

Abkommensrecht, Außensteuerrecht, EU-Recht

Redaktion: MR Dr. Heinz Jirousek, BMF

■ ÖStZ 2007/370, 164

„Tax Consequences of Restructuring of Indebtedness“ und „The Attribution of Profits to Permanent Establishments“ – Tagungsbericht zum IFA-Kongress 2006 in Amsterdam

Der 60. Weltkongress der International Fiscal Association (IFA)¹⁾ fand von 17. bis 22. September 2006 in Amsterdam statt²⁾. Mehr als 1.500 Teilnehmer aus Wissenschaft, Praxis und Verwaltung nahmen an diesem Kongress im „Mutterland“ des Internationalen Steuerrechts teil. Im Zentrum der wissenschaftlichen Diskussion standen diesmal die beiden Generalthemen „Tax Consequences of Restructuring of Indebtedness“ sowie „The Attribution of Profits to Permanent Establishments“. Zusätzlich wurden sieben weitere Seminare zu aktuellen steuerrechtlichen Themen abgehalten.

Sabine Domes, Judith Herdin-Winter,
Margret Klostermann, Vanessa Metzler,
Patrick Plansky, Michael Schilcher*

Subject I: Plenary Session: Tax consequences of restructuring of indebtedness (debt work-outs)

Eines der beiden Hauptthemen des heurigen IFA-Kongresses beschäftigte sich mit Fragestellungen, die die Umstrukturierung von Darlehen in Überschuldungsfällen betreffen. Wiederum wurden basierend auf einem Generalbericht, erstellt von *Machiel V. Lambooi* (Niederlande), Nationalberichte verfasst³⁾. Zentrales Thema waren die Probleme, die sich bei grenzüberschreitenden Sachverhalten aufgrund der unterschiedlichen nationalen Behandlungen ergeben. Aufgrund der mangelnden Koordinierung oder Harmonisierung kommt es in vielen Fällen zur Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung. Die Panelmitglieder, Prof. *Graeme Cooper* (Australien), *Brian Ernewein* (Kanada), *Julian Ghosh* (Großbritannien), *José Carlos Silva* (Mexiko) und *Dick Teigen* (USA) unter dem Vorsitz von *Lewis Steinberg* (USA) untergliederten ihre Diskussion in drei Teile, die das „Leben“ eines in Schwierigkeiten geratenen Darlehens, angefangen vom Bekanntwerden von Versäumnissen über Änderungen, die Refinanzierung und Umqualifizierung von Fremdkapital in Eigenkapital bis hin zum Verzicht des Darlehens und Insolvenz oder Konkurs des Unternehmens, umfassten. Im Rahmen der Plenary Session I wurden dabei

ausschließlich körperschaftsteuerrechtliche Aspekte von nicht verbundenen Unternehmen behandelt.

In den Mittelpunkt der Diskussion rückte die bislang international nicht abgestimmte Behandlung von Sanierungsmaßnahmen im Ansässigkeitsstaat des Gläubigers und jenem des Schuldners. Anhand eigener Fallbeispiele wurde aufgezeigt, dass wegen der asymmetrischen Realisierung von Gewinnen beim Schuldner und Verlusten beim Gläubiger oftmals eine internationale Doppelbesteuerung hervorgerufen werden kann. Genannt wurde hier etwa die Praxis mancher Staaten, auch für tatsächlich nicht bezahlte Zinsen einen Quellensteuerabzug vorzusehen oder die Umqualifizierung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung in Eigenkapital, während nach dem Steuerrecht im Ansässigkeitsstaat des Gläubigers Zinserträge zu versteuern sind.

Subject I: Break-out Session IA: The tax consequences of restructuring of indebtedness (debt work-outs) between related parties

Die Break-Out Session IA unter der Leitung von *Michel Taly* (Frankreich) beschäftigte sich grundsätzlich mit denselben Fragestellungen wie die Plenary Session, ergänzte diese aber um den Aspekt, dass es sich bei Schuldner und Gläubiger um verbundene Unternehmen handelt. Zu den Panel-Mitgliedern zählten der Generalberichterstatler *Machiel V. Lambooi* (Niederlande), *Patrick Ellingsworth* (Großbritannien), *Ricardo Gomez* (Spanien), Prof. *Michael Schaden* (Deutschland), *Christopher Steeves* (Kanada) und *Ken Takahashi* (Japan). Nach einem kurzen Überblick über das Thema durch den Generalberichterstatler versuchte Prof. *Schaden*, den Begriff des „verbundenen

*) Die Teilnahme der Verfasser am 60. IFA-Kongress in Amsterdam wurde von der IFA Landesgruppe Österreich unterstützt.

1) Die International Fiscal Association ist eine weltweit tätige wissenschaftliche Vereinigung auf dem Gebiet des Steuerrechts. Die Web-Page der zentralen IFA findet sich unter <http://www.ifa.nl>.

2) Der nächste IFA-Kongress wird vom 30. 9. – 5. 10. 2007 in Kyoto (Japan) stattfinden.

3) Der Generalbericht und die Länderberichte zum Generalthema I sind als Cahiers de Droit Fiscal International (CDFI) Band 91a erschienen.

Unternehmens“ zu definieren. Die anschließende Diskussion orientierte sich erneut an dem „Lebenszyklus“ eines in Schwierigkeiten geratenen Darlehens und behandelte insgesamt fünf Fallstudien (1. Säumnis des Schuldners, 2. Umstrukturierung der Schuld [a. Änderung der Zahlungsbedingungen der Darlehensvereinbarung, b. Refinanzierung durch eine neue Schuld, c. Umwandlung der Schuld in Eigenkapital], 3. Schuldverlass).

Die Fälle der Insolvenz oder des Konkurses des Unternehmens wurden nicht betrachtet. Die Panel-Mitglieder analysierten jeweils die steuerlichen Konsequenzen für den Schuldner und den Gläubiger sowohl unter Anwendung des „arm's length approach“ als auch des „statutory approach“. Besonders interessant gestaltete sich die Diskussion, welcher Ansatz in diesem Zusammenhang wohl der Zielführendere sei. Während beispielsweise Prof. *Schaden* zu dem Schluss kam, dass der „arm's length“-Ansatz die einzige Möglichkeit sei, Symmetrie bei der steuerlichen Behandlung von Gläubiger und Schuldner herzustellen, führte *Christopher Steeves* aus, dass in der Praxis nur ein „statutory approach“ Sicherheit bieten könne⁴⁾. *Michel Taly* schloss schließlich mit der Bemerkung, dass es angesichts der zahlreichen Fälle von Doppelbesteuerungen allgemein anerkannter, harmonisierter Regelungen bedarf.

Subject II: Plenary Session: The attribution of profits to PEs

Das zweite Hauptthema des diesjährigen IFA-Kongresses war der Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten gewidmet. Auf der Grundlage der Generalberichte⁵⁾ von Prof. *Philip Baker* Q.C. und Dr. *Richard S. Collier* (beide Großbritannien) diskutierten die Panelmitglieder *Mary Bennett* (OECD), *Radhakshian Rawal* (Indien), *Meinhard Remberg* (Deutschland), Prof. *Richard Vann* (Australien) und *Raffaele Russo* als Secretary (Italien) unter dem Vorsitz von Prof. *Kees van Raad* (Niederlande). Prof. *van Raad* eröffnete die Session mit einer Darstellung der Absätze 1 bis 4 von Art 7 OECD-MA. Nach einem kurzen Überblick über die historische Entwicklung zu Art 7 OECD-MA durch *Raffaele Russo* widmete sich Prof. *Richard Vann* den aktuellen Interpretationsmustern dieses Artikels. Prof. *Vann* stellte dabei die gängigen zwei Interpretationsarten von Art 7 Abs 2 OECD-MA, das „separate entity concept“ und das „single entity concept“ gegenüber⁶⁾. Im Anschluss präsentierte Prof. *Baker* die wichtigsten Ergebnisse der Nationalberichte und führte aus, dass das nationale Recht und das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen in Bezug auf die Gewinnabgrenzung von Betriebsstätten in der Großzahl der Fälle konform gingen. Dennoch gebe es noch immer große Unterschiede in der Auslegung des Art 7 Abs 2 OECD-MA und nur wenig Rechtsprechung zu dieser Thematik in den Mitgliedstaaten. Darüber hinaus sei die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten keine zentrale Fragestellung in den Mitgliedstaaten⁷⁾.

Im zweiten Hauptteil der Session wurden das „OECD PE Profit Attribution Project“⁸⁾ präsentiert und anhand von 5 Beispielen diskutiert. *Mary Bennett* präsentierte dabei den Ansatz des „Authorised OECD Approach“ (AOA), mit dem es zur Ausweitung der Selbstständigkeitsfiktion von Betriebsstätten sowie zu einer Übernahme der Grundsätze des Art 9 OECD-MA und der Transfer Pricing Guidelines kommen soll. Dies sollte auch zu einer einheitlichen Interpretation des Art 7 OECD-MA führen. Als Ergebnis einer faktischen und funktionalen Analyse sollen dann Funktionen, Vermögen, vermeintliche Risiken und Kapital einer Betriebsstätte zugerechnet werden⁹⁾. In der Folge wurden diese Thesen an fünf Fällen verprobt. Diese Fälle beschäftigten sich mit dem Transfer von Vorräten, mit dem Transfer von Vermögen, mit Fremdfinanzierung, mit selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsgütern und mit Aufwendungen des Stammhauses.

Im Anschluss beleuchtete *Radhakshian Rawal* die Kompatibilität der AOA mit dem UN-Musterabkommen und kam zu dem Schluss, dass der Einsatz der AOA mit Doppelbesteuerungsabkommen auf Grundlage des UN-Musterabkommens nicht in Einklang stehe. Als weitere Themen wurden die Ansichten der Business Community zum AOA durch *Meinhard Remberg* diskutiert und Probleme bei der Gewinnzurechnung zu Agency-Betriebsstätten durch Prof. *van Raad* und Prof. *Baker* analysiert. Schließlich diskutierte das Panel darüber, ob der AOA durch eine Änderung des OECD-Kommentars und/oder durch eine Änderung des OECD-Musterabkommens implementiert werden sollte.

Subject II: Break-out Session IIA: The attribution of profits to PEs: Selected issues for financial institutions

Im Rahmen dieser Break-out Session wurden unter dem Vorsitz von Dr. *Peter Collier* (Großbritannien) Sonderfragen der Zurechnung von Betriebsstättengewinnen im Finanzsektor diskutiert. Nach einer kurzen Einführung in die historischen Hintergründe durch *Angelo Digeronimo* (Schweiz, OECD – Working Party 6) referierte *Jean-Charles Balat* (Frankreich) über das Konzept und die Probleme im Zusammenhang mit der Übernahme von KERT-Tätigkeiten („Key Entrepreneurial Risk Taking“) im Banken- und Versicherungssektor. Bei der Zurechnung von Unternehmensgewinnen müsse die Tragung dieser „unternehmerischen Schlüsselrisiken“ im Bankensektor in besonderer Weise berücksichtigt werden. Aus der Perspektive der Versicherungsbranche, in welcher gerade die Risikoübernahme eine Schlüsselrolle in der unternehmerischen Tätigkeit darstellt, gab *Peter van Dijk* (Kanada) zu bedenken, dass KERT-Tätigkeiten große Unsicherheiten aufwerfen, und durch die Verflochtenheit der Betriebsstätten untereinander die Gefahr einer etwaigen Doppelbesteuerung erhöht werde.

Sodann berichtete *Bas De Mik* (Niederlande) über Status Quo, Probleme und Lösungsvorschläge im Bereich der symmetrischen Zurechnung von freiem Kapital innerhalb international operierender Bankinstitute. Er referierte in der Folge über das Zusammentreffen verschiedener Systeme („economic capital attribution approach“, „quasi-thin capitalization approach“)

4) Vgl *Hibben*, Umschuldungs- und Rekapitalisierungsmaßnahmen – Steuerliche Konsequenzen bei grenzüberschreitenden Sanierungen, IStR 2006, 542 (544 ff).

5) Der Generalbericht und die Länderberichte zum Generalthema II sind als Cahiers de Droit Fiscal International (CDFI) Band 91b erschienen.

6) Vgl zu den zwei konträren Auffassungen auch *Vogel/Lehner*, DBA, Art 7 Rz 78 ff.

7) Vgl dazu den Generalbericht *Baker/Collier*, General Report in IFA (Hrsg) CDFI 91b (2006) 35 ff.

8) Die vorläufigen Versionen der vier Discussion Drafts sind unter www.oecd.org downloadbar. Nach Abschluss dieses Beitrages veröffentlichte die OECD am 21. 12. 2006 neue Versionen der Teile I (General Considerations), II (Banks) und III (Global Trading) des „Report on Attribution of Profits to Permanent Establishments“ mit einem Update über den Status des Projektes, das auf einen größeren Konsens über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten gemäß Art 7 OECD-MA abzielt.

9) Vgl dazu OECD Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment – Part I (General Considerations) 22 ff.

im internationalen Kontext und darüber, dass das Zusammenreffen der Systeme zur Zurechnung von freiem Kapital im Ergebnis zu Doppelbesteuerung führen könne.

Danach wurden Fallgestaltungen für die Zuteilung von Unternehmensgewinnen zu Vertreterbetriebsstätten aufgezeigt, die gerade im Finanzsektor besonders häufig auftreten. Dabei erklärte *David Grecian* (OECD – Working Party 6) die Sichtweise der OECD unter dem AOA, der grundsätzlich keine Unterscheidung zwischen verschiedenen Betriebsstättentypen trifft.

Schließlich wurde die Session mit der Forderung von *Peter van Dijk* geschlossen, dass Betriebsstätten Tochtergesellschaften gleichgestellt werden sollten und mit der Anmerkung von *Peter Collier*, dass es für den Finanzsektor unerlässlich sei, intensive Arbeit im Hinblick auf Art 5 Abs 5 OECD-MA zu betreiben.

Subject II: Break-out Session IIB: The attribution of profits to PEs: EC law and non-discrimination issues

Aufbauend auf der Plenary Session zu Subject II, widmete sich Break-out Session IIB Fragen der Betriebsstättengewinnermittlung im Lichte des Europarechts und des DBA-Betriebsstättendiskriminierungsverbotes. Das Panel bestand aus Prof. *Alfredo Garcia Prats* (Spanien), Prof. *Daniel Gutmann* (Frankreich), Prof. *Heinz-Klaus Kroppen* (Deutschland), Prof. *Pasquale Pistone* (Italien), Prof. *David Rosenbloom* (USA) und *Patrick Plansky* als Secretary (Österreich). Als Chairman des Panels fungierte Prof. *Michael Lang* (Österreich). Nach einer kurzen Einführung in das Thema durch Prof. *Lang* wurden fünf Case Studies analysiert. Die Diskussionsbeiträge fielen dabei so aus, dass ein Panelmitglied vorbrachte, dass die gegebene Fallkonstellation Probleme mit dem Gemeinschaftsrecht verursache, während ein anderer Diskutant vertrat, dass die jeweilige Fallkonstellation als gemeinschaftsrechtskonform zu beurteilen sei. Genau dasselbe Zwiegespräch gab es dann für jede Case Study auch für das DBA-Betriebsstättendiskriminierungsverbot nach Art 24 Abs 3 OECD MA.

Die behandelten Case Studies betrafen die wesentlichen Gebiete, die durch die AOA eine Änderung erfahren sollen. Der erste Fall betraf den Transfer von Vermögen zu einer ausländischen Betriebsstätte, Fall zwei betraf eine fiktive Lizenzzahlung der Betriebsstätte an das Haupthaus, Fall drei behandelte die Vergütung für Dienstleistungen der Betriebsstätte an das Haupthaus. Fall vier betraf die Dotation von Betriebsstätten mit „freiem“ Kapital, während Fall fünf Dokumentationspflichten einer Betriebsstätte in einem Drittstaat betraf. Dabei wurden vor allem Fragen der Vergleichbarkeit¹⁰⁾ von Betriebsstätten mit Tochtergesellschaften aber auch stand-alone Gesellschaften diskutiert und mögliche Rechtfertigungen für (weiter bestehende) unterschiedliche Behandlungen von Betriebsstätten und Tochtergesellschaften analysiert. All diesen Fällen war gemein, dass durch die Anwendung der vollständigen Selbstständigkeitsfiktion der AOA zwar einige europarechtliche Probleme gelöst werden, andere dadurch erst neu entstehen. Ähnliches galt für die Beurteilung der Case Studies im Lichte des DBA-Betriebsstättendiskriminierungsverbots¹¹⁾.

10) Vgl dazu zB *Hintsanen*, Non-discrimination under EC-law, in Russo (Hrsg), *The Attribution of Profits to Permanent Establishments – The taxation of intra-company dealings* (2006) 459 (464 ff).

11) Siehe dazu *Shalav/Faber*, Non-discrimination under tax treaties, in Russo (Hrsg), *The Attribution of Profits to Permanent Establishments* 447 (447 ff).

Seminar A: Indirect tax aspects of cross-border services

Seminar A beschäftigte sich mit den umsatzsteuerlichen Konsequenzen der Erbringung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen. Es wurde von *René van der Paardt* (Niederlande) geleitet. Am Panel saßen *Jean-Claude Bouchard* (Frankreich), *Rolf Diemer* (Europäische Kommission), *Roberto Haddad* (Brasilien) und *Rebecca Mescal Miller* (Australien).

Aus europäischer Sicht waren die Ausführungen von *Rolf Diemer* von besonderem Interesse: Er referierte zunächst über die geltende Rechtslage innerhalb der Europäischen Union, nach der Dienstleistungen grundsätzlich an dem Ort besteuert werden, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat (vgl Art 9 Abs 1 der 6. MWSt-RL, § 3a Abs 12 öUStG). Die Kommission plant nunmehr jedoch, dass Dienstleistungen künftig verstärkt an dem Ort besteuert werden sollen, an dem der tatsächliche Verbrauch erfolgt. *Rolf Diemer* stellte den diesbezüglichen Richtlinien-Entwurf¹²⁾ vom Juli 2005 vor. Dieser sieht als geänderte Grundregel bei Dienstleistungen zwischen Unternehmern (business to business-Bereich) eine Besteuerung am Sitzort des Leistungsempfängers vor. Bei Erbringung von Dienstleistungen an Nichtunternehmer (business to consumer-Bereich) soll es hingegen im Wesentlichen bei der Besteuerung am Unternehmensort des leistenden Unternehmers bleiben.

Seminar B: IFA/OECD – Do enterprises mean business?

Zu Beginn von Seminar B präsentierte *Jeffrey Owens* (OECD) einen Überblick über die momentanen Schwerpunkte der Arbeiten der OECD. Demnach beschäftigt sich die OECD derzeit vor allem mit drei Projekten: der Einfügung einer Schiedsklausel in Art 25 OECD-MA, Offshore-Gesellschaften und der Restrukturierung von Unternehmen. Nach einer kurzen Erläuterung zu jedem einzelnen Projekt und dem dafür vorgesehenen Zeitplan beschäftigte sich das Panel unter Leitung von Prof. *John F. Avery Jones* (Großbritannien) mit fünf Fallstudien zu der Frage der Interpretation des Begriffs „Unternehmen“ in Art 5 OECD-MA. Anhand von fünf Fällen wurden dabei ausgewählte Probleme, die aus einer unterschiedlichen Interpretation resultieren können, analysiert.

In Fall 1, „the holding company“, führte die unterschiedliche Interpretation des Betriebsstättenvorbehalts von Art 5 OECD-MA in Kombination mit einer Art 21 UN-MA nachgebildeten Quellenregel zu einem Doppelbesteuerungskonflikt. *Armando Lara Yaffar* (Mexiko) kam zu dem Schluss, dass, da das OECD-MA keine Definition des Begriffs „Unternehmen“ enthält, aufgrund von Art 3 Abs 2 OECD-MA ein Rückgriff auf innerstaatliches Steuerrecht zulässig sei. *Jacques Sasseville* (OECD) wies hierbei jedoch auf Probleme hin, die sich durch nachfolgende Änderungen im innerstaatlichen Recht des Quellenstaates ergeben können. Fall 2, „the sole proprietorship“, wurde von *Pascal Saint-Amans* (OECD) präsentiert und beschäftigte sich mit der Frage, ob ein Einzelunternehmer durch seine eigene Tätigkeit im anderen Staat eine Vertreterbetriebsstätte begründen kann. Prof. *Brian Arnold* (Canada) und *Luc de Broe* (Belgium) lehnten dies mit der Begründung ab, dass ein Einzelunternehmer nicht im Namen eines Unternehmens, sondern in seinem eigenem Namen im an-

12) RL-Vorschlag v 20. 7. 2005, KOM(2005) 334 endg. Vgl dazu ausführlich *Diemer*, Mehrwertsteuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen aus Sicht der EU-Kommission, IStR 2006, 555 (555 ff); *Gunacker-Slawitsch/Heinrich*, Umsatzbesteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte: Was plant die EU?, SWI 2006, 36 (36 ff).

deren Staat tätig wird und es zwei verschiedener Personen bedarf, um eine Vertreterbetriebsstätte nach Art 5 Abs 5 OECD-MA zu begründen. Fall 3, „the isolated transaction“, betraf die Veräußerung eines einzigen Patents an ein Unternehmen eines anderen Vertragsstaates. Fraglich war hierbei, ob eine einzelne Veräußerung schon für die Begründung eines Unternehmens im Sinn von Art 7 OECD-MA genügt. Prof. *Avery Jones* betonte, dass Art 3 Abs 1 lit c OECD-MA eine länger andauernde Geschäftstätigkeit erfordere, um ein Unternehmen zu begründen. *Brian Arnold* verwies dahingegen jedoch neuerlich auf Art 3 Abs 2 OECD-MA und den Rückgriff auf innerstaatliches Recht. In den Fällen 4, „the shipping division“, und 5, „the non-profit organization“, wurden die Auswirkungen, die eine unterschiedliche Interpretation des Begriffs „Unternehmen“ auf Art 8 und Art 15 OECD-MA haben können, diskutiert. Prof. *Avery Jones* schloss die Diskussion mit einer kurzen Zusammenfassung und dem Hinweis darauf, dass die Ergebnisse der Diskussion demnächst im *Bulletin for International Fiscal Documentation* veröffentlicht werden.

Seminar C: International cooperation in countering tax avoidance

Unter der Leitung von Prof. *Peter Wattel* (Niederlande) beschäftigten sich *David Hartnett* (Großbritannien), *Jean-Pierre Lieb* (Frankreich) und *Bruce Ungar* (USA) – allesamt Vertreter der nationalen Finanzverwaltungen – mit zahlreichen Fragen im Zusammenhang mit der internationalen Zusammenarbeit im „Kampf“ gegen die internationale Steuerumgehung. Schon die Einführungsrunde zeigte, dass die Mitglieder des Panels dem Begriff der Steuerumgehung ein unterschiedliches Verständnis beimaßen. So beschrieb *Jean-Pierre Lieb* die Steuerumgehung als unangemessene Ausnutzung der Steuergesetze durch den Steuerpflichtigen zur Erreichung eines Steuervorteils. *David Hartnett* wiederum verstand unter Steuerumgehung die Erzielung eines Steuervorteils, der vom Gesetzgeber nicht intendiert war. *Bruce Ungar* bezeichnete die Steuerumgehung schließlich als Ausnutzung von Steuervermeidungsmodellen und künstlichen Gestaltungen.

In weiterer Folge präsentierte *Bruce Ungar* die amerikanischen „advance disclosure rules“ als „Waffe“ der Finanzverwaltung im „Kampf“ gegen die Steuervermeidung. Diese sehen vor, dass die Steuerpflichtigen beim Eingehen bestimmter aufgelisteter „verdächtiger“ Steuergestaltungen die Verpflichtung haben, detaillierte Informationen „im Voraus“ an die Finanzverwaltung abzuliefern. Diese Regelungen könnten möglicherweise auch europäischen Steuergesetzgebern und Finanzverwaltungen als Vorbild dienen¹³⁾.

Schließlich wies *David Hartnett* aufgrund der zunehmenden Globalisierung auf die Notwendigkeit einer verstärkten Zusammenarbeit zwischen den Finanzverwaltungen zum Austausch von Informationen über internationale Steuersparmodelle hin. Als internationales Vorbild für eine derartig verstärkte internationale Zusammenarbeit nannte er das „Joint International Tax Shelter Information Centre“ (JITSIC). Dabei handelt es sich um eine – von Vertretern der Finanzverwaltungen Australiens, Großbritanniens, Kanadas und der USA gegründete – gemeinsame Arbeitsgruppe.

Seminar D: The effect of regional and global trade agreements on domestic tax law and bilateral tax conventions

Das Panel diskutierte in Seminar D die Auswirkungen der verschiedenen WTO-Handelsabkommen auf innerstaatliches Steuerrecht und auf Doppelbesteuerungsabkommen¹⁴⁾. *Howard M. Liebman* (Belgien) leitete die Diskussion und bot zunächst einen Überblick über die verschiedenen Handelsabkommen der WTO. Im zweiten Teil wurden danach die drei Grundprinzipien des WTO-Rechts analysiert, nämlich die Meistbegünstigung, National Treatment und das Beihilfenverbot. *Servaas van Thiel* (EU Council of Ministers) erläuterte zunächst das Konzept der Meistbegünstigung, das sich sowohl in Doppelbesteuerungsabkommen als auch in den verschiedenen Handelsabkommen, wie GATT und GATS, findet. *Michael Lennard* (Australien) widmete sich dann den im GATT und GATS enthaltenen Diskriminierungsverboten und stellte einen Vergleich zu den entsprechenden Bestimmungen des EG-Rechts und den in Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Diskriminierungsverboten her. Danach erläuterte *Robert Green* (USA) unter welchen Bedingungen Beihilfen nach dem SCM Agreement verboten sein können.

Der dritte Teil der Diskussion war dem allgemeinen Verhältnis von WTO Recht und Steuerrecht gewidmet. *Mark Koulen* (WTO) präsentierte das Streitbeilegungsverfahren der WTO und *Chee Fang Theng* (Singapore) schloss die Diskussion mit einer Analyse, ob und inwieweit Steuerangelegenheiten überhaupt im Rahmen der WTO behandelt werden sollen oder ob diese Fragen durch eine andere internationale Steuerorganisation untersucht werden sollen. Ihrer Ansicht nach erscheine dafür die Gründung einer neuen, zusätzlichen Organisation für internationales Steuerrecht nicht sinnvoll, sondern es genüge, dass die bestehenden Organisationen wie die OECD, die Vereinten Nationen und die WTO ihren Fokus auf diese neuen Fragestellungen erweitern.

Seminar E: Recent developments in international tax law

Das mittlerweile schon als Institution geltende Seminar zu aktuellen Entwicklungen im internationalen Steuerrecht fand wieder unter dem Vorsitz von *William B. Taylor* (USA) statt. Schwerpunktartig wurde einerseits von *Fu Hongwei* (Volksrepublik China) unter Kommentierung von *Tony Fay* (Volksrepublik China) über Entwicklungen im chinesischen Steuerrecht, andererseits von Prof. *Joseph Bankman* (USA) unter Kommentierung von *Paul Oosterhuis* (USA) über den „Krieg“ der Vereinigten Staaten gegen „tax shelters“ referiert.

Im ersten Teil des Seminars präsentierte *Fu Hongwei* überblicksartig frühere, gegenwärtige und zukünftige Entwicklungen von Steueranreizen im chinesischen Steuerrecht. Im Anschluss daran diskutierte sie Effektivität und Verhältnismäßigkeit der bestehenden Steuerbegünstigungen. In der Folge forderte sie insbesondere im Regime der so genannten FIE (foreign invested enterprises) eine Reform, da die momentane Besteuerung von FIE nicht nur den Wettbewerb mit den chinesischen Unternehmen

13) So offenbar auch der Wunsch von *Lasars*, Internationale Zusammenarbeit wider die Steuervermeidung, IStR 2006, 566 (567).

14) Vgl dazu die im Linde-Verlag erschienenen Publikationen, die einen tieferen Einblick in die damit verbundenen Fragestellungen ermöglichen: *Herdin-Winter/Hofbauer* (Hrsg), The Relevance of WTO Law for Tax Matters (2006); *Hofbauer*, Das Prinzip der Meistbegünstigung im grenzüberschreitenden Ertragssteuerrecht (2005).

verhindere, sondern auch die Entwicklungen unterentwickelter Regionen, insbesondere im Westen Chinas, störe und der primäre technologieintensive Sektor im Vergleich zum sekundären arbeitsintensiven Sektor übermäßig gefördert werde.

Im zweiten Teil des Seminars befasste sich Prof. *Bankman* von der Stanford University Law School mit der Problematik der „tax shelters“ im US-amerikanischen Steuerrecht. Das Konzept der „tax shelters“ bezeichnete er als steuergetriebene Transaktionen, die zwar mit dem wörtlichen Inhalt der Gesetze, jedoch nicht mit dem Ziel und Zweck im Einklang stehen. Die Regierungen – wie auch die der Vereinigten Staaten – versuchen „tax shelters“ durch die Interpretation einer Regelung nach dem wirtschaftlichen Gehalt und dem Ziel entgegenzusteuern. Trotzdem sei bisher noch ungeklärt, in welchem Ausmaß außersteuerliche Gründe in eine solche Beurteilung miteinzubeziehen sind und wie sehr sich diese wirtschaftliche Betrachtungsweise auch auf andere steuerlich motivierte Gestaltungen auswirken könnte. Schließlich zeigte Prof. *Bankman* noch weitere Mechanismen gegen „tax shelters“ auf, die zur heutigen Zeit zumindest den „tax shelter“-Boom stoppen konnten.

Seminar F: IFA/EU: The need and scope for coordination of tax policies in the EU

Zu Beginn des Seminars F referierte *Michel Aujean* (Europäische Kommission) über das aktuelle Arbeitsprogramm der europäischen Kommission. Die Modernisierung und Simplifizierung des Mehrwertsteuersystems, das Vorantreiben der „Common Consolidated Corporate Tax Base“ (CCCTB), alternative Streitbeilegungsverfahren im Bereich des „transfer pricing“, die Behandlung von grenzüberschreitenden Verlusten wie auch DBA-rechtliche Themen stehen auf dem Programm.

Im Anschluss daran wurden von den Panelmitgliedern *Krister Andersson* (Schweden), *Philippe Malherbe* (Belgien) und *Bert Zuijndorp* (Europäische Kommission) unter der Leitung von *Jonathan S. Schwarz* (Großbritannien) zwei Fallstudien zu den Themen „grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung“ und „Wegzugsbesteuerung“ präsentiert. Im Zuge der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung wurde vor allem der EuGH Fall *Marks & Spencer* (C-446/03) diskutiert, der vor Kurzem für Schlagzeilen sorgte. Hoch aktuell präsentierte sich der zweite Themenkomplex, der vor allem im Lichte der EuGH Rs *N* (C-470/04) behandelt wurde, die wenige Tage vor dem IFA-Kongress entschieden wurde.

Seminar G: Tax accounting versus commercial accounting

Unter der Leitung von Prof. *Judith Freedman* (Großbritannien) beschäftigten sich *Renata Blahova* (Slowakei), Prof. *Norbert*

Herzig (Deutschland), *Helen Hubbard* (USA), Prof. *Rick Krever* (Australien) und *Thomas Neale* (Europäische Kommission) mit dem komplexen Verhältnis steuerlicher Gewinnermittlung und handelsrechtlicher Rechnungslegung. Nach einer kurzen Einführung in die Thematik durch Prof. *Freedman* nahm *Thomas Neale* zum Anwendungsbereich der IAS-Verordnung¹⁵⁾ und zu dem Projekt der Common Consolidated Corporate Tax Base (kurz CCCTB) Stellung¹⁶⁾. Wenngleich IAS/IFRS als Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung dienen können, schloss er zum jetzigen Zeitpunkt eine formale Anknüpfung der Steuerbemessung an die IAS/IFRS aus¹⁷⁾.

Im Anschluss diskutierten die Mitglieder des Panels die unterschiedlichen Zielsetzungen und Prinzipien der steuerlichen Gewinnermittlung und der internationalen Rechnungslegung¹⁸⁾. *Renata Blahova* stellte in diesem Zusammenhang das mit 1. Jänner 2006 in Kraft getretene System der Slowakei vor, bei dem ausgehend von der Gewinnermittlung nach IAS/IFRS über diverse Anpassungen (so genannte „transition bridge“) die steuerliche Bemessungsgrundlage hergeleitet wird.

In der Folge beschäftigten sich die Panel-Mitglieder mit einigen Spezialfragen aus dem Bereich der Finanzinstrumente, des Hedge Accounting und der Abschreibungen. Zum Abschluss des Seminars wurde die Frage des Einflusses eines demokratisch nicht legitimierten Gremiums auf die Steuerhoheit eines Landes unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten diskutiert. Während Prof. *Herzig* verfassungsrechtliche Bedenken äußerte,¹⁹⁾ unterstrich *Thomas Neale* die Intention der Europäischen Union, IAS/IFRS lediglich für die Rechnungslegung und nicht als Basis der steuerlichen Gewinnermittlung vorzugeben. Prof. *Krever* merkte schließlich an, dass IAS/IFRS stark interpretationsabhängig seien und eine Verknüpfung mit der steuerlichen Gewinnermittlung zu einer „Verunreinigung“ der internationalen Rechnungslegungsstandards führen würde.

15) VO (EG) 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. 7. 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, ABl 2002 L 243. Zur Diskussion der Übernahme der IFRS in den handelsrechtlichen Einzelabschluss vgl ua *Kahle*, Steuerliche Gewinnermittlung unter dem Einfluss der IAS/IFRS, IZR 2/2006, 87 (88 ff).

16) Vgl dazu *Czakert*, Der Stand der Arbeiten an einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union, IStR 2006, 561 (561 ff); *Mamut*, Auf dem Weg zur Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), SWI 2006, 425 (425 ff).

17) Vgl dazu Commission of the European Communities, Implementing the Community Lisbon Programme: Progress to date and next steps towards a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Tax Planning International European Union Focus 5/2006, 21 (23).

18) Vgl zB *Spengel*, International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union (Teil 1), IStR 2003, 29 (32 ff).

19) Vgl *Herzig*, Steuerliche Gewinnermittlung und handelsrechtliche Rechnungslegung, IStR 2006, 557 (559); *Kahle*, IRZ 2/2006, 90.

Die Autoren:

Mag. Sabine Dommes, Mag. Judith Herdin-Winter und Mag. Vanessa Metzler, LL.M. (Wien), sind Mitarbeiterinnen der Abteilung für internationales Steuerrecht des Bundesministeriums für Finanzen und Lektorinnen am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU-Wien.

MMag. Margret Klostermann ist Projektmitarbeiterin des Spezialforschungsbereiches (SFB) „International Tax Coordination“ des Fonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung (FWF) sowie wissenschaftliche Mitarbeiterin und Lehrbeauftragte am Institut für Revisors, Treuhand- und Rechnungswesen, Abteilung für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, an der Wirtschaftsuniversität Wien.

Mag. Patrick Plansky und Mag. Michael Schilcher sind wissenschaftliche Mitarbeiter und Lehrbeauftragte am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien sowie Projektmitarbeiter beim Spezialforschungsbereich (SFB) „International Tax Coordination“ des Fonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung (FWF) an derselben Universität.