

DER FLUCH DER KARIBIK

Steueroasen, Briefkästen und Offshore-Strukturen



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich

VOM 16. BIS ZUM 19. JAHRHUNDERT PFLÉGTE PIRATEN, FREIBEUTER UND GLÜCKSRITTER IHRE BEUTE UNTER EINER PALME AM STRAND EINER VOM HEIMATLAND ABGELEGENEN INSEL ZU VERGRABEN. DAS IST NOCH IMMER SO, ALLERDINGS WERDEN HEUTE VERMÖGENSWERTE EINIG HUNDERT METER HINTER DEM SANDSTRAND IN EINER BRIEFKASTENGESELLSCHAFT VERSTECKT. DIESER BEITRAG WIDMET SICH DEN STEUERPLANERISCHEN MÖGLICHKEITEN DER NUTZUNG VON STEUEROASEN, VOR ALLEM ABER DEN DAMIT VERBUNDENEN STOLPERSTEINEN UND FALLEN.

1. STEUEROASEN IN GESCHICHTEN UND ERZÄHLUNGEN

Während das von Rom unabhängige Rhodos lange Zeit als sicherer Hafen für Frachtschiffe galt, änderte sich das, nachdem Rom auf Delos, einer Insel der Kykladen, in neue Hafenanlagen investierte und dort den Kaufleuten und Seefahrern die Steuern erließ. Innerhalb eines Jahres brachen in Rhodos die Einnahmen um 85% ein. Später, vom 16. bis zum 19. Jahrhundert pflegten Piraten, Freibeuter und Glücksritter ihre Schätze unter einer Palme am Strand einer abgelegenen Insel zu vergraben. Spitze Zungen behaupten, dass das noch immer so sei, allerdings versteckte man heute die Einkünfte einige hundert Meter hinter dem Sandstrand in einer Briefkastengesellschaft.

Nach und nach wurde so mancher Pirat „bürgerlich“, indem er sich durch einen „Kaperbrief“ amtlich bestätigen ließ, Schiffe anderer Staaten nach Herzenslust plündern zu dürfen. In britischen Kolonialgebieten, auf einer von der Küste ihres Heimatlandes meist weit entfernten und schwer zu erreichenden Insel – also „offshore“ außerhalb der Reichweite staatlicher Regulierung des Heimatlandes – wurde diesen Piraten Schutz geboten, die dort gegen einen Teil ihrer Beute ihre Schätze verstecken durften.¹ Die Freibeuter kamen so zu Reichtum und wurden zu Helden, wie Sir Francis Drake. Manchmal wurden ehemalige Piraten von ihrem Heimatland auch zu offiziellen Vertretern karibischer Inseln bestellt. Und diese durften dann unter anderem Steuern

einheben und boten anderen Piraten einen schützenden Hafen („tax haven“). Die zum Teil heute noch von ihrem Mutterland abhängigen oder assoziierten Gebiete haben nach wie vor ihre eigene Steuerhoheit und locken mit extremer Diskretion.

Förderlich für die „Offshore-Ökonomie“ war auch das Rechtsinstitut des Trusts britischer Prägung, das seinen Ursprung im 14. Jahrhundert hat, als der Landadel während seiner Kreuzzüge sein Vermögen „Treuhändern“ anvertrauten, um es während seiner Abwesenheit dem Zugriff übergeordneter Autoritäten zu entziehen. Im 19. Jahrhundert war ein weiterer Meilenstein die in einzelnen US-Bundesstaaten (z.B. New Jersey und Delaware) geschaffene Unternehmensgesetzgebung, die natürliche Personen und Unternehmen als eigene Rechtspersonen anerkannte und gesondert besteuerte (Trennungsprinzip). Ein Konzept, das später von vielen anderen Staaten übernommen worden ist. Initialzündung für Gesetzgebung kolonialer Steueroasen moderner Prägung (z.B.: Bermudas, Bahamas, Cayman Islands, Hongkong) war die Entscheidung eines britischen Gerichts aus 1929, das zum Schluss kam, dass in Großbritannien registrierte, aber aus dem Ausland heraus kontrollierte Unternehmen, im Vereinigten Königreich nicht zu besteuern sind. Das beschleunigte die Entstehung sogenannter „Domizilgesellschaften“, wie sie im Jahr 1920 erstmals im Kanton Zug in der Schweiz zugelassen wurden.

Auch am *europäischen Festland* entwickelten einzelne Staaten eine attraktive „Offshore-Gesetzgebung“. So schuf Liechtenstein 1926 das Rechtsinstitut der *Anstalt* und *Luxemburg* die als Finanzierungs- und Vermögensverwaltungsgesellschaft steuerfreie „*Holding Gesellschaft von 1929*“. Und die *Schweiz*, der 1815 auf dem Wiener Kongress immerwährende Neutralität zugesprochen wurde, was eine der Grundlagen für einen zentral in Europa gelegenen „Offshore-Finanzplatz“ war, führte 1934 das strafrechtlich sanktionierte Bankgeheimnis ein, das später von *Liechtenstein*, *Uruguay*, *Panama* und *karibischen Inselstaaten* übernommen worden ist. *Österreich* hat das Bankgeheimnis für Sparbücher im Jahr 1948 eingeführt, um Anreiz zu bieten, Geld aus den Schwarzmärkten der Nachkriegszeit zurückzuholen und dem Zugriff der Besatzungsmächte zu entziehen.

2. DEFINITION DES BEGRIFFS „STEUEROASE“

Es gibt keine allgemein anerkannte Definition des Begriffs der „Steueroase“. Einigermaßen treffsicher ist die Umschreibung des *Tax Justice Network (TJN)*,² das darunter souveräne und autonome Staaten versteht, die im Rahmen ihrer Gesetzgebungshoheit internationales Klientel (oder solches bestimmter Branchen) anzieht, indem ein Cocktail aus wenig Regulierung, gesetzlich geschützter Geheimhaltung und steuerlich günstiger Behandlung angeboten wird. Das TJN veröffentlicht regelmäßig eine Rangliste von „*Secrecy Jurisdictions*“, also besonders intransparenter Finanzplätze, die natürlichen Personen dabei helfen, ihr Finanzvermögen zu verbergen, damit Geldwäsche begünstigen und dadurch Menschenrechte verletzen.³ Die aktuelle Liste⁴ bewertet 141 Staaten auf der Grundlage eines „*Financial Secrecy Index*“ (Schattenfinanzindex), indem anhand einer Scala von 0 bis 100 bestimmt wird, (a) in welchem Ausmaß eine Jurisdiktion finanzielle Geheimhaltung (z.B. durch ein Bankgeheimnis oder die mögliche Verschleierung wirtschaftlicher Eigentümer durch vorgeschobene Treuhänder) anbietet („*Secrecy Score*“), und (b) in welchem Ausmaß Finanzdienstleistungen Personen angeboten werden, die in anderen Staaten ansässig sind (*Global Scale Weight*). Schließlich werden die beiden Faktoren zu einem „*Financial Secrecy Value*“ zusammengefügt, anhand dessen die Staaten gereiht werden. Auf den ersten drei Plätzen dieser Liste finden sich derzeit die *USA*, die *Schweiz* und *Singapore*, gefolgt von *Hongkong*, *Luxemburg* und *Japan*. An siebter Stelle ist *Deutschland* gelistet, noch vor den *Vereinigten Arabischen Emiraten*. *Österreich* findet sich an 44. Stelle.

Im Jahr 1998 startete die OECD im Auftrag der G7 eine Kampagne gegen schädlichen Steuerwettbewerb.⁵ Die OECD, die sich in der Nachkriegszeit zum wichtigsten Gremium internationaler Steuerkoordination entwickelt hatte, charakterisiert Steueroasen bzw. „*unkooperative Jurisdiktionen*“ in einem Bericht aus 2000 als Staaten, die (a) vor allem auf Einkünfte aus Finanzaktivitäten und anderen Dienstleistungen *keine oder niedrige Steuern* erheben, (b) das für Steuerausländer geltende Steuerregime von der heimischen Wirtschaft abkapseln („*ring fencing from the domestic economy*“), (c) deren Steuersystem aufgrund mangelnder Überwachungs- und Offenlegungspflichten

intransparent ist und die (d) durch *Geheimhaltungsmaßnahmen* wie ein Bankgeheimnis *keinen effektiven Informationsaustausch* zulassen. Auch die Möglichkeit, Unternehmen gründen zu können, ohne einen *Nachweis substanzieller Tätigkeit* beibringen zu müssen, gilt als ein weiteres Merkmal, ebenso wie die Verweigerung der Anwendung von OECD-Standards, z.B. der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien.⁶

Geografisch finden sich Steueroasen im Wesentlichen in drei Regionen: In Europa (z.B.: *Irland*, *Luxemburg*, *Schweiz*, *Zypern*, *Malta*), im britischen Commonwealth (*Kanalinseln*, *überseeische Territorien*) und in den *USA* und ihren überseeischen *Gebieten* (z.B. *US Virgin Islands*).⁷ Dass sich in der Liste klassischer Steueroasen viele *sehr kleine Staaten* finden ist damit zu begründen, dass sich diese als Steueroasen besser eignen als große Staaten, weil sich dort ein niedriges Aufkommen an Einkommen- und Körperschaftsteuern kompensieren lässt, indem solche Standorte von sehr vielen Steuerausländern genutzt werden, die dort Stempel-, Registrierungsgebühren und oder eben niedrige Steuern zahlen, Banken und Offshore-Finanzdienstleister ein gutes Einkommen beschere, was letztlich zur Deckung des Haushaltsbudgets ausreichend ist.

3. TROCKENLEGUNG VON STEUEROASEN

Wenngleich bereits in den 1920er Jahren der Völkerbund Steuervermeidung und Steuerflucht als problematisch angesehen hat, gelang es der OECD erst 1979 durch das Postulat des *Fremdvergleichsgrundsatzes* für die Ergebnisabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen eine erste wichtige Einzelmaßnahme zu setzen, zumal nach Schätzungen der OECD schon damals *mehr als 60% des Welthandels zwischen verbundenen Unternehmen* stattgefunden haben. Damit sollte der Gewinnverschiebung in Steueroasen durch fremdunübliche Geschäfte und überhöhte Zins- und Lizenzgebühreneinzahlungen Einhalt geboten werden. Versuche der EU-Kommission durch Steuerharmonisierungen der Steuerflucht zu begegnen, blieben mangels notwendiger Einstimmigkeit zwischen den Mitgliedstaaten erfolglos. Wie bereits oben dargestellt wurden von der OECD jene Staaten als Steueroasen qualifiziert, die (a) von Ansässigen anderer Staaten genutzt werden, um Steuerzahlungen in diesem Staat zu umgehen, (b) die keine relevanten Informationen an Finanzbehörden anderer Staaten weitergeben, (c) intransparent sind und (d) die Ansiedelung von Unternehmen ohne wirtschaftliche Tätigkeit begünstigen. Gleichzeitig wurde eine „*schwarze*“ und eine „*graue*“ Liste von Staaten mit potenziell schädlichem Verhalten veröffentlicht. Allerdings wurden die Kriterien durch politische Einflussnahme verfälscht, indem z.B. Staaten wie die *Cayman Islands*, *Luxemburg* oder *Jersey* gestrichen wurden und US-Steueroasen erst gar nicht gelistet wurden.⁸ In der Folge veröffentlichte auch die 1989 gegründete „*Financial Action Task Force on Money Laundering*“ (FATF) Empfehlungen, wonach Steuerflucht, Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung als miteinander verbunden angesehen wurden und die Implementierung eines internationalen Informationsaustauschs gefordert worden ist. Im Jahr 2014 wurde in das OECD-Musterabkommen (OECD-MA)

ein automatischer Informationsaustausch aufgenommen und zu einem „Common Reporting Standard“ (CRS)⁹ erklärt, der die teilnehmenden Staaten dazu verpflichtet, die darin definierten, von Finanzinstitutionen zu liefernden Informationen jährlich auszutauschen, was den Fall des in manchen Staaten bestehenden Bankgeheimnisses zur Folge hatte.

Durch das Netzwerk investigativer Journalisten (ICIJ) wurden kontinuierlich Datenleaks aufgespürt, die unter der Bezeichnung „Paradise Papers“, „Panama Papers“, „Pandora Papers“, „Lux Leaks“ und „Offshore Leaks“ die Schlagzeilen der Wirtschaftsseiten beherrschten, indem unter anderem die Server von Mossack Fonseca mit Zentrale in Panama, dem viertgrößten Offshore Dienstleister der Welt gehackt worden sind. Dadurch wurden Details über Steuerumgehungspraktiken multinationaler Konzerne, vermögender Privatpersonen („High Net Worth Individuals“) und politisch exponierter Personen (PEP) einer breiten Öffentlichkeit zugänglich. Der laut werdende Ruf nach einer „fairen Besteuerung“ für alle, hat die Staaten der Welt – unterstützt durch G7, G20 und EU – dazu veranlasst, im Jahr 2013 bei der OECD die Erarbeitung eines Aktionsplans gegen „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS 1.0.) in Auftrag zu geben. Im Oktober 2015 wurden von dem inzwischen aus 141 Staaten bestehenden „Inclusive Framework on BEPS“ insgesamt 15 „Action Points“ verabschiedet, mit Empfehlungen an die Staaten, ihr nationales Recht und ihre DBA missbrauchsresistenter zu gestalten.

Die EU-Kommission ist diesen Handlungsempfehlungen gefolgt und hat im Jahr 2016 durch zwei „Anti Tax Avoidance Directives“ (ATAD I¹⁰ und II¹¹) den EU-Mitgliedstaaten verpflichtend umzusetzende Maßnahmen (z.B.: Beschränkungen des Zinsabzugs, Wegzugsbesteuerung, Missbrauchsabwehr, Hinzurechnungsbesteuerung, Vermeidung von Steuervorteilen durch hybride Gestaltungen) vorgegeben. Gleichzeitig wurden durch kontinuierliche Ergänzungen der „Directive on Administrative Cooperation“ (DAC) Steuerpflichtige zur verstärkten Berichterstattung verpflichtet, jeweils ergänzt durch einen automatischen Informationsaustausch zwischen den EU-Mitgliedstaaten.

Der Feldzug gegen die internationale Steuervermeidung fand durch die Verabschiedung der Säule I und dar darin vorgesehenen neuen Nexus- und Gewinnverteilungsregeln und der in Säule II vorgesehenen globalen Mindestbesteuerung durch G20 und OECD ihren Höhepunkt.¹² Der Vorschlag einer globalen 15%igen Mindestbesteuerung global tätiger Konzerne mit einem konsolidierten Umsatz von mehr als EUR 750 Mio. wurde Ende 2021 von der EU-Kommission in einen Richtlinienvorschlag¹³ gegossen, dessen Umsetzung bislang jedoch am Veto Ungarns scheitert. Das hindert aber die am Inclusive Framework der OECD teilnehmenden Staaten nicht daran, das Konzept im Alleingang in ihr nationales Steuerrecht zu übernehmen. Deutschland, Frankreich, Italien, die Niederlande und Spanien haben in einem „Joint Statement“ bereits kundgetan, die globale Mindestbesteuerung ab 1.1.2024 anzuwenden.¹⁴ Auch

der Vorschlag einer „Unshell-Directive“ (ATAD III) richtet sich gegen Briefkastenfirmen in EU-Steuroasen, denen sowohl die steuerliche Abschirmwirkung als auch Vorteile, die sich aus EU-Richtlinien oder DBA ergeben, versagt werden sollen.¹⁵ Begleitend dazu arbeitet die Kommission an einer Initiative gegen „Professional Enabler“. Das sind Angehörige von Berufsgruppen, die ihre Fachkenntnisse dazu nutzen, um „unerwünschte“, dem Gesetzeszweck widersprechende grenzüberschreitende Steuergestaltungen zu unterstützen. Deren Arbeit soll durch Melde- und Registrierungspflichten und die Vorgabe eines Verhaltenskodex behindert werden.¹⁶

Seit 2017 publiziert die Gruppe „Verhaltenskodex Unternehmensbesteuerung“ des Rates der EU eine Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete mit der Aufforderung an die Mitgliedstaaten, gegen die in Anlage I gelisteten Staaten Maßnahmen zu setzen, indem Zahlungen, die in solche Staaten fließen, die Betriebsausgabeneigenschaft aberkannt werden soll, Quellensteuern erhoben werden, Beteiligungserträge steuerpflichtig gestellt werden sollen und die Hinzurechnungsbesteuerung erweitert wird. Österreich hat entsprechende Maßnahmen in § 10a Abs. 11 KStG (Vermutung der Niedrigbesteuerung), im Bereich der Meldepflicht (§ 5 Abs. 1 lit b EU-MPFG) und in § 3 Z 3 WohlVhG umgesetzt. Die im Oktober 2022 überarbeitete Liste nicht kooperativer Steuerjurisdiktionen enthält derzeit insgesamt 12 Staaten.¹⁷

Auch durch die verstärkte Prüfung der Vereinbarkeit nationaler Steuerrechtsordnungen mit dem Beihilfenverbot in Art 107 AEUV versucht die EU-Kommission schädlichen Steuerpraktiken in Luxemburg, den Niederlanden, in Belgien und Irland, die FIAT, STARBUCKS, AMAZON, McDONALDS und APPLE zu erheblichen Steuervorteilen verholphen haben, Einhalt zu gebieten.

4. ALLER STEUERPLANUNG ANFANG IST DER SACHVERHALT

Trotz der weltweit verstärkten Bemühungen Steuroasen trocken zu legen, zeigt die Praxis, dass diese nach wie vor auf manchen österreichischen Steuerbürger eine unglaubliche Anziehungskraft ausüben. Bevor sich der potenzielle Steuerflüchtling und sein Steuerberater mit den möglichen Steuerflucht-Destinationen auseinandersetzt, bedarf es einer eingehenden Sachverhaltsanalyse, die nicht selten ergibt, dass es besser ist, die Oase zu meiden. Es gilt zu hinterfragen, was im Ausland tatsächlich getan werden soll, welche Vermögenswerte und Einkünfte verlagert werden können, ob am neuen Unternehmensdomizil Substanz geschaffen werden kann, alle involvierten Personen das Steuerplanungskonzept verstanden haben und entsprechend handeln. Anhand eines Business Plans ist unter Berücksichtigung der Umsetzungskosten, die erheblich sein können, die mögliche Steuerersparnis zu berechnen. Beim „Wegzug“ von Vermögenswerten ist zudem zu berücksichtigen, dass damit eine steuerliche Entstrickung in Österreich notwendig ist – im Unternehmensbereich in § 6 Z 6 EStG geregelt und für Privatpersonen in § 27 Abs. 6 EStG – die steuerliche Standortvorteile im Ausland vernichten kann. Und nicht zuletzt

ist zu bedenken, dass eine effektive Steuerflucht in der Regel mit einem *Eingriff in bestehende persönliche Lebensverhältnisse* verbunden ist, zumal zumindest eine regelmäßige Präsenz des Unternehmers im Ausland gefordert ist.

5. STEUEROASEN UND IHR NUTZEN

5.1. DIE EINSATZMÖGLICHKEITEN

Steueroasen bzw. Niedrigsteuerländer können aus unternehmerischer Sicht auf verschiedene Art und Weise genutzt werden, indem *Basisgesellschaften* oder *Durchlaufgesellschaften* gegründet werden. Eine „*Base Company*“ wird dazu genutzt, um Einkünfte von einer Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Nutzungsberechtigten bzw. wirtschaftlich Berechtigten abzuschirmen. Zum Beispiel durch die Gründung von Produkts-, Dienstleistungs-, Einkaufs-, Vertriebs-, Finanzierungs- oder Patentverwertungsgesellschaften. „*Conduits*“ dienen dazu, durch die Nutzung von EU-Richtlinien oder DBA, Einkünfte von der Besteuerung im Quellenstaat zu entlasten, z.B. durch die Gründung von Zwischenholdings. Sind Basis- oder Durchlaufgesellschaften funktionslos bzw. nur vermögensverwaltend tätig, werden sie auch als „*Domizil- oder Briefkastenfirmen*“ bezeichnet. Die Gesetzesbegründung zum deutschen Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz¹⁸ führt dazu aus, dass es sich bei einer Domizilgesellschaft um ein nach dem Recht des betreffenden Sitzstaates *formal errichtetes Unternehmen* handelt, das zwar *rechtlich existiert*, jedoch in diesem Staat tatsächlich keine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet. Um Rückschlüsse auf den wahren Inhaber zu verhindern, würden die Firmen zum Teil *von nur zum Schein tätigen Personen oder Gremien geleitet* und durch rechtliche Konstruktionen

weitreichend *verschachtelt*. Die *eigentlichen unternehmerischen Entscheidungen* würden von nach außen *nicht in Erscheinung tretenden Dritten* getroffen. Die Gründung und Unterhaltung von solchen funktionslosen Domizilgesellschaften *sei zwar per se nicht illegal*. Sie ginge aber typischerweise mit der Verschleierung von Vermögensverhältnissen, Zahlungsströmen und/oder wirtschaftlichen Aktivitäten einher. Das bedeutet aber nicht, dass jede Basis- bzw. Durchlaufgesellschaft ein Briefkasten sein muss.

5.2. BASISGESELLSCHAFTEN

5.2.1. Die Primärabschirmwirkung

Zu den Voraussetzungen für die Wahl des Standortes einer Basisgesellschaft zählen ein günstiger nomineller und effektiver Steuersatz im Allgemeinen oder für bestimmte Branchen (z.B. Patentboxen, Finanzierungsgesellschaften), „großzügige“ Gewinnermittlungsvorschriften, ein stabiles Gesellschaftsrecht, das die Gründung von Gesellschaften ermöglicht, die eine steuerliche Abschirmwirkung sicherstellen und dem Typenvergleich mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft standhalten. Um eine Steuerjurisdiktion als Standort für die Errichtung einer Basisgesellschaft nutzen zu können, bedarf es einer attraktiven Konzern-, Gruppenbesteuerung oder Organschaftsregelung, eines DBA-Netzes, um Einkünfte aus verschiedenen Quellenstaaten abzugssteuerfrei vereinnahmen zu können samt der Möglichkeit, die dort erwirtschafteten Gewinne möglichst KESt-frei nach Österreich rückführen zu können. Auch sollten am Standort einer Basisgesellschaft keine Substanzsteuern (z.B. Vermögensteuern) erhoben werden. Staaten, die auf der „schwarzen Liste“ der EU genannt sind und

1

Entspricht die Gesellschaft ihrem Typus nach einer österreichischen Kapitalgesellschaft?

2

Befindet sich der Ort der Geschäftsleitung tatsächlich im Sitzstaat der Kapitalgesellschaft?

3

Ist die ausländische Gesellschaft in Österreich beschränkt steuerpflichtig?

4

Können der ausländischen Gesellschaft die Einkünfte tatsächlich zugerechnet werden?

5

Droht in Österreich eine Durchgriffs- bzw Hinzurechnungsbesteuerung?

6

Halten die Geschäfte mit der ausländischen Gesellschaft einem Fremdvergleich statt?

7

Könnte den ins Ausland fließenden Zahlungen der Betriebsausgabenabzug verweigert werden?

8

Ist die Steuergestaltung von Maßnahmen gegen die Missbrauchsabwehr bedroht?

die einen internationalen Informationsaustausch und Amts- und Vollstreckungsamtshilfe verweigern, sollten aufgrund des von der österreichischen Finanzverwaltung unterstellten „Vorausverdachts“ gemieden werden. Neben den erwähnten steuerlichen Rahmenbedingungen zählen ein hohes Maß an *Rechtssicherheit* und ein *geringes geopolitisches Risiko* als Standortvoraussetzung. Klassischen Steueroasen fehlen meist einige der oben beschriebenen steuerlichen Attribute.

Hat der Steuerpflichtige nach Analyse der ausländischen Rechtsordnung eine Steuerjurisdiktion gefunden, ist sicherzustellen, dass die dort bezogenen Einkünfte und Vermögenswerte dem Zugriff des österreichischen Fiskus entzogen werden. Die Abbildung auf der vorhergehenden Seite zeigt die dabei zu durchlaufenden Prüfschritte.

5.2.2. Die Sekundärabschirmwirkung

Hat das ausländische Rechtsgebilde diesen Test bestanden, sind die Folgen der Rückführung der im Ausland angesammelten Gewinne an den österreichischen Gesellschafter zu prüfen („*Sekundärabschirmung*“). Ist eine natürliche Person Gesellschafter einer ausländischen Kapitalgesellschaft, unterliegen Dividenden (und Veräußerungsgewinne) einer pauschalen 27,5%igen Besteuerung (§ 27 EStG). Soweit eine österreichische Kapitalgesellschaft an der ausländischen Gesellschaft beteiligt ist, sind bei Bestehen einer internationalen Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs. 2 KStG (Beteiligung zu mindestens einem Zehntel während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens einem Jahr) Dividenden und Veräußerungsgewinne (soweit gemäß § 10 Abs. 3 KStG nicht auf Steuerpflicht optiert worden ist) auf Ebene der inländischen Kapitalgesellschaft steuerfrei. Beträgt die Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft weniger als 10% (Portfoliobeteiligung), sind Dividenden steuerfrei, wenn mit dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Gesellschaft eine umfassende Amtshilfemöglichkeit besteht. Gewinne aus der Veräußerung von Portfoliobeteiligungen sind hingegen steuerpflichtig. Soweit Dividenden bei der ausländischen Körperschaft abzugsfähig sind, sind diese gemäß § 10 Abs. 4 KStG beim österreichischen Gesellschafter steuerpflichtig.

Auch die in § 10a KStG vorgesehene *Hinzurechnungsbesteuerung* bzw. der Methodenwechsel können die steuerliche Abschirmwirkung bedrohen. Erzielt eine niedrigbesteuerte ausländische Kapitalgesellschaft zu *mehr als einem Drittel ihrer gesamten Einkünfte Passiveinkünfte* iSd § 10a Abs. 2 KStG, sind diese gem. § 10a Abs. 1 Z 1 KStG der beherrschenden österreichischen Körperschaft hinzuzurechnen, sofern diese selbst oder zusammen mit verbundenen Unternehmen mittel- oder unmittelbar zu *mehr als 50% an ihr beteiligt ist*. Niedrigbesteuerung liegt vor, wenn die

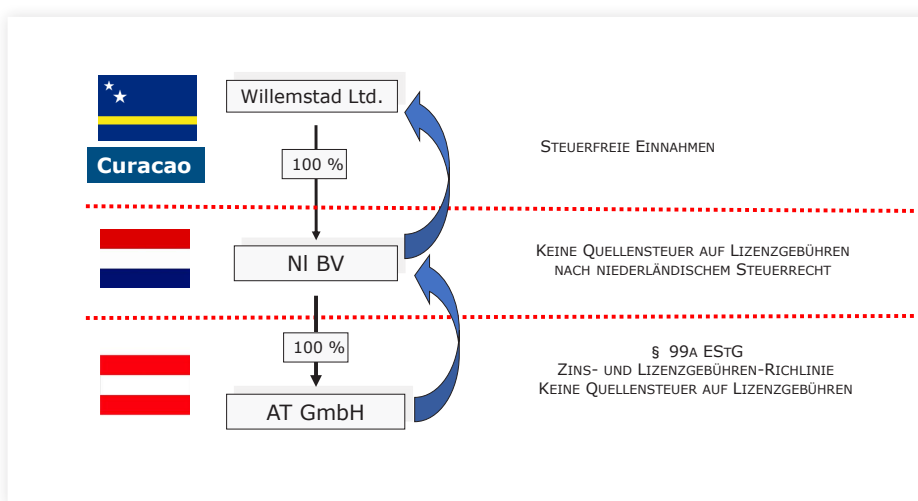
tatsächliche Steuerbelastung der ausländischen Gesellschaft nicht mehr als 12,5% beträgt, wobei die Berechnung des Einkommens der ausländischen Körperschaft nach österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften vorzunehmen ist (§ 10 Abs. 3 KStG). Die steuerliche Hinzurechnung setzt weiters voraus, dass die ausländische beherrschte Körperschaft bezogen auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und das Gegenteil das nicht durch einen Substanznachweis belegt werden kann.

Bei internationalen Schachtelbeteiligungen sowie bei qualifizierten Portfoliobeteiligungen von mindestens 5% kommt es zu einem *Methodenwechsel*, wenn der Unternehmensschwerpunkt der niedrig besteuerten ausländischen Körperschaft in der Erzielung von Passiveinkünften liegt. Soweit die Passiveinkünfte nicht bereits im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst worden sind, kommt in diesem Fall die Steuerbefreiung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen nicht zur Anwendung (§ 10 Abs. 7 KStG).

Doppelbesteuerung wird in diesen Fällen gemäß § 10 Abs. 9 KStG vermieden, indem die auf die hinzugerechneten Gewinnanteile entfallende tatsächliche ausländische Steuerbelastung angerechnet wird, wobei ein Steuerüberhang unbegrenzt vorgetragen werden kann.

5.3. DURCHLAUFGESELLSCHAFTEN

Auch Durchlaufgesellschaften müssen die bei Basisgesellschaften aufgezeigten Tests bestehen. Zusätzlich sollte der Standort einer Zwischenholding eine attraktive Gruppenbesteuerung samt der *Möglichkeit der Verwertung von Auslandsverlusten* bieten, Dividenden und Veräußerungsgewinne steuerfrei behandeln und nach innerstaatlichem Steuerrecht oder auf unions- oder DBA-rechtlicher Basis in der Lage sein, eingehende (Beteiligungs-)erträge *quellensteuerfrei aus anderen Staaten beziehen zu können*. Die folgende Abbildung zeigt eine „klassische“ Gestaltung unter Nutzung einer Durchlaufgesellschaft:



Das vom österreichischen Steuerrecht ausgehende Bedrohungspotential für Durchlaufgesellschaften („*Conduits*“) ist jenem ähnlich, das für Basisgesellschaften besteht. Vor allem scheitert aber die Entlastung abzugssteuerpflichtiger Einkünften im Quellenstaat häufig daran, dass viele Staaten nur vermögensverwaltend tätigen, *substanzlosen Rechtsgebilden* die Eigenschaft als *Nutzungsberechtigter* bzw. als Zurechnungssubjekt von Einkünften („*beneficial owner*“) aberkennen und die Quellensteuerentlastung verweigern. So steht z.B. in Österreich die unionsrechtlich gebotene Entlastung von Dividenden auf Grundlage des § 94 Z 2 EStG (und der dazu ergangenen Verordnung¹⁹) und von Zinsen und Lizenzgebühren gem. §99a Abs. 9 Z 1 EStG unter einem Missbrauchsvorbehalt. Auch der EuGH hat bestätigt, dass reinen „*Conduits*“ die Quellensteuerentlastung auf Dividenden²⁰ und Zinsen²¹ verweigert werden darf. Einen Bezug auf die Grundfreiheiten schließt der EuGH bei Betrug und Missbrauch generell aus.

Im Verhältnis zu DBA-Staaten enthält die *DBA-Entlastungsverordnung*²² als materielle Voraussetzung der DBA-Anwendung durch in Österreich nicht ansässige Personen strenge Regelungen. Auch die österreichische Rechtsprechung²³ und Verwaltungspraxis²⁴ stellen an die Steuerentlastung ins Ausland abfließender Zahlungen strenge Anforderungen. Dabei orientieren sich VwGH und BFG an unionsrechtskonformen Prüfschritten und lassen eine Entlastung von Quellensteuern nur zu, wenn die empfangende Gesellschaft eine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet, für ihre Zwischenschaltung wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe vorliegen oder auch dem dahinterstehenden Gesellschafter die Entlastungsberechtigung zustände.

5.4. BETRIEBSSTÄTTEN UND PERSONENGESELLSCHAFTEN IM AUSLAND

Hat Österreich mit einem Niedrigsteuerland ein DBA abgeschlossen, das für Unternehmensgewinne die

Befreiungsmethode (ohne „*Subject-to-Tax-Klausel*“) im Sinne des Art. 23A OECD-MA vorsieht, können durch die Begründung von Betriebsstätten und (*Personengesellschafts-*) *betriebsstätten*, trotz DBA-rechtlicher Ansässigkeit des Unternehmers in Österreich Steuervorteile bewirkt werden. Denn bei Bestand einer Betriebsstätte gemäß Art. 5 OECD-MA ordnet Art. 7 OECD-MA dem Betriebsstättenstaat ein Besteuerungsrecht an den Betriebsstättengewinnen zu und verpflichtet Österreich in der Regel, diese Gewinne steuerfrei zu stellen. Ist der Unternehmer eine natürliche Person, der seine Auslandsbetriebsstätte allenfalls auch über eine steuerlich transparente Personengesellschaft halten kann, bleibt das niedrige ausländische Steuerniveau – abgesehen vom Progressionsvorbehalt – erhalten.

Auf dieser Grundlage haben (Personengesellschaft-) betriebsstättenmodelle im Verhältnis, zu Madeira, Malta zur Schweiz, zur Slowakei, zu Ungarn und zu den Vereinigten Arabischen Emiraten (voraussichtlich nur noch bis Ende 2022) und zu Zypern eine gewisse Bedeutung erlangt. Auch das deutsche „*Mittelstandsmodell*“ nutzt letztlich die in Art. 7 DBA-Deutschland iVz Art. 23 Abs. 1 lit a DBA-Deutschland²⁵ geregelte Zuordnung von Unternehmensgewinnen. Die Erzielung des mit diesen Gestaltungen gewünschten Effektes setzt allerdings voraus, dass eine Reihe von Voraussetzungen erfüllt werden. Wie die Praxis zeigt, können kleinere Unternehmen diesen Anforderungen häufig nicht standhalten (z.B.: substantielle betriebliche Tätigkeiten in der Betriebsstätte, Personal vor Ort, Geschäftsräume etc.), sodass die eine oder andere Gestaltung letztlich zur – auch finanzstrafrechtlich bedrohten – Steuerfalle werden kann.

Diesbezüglich ist auch vor *Lockangeboten im Internet* zu warnen, die z.B. unter dem Titel „*Wohnen Sie in Österreich und zahlen Sie ihre Steuern in Zypern*“ zu Pauschalpreisen z.B. das „*zyprische Organschaftsmodell*“ anbieten, ohne sich jedoch mit den in



Österreich geltenden steuerrechtlichen Rahmenbedingungen unternehmerischer Auslandstätigkeit auseinanderzusetzen.

6. TIPPS ZUR BERATUNG VON STEUERFLÜCHTLINGEN

Steuerflucht durch die Nutzung von Steueroasen oder sogenannter „*preferential tax regimes*“ ist so alt wie die das Steuereintreiben selbst und reicht bis in die Antike zurück. Beschäftigt man sich mit grenzüberschreitenden Steuergestaltungen ist zwischen – auch finanzstrafrechtlich relevanter Steuerhinterziehung („*tax evasion*“) und legaler – idR allerdings von den Finanzverwaltungen „unerwünschter“ – Steuervermeidung bzw. -umgehung („*tax avoidance*“) zu unterscheiden. Dazwischen ist „*aggressive Steuerplanung*“ angesiedelt, die gesetzeskonform ist und durch die Ausnutzung unterschiedlicher Rechtsordnungen und von Steuerschlupflöchern in Verbindung mit Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) steuerliche Vorteile bewirkt. Der steueroasenfreudige Unternehmer und sein Steuerberater sollte allerdings bei der Beschäftigung mit steueroptimierenden internationalen Gestaltungen die folgenden Handlungsempfehlungen berücksichtigen:

- 1 **Aller Besteuerung Anfang ist der Sachverhalt!**
 - Was soll wie im Ausland getan werden?
 - Droht eine „Wegzugsbesteuerung“?
- 2 **Erstellen Sie einen Business Plan!**
 - Ermitteln sie die potenzielle Steuerersparnis unter Berücksichtigung
 - des Compliance-Aufwandes, denn...
 - Steuern sind nur eine Kostenpositionen
- 3 **Steuerlich optimierte Organisationsstrukturen müssen mit den Geschäftsabläufen im Unternehmen kompatibel sein und...**
 - von allen daran Beteiligten verstanden und
 - entsprechend umgesetzt werden und können
 - einen Eingriff in persönliche Lebensverhältnisse notwendig machen
- 4 **Rein steuerlich motivierte Gestaltungen bergen finanzstrafrechtliche Risiken. Die steuerliche Würdigung muss sich auf vertretbare Rechtsmeinungen stützen können!**
 - Die Rechtsposition kann durch Rulings (§ 118 BAO) abgesichert werden
- 5 **Die aktuellen Möglichkeiten der Informationsbeschaffung haben zur Folge, dass die Welt für den Fiskus keine Grenzen mehr hat!**
 - Denken Sie z.B. an die Meldepflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen nach dem EU-MPFG bzw. DAC 6
- 6 **Machen Sie sich mit den Waffen des Fiskus gegen die Gewinnverlagerung vertraut!**
 - Wer die Waffen des Gegners kennt, weiß wie er sich verteidigen muss
- 7 **Unterziehen Sie Ihre Steuerrisiken regelmäßig einem „Peer Review“!**
- 8 **Es kann nicht mehr ausgeschlossen werden, dass die Steuertricks eines Unternehmens öffentlich bekannt werden**
 - Rufschädigung ist die Folge und idR eine
 - Ächtung bei öffentlichen Ausschreibungen
- 9 **Hüten Sie sich vor Steuersparmodellen, die von Dienstleistungs- und Beratungsunternehmen im Internet angeboten werden**
 - Die „Drei-Finger-Regel“, wonach Büro, ein Faxgerät und eine Sekretärin ausreichen würden, um die Abschirmwirkung einer ausländischen Gesellschaft sicherzustellen, ist längst überholt
- 10 **Sorgen Sie dafür, dass steueroptimierende Gestaltungen auch „gelebt“ werden und sich der Unternehmer nicht mit der S.a.U. - Kankheit* infiziert!**

*S.a.U. steht für „Scheitern am Umsetzen“

Und bedenken Sie, wenn das steueroptimierend im Ausland angesammelte Vermögen durch den in Österreich ansässigen Steuerbürger verwendet werden soll, schlägt der Fiskus – zumindest durch die Erhebung einer 27,5%igen Steuer auf die Auslandsdividenden und Veräußerungsgewinne – zu, es sei denn, die Gewinne wurden durch eine niedrig besteuerte Betriebsstätte oder Personengesellschaft in einem DBA-Staat erwirtschaftet. Spätestens bei Erhebung des Sondersteuersatzes wird aber der Fiskus auch die Herkunft der Mittel überprüfen. Denn der Weg aus einer Oase führt bekanntlich immer über eine Wüste. ■

- 1 Ötsch/Pauli, Ein paradiesisches Rechtssystem für die Minderheit der Reichen, in Kriwak/Pallaver (Hrsg.), Medien und Minderheiten (2012), 293 (306).
- 2 Das *Tax Justice Network* (TJN) ist ein unabhängiges internationales Netzwerk, das zu Fragen der Steuervermeidung, -hinterziehung durch die Nutzung von Steueroasen, zu Steuerwettbewerb und Finanzintransparenz regelmäßig Stellung bezieht.
- 3 Das TJN führt einleitend zur Liste aus: „*Financial secrecy facilitates tax abuse, enables money laundering and undermines the human rights of all. The index identifies the world's biggest suppliers of financial secrecy and spotlights the laws that governments can change to reduce their contribution to financial secrecy.*“
- 4 <https://fsi.taxjustice.net>.
- 5 OECD, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue (19.5.1998)
- 6 OECD, Towards Global Tax Co-operation, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices (2000), 9.
- 7 Ötsch/Silke, Steueroasen: Ein paradiesisches Rechtssystem für die Minderheit der Reichen in Kriwak/Pallaver (Hg.): Medien und Minderheiten (2012), 293 (298).
- 8 Ötsch/Pauli, Steueroasen, 293 (297).
- 9 Bestandteile des CRS sind ein „*Model Competent Authority Agreement*“ (CAA), das die rechtlichen Rahmenbedingungen des Informationsaustauschs regelt, dem CRS selbst, einem Kommentar dazu und dem CRS XML-Schema zwecks technischen Umsetzung des Informationsaustauschs.
- 10 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl L 193/1 v. 19.7.2016.
- 11 Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates v. 29.7.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABl L 144/1 v. 7.6.2017.
- 12 OECD/G20-Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Zwei-Säulen-Lösung für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft, Oktober 2021.
- 13 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union, COM(2021) 823 final (22.12.2022).
- 14 Joint Statement by France, Germany, Italy, The Netherlands and Spain – Implementation of the global minimum effective taxation in 2023 (9.9.2022).
- 15 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften zur Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuerzwecke und zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU, COM(2021) 565 final.
- 16 [file:///C:/Users/Stefan/Downloads/090166e5ee783cf7%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Stefan/Downloads/090166e5ee783cf7%20(1).pdf).
- 17 Council of the European Union, The Council conclusions on the revised EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, FISC 197/ECOFIN 954 (4.10.2022). In Anlage I sind folgende Steuerjurisdiktionen aufgelistet: *American Samoa, Anguilla, Bahamas, Fiji, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad und Tobago, Turks- und Caicosinseln, US Virgin Islands und Vanuatu.*
- 18 BGBl I 39/2017,
- 19 BGBl 1995/56.
- 20 EuGH 26.2.2019, C-116/16, C-117/16, „Denmark“;
- 21 EuGH 26.2.2019, C-115/16, C 118/16, C 119/16, C 299/16, „Denmark“.
- 22 BGBl II 2005/92 und 2020/579.
- 23 VwGH 26.6.2014, 2011/15/0080; BFG 3.3.2022, RV/4100351/2020.
- 24 Rz 7759a EStR 2000; EAS 3414 v. 3.7.2019; EAS 3422 v. 7.1.2020; EAS 3423 v. 25.3.2020; EAS 3429 v. 16.3.2021.
- 25 BGBl III 182/2002 idF BGBl III 32/2012.