgestaltet wird, muss sie nach ausländischem Recht eigene Rechtspersönlichkeit erlangen.

Des Weiteren scheidet ein Vermögensschutz, wenn Hinweise auf eine rechtsmissbräuchliche Verwendung der Stiftung vorliegen (keine strikte Trennung der Vermögen, keine Einhaltung der Formalitäten der juristischen Person, übermässige Einflussnahme des Stifters auf die Stiftungsorgane etc.). In steuerlicher Hinsicht sollte ein *Tax Ruling* eingeholt worden sein. Schliesslich setzen das Zivilrecht (namentlich die erbrechtlichen Pflichtteilsbestimmungen) und das SchKG (über die paulianischen Anfechtungsmöglichkeiten) weitere Grenzen.

All dies ändert aber nichts daran, dass ausländische Stiftungen im internationalen Verhältnis unabhängig von ihrer steuerlichen Behandlung zivilrechtlich anzuerkennen sind, wenn die genannten Voraussetzungen eingehalten wurden. Eine Aufweichung der Inkorporationstheorie etwa aus steuerlichen Überlegungen ist abzulehnen. Sie würde der Rechtssicherheit und den Grundsätzen des schweizerischen internationalen Privatrechts widersprechen. (...)

ooOoo

Prof. Dr. iur. Peter V. Kunz, LL.M., Rechtsanwalt, Universität Bern

Business Judgment Rule (BJR) – Fluch oder Segen?, SZW 2014, 274 ff.

«(...) Die *Business Judgment Rule* (BJR) stellt eine Rechtsanwendungsregel im Bereich des Wirtschaftsrechts dar. Es handelt sich, etwas trivialisiert, um eine «Immunitätsregel» für potentiell haftpflichtige Personen. Rechtsanwender bzw. Gerichte pflegen *richterliche Zurückhaltung* («judicial restraint»), und zwar bei Geschäftsentscheiden durch Führungspersonal von Unternehmen. Die BJR bedeutet, aus der Perspektive der Gerichte, eine «*Willkürkognition*» im Zusammenhang mit Verantwortlichkeitsansprüchen.

Betroffene Personen in Verwaltungsräten (VR) oder in Geschäftsleitungen (GL) können sich zur *Verteidigung* gegen Ansprüche gemäss Art. 754 ff. OR auf die BJR berufen. Die in der Praxis entwickelten Hürden der BJR werden zudem als *Verhaltensrichtlinien* genutzt, um sich darauf berufen zu können. Die BJR gilt zwar nicht voraussetzungslos, trotzdem erscheint m.E. eine *restriktive Handhabung* angezeigt.

Geschäftsfehler sollen nicht automatisch zu Haftung führen: «Aus dem eingetretenen Misserfolg darf nicht einfach auf das Vorliegen einer Pflichtverletzung geschlossen werden». Trotzdem ist zu verhindern, dass sich Verantwortliche zum Nachteil von Aktionären sowie (im Konkursfall) von Gläubigern ohne weiteres «aus der Verantwortung stehlen» können. Dies ändert nichts am Prinzip, dass potentiell Verantwortliche *keine Garantiefunktion* und *keine Erfolgshaftung* wahrnehmen. Die BJR geniesst gerade in den letzten Jahren grosse Aktualität, einerseits bei Gerichten sowie andererseits in der Doktrin. Richterliche Zurückhaltung nicht nur, aber ebenfalls bei Verantwortlichkeitsprozessen hat lange Tradition in der Schweiz, und zwar selbst *ohne dogmatische Grundlegung*: «Soweit schweizerische Gerichte in der Vergangenheit unternehmerische Entscheide zu beurteilen hatten, prüften sie diese auf Vertretbarkeit und nicht auf unternehmerische Zweckmässigkeit. Insbesondere verzichteten sie soweit ersichtlich durchgehend darauf. (...)

Und zum Schluss: «*Fluch oder Segen?*»

Die Antwort auf diese Grundsatzfrage entspricht einer traditionellen *juristischen Ambivalenz*, nämlich: «*Ja, aber*» (und zwar für beide Fragen). Dass ein reales Bedürfnis für die BJR auf Seite der Unternehmensführung bzw. -führer besteht, steht ausser Zweifel, doch ist wohl auch in diesem Bereich alles eine Frage des Masses («*dosis facit venenum*»). *Gläubiger* sowie *Aktionäre* dürfen nicht eo ipso «untergeordnet» werden, sondern verdienen Berücksichtigung ihrer berechtigten Schutzanliegen im Rahmen eines Abwägungsprozesses.

Die BJR wird bereits *de lege lata* anerkannt, doch sollten die Voraussetzungen nicht allzu breit verstanden (und verschärft) werden. Umso weniger kommen die in Teilen der Lehre vorgebrachten *Ausdehnungen der BJR* (v.a. Audit Judgment Rule sowie Supervisory Judgment Rule) auf «verwandte» Haftungssachverhalte in Frage. Die diversen Rechtsunsicherheiten – etwa

zum Umfang der BJR oder zu den Beweisthemen - könnten *de lege ferenda* beseitigt werden, was zwar wünschenswert, heute allerdings illusorisch erscheint.

ooOoo

Dr. iur. Dieter Gericke und lic. iur. Olivier Baum

Corporate Governance: Wer ist der Governor? Stimmrechtsberatung als Folge und Katalysator eines Paradigmenwechsels, SZW 2014, 345 ff.

«(...) In der jüngsten Vergangenheit wurde der Einfluss von Nichtaktionären auf die gesellschaftsinterne Willensbildung verschiedentlich augenscheinlich. So scheiterte an der ordentlichen Generalversammlung des Winterthurer Industriekonzerns Sulzer 2014 trotz Zustimmung des Grossaktionärs die Statutenänderung zur Umsetzung der Verordnung gegen übermässige Vergütungen bei börsenkotierten Aktiengesellschaften (VegüV),¹ oder es wurde der Vergütungsbericht der ABB in einer konsultativen Abstimmung nur knapp (51%) genehmigt.² Grund dafür war das Zusammenwirken von Vermögens-/Fondsverwaltern mit Stimmrechtsberatern (sog. *proxy advisors*). Dabei handelt es sich nicht um Einzelfälle und auch nicht um ein neues Phänomen, doch wurde die Problematik im Zusammenhang mit den VegüV-Abstimmungen teils transparent, da die Stimmrechtsberater ihren Fokus nicht primär auf die Konformität mit der VegüV richteten, sondern eigene Agenden verfolgten, die weder von Art. 95 Abs. 3 BV noch von der VegüV vorgeschrieben sind.³ Es stellt sich deshalb die Frage, wer die Willensbildung eigentlich bestimmt, mithin wer der Governor in der Corporate Governance ist? Sind es die Aktionäre, die «endlich» Gehör finden, sind es die Pensionskassen, die «ihre Rolle» wahrnehmen oder sind es die externen Stimmrechtsberater, welche – beauftragt durch Vermögensverwalter – das Sagen übernommen haben? Eng damit verbunden ist die Frage, wann und in welchem Verfahren die Willensbildung erfolgt bzw. erfolgen soll. (...)

Würdigung

Die Willensbildung bei Publikumsgesellschaften auf Aktionärsstufe hat mit dem gesetzlich vorgesehenen Verfahren und mit dem diesem zugrundeliegenden Bild nichts mehr zu tun. Ein eigentlicher Paradigmenwechsel ist eingetreten, der zu einem Machtvakuum zwischen zwar wirtschaftlich, an der gesellschaftlichen Teilhabe aber weder berechtigten noch interessierten Anlegern einerseits und dem Verwaltungsrat kotierter Gesellschaften andererseits geführt hat. Dieses Vakuum wird zunehmend durch Stimmrechtsberater ausgefüllt, welche ihre faktische Macht jedoch unterhalb des Radars von Aktien- und Börsenrecht ausüben. Ausserdem lassen verschiedene Umstände an der Legitimität und am volkswirtschaftlichen Nutzen ih-

res Einflusses zweifeln. Aus diesen Gründen kommen wir zum Schluss, dass eine nüchterne Analyse stattfinden muss, auf deren Boden eine Corporate-Governance-Struktur des 21. Jahrhunderts entwickelt werden kann, welche den neuen Realitäten angemessen Rechnung trägt. (...)»

ooOoo

André Terlinden

Der Untersuchungsbeauftragte der FINMA als Instrument des Finanzmarktenforcements

Dike Verlag, Zürich/St. Gallen, 2010, zugl. Diss. St. Gallen 2009, Bd. 6 St. Galler Schriften zum Finanzmarktrecht, 407 Seiten
Daniel Roth, David Wyss und *Urs Zulauf* haben bereits im Jahr 2008 im Stämpfli Verlag Bern ein Buch zum Finanzmarktenforcement herausgegeben. Eine der Definitionen lautete «Eingreifende Verwaltungsverfahren der Eidgenössischen Bankenkommision zur Durchsetzung des Banken-, Börsen-, Kollektivanlagen- und Geldwäschereigesetzes und Ausblick auf das Finanzmarktaufsichtsgesetz.». In einer Rezension heisst es: «Das Buch legt dar, wie die Eidgenössische Bankenkommision (EBK) mit ihrem «Finanzmarktenforcement» das Banken-, Börsen-, Kollektivanlagen- und Geldwäschereigesetz durchsetzt. Es zeigt das Bemühen, Verwaltungsverfahren entschieden, zielgerichtet und rasch durchzuführen, aber gleichzeitig die Betroffenen fair zu behandeln und ihre Parteirechte zu wahren. Geschildert werden die Grundlagen, das internationale Umfeld und (detailliert) der Ablauf der Verfahren vor der EBK und die anschliessenden Rechtsmittel an die Gerichte. Zahlreiche Beispiele entschiedener Fälle veranschaulichen die Ausführungen.» Hier setzt *Terlinden* an, indem er sich den Untersuchungsbeauftragten als einem (von mehreren) Instrumenten der FINMA herausgreift und dies umfassend – im Rahmen einer Dissertation eben – untersucht und würdigt.

ooOoo

Enforcement

(*website der FINMA, März 2015*)

«Unter dem Begriff «Enforcement» fasst die FINMA alle Aufsichtstätigkeiten zusammen, bei denen die FINMA aufgrund von Hinweisen auf Verstösse gegen Aufsichtsrecht entlang den Vorgaben des Verwaltungsverfahrensgesetzes des Bundes feststellt, ob ein Verstoß effektiv vorliegt, und, wo dies zutrifft, die FINMA die zur Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustands notwendigen Massnahmen falls erforderlich in einer anfechtbaren Verfügung anordnet oder einen festgestellten Missstand sanktioniert.

Typischer Ablauf einer Untersuchung

Das Finanzmarktenforcement der FINMA erfolgt typischerweise in drei Stadien: Erstens den Vorabklärungen, denen zweitens das eigentliche eingreifende Verwaltungsverfahren sowie ein allfälliges Beschwerdeverfahren folgt. Liegt ein rechtskräftiger Entscheid vor, folgt drittens die Umsetzung der Anordnungen der FINMA.

- Im Stadium der Vorabklärungen sucht die FINMA herauszufinden, ob Grund zur Annahme besteht, Aufsichtsrecht sei durch beaufsichtigte Unternehmen oder auch von natürlichen Personen in einer Art und Weise verletzt worden, dass es sich rechtfertigt, den Sachverhalt detailliert und allenfalls aufwändig im Rahmen eines eingreifenden Verwaltungsverfahrens abzuklären.
- Sind die Anzeichen für eine Verletzung von Aufsichtsrecht genügend stark und drängen sich keine anderen Vorgehensweisen zur Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustands auf, eröffnet die FINMA eine Untersuchung, ein sogenannt eingreifendes Verwaltungsverfahren. In der Regel zeigt sie dies den Betroffenen schriftlich an (Art. 30 FINMAG). Zunächst klärt die FINMA den Sachverhalt ab. Dazu kann sie auch Einvernahmen von Parteien und Zeugen durchführen. Wo angezeigt erlässt die FINMA in diesem Stadium vorsorgliche Massnahmen, etwa indem sie einen Untersuchungsbeauftragten einsetzt (Art. 36 FINMAG). Hat die FINMA den Sachverhalt erstellt, lädt sie die Parteien zur Stellungnahme ein. Nach Prüfung der Eingaben der Parteien unterbreitet die Abteilung Enforcement die Sache dem Enforcementausschuss (ENA) der Geschäftsleitung oder dem Verwaltungsrat zum Entscheid. Hat die FINMA verfügt, und wird dagegen Beschwerde vor Bundesverwaltungsgericht erhoben, begleitet die oder der Verfahrensverantwortliche das Beschwerdeverfahren bis die Sache mit Urteil des Bundesverwaltungsgerichts oder des Bundesgerichts rechtskräftig entschieden ist.
- Ist ein eingreifendes Verwaltungsverfahren mit rechtskräftigem Entscheid abgeschlossen, geht es um dessen Umsetzung. Je nach Inhalt der Verfügung bleibt die Verantwortung dafür bei der Abteilung Enforcement oder aber sie geht an die für die laufende Aufsichtstätigkeit zuständigen Geschäftsbereiche über.

Verfahrenstypen

Die FINMA unterscheidet zwischen den folgenden Typen von eingreifenden Verwaltungsverfahren im Bereich des Finanzmarktenforcement:

- **Institutsaufsicht:** Verwaltungsverfahren gegen bewilligte Institute bzw. Unternehmen (z. B. Banken, Effekthändler, Fondsleitungen, Vertriebssträger, Versicherungsunter-

nehmen sowie Selbstregulierungsorganisationen nach dem Geldwäschereigesetz und zugelassene Prüfgesellschaften).

- **Unterstellungen:** Verfahren gegen Unternehmen und Personen, die einer gewerbmässigen Tätigkeit nachgehen, für sie einer Bewilligung, Genehmigung oder Registrierung oder Zulassung der FINMA bedürften.
- **Insolvenzen:** Durchführung von Konkursverfahren inkl. Verfahren zur Sanierung von angeschlagenen Instituten in Anwendung des Banken- und Börsengesetzes.
- **Marktaufsicht:** Verfahren zur Abklärung, ob Marktteilnehmer gegen die Marktverhaltensregeln der FINMA verstossen haben.
- **Offenlegungsfragen:** Verfahren zur Abklärung, ob Investoren gegen börsenrechtliche Offenlegungsvorschriften und Meldepflichten verstossen haben
- **Produktaufsicht:** Verfahren gegen bewilligte Fondsprodukte.
- **Watchliste und Gewährsbrief:** Verfahren bei Anständen rund um einen Eintrag in die Watchliste und um den Gewährsbrief führt die FINMA die notwendigen Verfahren.

Die Enforcementtätigkeit der FINMA richtet sich primär gegen beaufsichtigte Unternehmen sowie solche, die ohne über die notwendige Bewilligung oder Genehmigung zu verfügen, einer Tätigkeit nachgehen, die den Bewilligungsträgern vorbehalten ist. Allerdings kann sich – bei Verdacht auf schwere Verletzungen von Aufsichtsrecht – ein eingreifendes Verwaltungsverfahren der FINMA auch oder ausschliesslich gegen natürliche Personen richten: etwa gegen Organe von beaufsichtigten Unternehmen, deren Eigner oder auch deren Angestellte. Zudem kann die FINMA eingreifende Verwaltungsverfahren gegen von der FINMA nicht überwachte Personen führen bei Verdacht, dass sie als Investoren in eine Publikumsgesellschaft einer börsengesetzlichen Meldepflicht nicht nachgekommen sind.

Massnahmen

In jedem eingreifenden Verwaltungsverfahren verhängt die FINMA jene Massnahme, die ihr im Lichte des Verhältnismässigkeitsprinzips am geeignetsten erscheint, das Aufsichtsrecht durchzusetzen. Das Massnahmenspektrum reicht von der Rüge (Feststellungsverfügung, Art. 32 FINMAG) über spezifische Anordnungen zur Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustands (Art. 31 FINMAG) zur Kompetenz, gegen natürliche Personen ein Berufsverbot (Art. 33 FINMAG) oder ein Tätigkeitsverbot als Händler zu verhängen (Art. 35a BEHG) oder gegenüber einem Beaufsichtigten die Entfernung eines Gewährsträgers anzuordnen, bis zum Bewilligungsentzug (Art. 37 FINMAG). Je nach den Finanzmarktgesetzen führt sodann ein Bewilligungsentzug zur Liquidation (z. B. Art. 23quinquies BankG) und bei Überschuldung zur Konkursöffnung (z. B. Art.

37 FINMAG i.Vm. Art. 25ff. BankG). Weiter kann die FINMA die Einziehung unrechtmässig erzielter Gewinne oder vermiedener Verluste (Art. 35 FINMAG) sowie die Veröffentlichung einer rechtskräftigen aufsichtsrechtlichen Verfügung anordnen (Art. 34 FINMAG).

Ist Gefahr in Verzug, erlässt die FINMA die erforderlichen vorsorglichen Massnahmen (Art. 31 FINMAG, Art. 25ff. BankG). Insbesondere kann sie dazu Untersuchungsbeauftragte einsetzen (Art. 36 FINMAG).

Enforcement-Strategie

Enforcement ist nur eines von verschiedenen Mitteln zur Durchsetzung des Aufsichtsrechts. Die FINMA überlegt sich daher genau, ob und wie sie dieses für die Betroffenen einschneidende Instrument einsetzt. Die Enforcementtätigkeit wird u.a. durch den jährlichen Zielsetzungsprozess gesteuert. Darüber hinaus bedarf es einer Enforcement-Strategie der FINMA.»

Zusätzlich heisst auf der aktuellen website (März 2015!): «Diese wird im Laufe des Jahres 2009 formuliert.»

Redaktion

gesetzgebung

Deutschland

Bundesdatenschutzgesetz

Der Bundesrat hat in seiner Plenarsitzung am 06.02.2015 das Zweite Gesetz zur Änderung des Bundesdatenschutzgesetzes gebilligt. Durch das neue Gesetz erhält die/der Bundesbeauftragte für den Datenschutz und die Informationsfreiheit den rechtlichen Status einer obersten Bundesbehörde, die eigenständig und unabhängig ausgestaltet ist. Dienstsitz ist Bonn. Die/der Bundesbeauftragte untersteht künftig ausschliesslich parlamentarischer und gerichtlicher Kontrolle. Auf eine Rechtsaufsicht der Bundesregierung wird verzichtet und zugleich die bisherige organisatorische Anbindung an das Bundesministerium des Innern aufgehoben.

Kleinanlegerschutzgesetz

Die Bundesregierung hat Anfang Februar den Entwurf eines Kleinanlegerschutzgesetzes im Bundestag eingebracht. Ziel der geplanten Neuregelung ist es, den Anlegern künftig den Zugang zu mehr und besseren Informationen zu Finanzprodukten des «Grauen Kapitalmarkts» zu gewähren und die Sanktionsmöglichkeiten gegen Anbieter und Vermittler von Vermögensanlagen zu verschärfen. Zum Gesetzentwurf hat der Bundesrat eine Stellungnahme abgegeben. Darin äussert sich die Länderkammer insbesondere kritisch zu § 4 Abs. 1a FinDAG-E, wonach die Anordnungsbefugnisse der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) nur bestehen sollen, wenn eine generelle Klärung im Interesse des Verbraucherschutzes geboten erscheint. Entsprechend der Zielrichtung des Kleinanlegerschutzgesetzes, die Bedeutung des kollektiven Verbraucherschutzes bei der Aufsichtstätigkeit der BaFin hervorzuheben, ist nach Ansicht des Bundesrates die zusätzliche Einschränkung der Handlungsbefugnisse unbedingt zu streichen. Diesen Vorschlag lehnt die Bundesregierung in ihrer Gegenäusserung ab.

Gesetzentwurf für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst

Mit BT-Drucks. 18/3784 ist der aktuelle Gesetzentwurf der Bundesregierung für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst vorgelegt worden. Ziel des Gesetzentwurfes ist es, den Anteil von Frauen in den Führungsgremien

von Wirtschaft und Verwaltung wesentlich zu erhöhen. Nun hat der Deutsche Bundestag am 30.01.2015 in erster Lesung den Gesetzentwurf beraten. Der Bundesrat hat sich auch am 06.02.2015 in seiner 930. Sitzung mit dem Gesetzentwurf befasst, der Bundestag hat das Gesetz am 06.03.2015 beschlossen.

Bundesfamilienministerin *Manuela Schwesig* hatte das Gesetz in der vorher stattfindenden Debatte historisch genannt. «Wir machen zwei Tage vor dem Frauentag einen historischen Schritt für die Gleichberechtigung. Die Quote kommt», hatte SPD-Politikerin im Bundestag gesagt. Dies sei der grösste Beitrag für die Gleichstellung von Frauen seit Einführung des Frauenwahlrechts, so der Nachrichtendienst finanzen.net.

Dieser kommentiert hierzu: «Das neue Gleichstellungsgesetz betrifft auch rund 3.500 mittelgrosse Unternehmen. Die sogenannte Flexi-Quote zwingt sie dazu, eigene Vorgaben für die Besetzung von Spitzenposten mit weiblichen Führungskräften zu machen. Diese müssen veröffentlicht werden. Beim Verfehlen der selbstgesteckten Ziele sind jedoch keine direkten Sanktionen vorgesehen. Die Flexi-Quote gilt auch für Bundesbehörden, wo Frauen bisher nur selten Topjobs bekleiden.»

ooOoo

Liechtenstein

Beschlüsse des Landtags in der 2. Arbeitssitzung am 04.03.2015:

Traktandum 9:

Der Abänderung des Gesetzes über das Urheberrecht und verwandte Schutzrechte (Umsetzung der Richtlinie 2012/28/EU des europäischen Parlaments und des Rates vom 25. Oktober 2012 über bestimmte zulässige Formen der Nutzung verwaister Werke) gemäss BuA Nr. 88/2014 wurde in 2. Lesung verabschiedet.

Traktandum 10:

Die Abänderung des Strafgesetzbuches und der Strafprozessordnung (Schwangerschaftskonflikt) gemäss BuA Nr. 4/2015 wurde in 2. Lesung beraten und verabschiedet.

Traktandum 11:

Die Bereinigung der Anlagen I und II zum Zollvertrag, LGBl. 2014 Nr. 325, wurde zur Kenntnis genommen.

Traktandum 12:

Dem Abkommen vom 11. Juni 2014 zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Regierung von Guernsey zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Vermeidung der Steuerverkürzung auf dem Gebiete der Steuern von Einkom-

men und vom Vermögen (Nr. 1/2015) wurde seine Zustimmung erteilt.

Traktandum 21:

Die Abänderung des Gesetzes über bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (UCITSG) und des Finanzmarktaufsichtsgesetzes (FMAG) (Nr. 9/2015); wurde in 1. und 2. Lesung beraten und verabschiedet.

Traktandum 22:

Die Totalrevision des Gesetzes betreffend die Aufsicht über Versicherungsunternehmen sowie die Abänderung weiterer Gesetze (Nr. 2/2015); wurde in 1. Lesung beraten.

Traktandum 23:

Die Abänderung des Personen- und Gesellschaftsrechts (Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates) (Nr. 5/2015); wurde in 1. Lesung beraten.

Die nächsten Arbeitssitzungen des Landtages finden am 31.03., 06.05. und 10.06. statt.

ooOoo

Aus der Ansprache des Alterspräsidenten des Liechtensteinischen Landtages *Albert Frick* anlässlich der Eröffnung des Landtages am 22.01.2015:

«Vor 25 Jahren ist Liechtenstein Mitglied der UNO geworden und vor 20 Jahren Mitglied des EWR. Auch dies gilt es feierlich zu würdigen. Beide Errungenschaften tragen unverkennbar die Handschrift des Landesfürsten. Sie haben die Souveränität bzw. die Wirtschaftskraft des Landes ganz wesentlich gestärkt. Und es wird ein weiteres Jubiläum anfallen, das bis heute in der Öffentlichkeit noch unerwähnt blieb. Am 15. August dieses Jahres werden wir gemeinsam den 75. Staatsfeiertag begehen. Der Staatsfeiertag wurde im Jahre 1940 in einer Zeit grosser Bedrohung eingeführt. Dies mit dem Ziel, den nationalen Zusammenhalt zu stärken.»

Redaktion

rechtsprechung

Schweiz

Bei Arbeitslosigkeit droht Nichtverlängerung der Aufenthaltsbewilligung und Wegweisung aus der Schweiz

Ein ehemals unselbständig in der Schweiz erwerbstätiger EU-Ausländer verliert seinen freizügigkeitsrechtlichen Status als Arbeitnehmer und damit sein Aufenthaltsrecht nach einer gewissen Zeit, insbesondere wenn keine ernsthaften Aussichten mehr darauf bestehen, dass er in absehbarer Zeit auf dem hiesigen Arbeitsmarkt wieder eine Stelle finden könnte.

Ein Arbeitnehmer aus einem EU-Staat, der bei einem schweizerischen Arbeitgeber ein Arbeitsverhältnis mit einer Dauer von mindestens einem Jahr eingeht, erhält eine Aufenthaltserlaubnis mit einer Gültigkeitsdauer von fünf Jahren (EU/EFTA-B-Bewilligung). Diese wird automatisch um mindestens fünf Jahre verlängert. Bei der ersten Verlängerung kann die Gültigkeitsdauer allerdings auf ein Jahr beschränkt werden, wenn der Inhaber seit mehr als zwölf aufeinanderfolgenden Monaten unfreiwillig arbeitslos ist. In einem aktuellen Fall war ein Arbeitnehmer zum Zeitpunkt des Auslaufens der ersten Fünfjahresperiode der B-Bewilligung bereits länger als zwölf Monate keiner Arbeit mehr nachgegangen. Daher hat das Migrationsamt seine weitere Anwesenheitsberechtigung auf ein Jahr beschränkt. Es hat zudem festgelegt, dass der Aufenthaltsanspruch untergehe, sollte er nach Ablauf der Frist nach wie vor ohne Arbeit sein. Der Arbeitnehmer fand in dieser Zeit keine Arbeit und wurde in der Folge aus der Schweiz weggewiesen. Das Bundesgericht hat diesen Entscheid des Migrationsamtes bestätigt.

Urteil des Bundesgerichts vom 12.01.2015, 2C_195/2014.

ooOoo

Liechtenstein

Aus OGH 03CG.2012.429 vom 09.05.2014

«(...) Gemäss der seit der LES 2001, 41 ständigen Rechtsprechung auch des gefertigten Senates macht die Verursachung eines Vermögensschadens nur dann ersatzpflichtig, wenn sich die Rechtswidrigkeit der Schädigung aus der Verletzung vertraglicher Pflichten, aus der Verletzung eines absoluten Rechts, aus der Übertretung eines Schutzgesetzes nach § 1311 ABGB oder aus einem sittenwidrigen Verhalten des Schädigers im Sinne des § 1295 Abs 2 ABGB (= § 1295 Abs 2 öABGB) ableiten lässt (vgl RIS-Justiz RS0022813; RS0022462 uaRedaktion). (...)

Hält man sich das Pflichtenkorsett der Art 182 ff PGR vor Augen, so hat (neben der Erhaltung des Grundkapitals) die Verwaltung insbesondere für die Sicherstellung und den Erfolg des Unternehmens im Rahmen ihrer gesetzlichen Pflichten und der dargebotenen Möglichkeiten besorgt zu sein (Art 182 Abs 1 PGR), hat das Unternehmen mit Sorgfalt zu leiten und zu fördern und haftet für die Beobachtung der Grundsätze einer sorgfältigen Geschäftsführung und Vertretung. Ein Mitglied der Verwaltung handelte im Einklang mit diesen Grundsätzen, wenn es sich bei seiner unternehmerischen Entscheidung nicht von sachfremden Interessen leiten liess und vernünftigerweise annehmen durfte, auf der Grundlage angemessener Informationen zum Wohle der Verbandsperson zu handeln (Abs 2 leg. cit.)»

ooOoo

Aus OGH 06CG.2012.244 vom 09.05.2014

Zweck der Rechnungslegungspflicht ist es, den Auftraggeber (oder sonst Berechtigten) in die Lage zu versetzen, Herausgabe- oder Schadenersatzansprüche gegen den Beauftragten (oder sonst Rechnungslegungspflichtigen) aus der Geschäftsbesorgung und allenfalls auch Ansprüche aus dem Ausführungsgeschäft gegen den Dritten feststellen und geltend machen zu können. Um diesen Zweck zu erreichen, darf der Umfang der Rechnungslegungspflicht nicht all zu sehr eingeschränkt werden; er muss nach der Natur des Geschäfts und den Umständen des Falls auf das Verkehrsübliche abgestellt werden (RIS-Justiz RS0019529; *Angst/Jakusch/Mohr*, EO15 [2012] § 354 E 25).

ooOoo

Aus OGH 09CG.2013.235 vom 09.05.2014

Die mit Schadenersatz bewehrte Rechnungslegungspflicht des Beauftragten gemäss § 1012 ABGB (§ 1012 öABGB) folgt aus seiner Tätigkeit auf fremde Rechnung (Rubin aaO § 1012 Rz 20). Spätestens mit Beendigung des Auftrages ist Rechnung über die gesamte Geschäftsbesorgung zu legen, wobei auch Einsicht in die Rechnungsbelege zu gewähren ist (Rubin aaO § 1012 Rz 26, RIS-Justiz RS0019529, RS0019451). Dabei haben die Abrechnungen schriftlich, vollständig und detailliert zu sein. Die Abrechnung soll den Auftraggeber in die Lage versetzen, Klarheit über die Erledigung des aufgetragenen Geschäftes sowie der für ihn daraus folgenden rechtlichen Konsequenzen zu erhalten (P. Bydliniski aaO § 1012 Rz 3).

ooOoo

Aus OGH 09CG.2011.236 vom 07.03.2014

Allerdings waren die Beklagten gemäss Art 182 Abs 2 PGR (alte

Fassung) verhalten, das Unternehmen der Klägerin mit Sorgfalt zu leiten und zu fördern, wobei sie auch für die Grundsätze einer sorgfältigen und gewissenhaften Geschäftsführungsvertretung zu haften haben. Zu diesen Aufgaben hätte zweifellos auch eine effiziente Überwachungspflicht des Stiftungsrates J*** gehört, insbesondere aussagekräftige Bescheinigungen über den Grund und Zweck der (angeblichen) Ausschüttungswünsche des Erstbegünstigten und deren widmungsgemässe Verwendung einzufordern. Erforderlichenfalls und insbesondere bei Unklarheiten hätten die Beklagten die Auskünfte des J*** durch geeignete Rückfragen beim Erstbegünstigten verifizieren müssen, selbst wenn dieser offenbar eine Kontaktaufnahme nicht wünschte. In diesem Zusammenhang sind auch die weitergehenden Ausführungen des Obersten Gerichtshofs im zitierten Beschluss bemerkenswert, nämlich dass der Sorgfaltsmassstab des ordentlichen Geschäftsführers, der auch bei einem Stiftungsrat bei der Verwaltung des Stiftungsvermögens anzuwenden ist, über die Sorgfalt hinaus geht, die eine Person in eigenen Angelegenheiten anwendet. Da es sich um ein fremdes Vermögen handelt, darf das Stiftungsvermögen nicht im gleichen Umfang den Risiken ausgesetzt werden, wie das persönliche Privatvermögen eines Stiftungsorgans. Insbesondere dürfen sich Stiftungsräte nicht auf eine blossе Strohhalmfunktion beschränken, sondern schulden der Verbandsperson gegenüber einen nicht delegierbaren Kompetenz- und Pflichtbereich, der durch das blossе Vertrauen gegenüber einem weiteren Stiftungsrat sowie Gutgläubigkeit nicht substituiert werden kann. Schutzzweck des Pflichtenkataloges und der Verantwortlichkeit von Stiftungsräten ist primär, den zweckwidrigen Abfluss der der Stiftung zugekommenen Geldmitteln hintan zu halten.

ooOoo

Aus StGH 2011/102 vom 10.12.2013

«(...) mit dem Verbot des überspitzten Formalismus als Teilgehalt des Willkürverbots vereinbar ist, konkret ob diese Massnahme nicht zum Selbstzweck wird und damit die Durchsetzung des materiellen Rechts durch überspitzten, mit keinem schutzwürdigen Interesse zu rechtfertigenden Formalismus auf unhaltbare Weise erschwert. Es ist sohin insbesondere zu prüfen, ob diese Massnahme im öffentlichen Interesse liegt und sich als verhältnismässig, d. h. als zur Durchsetzung des materiellen Rechts geeignet und erforderlich erweist.

Aufgrund dieser Erwägungen erachtet daher der Staatsgerichtshof den angefochtenen Beschluss des Obersten Gerichtshofes (ON 103) als willkürlich, weil er sowohl gegen den Verhältnismässigkeitsgrundsatz (siehe dazu auch Hugo Vogt, Das Willkürverbot und der Gleichheitsgrundsatz in der Rechtsprechung des liechtensteinischen Staatsgerichtshofes, LPS Bd. 44, Schaan

2008, 214) als auch gegen das Verbot des überspitzten Formalismus verstösst und damit im Ergebnis stossend und unhaltbar ist.» (siehe auch StGH 2011/193, Erw. 3.3 bis 3.7)

ooOoo

Deutschland

Schönheitsoperationen und Mehrwertsteuer

Also doch: Der V. Senat des Bundesfinanzhofes hat am 04.12.2014 entschieden, dass so genannte «Schönheitsoperationen» umsatzsteuerfreie Heilbehandlungen sind, wenn die «ästhetische Operation» aufgrund einer Krankheit, Verletzung oder eines angeborenen körperlichen Mangels indiziert war. Zur Entscheidung darüber reicht die Einsicht in anonymisierte Patientenunterlagen, wobei das Regelbeweismass ist auf eine «grösstmögliche Wahrscheinlichkeit» zu verringern ist.

Der BFH ist der Meinung, dass Name und Adresse des Patienten dabei nichts zur Sache tun und auf Basis der anonymisierten Unterlagen die Erstellung eines Sachverständigengutachtens möglich sein sollte. Darin sollte das Ziel der Operation deutlich werden, damit über die Umsatzsteuerbefreiung entschieden werden kann. Klinik oder Arzt kommen dabei aber umfangreiche Mitwirkungspflichten zu. Zur Prüfung müssen detaillierte Angaben zur therapeutischen oder prophylaktischen Zielsetzung zur Verfügung stehen. Der BFH hat das Urteil der Vorinstanz aufgehoben. Die Sache wurde nun an das Finanzgericht zurück verwiesen. Hier war man bislang der Meinung gewesen, zur Prüfung des Heilbehandlungscharakters auch die behandelte Person einbeziehen zu müssen. Dagegen hatte sich der Kläger gewehrt. *Bundesfinanzhof, 04.12.2014, V R 16/12.*

Redaktion

Wirtschaftsprüfung und -beratung
Steuer- und Rechtsberatung
Rechnungswesen und Controlling



Lokal verwurzelt – global vernetzt



ReviTrust
Grant Thornton

An instinct for growth™

Zürich Zug Schaan Genève Buchs
www.grantthornton.li

**Die Individualität einer kompetenten
Beratung steht bei uns im Mittelpunkt.**

Ihr Partner für folgende Dienstleistungen:

- Gesellschaftswesen
- Finanz-, Steuer- und Wirtschaftsberatung
- Rechnungswesen
- Rechtsberatung und Rechtsvertretung
- Vermögensverwaltung
- Wirtschaftsprüfung



ADMINISTRAL ANSTALT

ACCURATA TREUHAND- UND REVISIONS-AG

ADVOCATUR SPRENGER & PARTNER AG

ASSETA VERMÖGENSVERWALTUNG AG

Landstrasse 11 · LI-9495 Triesen · www.a-unternehmen.li