

Ines Hofbauer*)

Aktuelles aus dem Bereich „Harmful Tax Competition“ – Der 2004-Progress-Report

CURRENT ISSUES REGARDING „HARMFUL TAX COMPETITION“ – THE 2004 PROGRESS REPORT

On March 22 the OECD published its 2004 Progress Report in which it presents the developments reached since 2001. Nearly all potentially harmful preferential tax regimes of member countries were abolished or amended in such a way that all potentially harmful features were removed or were declared as not harmful. A Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters was negotiated with the participating partners and only five countries are left on the list of uncooperative tax havens. These are now faced with a revised list of possible defensive measures to be taken by the member countries to effectively neutralize the deleterious effects of harmful tax practices.

I. Hintergrund Im Jahr 1996 setzte sich die OECD das Ziel, den schädlichen Steuerwettbewerb einzuschränken. In ihren Bemühungen konzentrierte sie sich auf örtlich mobile Wirtschaftsaktivitäten, wie Finanz- und andere Dienstleistungen sowie die Bereitstellung von immateriellen Gütern. Andere Steuerbegünstigungen, die Investitionen in Grundvermögen und Sachvermögen stimulieren sollen, wurden ausgeklammert.¹⁾

Es wurden sowohl Mitgliedsländer der OECD als auch Drittstaaten unter die Lupe genommen. Bei den Mitgliedsländern konzentrierte man sich auf die Identifizierung von einzelnen wettbewerbsspolitisch schädlichen Steuernormen. Die Höhe des Effektivsteuersatzes, der Geltungsbereich („ring fencing“), fehlende Transparenz und ein mangelhafter Informationsaustausch wurden als Hauptkriterien für die Beurteilung herangezogen. Zur Abrundung des Gesamtbildes wurden weitere Faktoren wie das Missachten von Verrechnungsgrundsätzen, die künstliche Festlegung der Bemessungsgrundlage oder verhandelbare Steuersätze, um nur einige Beispiele zu nennen, mit einbezogen.²⁾

Die Steuergesetze von Drittstaaten wurden nicht auf schädliche Einzelbestimmungen hin untersucht. Staaten wurden insgesamt als Steueroasen eingestuft, soweit das Gesamtbild der Steuergesetze dies ergab. Maßgeblich für die Einstufung waren die nominelle Höhe des Steuersatzes, mangelnder Informationsaustausch und Transparenz sowie die Tatsache, dass die Steueroasen die Vorteile auch Unternehmen, die keine substantielle Tätigkeit in diesem Land ausüben, gewähren.³⁾

Im Jahr 2000 veröffentlichte die OECD eine Liste von insgesamt 47 „potentially harmful preferential tax regimes“ innerhalb der OECD-Mitgliedsstaaten und von 35 Steueroasen,⁴⁾ denen Gegenmaßnahmen angedroht wurden, sofern sie sich nicht als kooperativ erwiesen und sich politisch verpflichteten, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes die unfairen Steuerpraktiken zu eliminieren.⁵⁾ Aufgrund massiver Proteste wurden in Bezug auf Steueroasen die Kriterien der Transparenz und des Informationsaustausches in den Vordergrund gestellt. Das Kriterium des Tätigkeitsschwerpunktes wurde fallen gelassen. Des Weiteren stellte man fest, dass noch weiterführende Verhandlungen notwendig waren und man daher den Zeitdruck zum Wohle einer breiten Akzeptanz lockern musste.⁶⁾

*) Mag. Ines Hofbauer ist wissenschaftliche Mitarbeiterin und Lehrbeauftragte am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien.

1) OECD, Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue (1998) Rz. 6, abrufbar unter: http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_33745_1_1_1_1_37427,00.html.

2) OECD, Harmful Tax Competition, Rz. 57 ff.

3) OECD, Harmful Tax Competition, Rz. 47 ff.

4) Insgesamt stufte man 41 Länder als Steueroasen ein, sechs verpflichteten sich jedoch schon vor Veröffentlichung der Liste zur Zusammenarbeit.

5) OECD, Towards Global Tax Co-operation – Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs (2000), abrufbar unter: http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_33745_1_1_1_1_37427,00.html.

6) OECD, The 2001 Progress Report (2001) Rz. 23 ff., abrufbar unter: http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_33745_1_1_1_1_37427,00.html.

Am 22. März veröffentlichte die OECD den 2004-Progress-Report, der die Entwicklungen seit dem Jahr 2001 aufzeigt.⁷⁾

II. „Preferential Tax Regimes“ der Mitgliedsländer

Die 47 im Jahre 2000 ermittelten möglicherweise schädlichen Steuerbestimmungen kommen aus den folgenden neun Bereichen: Versicherung, Finanzierung und Leasing, Fondsmanager, Bankwesen, Besteuerung von Konzernzentralen, von Vertriebszentren und von Servicezentren, Schifffahrtswesen und sonstigen Aktivitäten. 14 dieser Bestimmungen wurden mittlerweile von den Mitgliedsstaaten aufgehoben und vier⁸⁾ werden gerade beseitigt. Diese vier werden ebenso wie die bereits aufgehobenen Bestimmungen behandelt, da keine Steuerpflichtigen neu von diesen Vergünstigungen profitieren können, ein fixes Datum für das Auslaufen der Regelungen bereits festgelegt wurde und ein ausreichender Informationsaustausch sowie Transparenz gesichert sind.⁹⁾ Weitere 14 Bestimmungen wurden insoweit abgeändert, als sie von der OECD nicht mehr als schädlich eingestuft werden. Nach eingehenden Untersuchungen der OECD wurden bei genauso vielen Regelungen nachträglich die Bedenken aufgegeben, darunter alle Begünstigungen, die sich auf das Schifffahrtswesen beziehen. Andere wurden von der Liste gestrichen, weil entweder keine signifikanten Auswirkungen festgestellt werden konnten oder ein ausreichendes Maß an Transparenz und Informationsaustausch sichergestellt war. Lediglich zur Schweizer 50:50-Praxis in Bezug auf Finanzierungs- und Leasinggeschäfte sind weitere Analysen notwendig, um zu einem endgültigen Ergebnis zu gelangen.

Im 2000-Report wurden steuerliche Begünstigungen auf Beteiligungserträge noch aus den Überlegungen ausgeklammert, obwohl diese eine unfaire Steuerpraxis darstellen können. Die OECD kommt nunmehr zu dem Schluss, dass die relevanten Bestimmungen aus Österreich, Belgien, Dänemark, Frankreich, Deutschland, Griechenland, Island, Irland, Luxemburg, den Niederlanden, Portugal und Spanien nicht die Kriterien einer wettbewerbspolitisch unfairen Regelung erfüllen. Dies gilt auch für die Schweizer Beteiligungsertragsbefreiung, da die Schweiz einem Informationsaustausch zugestimmt hat.¹⁰⁾

III. Steueroasen

1. Kooperative Steueroasen

Die meisten der als Steueroasen angeprangerten Länder haben sich mittlerweile zu einer Zusammenarbeit mit der OECD entschlossen und zu einer Steuerpolitik, die den Grundsätzen der Transparenz und des Informationsaustausches entspricht, verpflichtet. Lediglich Andorra, Liechtenstein, Liberia, Monaco und die Marshall-Inseln haben bisher die Zusammenarbeit mit der OECD verweigert.

Die kooperativen Steueroasen haben mit der OECD gemeinsam ein Musterabkommen für den Austausch von Informationen in Steuersachen erstellt. Dieses soll sowohl für bilaterale als auch eventuelle multilaterale Verhandlungen herangezogen werden.¹¹⁾ Das Musterabkommen entspricht in weiten Teilen der großen Auskunftsklausel im Rahmen des Art. 26 OECD-MA. Informationen müssen von einem Vertragsstaat auch dann zur Verfügung gestellt werden, wenn er sie selbst nicht in eigenen Steuerangelegenheiten benötigt. Ausgetauschte Informationen müssen vertraulich behandelt werden und Auskünfte können gänzlich verweigert werden, soweit persönliche Interessen des Steuerpflichtigen gefährdet sind, wie etwa der Schutz von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen oder im Rahmen der Verschwiegenheitspflicht von Anwälten.

Laut dem OECD-Bericht haben viele dieser Niedrigsteuerländer bereits begonnen, ihre eingegangene Verpflichtung einzulösen. Beispielsweise haben einige Länder die Trans-

⁷⁾ OECD, The 2004 Progress Report (2004), abrufbar unter: http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_33745_1_1_1_1_37427,00.html.

⁸⁾ Dies betrifft die holländische Bestimmung zur Risikovorsorge für internationale Finanzierungen, Portugals „Madeira International Business Centre“, die belgischen „Co-ordination Centres“ sowie die isländische „International Trading Company“.

⁹⁾ OECD, The 2004 Progress Report, Rz. 12.

¹⁰⁾ OECD, The 2004 Progress Report, Rz. 15.

¹¹⁾ OECD, The 2004 Progress Report, Rz. 19.

parenz dadurch erhöht, dass Inhaberaktien abgeschafft oder stark eingeschränkt wurden oder die Leistungsbeziehungen mit Holdinggesellschaften offen gelegt werden müssen. Im Rahmen der Verbesserung des Informationsaustausches wurden einige Abkommen bereits abgeschlossen oder befinden sich im Verhandlungsstadium.¹²⁾

2. Unkooperative Steueroasen

Bereits im Report aus dem Jahr 2000 veröffentlichte die OECD mögliche Gegenmaßnahmen, um einen Ausgleich zu den wettbewerbsverzerrenden Steuerpraktiken der Niedrigsteuerländer zu schaffen. Nun publizierte sie ihre Ansichten, nach welchen Gesichtspunkten Einzelne dieser Gegenmaßnahmen ausgewählt werden sollen und wie die internationale Vorgehensweise koordiniert werden kann, um eine höhere Wirkung zu erzielen.

Folgende Grundprinzipien sollen demnach zur Anwendung kommen:¹³⁾

- Die Maßnahmen sollen verhältnismäßig sein und die negative Wirkung lediglich neutralisieren.
- Es soll berücksichtigt werden, inwieweit Mitgliedsstaaten der OECD bereits Gegenmaßnahmen anwenden und wie effektiv diese sind.
- Jedes Land behält das souveräne Recht zu entscheiden, inwieweit es Gegenmaßnahmen ergreift und ob es sich an koordinierten Aktionen beteiligt.
- Jedes Land kann die Art und Weise bestimmen, wie diese Gegenmaßnahmen durchgeführt werden, und kann selbst Prioritäten setzen.
- Da die schädlichen Steuerpraktiken in unterschiedlicher Form auftreten, können je nach den Umständen verschiedene Maßnahmen als angemessen erscheinen.
- Der Dialog zwischen den Mitgliedsländern und ein koordiniertes Vorgehen werden die Effektivität von unilateralen Maßnahmen erhöhen.
- Unnötige Compliance-Kosten für die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltungen sollen vermieden werden.
- Die Flexibilität für die Änderung von einzelnen Maßnahmen muss gewahrt bleiben.

Des Weiteren hat die OECD die Liste möglicher Gegenmaßnahmen überarbeitet und konkretisiert.¹⁴⁾ Zu betonen ist, dass es sich hierbei lediglich um eine demonstrative Aufzählung handelt und dass auch alternative Zwangsmittel herangezogen werden können. Jeder OECD-Mitgliedsstaat kann eine koordinierte Vorgangsweise vorschlagen. Er sollte die wettbewerbsverzerrende Bestimmung darstellen und ihre schädliche Wirkung aufzeigen. Außerdem soll der Mitgliedsstaat einen Vorschlag möglicher Gegenmaßnahmen unterbreiten und festlegen, inwieweit er parallele Aktionen von anderen OECD-Staaten für sinnvoll erachtet.¹⁵⁾ Nicht-OECD-Staaten können sich ebenfalls an koordinierten Maßnahmen beteiligen.

IV. Ausblick Bezüglich des Steuerwettbewerbs innerhalb der OECD-Mitgliedsstaaten will man sich in Zukunft auf Überwachungsmaßnahmen konzentrieren, sodass keine neuen unerwünschten Steuerbegünstigungen eingeführt werden oder bestehende Bestimmungen solcherart adaptiert werden, dass sie eine negative Wirkung entfalten können. Die derzeit vorliegenden Untersuchungsergebnisse stellen daher keinen Freibrief für die Zukunft dar.

Der Dialog mit den Staaten, die sich bis jetzt noch nicht zu einer Kooperation bereit erklärt haben, soll auch in Zukunft gesucht werden. Die OECD ist zuversichtlich, einige der fünf Länder, die noch auf der Liste der unkooperativen Steueroasen stehen, zu einer Zusammenarbeit zu bewegen. Bis zu diesem Zeitpunkt wird nicht damit gerechnet, dass von der OECD Gegenmaßnahmen ergriffen werden.

¹²⁾ OECD, The 2004 Progress Report, Rz. 26.

¹³⁾ OECD, The 2004 Progress Report, Rz. 29.

¹⁴⁾ OECD, The 2004 Progress Report, Rz. 30.

¹⁵⁾ OECD, The 2004 Progress Report, Rz. 31.