

Tagungsbericht zum IFA-Kongress 2010 in Rom

Der nunmehr 64. Weltkongress der *International Fiscal Association (IFA)* fand von 29. August bis 3. September 2010 in Rom (Italien) statt.¹⁾ Mit mehr als 1.800 für das Fachprogramm angemeldeten Teilnehmern war auch dieser Kongress gut besucht. Ein Grund dafür lag in den beiden Generalthemen „Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions“ und „Death as a taxable event and its international ramifications“. Zusätzlich zu den beiden Generalthemen wurden weitere zehn Seminare zu unterschiedlichsten Themenbereichen angeboten, die sowohl bei Wissenschaftlern als auch Praktikern gleichermaßen regen Anklang fanden.

1. Generalthemen

1.1. Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions

Der Kongress wurde mit der Plenarsession zum ersten Generalthema „Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions“ eingeleitet. Unter der Regie von *Luc de Broe* (Belgien) widmeten sich Generalberichterstatter *Stef von Weeghel* (Niederlande) sowie die Panelmitglieder *Nathalie Goyette* (Kanada), *Philippe Martin* (Frankreich), *Roy Rohatgi* (Indien) und *Phil West* (USA) Fragen der Steuervermeidung sowie der Verhinderung von Steuervermeidung.²⁾ Die Präsentation des Themas erfolgte in zwei Teilen: Zum einen wurde das Verhältnis zwischen originär innerstaatlichen Anti-Missbrauchsregeln und Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) behandelt. Zum anderen wurde die Vermeidung des Abkommensmissbrauchs (treaty shopping) durch innerstaatliche Normen und im Wege der Interpretation des Abkommensrechts diskutiert.

Stef von Weeghel präsentierte die wichtigsten Erkenntnisse des auf 44 Nationalberichten basierenden Generalreports. So wird der 2003 überarbeitete Kommentar zu Art 1 OECD-Musterabkommen (OECD-MA), wonach originär innerstaatliche Anti-Missbrauchsregeln grundsätzlich nicht in Konflikt mit DBA stünden, weitgehend befolgt. Im Allgemeinen bejahen die Staaten die Vereinbarkeit von generellen Anti-Missbrauchsbestimmungen, wie etwa der substance-over-form Doktrin, mit den aus DBA resultierenden Verpflichtungen. Die Anwendung spezieller Anti-Missbrauchsbestimmungen wie etwa CFC-Regelungen oder Unterkapitalisierungsregeln ist jedoch in den meisten Fällen mit den bestehenden DBA unvereinbar. In einigen wenigen DBA wird die Anwendbarkeit genereller innerstaatlicher Anti-Missbrauchsbestimmungen (GAAR) vorbehalten, andere DBA beinhalten selbst generelle Anti-Missbrauchsbestimmungen. Die Geltung spezieller innerstaatlicher Anti-Missbrauchsbestimmungen (SAAR) wird in DBA häufiger vorbehalten, dies ist jedoch kein allgemeines Phänomen. Demgegenüber finden sich spezielle Anti-Missbrauchsbestimmungen in zahlreichen DBA.

Das Verhältnis innerstaatlicher Anti-Missbrauchsregeln zum DBA-Recht wurde sodann anhand von konkreten Fäl-

len diskutiert. Der erste Fall behandelte die Vereinbarkeit von CFC-Regeln mit Abkommensrecht. Vor dem Hintergrund unterschiedlicher Regelungstechniken und Zielsetzungen der nationalen Bestimmungen variieren die Ergebnisse der Gerichte in den einzelnen Ländern. Während in Frankreich und Brasilien ein Konflikt mit Art 7 OECD-MA gesehen wird, folgen Japan, Finnland und Großbritannien dem Kommentar zum OECD-MA. In Schweden wird in der Anwendung der innerstaatlichen CFC-Regeln ein treaty-override gesehen, der im Ergebnis jedoch zulässig ist. Auch in den Fällen des Abkommensmissbrauchs zeigen sich trotz oft ähnlich gelagerter Sachverhalte unterschiedliche rechtliche Ergebnisse. Ein Teil der Staaten bekämpft treaty shopping im Wege der Anwendung nationaler Anti-Missbrauchsbestimmungen, wohingegen ein anderer Teil der Staaten Abkommensmissbrauch durch Interpretation der abkommensrechtlichen Bestimmungen selbst bekämpft. Am Beispiel des indischen Falls *Azadi Bachao Andolan vs Union of India* wurde die Legitimität des treaty shoppings diskutiert. Treaty shopping per se sei danach nicht illegal oder unethisch, sondern als legitime Form der Steuerplanung zu betrachten. Eine entgegengesetzte Position wird etwa in den USA vertreten, wonach Abkommensbegünstigungen nur Personen gewährt werden dürfen, die in einem der beiden vertragschließenden Staaten ansässig sind. Daran anknüpfend wurden die aus treaty shopping resultierenden Vor- und Nachteile für die Vertragsstaaten gegenübergestellt. Dabei wurde deutlich, dass treaty shopping für kapitalimportierende Staaten durchaus vorteilhafte Effekte haben kann. Eine Gesamtschau der Nationalberichte zeigte die Vielfalt der Ansätze, mit denen der missbräuchlichen Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen begegnet wird. In zahlreichen Staaten wird Abkommensmissbrauch im Wege der Anwendung originär innerstaatlicher Bestimmungen bekämpft. In den USA etwa ist in diesem Zusammenhang die business purpose Doktrin zu nennen. Daneben gibt es jedoch auch Regelungen zu Ansässigkeit, subject to tax, limitation on benefits, beneficial ownership, Durchlaufgesellschaften etc. In Israel kam das Gericht in *Yanko Weiss* auf Basis einer rückwirkenden Anwendung des Kommentars zum OECD-MA 2003 zum Ergebnis, dass ein den Doppelbesteuerungsabkommen inhärentes Anti-Missbrauchsprinzip existiere. In vielen Ländern wird das Konzept des Nutzungsberechtigten (beneficial owner) gegen treaty shopping verwendet. Dessen Bedeutung ist jedoch nach wie vor unklar und gibt Anlass für Diskussionen.

1) Der 65. IFA-Kongress wird von 11. bis 16. September 2011 in Paris (Frankreich) und der 66. IFA-Kongress von 30. September 2012 bis 5. Oktober 2012 in Boston (USA) stattfinden.

2) Unterstützt wurde das Panel von *Reinout de Boer* (Niederlande) als Secretary.

1.2. Death as a taxable event and its international ramifications

Generalthema Nummer 2 behandelte die steuerlichen Folgen des Ablebens. Geleitet wurde das Seminar von *Frans Sonneveld* (Niederlande), die Schlussfolgerungen aus den Länderreporten zog *Guglielmo Maisto* (Italien). Ergänzt wurde das Panel von *Leigh-Alexandra Basha* (USA), *Catherine Brown* (Kanada), *Christian Cormolet-Tirman* (Frankreich), *Rik Deblauwe* (Belgien) und *Jorge Gebhardt* (Argentinien).³⁾

Inhaltlich behandelt wurden die Schwierigkeiten, die bei Todesfällen, die einen grenzüberschreitenden Anknüpfungspunkt haben, auftreten. Die Probleme beginnen bereits bei der Feststellung, welches Zivil-, Erb- oder Gesellschaftsrecht anzuwenden ist. Schwerpunktmäßig wurden sodann die Themen besprochen, die durch die höchst unterschiedlich ausgestalteten Besteuerungssysteme anlässlich eines Todesfalles auftreten. Während eine ganze Reihe von Staaten inzwischen (so wie Österreich) die Erbschaftssteuern abgeschafft hat, ist eine Besteuerung des Todesfalles in der überwiegenden Mehrzahl der Staaten hingegen immer noch auf der Tagesordnung. Einige Staaten, so wie Kanada, haben zwar die Erbschaftssteuern abgeschafft, erheben aber stattdessen eine Art Einkommensteuer („deemed disposition tax“ oder „capital gains tax“). Während Kontinentaleuropa eine traditionelle Erbanfallsteuer erhebt, erheben vorwiegend angloamerikanische Staaten eine Nachlasssteuer („estate tax“). Auch die Anknüpfungspunkte der Besteuerung sind höchst unterschiedlich und reichen von der Staatsbürgerschaft, über die Ansässigkeit des Erben oder des Erblassers, manchmal aber auch beider, oder im Sinne einer erweiterten Steuerpflicht sogar bei einer bereits aufgegebenen Ansässigkeit. Leicht wird einem dann klar, dass Doppel- und Mehrfachbesteuerung hier immanente Probleme sind, die auch dadurch, dass es zwar ein eigenes OECD-Erbschaftsteuer-MA samt Kommentar gibt, nicht behoben werden, da – im Vergleich zu den Ertragsteuern – die Staaten nicht so fleißig Abkommen abschließen. Einzig Frankreich hat in seine Abkommenspolitik inkludiert, auch die Erbschaftsteuern aufzunehmen.⁴⁾

Am Podium bestand Übereinstimmung, dass das Erbschaftsteuer-MA und der Kommentar aus dem Jahr 1982 überarbeitet oder die Erbschaftsteuern zukünftig auch in das Ertragsteuer-MA inkludiert werden sollten. Das Aufkommen der Steuern macht zwar insgesamt nur einen kleinen Teil der jährlichen Budgets der Staaten aus, aber für den Betroffenen können durchaus gravierende Probleme entstehen.

2. Seminare

2.1. The subsidiary as a permanent establishment – Seminar A

Das Seminar zum Thema „The subsidiary as a permanent establishment“ setzte sich mit Fragen der Begründung von Betriebsstätten internationaler Konzerne auseinander. Unter dem Vorsitz von *Luís Eduardo Schoueri* (Brasilien) mit *Oliver Christoph Günther* (Österreich) als Panel-Secretary diskutierten *Paolo Valerio Barbantini* (Italien), *Xaver Ditz* (Deutschland), *Steven P. Hannes* (USA), *Anita Kapur* (Indien) und *Michael Lennard* (UN).

3) Unterstützt wurde das Panel von *Nicola Saccardo* (Italien) als Secretary.

4) Vgl *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions (2010) Rz 531.

Ausgangspunkt der Diskussion war Art 5 Abs 7 OECD-MA. Nach dieser Bestimmung kann allein dadurch, dass ein Beherrschungsverhältnis zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft besteht, weder die beherrschte Tochtergesellschaft zur Betriebsstätte der beherrschenden Muttergesellschaft, noch umgekehrt, werden. Der Wortlaut „allein dadurch“ stellt aber auch klar, dass es zur Begründung einer (Vertreter-)Betriebsstätte kommen kann, wenn die allgemeinen Tatbestandsvoraussetzungen des Art 5 OECD-MA erfüllt sind.

Vor diesem Hintergrund wurden vier äußerst praxisrelevante internationale Gerichtsentscheidungen präsentiert und diskutiert: *Zimmer* (Frankreich),⁵⁾ *InverWorld* (USA),⁶⁾ *Philip Morris* (Italien)⁷⁾ und *Rolls Royce* (Indien).⁸⁾ Der Schwerpunkt lag dabei zunächst auf den in den einzelnen Fällen strittigen Tatbestandsvoraussetzungen für die Begründung einer Betriebsstätte. Dabei zeigte sich, dass die Finanzbehörden und Gerichte über ein sehr unterschiedliches Verständnis des (Vertreter-)Betriebsstättenbegriffes verfügen. Im zweiten Teil des Seminars wurde die Besteuerung der der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne analysiert. Im Mittelpunkt standen dabei der durch das Update 2010 revidierte Art 7 OECD-MA sowie die im Fall *Rollys Royce* vorgenommene Betriebsstättengewinnbesteuerung. Abgerundet wurde das Seminar durch eine nähere Analyse der Bestimmungen und Ausführungen im UN-MA und dessen Kommentar zu Art 5 und 7. Dabei wurden auch die geplanten Änderungen durch das Update 2011 vorgestellt und ausführlich diskutiert.

2.2. The privilege for tax advice – Seminar B

Der Geheimnisschutz für Steuerberatungsleistungen ist ein kontroversielles Thema, da es eine Abwägung zwischen dem Interesse des Steuerpflichtigen auf vertrauliche Beratung und dem Interesse des Staates auf Erhebung der gesetzmäßig vorgesehenen Steuern voraussetzt. Unter dem Vorsitz von *Daniel Sandler* (Kanada) diskutierte das Panel – bestehend aus *Christine Bouvier* (Frankreich), *Guglielmo Fransoni* (Italien), *Don Korb* (USA), *Tony Pagone* (Australien) und *Roman Seer* (Deutschland) – die verschiedenen gesetzlichen Regelungen zum Schutz des Verhältnisses zwischen Steuerberatern und Klienten aus verschiedenen Blickwinkeln.⁹⁾

Seminar B war in drei Teile untergliedert, wobei Case Studies zur Veranschaulichung der relevanten Fragestellungen dienten. Der erste Teil befasste sich mit dem Anwendungsbereich des Vertrauensschutzes bei Steuerberatungsleistungen in den Jurisdiktionen der einzelnen Panel-Mitglieder. Dabei wurden zum Teil bedeutende Unterschiede zwischen den nationalen Bestimmungen aufgezeigt: Während in manchen Staaten eine generelle Verschwiegenheitspflicht für verschiedene „verwandte“ Berufsgruppen besteht (zB Deutschland, Frankreich und Italien), finden sich in anderen Staaten spezielle Geheimnisschutzbestimmungen nur für bestimmte Steuerberatungsleistungen (zB Australien und USA). Im zweiten Teil des Seminars wurde der Geheimnisschutz auf europäischer Ebene diskutiert. Es wurde insbesondere die Frage der Konformität von nationalen Geheimnisschutzregelungen mit den Grundfreiheiten und der EMRK adressiert. Der dritte Teil war dem Geheimnisschutz im internationalen Kontext gewidmet. Zentrales Thema war dabei die Frage der Auswir-

5) Conseil d'État 31. 3. 2010, Nr. 304715 und 308525.

6) United States Tax Court 12. 5. 1997, T.C. Memo 1997-226 (1997).

7) Corte Suprema di Cassazione 7. 3. 2002, n. 3667, 3368, 7682 e 10925.

8) Delhi Income Tax Appellate Tribunal 26. 10. 2007, ITAT Nos. 1496 to 1501/DEL of 2007.

9) Unterstützt wurde das Panel von *Walter Andreoni* (Italien) als Secretary.

kungen von Geheimnisschutzregelungen auf den internationalen Informationsaustausch iSd Art 26 OECD-MA, aber auch in Hinblick auf die Bestimmungen der Amtshilferichtlinie.

Abschließend wurde festgehalten, dass die Geheimnisschutzregelungen in den einzelnen Steuerrechtsordnungen doch bedeutende Unterschiede aufweisen. Besonders im internationalen Kontext ist diesen Unterschieden eine besondere Aufmerksamkeit zu widmen. Aufgrund der zunehmenden Kooperation zwischen Steuerverwaltungen verschiedener Staaten wird den unterschiedlichen Anwendungsbereichen von Geheimnisschutzregelungen bei internationalen Amtshilfverfahren in Zukunft eine immer größere Bedeutung zukommen.

2.3. Tax treaty regime of trust income – Seminar C

Seminar C „Tax treaty regime of trust income“ war komplexen theoretischen und praktischen Fragestellungen im Zusammenhang mit Trusts im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen gewidmet. Unter dem Vorsitz von *Robert Danon* (Schweiz) diskutierte ein Panel bestehend aus *Cecilia Gunne* (Schweden), *Sebastian Lopez Sanson* (Argentinien), *Carlyn McCaffrey* (USA), *John Prebble* (Neuseeland) und *Joanna Wheeler* (Niederlande).¹⁰⁾

Einführend wurden den aus unterschiedlichsten Rechtssystemen kommenden Seminarteilnehmern die Eckpfeiler des aus dem Common Law stammenden Trust-Konzepts vorgestellt und dabei auf die verschiedenen möglichen Ausgestaltungsformen eingegangen. Danach erörterte das Panel, inwieweit Trusts und die mit solchen in Zusammenhang stehenden Personen (Settlors, Trustees und Beneficiaries) vom persönlichen Anwendungsbereich des OECD-MA erfasst sind. Ausführlich thematisiert wurden weiters Fragen der DBA-Ansässigkeit von Trusts, wobei unterschiedliche Sichtweisen mehrerer Common-Law-Jurisdiktionen präsentiert wurden.

Nach der Erörterung des Problems, zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat bestehender Einkünftezurechnungskonflikte und dem Versuch, Lösungen anhand der Kriterien des 1999 OECD Partnership-Reports aufzuzeigen, wurden schließlich Fragen im Zusammenhang mit Trusts und „beneficial ownership“ sowohl aus dogmatischer als auch steuerpolitischer Sicht diskutiert.

2.4. VAT/GST and group companies – Seminar D

Das einzige Seminar zur Umsatzsteuer wurde von *Andrea Parolini* (Italien) geleitet. Am Panel diskutierten *Carlos Bechara* (Brasilien), *Des Kruger* (Südafrika), *Rebecca Millar* (Australien), *Greg Sinfield* (Großbritannien) und *Mariken van Hilten* (Niederlande) über Aspekte der umsatzsteuerlichen Organschaft.¹¹⁾

Zu Beginn wurden die grundsätzlichen Vor- und Nachteile der Organschaft sowohl aus der Sicht des Steuerpflichtigen als auch aus der Sicht des Staates dargelegt. Es folgte die Frage, welche Grenzen bei der Bildung einer Organschaft bestehen. *Mariken van Hilten* verwies dazu auf die Mitteilung der EU-Kommission zur MwSt-Gruppe¹²⁾ und ging insbesondere auf die Frage ein, ob Mitglieder einer Organschaft umsatzsteuerliche Unternehmer sein müssen. So werden etwa in den Niederlanden, Großbritannien oder Finnland auch Nicht-Unternehmer (insbesondere Holdings) in die MwSt-Gruppe miteinbezogen.

10) Unterstützt wurde das Panel von *Francisco Zamora* (Mexiko) als Secretary.

11) Unterstützt wurde das Panel von *Arnaldo Salvatore* (Italien) als Secretary.

12) KOM (2009) 325 vom 2. 7. 2009.

Beim Vergleich der umsatzsteuerlichen Organschaft mit der ertragsteuerlichen Gruppe wurden die fundamentalen Unterschiede zwischen indirekten und direkten Steuern aufgezeigt. Die verschiedenen Systeme zu verbinden wurde von *Carlos Bechara* als theoretisch möglich aber unpraktikabel erachtet.

Die umsatzsteuerliche Organschaft kann auch missbräuchlich eingesetzt werden. Zur Veranschaulichung wurde von *Rebecca Millar* ein australischer Fall präsentiert. Weil spezielle Anti-Missbrauchsregeln fehlen, gilt in Australien die allgemeine Anti-Missbrauchsregel (GAAR). In Europa ist der Missbrauch einer Organschaft nicht geklärt, wenn für die Bildung ein Wahlrecht besteht. Als Lösung wird von *Mariken van Hilten* etwa die verpflichtende Bildung der Organschaftsgruppe genannt (zB in Österreich, Deutschland oder den Niederlanden).

Zur Frage nach den räumlichen Grenzen der Organschaft wurden die Systeme in Europa, Australien und Südafrika verglichen. In der EU ist die Organschaft nur national möglich. Die dadurch entstehenden Probleme wurden anhand der EuGH-Rs FCE¹³⁾ aufgezeigt. Grenzüberschreitende Organschaften sind hingegen sowohl in Australien als auch in Südafrika möglich.

Abschließend wurden vom Panel alternative Methoden und Ansätze zur umsatzsteuerlichen Organschaft und zur Bekämpfung von Missbrauch besprochen.

2.5. Red card 17? – Seminar E

Das IFA/OECD-Seminar des diesjährigen Kongresses wurde von *Richard Vann* (Australien) geleitet. Am Panel diskutierten *Mary Bennett*, *Jeffrey Owens* und *Jacques Sasseville* (alle OECD) mit *Andrew Dawson* (Großbritannien), *Xavier Oberson* (Schweiz), *Michael G. Pfeifer* (USA) und *Aart Roelofsen* (Niederlande).¹⁴⁾

Die Diskussion war in zwei Teile gegliedert. Im ersten Teil wurde ein Überblick über die aktuelle Arbeit der OECD im Bereich des internationalen Steuerrechts gegeben. Als Ergebnisse sind hier insbesondere der neue Art 7 OECD-MA sowie die Überarbeitung der Verrechnungspreisrichtlinien hervorzuheben. Die wesentlichste Neuerungen zu den Unternehmensgewinnen betrifft die Einführung des Art 7 Abs 3 OECD-MA, wonach bei Änderung der Ergebniszurechnung zu einer Betriebsstätte korrespondierende Anpassungen im anderen Vertragsstaat durchzuführen sind. Bei den Verrechnungspreisrichtlinien wurde die Hierarchie, dass die Standardmethoden vorrangig vor Gewinnmethoden anzuwenden sind, abgeschafft. Es ist nunmehr die angemessenste Methode („the most appropriate method to the circumstances of the case“) mittels Funktionsanalyse zu wählen. Weiters wurde ein eigenes Kapitel zu „Business Restructuring“ in die Verrechnungspreisrichtlinien neu aufgenommen.

Der zweite Teil des Seminars widmete sich Fallbeispielen zu Art 17 OECD-MA. Die steuerliche Behandlung divergiert in den Rechtsordnungen der einzelnen Länder sehr stark und birgt die Gefahr der Doppel- und Dreifachbesteuerung. Insbesondere zum Durchgriff auf eine Künstlergesellschaft gem Art 17 Abs 2 OECD-MA gibt es Vorbehalte von Kanada, der Schweiz und den USA. Auch die Abgrenzung zwischen Zahlungen für Bildrechte und Vergütungen für Darbietungen wird in den einzelnen Ländern unterschiedlich getroffen. Bei internationalen Sportveranstaltungen (Olympische Spiele, FIFA Fußball-Weltmeisterschaft,

13) EuGH 23. 6. 2006, C-210/04, *FCE Bank*, Slg 2004 I-2803.

14) Unterstützt wurde das Panel von *Mario Tenore* (Italien) als Secretary.

etc) stehen Zahlungen für Übertragungsrechte im Vordergrund. Diese fallen unter Art 12 OECD-MA, wobei viele Staaten in diesen Fällen weitreichende Steuerbefreiungen gewähren.

Das Resümee der Diskussion ist, dass der Anwendungsbereich von Art 17 OECD-MA unklar und international unbestimmt ist. Das Hauptproblem wurde darin gesehen, dass Art 17 OECD-MA eine bestimmte Dienstleistungsgruppe aus den übrigen Dienstleistungen heraushebt, um dem Quellenstaat die Besteuerung zu ermöglichen. Einige Diskutanten sprachen sich daher für eine „Red Card“ im Sinne eines „Platzverweises“ gegen Art 17 vom OECD-MA und die gleiche Besteuerung von Künstlern und Sportlern wie in anderen Dienstleistungsbereichen aus.

2.6. Seminar F: Tax havens – Seminar F

In Seminar F wurde das Thema „Tax havens“ behandelt. Unter der Leitung von Prof. *Pasquale Pistone* (WU) diskutierten *Eric Hess* (Schweiz), *Jeffrey Owens* (OECD), *Bill Sharp* (USA) und *Miranda Stewart* (Australien). Panel Secretary war *Natalia Quimones* (Kolumbien).

Die verstärkten Bemühungen um Steuertransparenz seitens der OECD sowie der EU führten dazu, dass in den letzten Jahren vermehrt Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch, so genannte Tax Information Exchange Agreements (TIEA), abgeschlossen wurden. Zudem stieg die Anzahl der Doppelbesteuerungsabkommen, die einen zwischenstaatlichen Informationsaustausch gemäß dem aktuellen OECD-Standard implementiert haben. Auf Grundlage des Art 26 OECD-MA können Informationen ausgetauscht werden, die für die Durchführung des Abkommens oder für die Durchsetzung der nationalen Besteuerungsrechte voraussichtlich erheblich sind. Die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen ist besonders bei Auskünften auf Ersuchen zu beachten, um die erforderliche Bestimmtheit des Auskunftersuchens garantieren zu können. Im Anwendungsbereich des Art 26 OECD-MA ist außerdem das Verbot so genannter „fishing expeditions“ zu beachten. Anhand einer Case Study und den Urteilen im Fall UBS¹⁵⁾ wurde die Frage diskutiert, welche Ersuchen um Bankauskünfte als sogenannte „fishing expeditions“ qualifiziert werden können und demnach nicht vom Anwendungsbereich des Art 26 OECD-MA umfasst sind. Vor allem die Frage, ob ein Ersuchen um Informationen über alle Bankkonten aller Ansässigen eines Vertragsstaates bei einem Bankunternehmen des anderen Vertragsstaates eine sogenannte „fishing expedition“ darstellt, konnte nicht eindeutig beantwortet werden.

Im Rahmen des Seminars wurden außerdem Fragestellungen im Bereich des Rechtsschutzes der Steuerpflichtigen und des Geheimhaltungsschutzes bei einem zwischenstaatlichen Austausch steuerlicher Informationen behandelt, bevor abschließend festgestellt wurde, dass für einen effektiven Informationsaustausch in Zukunft vor allem Transparenz, Offenheit und Kooperation notwendig sein werden.

2.7. Tax indemnities in M&A and other commercial transactions – Seminar G

Das Seminar G beschäftigte sich mit Steuerfreistellungen („tax indemnities“) bei M&A und anderen Geschäften. Unter der

Leitung von *Peter Blessing* (USA) diskutierten *Stephan Eilers* (Deutschland), *Patrick Mears* (Großbritannien), *Gabriella Pelion* (Mexiko), *Eric Roose* (Japan), *Stephen Nelson* (China) und *Sushil Lakhani* (Indien).¹⁶⁾ Steuerfreistellungen werden vor allem bei Unternehmenskäufen verwendet, wobei idR der Käufer von Steuerverbindlichkeiten freigestellt wird, die zum Kaufzeitpunkt noch nicht festgesetzt oder bezifferbar sind.

Nach der Vorstellung eines Beispielfalles wurden grundsätzliche Probleme bei der Form und dem Anwendungsbereich von Steuerfreistellungen angesprochen. Der Anwendungsbereich von generellen Steuerfreistellungen ist in jedem Staat unterschiedlich. Inhalt und Umfang der Freistellung sind exakt zu definieren und von andern Möglichkeiten, wie zB Garantien („warranties“) oder Versicherungen („insurances“), abzugrenzen. Neben der Koordination mit anderen nicht-steuerlichen Freistellungen und Garantien ist insbesondere die Durchsetzbarkeit beim Verkäufer (Klagbarkeit, Kreditwürdigkeit etc) zu beachten.

Steuerfreistellungen betreffen ua Mehrwertsteuern und Transfersteuern (Verbrauchssteuern, Stempelgebühren, Vertragsgebühren etc), sowie Steuern aus historischen Unternehmenskäufen und -verkäufen. In der Vereinbarung sollte auch geklärt werden, welche Veränderungen (zB weitere Umgründungen) des Käufers gedeckt sind, wenn sich diese steuerlich auf die Vorperioden auswirken. Als komplex gestalten sich Probleme einer Gruppenbesteuerung, die insbesondere beim Eintritt oder Austritt auftreten. Weitere Problemfelder betreffen nachträgliche Veränderungen bei Transferpreisen, nachträgliche gesetzliche Änderungen, Veränderungen bei der Verlustverwertung oder nachträgliche Steuergutschriften. Kommt es zu einer Zahlung aufgrund einer Steuerfreistellung ist fraglich, ob diese einer Abzugsteuer unterliegt und ob der Kaufpreis dadurch nachträglich verändert wird.

Entscheidend für die Geltung einer Steuerfreistellung ist die Vereinbarung über den Zeitpunkt der steuerlichen Verpflichtung (zB Bilanzstichtag) und ob die betreffende Steuer festgesetzt oder bereits bezahlt sein muss. In der Praxis sind außerdem der Zugang zu Informationen (zB Buchhaltung und Dokumente) und die Compliance-Kosten zu berücksichtigen.

Als Ergebnis wurde vom Panel festgestellt, dass bei Steuerfreistellungen die Risiken identifiziert und darauf aufbauend die entsprechenden Schutzvereinbarungen getroffen werden müssen. Dabei sind insbesondere die Unterschiede in den nationalen Rechtsordnungen und die Compliance-Kosten zu beachten.

2.8. Recent developments in international taxation: „Towards Greater Certainty in Uncertain Times?“ – Seminar H

Auch beim diesjährigen IFA-Kongress wurde ein Seminar den aktuellen Entwicklungen in der internationalen Besteuerung gewidmet. Unter der Leitung von *Nick Pantaleo* (Kanada) und Panel-Secretary *Thomás Balco* (Kasachstan) diskutierten *Dave Harnett* (Großbritannien), *Malcolm Gammie* (Großbritannien), *Theo Keijzer* (Niederlande) und *Eric Solomon* (USA) Compliance-Probleme bei multinationalen Unternehmen und die extraterritoriale Besteuerung von Gewinnen aus einer Beteiligungsveräußerung.

Um mehr Rechtsicherheit, Konsequenz und Effizienz des Steuersystems zu erlangen, fordern Steuerverwaltungen einen

15) Bundesverwaltungsgericht vom 5. 3. 2009, I A-7342/2008 und A-7426/2008; 15. 7. 2010, A- 4013/2010.

16) Unterstützt wurde das Panel von *Paolo Ruggiero* (Italien) als Secretary.

höheren Grad an Transparenz bei multinationalen Konzernen. Für das Erreichen dieser Ziele wurden in einigen Staaten Maßnahmen entwickelt, welche zur Steigerung des Offenlegungsgrades des Steuerpflichtigen beitragen sollen. Die USA planen beispielsweise eine Offenlegungspflicht für unsichere Steuerpositionen einzuführen, so genannte Uncertain Tax Position (UTP). Aufgrund der Fülle an Informationen zweifelt *Eric Solomon*, ob diese Maßnahme tatsächlich zu mehr Rechtssicherheit, Konsequenz und Effizienz des amerikanischen Steuersystems führen würde. In Großbritannien wird seit 2004 ein Offenlegungssystem verwendet, wonach der Steuerpflichtige die Verwendung von Steuervermeidungsstrukturen bekannt geben muss. Dieses System könnte zukünftig in vielen Ländern umgesetzt werden.

Zudem wurde das Verhältnis von Steuerverwaltung zu Steuerpflichtigen behandelt. Die britische Finanzverwaltung (HMRC) verfolgt einen neuen Ansatz, der zum Ziel hat, in intensive Kommunikation mit den Steuerpflichtigen zu treten. Im Gegensatz dazu führte der US-Kongress die verschärfte „economic substance“ Doktrin¹⁷⁾ ein. Die neue Regelung sieht erhebliche Strafen für Unternehmen vor, wenn deren Transaktionen die economic substance nicht erfüllen. Kommt es zu keiner Offenlegung dieser relevanten Informationen in der Steuererklärung seitens des Steuerpflichtigen, wird die Strafe erhöht.

Einen weiteren Themenbereich bildeten die Verrechnungspreise. Es wurde die Ansicht vertreten, dass der Status quo der Verrechnungspreise bei immateriellen Wirtschaftsgütern als solcher nicht tragbar ist. Zudem bestehen große Bedenken darüber, wie Finanzverwaltungen mit dieser Problematik und der bestehenden Unsicherheit umgehen. In den USA gibt es einen neuen Vorschlag, dass der übersteigende Gewinn von immateriellen Wirtschaftsgütern, welche in den USA entwickelt wurden und in eine ähnliche CFC in einem Niedrigsteuerland transferiert wurden, der Besteuerung unterliegt. Einige Länder vertreten den Ansatz eines mildereren Steuerklimas, damit die Besteuerung immaterieller Wirtschaftsgüter nicht verloren geht.¹⁸⁾ So soll in Großbritannien eine so genannte „Patent box“ geschaffen werden, welche Einkünfte aus Lizenzgebühren mit nur 10 % KöSt besteuert.¹⁹⁾ In Entwicklungsländern steht die Verrechnungspreisthematik derzeit noch vor anderen Herausforderungen. Hier stellt sich die Frage, ob Steuerverwaltungen überhaupt in der Lage sind, eine Funktionsanalyse durchzuführen. Zudem stehen die nationalen Verrechnungspreisrichtlinien nicht immer im Einklang mit den OECD-TPG. Dem wird durch ein, derzeit in Arbeit stehendes Handbuch der UN zu Verrechnungspreise entgegengewirkt.

Abschließend wurde im Zuge der extraterritorialen Besteuerung der Fall Vodafone²⁰⁾ diskutiert. Die internationale Handelskammer ist der Auffassung, dass ein Staat keine Steuern auf Gewinne aus den Beteiligungsveräußerungen zwischen ausländischen Unternehmen erheben soll, soweit es zu keiner Veränderung in der Unternehmensstruktur in diesem Staat gekommen ist. Von indischer Seite wurde erläutert, dass der

Fall Vodafone auf Basis des indischen Steuerrechts entschieden wurde, welches eine solche Vorgehensweise fordere.

Obwohl sich alle Panelteilnehmer einig waren, dass gerade in unsicheren Zeiten sowohl in den nationalen als auch internationalen Steuersystemen ein Bedarf an mehr Transparenz und Rechtsicherheit besteht, wird es noch einige Zeit dauern bis dieser erreicht werden kann.

2.9. International assistance in the collection of taxes – Seminar I

Das Seminar I beschäftigte sich mit der internationalen Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuerforderungen. Am Panel diskutierten *Philip Baker* (Großbritannien), *Ernst Czakert* (Deutschland), *María Amparo Grau Ruiz* (Spanien) und *Arie Van Eijdsden* (Niederlande). Den Vorsitz übernahm *Liselott Kana* (Chile).²¹⁾ Einleitend wurde von *Grau Ruiz* die Funktionsweise der internationalen Amtshilfemechanismen im Bereich der Beitreibung erläutert. Es wurde dargestellt, welche Voraussetzungen im ersuchenden Staat vorliegen müssen, damit ein Amtshilfeersuchen gestellt werden kann, wie der ersuchte Staat daraufhin vorzugehen hat, welche Arten der Amtshilfe es gibt und welche Rechtsgrundlagen anwendbar sind. Die wichtigsten Rechtsgrundlagen sind Art 27 OECD-MA (UN-MA) sowie sonstige bilaterale Amtshilfeübereinkommen, die europäische Beitreibungsrichtlinie²²⁾ und die „Konvention des Europarates und der OECD zur gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen“.

Anhand von Case Studies wurde von *Philip Baker* in Teil 2 des Seminars die so genannte „Revenue Rule“ erläutert, der zufolge ein Staat nicht bei der Beitreibung von Steuerforderungen eines anderen Staates mitzuwirken hat. Diese Regel ist sowohl in Common Law Staaten, wie Großbritannien, den USA und Australien, als auch in Civil Law Staaten, wie Italien und Frankreich, weitreichend anerkannt. Die Revenue Rule führt dazu, dass über Landesgrenzen hinweg keine Beitreibungshandlungen gesetzt werden können. Es gibt allerdings eine Reihe von Ausnahmen, die grenzüberschreitende Maßnahmen zulassen. Diese sind unter anderem die bereits erwähnten Instrumente der internationalen Amtshilfe. In weiterer Folge wurde zunächst Art 27 OECD-MA diskutiert. *Arie Van Eijdsden* und *Ernst Czakert* erläuterten die Abkommenspolitik, die von den Niederlanden und von Deutschland bei der Verhandlung von Art 27 OECD-MA nachgebildeten Bestimmungen verfolgt wird. Teil 4 des Seminars behandelte die EU-Beitreibungsrichtlinie. Anhand der Rs *Kyrian*²³⁾ wurden die Schwächen der bestehenden Bestimmungen aufgezeigt, die beispielsweise zu Schwierigkeiten bei der Zustellung von Dokumenten und zu Problemen bei der Übersetzung von Bescheiden führen können. Auch den innerhalb der EU vorhandenen Unterschieden im Beitreibungsverfahren wird von der Richtlinie wenig Beachtung geschenkt. Darüber hinaus wurde auch auf die ab 2012 gültige neue Beitreibungsrichtlinie und auf die damit verbundenen Neuerungen hingewiesen. Die Diskussion in Teil

17) Section 7701(o) des U.S. Internal Revenue Code.

18) Als Beispiel können hierfür Niederlande, Belgien und Luxemburg angeführt werden.

19) Dies gilt für Lizenzentnahmen, welche nach April 2013 anfallen und deren Patente nach Gesetzeserlass angemeldet wurden; Ankündigung im Pre-Budget Report 2009.

20) Vodafone International Holdings B.V. v. Union of Indian and Another, 311 ITR 46.

21) Unterstützt wurde das Panel von *Lino Lunardi* (Italien) als Secretary.

22) Richtlinie 2008/55/EG des Rates vom 26. Mai 2008 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen (kodifizierte Fassung). Am 16. 3. 2010 wurde jedoch eine neue Beitreibungsrichtlinie (RL 2010/24/EU) erlassen, die mit Wirkung ab 1. 1. 2012 die Richtlinie 2008/55/EG ersetzen wird.

23) EuGH 14. 1. 2010, Rs C-233/08, *Milan Kyrian*, noch nicht in der amtlichen Slg.

5 des Seminars widmete sich der Konvention des Europarates und der OECD zur gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen. Es handelt sich dabei um ein multilaterales Abkommen, das Bestimmungen zur Amtshilfe sowohl im Ermittlungs- als auch im Vollstreckungsverfahren enthält.

Abschließend wurde festgehalten, dass die aufgrund der grenzüberschreitenden Amtshilfemechanismen bestehende potenzielle Gefahr für den Rechtsschutz der Steuerpflichtigen beachtet werden müsse. Das verstärkte Zurückgreifen auf Amtshilfeinstrumente führt darüber hinaus zu einem Wechsel von der Revenue Rule zu einer „Rule of Mutual Assistance“. Dies könnte Auswirkungen auf das internationale Steuerrecht haben, da beispielsweise Quellensteuern, die bekannterweise durch die Schwierigkeiten bei der Beitreibung ausländischer Steuerschulden gerechtfertigt werden, nicht mehr notwendig wären. Auch ausländische Einkünfte von Steuerausländern – soweit ein ausreichender Anknüpfungspunkt zum Inland besteht – könnten dann der inländischen Besteuerung unterworfen werden, da ausländische Behörden um Hilfe bei der Beitreibung ersucht werden könnten.

2.10. IFA/EU State aid – Seminar J

Im diesjährigen EU-Seminar wurde das unionsrechtliche Beihilfenrecht behandelt. Unter dem Vorsitz von *Michael Lang* (Österreich) mit *Lisa Paterno* (Österreich) als Panel-Secretary diskutierten *Trace Kaye* (USA), *Raymond Luja* (Niederlande), *Pierpaolo Rossi* (EU-Kommission), *Servatius van Thiel* (Belgien, EU-Ministerrat) und *Carsten Zatschler* (EuGH) über die materiell- sowie verfahrensrechtlichen Aspekte von Beihilfen.

Im ersten Teil des Seminars wurden die materiell-rechtlichen Aspekte von Beihilfen aus unionsrechtlicher, amerikanischer und WTO-Sicht anhand europäischer und US-amerikanischer Fälle diskutiert. Zunächst widmete sich das Panel dem Sardinien Fall.²⁴⁾ Sardinien sah für nicht-ansässige Flugbetreiber eine Umweltsteuer für die Zwischenlandung touristischer Passagierflugzeuge vor, während sardinische Fluggesellschaften diese Steuer nicht leisten mussten. Die auf dem Prüfstand

stehende Rechtsnorm stellt sowohl eine verbotene Beihilfe nach Art 107 AEUV als auch einen Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit nach Art 56 AEUV dar. Aufgrund der materiellen Besonderheiten der Verfahren und den unterschiedlichen Rechtsfolgen der unionsrechtlichen Verstöße wurde die Frage nach dem Verhältnis zwischen Beihilfenverbot und Grundfreiheiten aufgeworfen. Während sich *Pierpaolo Rossi* für den Vorrang des Vertragsverletzungsverfahrens zum Beihilfenrecht ausspricht, ist *Raymond Luja* der Ansicht, dass die Bestimmungen des Beihilfenverbots und die Normen zu den Grundfreiheiten zusammenspielen. Anschließend wurde der Sardinien Fall anhand der amerikanischen Rechtslage beurteilt. Dabei stellt die sardinische Steuerbegünstigung eine offensichtliche Diskriminierung im Sinne der „Dormant Commerce Clause“ dar. Außerdem wurde der Sardinien-Fall aus dem Blickwinkel der regionalen Selektivität beleuchtet. Lokale Steuerbegünstigungen, die die wirtschaftliche Entwicklung in einem Gebiet fördern, werden in den USA als rechtmäßig angesehen. Der Standpunkt des EuGH zur regionalen Selektivität bleibt abzuwarten.

In der zweiten Seminarhälfte lag der Fokus auf den verfahrensrechtlichen Aspekten von Beihilfen. Den Schwerpunkt bildete hierbei der Rechtsschutz von Konkurrenten, der anhand eines Praxisfalls illustriert wurde. Zwei Bestattungsunternehmen bieten ihre Leistungen am Markt an. Das eine Unternehmen wird privat geführt und ist somit steuerpflichtig. Als Körperschaft des öffentlichen Rechts ist das andere Unternehmen steuerbefreit. Dem Rechtsschutz von konkurrierenden benachteiligten Unternehmen wird auf nationaler oder europäischer Ebene Rechnung getragen. National gewährleistet dies die Stillstandsklausel. Die nationalen Gerichte entscheiden, ob der Steuervorteil eine verbotene Beihilfe darstellt. Der nicht unter den Genuss der Steuerbegünstigung kommende Konkurrent muss direkt betroffen sein, um sein Rechtsschutzinteresse auf europäischer Ebene geltend zu machen. Zuletzt wurden die Auswirkungen des Wortlauts vom Vertrag von Lissabon auf den Rechtsschutz des Konkurrenten diskutiert.

Abschließend wurde festgehalten, dass eine von den Steuerpflichtigen bezogene unionsrechtswidrige Beihilfe aufgrund der Rückzahlungsverpflichtung an den Staat für die Wirtschaftsteilnehmer eine größere Gefahr und Schaden als für den Gesetzgeber darstellt.

24) EuGH 17. 11. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, Slg 2009 I-10821.

Die Autoren:

Mag. *Elke Aumayr*, Mag. *Christoph Marchgraber* (beide unterstützt durch ein PwC-Reisestipendium), Mag. *Veronika Daurer* (Teilnehmerin am IFA Poster Programme und unterstützt durch ein Deloitte-Reisestipendium), Mag. *Martin Eckerstorfer*, Mag. *Oliver-Christoph Günther*, LL.B. (beide unterstützt durch ein BDO-Reisestipendium), Mag. *Marlies Steindl*, Mag. *Theresa Stradinger* und Mag. *Nicole Tüchler* (alle unterstützt durch ein IFA-Reisestipendium) sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Dr. *Sebastian Bergmann*, LL.M. (unterstützt durch ein LeitnerLeitner-Reisestipendium) und Mag. *Martin Lehner* (unterstützt durch ein Deloitte-Reisestipendium) sind Universitätsassistenten am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der JKU (Johannes Kepler Universität Linz). MMag. *Michael Petritz*, LL.M. ist Steuerberater und Senior Tax Manager bei der KPMG Wien.