

# CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL

**Studies on International  
Fiscal Law**

**Schriften zum Internationalen  
Steuerrecht**

*édités par l'Association Fiscale Internationale*

---

*Volume LXVIIIa*

---

*Premier Sujet*

Evasion fiscale/Fraude fiscale

Tax avoidance/Tax evasion

Steuervermeidung/Steuerhinterziehung

Elusión fiscal/Evasión fiscal

Distribution in USA and Canada  
Kluwer Law and Taxation  
190 Old Derby Street  
Hingham MA 02043  
USA

Bayerische  
Staatsbibliothek  
München

ISBN 90 6544 1239



© 1983 International Fiscal Association (I.F.A.)

c/o Erasmus University  
P.O. Box 1738  
3000 DR Rotterdam  
The Netherlands

Le présent volume des „Cahiers“ a été publié par Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, les Pays-Bas, au nom de l'IFA.

This volume of the “Cahiers” has been published by Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, on behalf of the International Fiscal Association.

Dieses Heft der „Cahiers“ wurde im Auftrag der IFA von Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, Niederlande, herausgegeben.

Kluwer – Deventer – The Netherlands  
Boston • Antwerp • London • Frankfurt

**Table des matières**  
**Table of contents**  
**Inhaltsübersicht**  
**Contenido**

	Page
I. <i>General Report / Rapport Général / Generalbericht / Ponencia General</i>	
– <i>Prof. Dr. V. Uckmar</i>	
English version	15
Version française	55
Deutscher Text	99
Versión española	147
II. <i>Rapports Nationaux / National Reports / Landesberichte / Ponencias Nacionales</i>	
Allemagne / Germany / Deutschland / Alemania	193
– <i>Dr. Moris Lehner</i>	
Résumé	206
Summary	208
Resumen	209
Argentine / Argentina / Argentinien	211
– <i>Dra. Beatriz S. González de Rechter</i>	
Résumé	220
Zusammenfassung	222
Resumen	223
Australie / Australia / Australien	227
– <i>David H. Bloom/Charles A. Sweeney</i>	
Résumé	242
Zusammenfassung	243
Resumen	244

Autriche / Austria / Österreich	245
– <i>Prof. Dr. Wolfgang Gassner</i>	
Résumé	259
Summary	261
Resumen	262
Belgique / Belgium / Belgien / Bélgica	265
– <i>Thomas Delahaye</i>	
Brésil / Brazil / Brasilien / Brasil	285
– <i>Dr. Olimpio Guernieri Filho</i>	
Résumé	290
Zusammenfassung	292
Resumen	293
Canada / Kanada	295
– <i>Joel Shafer/John M. Solursh</i>	
Danemark / Denmark / Dänemark / Dinamarca	317
– <i>Robert Koch-Nielsen/Esther Schmith</i>	
Résumé	327
Zusammenfassung	329
Resumen	330
Etats-Unis / United States / Vereinigten Staaten / Estados Unidos de Norte-América	333
– <i>Jon E. Bischel/Pamela B. Gann/Susan F. Klein</i>	
Résumé	352
Resumen	354

Finlande / Finland / Finnland / Finlandia	357
– <i>Prof. Kari S. Tikka</i>	
Résumé	368
Zusammenfassung	369
Resumen	370
France / Frankreich / Francia	373
– <i>J.C. Goldsmith</i>	
Grèce / Greece / Griechenland / Grecia	401
– <i>Tryfon Siembos</i>	
Résumé	414
Resumen	417
Hong Kong	419
– <i>I.W. Harris</i>	
Résumé	427
Zusammenfassung	427
Resumen	428
Israël / Israel	431
– <i>Dan Bawly/Arye Lapidoth</i>	
Résumé	444
Zusammenfassung	445
Resumen	446
Italie / Italy / Italien / Italia	449
– <i>Marcello Cogliati Dezza</i>	
Résumé	461
Zusammenfassung	463
Resumen	466

Indonesie / Indonesia / Indonesien	469
– <i>Sutadi Sukarya/Sutomo</i>	
Japon / Japan / Japón	477
– <i>Hiromitsu Ishi</i>	
Résumé	486
Zusammenfassung	488
Luxembourg / Luxemburg / Luxemburgo	491
– <i>André Elvinger/Claude Kremer</i>	
Summary	509
Zusammenfassung	510
Mexique / Mexico / Mexiko / México	511
– <i>Raul Moreira</i>	
Norvège / Norway / Norwegen / Noruega	525
– <i>Per O. Gjesti</i>	
Résumé	531
Zusammenfassung	531
Resumen	532
Nouvelle-Zélande / New Zealand / Neuseeland / Nueva Zelanda	533
– <i>Peter J.H. Jenkin</i>	
Résumé	544
Zusammenfassung	544

Pays-Bas / Netherlands / Niederlande / Holanda	545
– <i>Prof. mr. A. Nooteboom</i>	
Résumé	563
Zusammenfassung	564
Resumen	565
 Portugal	 567
– <i>Francisco Rodrigues Pardal</i>	
Summary	578
Zusammenfassung	579
 Royaume-Uni / United Kingdom / Vereinigtes Königreich / Reino Unido	 581
– <i>B.J. Reynolds</i>	
Résumé	596
Zusammenfassung	597
Resumen	599
 Suède / Sweden / Schweden / Suecia	 601
– <i>Sture Bergström</i>	
Résumé	614
Zusammenfassung	614
Resumen	615
 Suisse / Switzerland / Schweiz / Suiza	 617
– <i>Prof. Dr. Iur F. Zuppinger</i>	

III. *Annexe / Annex / Anhang / Anexo*

Cahiers de Droit Fiscal International

635

Liste de „Cahiers” parus depuis 1939

List of “Cahiers” published since 1939

Verzeichnis der seit 1939 erschienen „Cahiers“

Lista de “Cahiers” publicados desde 1939

IFA Congress Seminar Series

644

## Einführung

Personen und Körperschaften, die in der Bundesrepublik Deutschland ansässig sind, sind hier mit ihrem Welteinkommen („unbeschränkt“) steuerpflichtig. Der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer beträgt 56%. Er wird erreicht bei einem Jahreseinkommen von ca. 180 000 DM. Der Satz der Körperschaftsteuer beträgt 56% für thesaurierte Gewinne und 36% für ausgeschüttete Gewinne. Kompliziert wird das Steuersystem durch eine kaum noch überschaubare Anzahl von Sondervergünstigungen und Ausnahmeregelungen, die in erheblichem Umfang ausserfiskalischen Zielsetzungen dienen. Dies weckt bei dem Steuerpflichtigen das Bedürfnis, seine wirtschaftliche Lage so zu gestalten – oder doch darzustellen – dass er möglichst wenig Steuern zu zahlen hat. Eine sehr weitgehende Gestaltungsfreiheit des Zivilrechts und unvermeidbare Gesetzeslücken im Steuerrecht begünstigen dieses Bestreben.

Steuerausfälle die durch Steuerumgehungen und Steuerhinterziehungen entstehen lassen sich nicht eindeutig beziffern. Die nach Buchprüfungen festgestellten Steuernachforderungen bieten jedoch einen Anhaltspunkt: bei der Einkommensteuer waren dies im Jahr 1981 6,5% vom Gesamtaufkommen (ca. 37 Mrd. DM) und bei der Körperschaftsteuer 7,4% vom Gesamtaufkommen (ca. 20 Mrd. DM) – BMF Finanznachrichten 22/82, S. 5 –.

### *1. Verhaltensweisen, die auf eine Verminderung der Steuerbelastung abzielen*

Der Steuerpflichtige darf seine Angelegenheiten so einrichten, dass er möglichst wenig Steuern zu zahlen hat (Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 3.4.1959; BVerfGE Bd. 9, S. 231, 249 f.). Ist das Verhalten des Steuerpflichtigen darauf angelegt, die gesetzlich vorgesehenen Steuerbefreiungen und Steuervergünstigungen auf dem vom Gesetzgeber gebilligten Weg auszunutzen, so wird von „Steuervermeidung“ oder „Steuerplanung“ gesprochen.

Die Begriffe „Steuerumgehung“, „Steuerhinterziehung“, „Steuerflucht“ und „Abkommensmissbrauch“ bezeichnen Ausnahmen vom Grundsatz der zulässigen Steuerplanung. Nur die „Steuerumgehung“ und die „Steuerhinterziehung“ werden als scharf umrissene Rechtsbegriffe gebraucht.

\* Mitarbeiter der Forschungsstelle für ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerrecht der Universität München.

a. *Die Steuerumgehung* wird von § 42 der Abgabenordnung (AO) erfasst (vgl. i.e. unten Kap. I 1c). Sie ist darauf gerichtet, die Steuerpflicht, die der Gesetzeswortlaut an eine typische zivilrechtliche Gestaltung knüpft, durch die Verwirklichung einer atypischen Gestaltung, die vom Gesetzeswortlaut nicht mehr umfasst wird, zu umgehen. Steuerumgehung ist grundsätzlich nicht strafbar. Ihre rechtliche Folge besteht jedoch in einer Besteuerung nach Massgabe des umgangenen Tatbestandes.

b. *Steuerflucht* liegt vor, wenn ein Steuergut in die Steuerhoheit eines Staates überführt wird, in dem es nicht erwirtschaftet wurde. Nicht jede Wohnsitz- oder Sitzverlagerung in das Ausland stellt sich indes als Steuerflucht dar (vgl. unten Kap. II 1b, ff; 2a, bb).

c. *Unter Abkommensmissbrauch („treaty-shopping“)* wird ein Verhalten verstanden, das auf die Ausnutzung von Abkommensvorteilen gerichtet ist, die nur abkommensberechtigten, also solchen Personen zugestanden werden sollen, die unter den Anwendungsbereich des Abkommens fallen (vgl. unten Kap. IV 1).

d. *Die Steuerhinterziehung* ist nach § 370 AO ein Straftatbestand. Die Vorschrift schützt das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen der einzelnen Steuer. Als Tathandlungen kommen insbesondere unrichtige oder unvollständige Angaben gegenüber der Finanzbehörde in Betracht. Handelt der Täter grob fahrlässig, so kann er mit hohen Geldbussen belegt werden; dies gilt auch für Vorbereitungshandlungen. Hinterzogene Steuern sind zu verzinsen. Im Falle einer Selbstanzeige bleibt der Täter grundsätzlich straffrei.

## 2. Terminologische Abstimmung

Dem Begriff „tax avoidance“ in der vom Generalberichterstatter gewählten Bedeutung unterfallen die „Steuervermeidung“/„Steuerplanung“, die „Steuerumgehung“, die „Steuerflucht“ und der „Abkommensmissbrauch“. Dem Begriff „tax evasion“ entspricht die „Steuerhinterziehung“.

## **Kapitel I: Allgemeine Massnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung und der Steuerhinterziehung**

### 1. *Massnahmen gegen innerstaatliche Steuervermeidung und Steuerhinterziehung, die auch auf grenzüberschreitende Sachverhalte anwendbar sind*

Es sind dies allgemeine Vorschriften des materiellen Rechts über die Zuordnung von Wirtschaftsgütern (§ 39 AO), über die Folgen unwirksamer Rechtsgeschäfte (§ 41 AO) und über den Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO). Schliesslich ist auch auf die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei der Sachverhaltsaufklärung (§ 90 AO, dazu noch unten 2a)

und auf § 160 AO hinzuweisen. Danach bleiben u.a. Betriebsausgaben unberücksichtigt, wenn der Steuerpflichtige den Zahlungsempfänger nicht benennt. Materiellrechtliche Vorschriften, die sich ausschliesslich gegen innerstaatliche Steuervermeidung und Steuerhinterziehung richten, gibt es nicht. Etwas anderes gilt für die Verfahrensvorschriften (vgl. unten 2).

*a. Die steuerliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern.* Nach § 39 AO, einer Vorschrift, die nicht allein gegen die Steuervermeidung Anwendung findet, sind Wirtschaftsgüter dem Eigentümer zuzurechnen. Übt jedoch beispielsweise ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Sachherrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschliessen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen. Dieses Rechtsprinzip ist nicht auf die Bewertung von Inlandssachverhalten beschränkt: beim Erwerb von Vermögenswerten aufgrund ausländischen Rechts ist nicht dessen formale Gestaltung massgebend, sondern die wirtschaftliche Bedeutung der ausländischen Rechtsnorm (BFHE 108, 546 ff.). Auch § 40 AO bringt diesen Grundsatz zum Ausdruck:

„Für die Besteuerung ist es unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstösst.“

*b. Die Folgen unwirksamer Rechtsgeschäfte.* Im Anschluss an die Vorschrift des § 40 AO regelt § 41 AO die Auswirkungen der bürgerlichrechtlichen Unwirksamkeit von Rechtsgeschäften auf die Besteuerung:

„1. Ist ein Rechtsgeschäft unwirksam oder wird es unwirksam, so ist dies für die Besteuerung unerheblich, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Dies gilt nicht, soweit sich aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt.

2. Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind für die Besteuerung unerheblich ...“

Ein Scheingeschäft liegt vor, wenn die Vertragspartner davon ausgehen, dass sie das nach aussen erklärte Rechtsgeschäft nicht durchführen werden. Bei einer Steuerumgehungsabsicht wird ein Scheingeschäft i.d.R. nicht anzunehmen sein, weil die Durchführung des Geschäfts gerade zum Zweck der Steuerumgehung gewollt sein wird.

*c. Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten.* Die zentrale Vorschrift zur Verhinderung von Steuerumgehungen ist § 42 AO:

„Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.“

Die Besteuerung als Eingriff in Freiheit und Eigentum ist nur kraft Gesetzes zulässig (§ 1 Abs. 1 AO; Art. 2 Abs. 1 und 20 Abs. 3 des Grundgesetzes).

Wird eine Gestaltung verwirklicht, die keinem, nach seinem möglichen Wort-

sinn ausgelegten Gesetz unterfällt, so kann auch keine Steuerschuld entstehen. Jenseits der Grenze des möglichen Wortsinns ist zwischen steuerrechtsfreien Räumen und Gesetzeslücken zu unterscheiden: der steuerrechtsfreie Raum ist von Sachverhalten angefüllt, die nach dem Willen des Gesetzgebers nicht besteuert werden sollen. Dagegen bestehen Gesetzeslücken aus planwidrigen Unvollständigkeiten des Gesetzes: der vom Gesetzgeber verfolgte Zweck wird dann durch die Norm nicht vollständig abgedeckt. Das (noch) geltende Verbot steuerschaffender oder steuerergänzender Analogie verhindert die Besteuerung eines Sachverhaltes, der nach dem Plan des Gesetzgebers besteuert werden soll, für dessen Besteuerung er aber keine ausreichende Rechtsgrundlage geschaffen hat. § 42 AO bildet eine begrenzte, aber wesentliche Ausnahme von dem beschriebenen Analogieverbot: knüpft der Gesetzgeber die Steuerpflicht an eine bestimmte (typische) wirtschaftliche Gestaltung und verwirklicht der Steuerpflichtige den im wesentlichen gleichen wirtschaftlichen Erfolg mit Hilfe einer atypischen, unangemessenen Gestaltung, die auch bei Einhaltung der vom gesetzlichen Tatbestand vorgegebenen Gestaltung erzielt worden wäre, so ist der Tatbestand des § 42 AO erfüllt. Unter diesen Voraussetzungen entsteht der Steueranspruch so, wie er bei angemessener Gestaltung entstanden wäre, wobei der Steuerpflichtige dann grundsätzlich zwischen mehreren angemessenen Gestaltungsmöglichkeiten wählen kann (str.).

*d. Eine Steuerschätzung gemäss § 162 AO.* Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ist vor allem dann erlaubt, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten bei der Sachverhaltsaufklärung nicht erfüllt (vgl. unten 2a).

## 2. *Allgemeine Massnahmen im Zusammenhang mit internationaler Steuerumgehung und Steuerhinterziehung*

Die oben unter Pkt. 1a-c beschriebenen Regelungen finden auch auf Auslandssachverhalte Anwendung. Für den grenzüberschreitenden Bereich gibt es Sondervorschriften:

*a. Eine erhöhte Mitwirkungspflicht* der Beteiligten bei der Aufklärung von Auslandssachverhalten normiert § 90 Abs. 2 AO. Obwohl der für die Besteuerung massgebliche Sachverhalt grundsätzlich von Amts wegen zu ermitteln ist, sieht die Vorschrift Auskunftspflicht und Beweisbeschaffungspflichten des Steuerpflichtigen vor, ohne die eine vollständige Sachverhaltsermittlung oft nicht möglich ist. Falls die mögliche und zumutbare Mitwirkung verweigert wird, können daraus unter den vom Einzelfall abhängigen Besonderheiten Folgerungen zu Lasten des Auskunftspflichtigen gezogen werden. Die erhöhte Mitwirkungspflicht besteht auch im Zusammenhang mit der Durchführung eines Verständigungsverfahrens. Spezielle Mitwirkungs- und Sachverhaltsaufklärungspflichten finden sich in den §§ 16 und 17 des Aussensteuergesetzes (AStG).

b. *Die zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe* in Steuersachen wird in § 117 AO, in völkerrechtlichen Amts- und Rechtshilfeabkommen und in den meisten Doppelbesteuerungsabkommen geregelt. Den Schwerpunkt der zwischenstaatlichen Amts- und Rechtshilfe nach § 117 AO bildet der Informationsaustausch. Die Vorschrift gilt aber auch für das Ersuchen um Vollstreckungshandlungen und für die Bekanntgabe von Verwaltungsakten im Ausland. § 117 AO regelt nur die Rechte und Pflichten der ersuchenden oder ersuchten deutschen Finanzbehörde. Die Absätze 1 und 2 machen aber deutlich, dass für ein von der deutschen Finanzbehörde an die ausländische Behörde gerichtetes Ersuchen keine völkervertragliche Grundlage erforderlich ist; – eine entsprechende Verpflichtung der ausländischen Behörde kann jedoch nur aus einem völkerrechtlichen Vertrag begründet werden. Grundsätzlich leisten die deutschen Finanzbehörden Amts- und Rechtshilfe nach pflichtgemäßem Ermessen, wenn u.a. die Gegenseitigkeit verbürgt ist, der ersuchte Staat bestimmte Geheimhaltungspflichten beobachtet, um eine Beseitigung der Doppelbesteuerung bemüht sein wird und bestimmte Belange der Bundesrepublik Deutschland nicht gefährdet werden. Auskünfte für Devisenzwecke dürfen, nachdem die Devisenbewirtschaftung durch das Aussenwirtschaftsgesetz vom 28.4.1961 aufgehoben worden ist, nicht erteilt werden. Neben § 117 AO ist auf die Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften „Über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern“ vom 19.12.1977 (ABIEG Nr. L 336 v. 27.12.1977) hinzuweisen, die von der Bundesrepublik Deutschland noch nicht in innerstaatliches Recht umgesetzt wurde. Nach Meinung der deutschen Finanzverwaltung ist eine Umsetzung jedoch nicht erforderlich, weil § 117 AO eine ausreichende Rechtsgrundlage für den Auskunftsaustausch bilde. Die Richtlinie sieht die Auskunft auf Ersuchen in Einzelfällen, den automatischen und den spontanen Auskunftsaustausch vor. Mit sechs Staaten (Dänemark, Finnland, Italien, Norwegen, Österreich und Schweden) bestehen spezielle Rechts- und Amtshilfeabkommen. Hinzu kommen etwa 50 Doppelbesteuerungsabkommen, die Auskunftsklauseln enthalten. Diese werden, ihrer Reichweite entsprechend in „Kleine“ und „Grosse“ Auskunftsklauseln eingeteilt. Insbesondere in Abkommen mit Entwicklungsländern und sozialistischen Staatshandelsländern sind „Kleine“ Klauseln vereinbart. Sie erstrecken sich auf Steuern, die vom Abkommen erfasst werden und für die richtige Durchführung des Abkommens erforderlich sind. Dagegen sind in den Abkommen mit den Ländern des kontinental-europäischen Rechtskreises und sonstigen Industrieländern regelmässig „Grosse“ Auskunftsklauseln nach dem Muster des Art. 26 Abs. 1 Satz 1 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) von 1963 bzw. 1977 vereinbart. Bei ihnen wird die zwischenstaatliche Amtshilfe über den Inhalt der „Kleinen“ Klausel hinaus auf alle zur Durchführung des innerstaatlichen Besteuerung möglicherweise erheblichen Tatbestände erstreckt, soweit die fragliche Steuer unter das Abkommen fällt. Eine Besonderheit der Abkommensklauseln besteht grundsätzlich darin, dass sie keinen der beiden Vertragsstaaten zu einer Auskunftserteilung verpflichten, die den Rahmen des nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht Zulässigen überschreitet (vgl. Art. 26 Abs. 2 OECD-MA).

c. *Weitere Verfahrensvorschriften* enthalten § 138 Abs. 2 und 3 AO über die Pflicht zur Mitteilung der Aufnahme einer ausländischen Geschäftsbeziehung und über den Erwerb bestimmter Beteiligungen an ausländischen Rechtsträgern; ferner § 123 AO, der die Bestellung eines im Inland Empfangsbevollmächtigten für beschränkt oder erweitert beschränkt Steuerpflichtige (vgl. unten Kap. II 2a,aa,bb) verlangt und für den Fall der Nichtbestellung eine Zustellungsfiktion enthält.

d. *Allgemeine materielle Grundsätze.* Eine rückwirkende Auslegung durch den Gesetzgeber gibt es grundsätzlich nicht. Ministerialerlässe, die den Zweck einheitlicher Gesetzesanwendung verfolgen und die untergeordnete Behörden binden, haben jedoch eine sehr grosse Bedeutung. Falsche behördliche Auskünfte können Billigkeitsmassnahmen zur Folge haben, wenn der Steuerpflichtige auf die Auskunft vertrauen durfte.

## **Kapitel II: Besondere Massnahmen gegen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung**

Für natürliche und juristische Personen gelten teils unterschiedliche Massnahmen. Diese werden wiederum durch Doppelbesteuerungsabkommen modifiziert.

### *1. Massnahmen, die unbeschränkt Steuerpflichtige betreffen:*

Natürliche Personen sind in der Bundesrepublik Deutschland mit ihren Welt-einkünften steuerpflichtig, wenn sie im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 1 Abs. 1 Einkommensteuergesetz [EStG]), Körperschaften, wenn sie im Inland ihren Sitz oder den Ort ihrer Geschäftsleitung haben (§ 1 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz [KStG]).

a. *Natürliche Personen*, die kein gewerbliches Einkommen beziehen (international tätige leitende Angestellte, Berater von ausländischen Gesellschaften sowie Künstler und Sportler):

aa. *Soweit kein Doppelbesteuerungsabkommen Anwendung findet* wird das Welteinkommen dieser Personen besteuert. Neben den bereits beschriebenen Massnahmen gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, die auch auf eine missbräuchliche Inanspruchnahme von inländischen Steuerermässigungen bei ausländischen Einkünften (Steueranrechnung gemäss § 34c EStG) Anwendung finden, gibt es keine Sondervorschriften.

bb. *Findet ein DBA Anwendung*, so sieht dieses entweder eine Freistellung von der inländischen Steuer (i.d.R. mit Progressionsvorbehalt) oder eine Anrechnung der im Ausland entrichteten Steuer auf die entsprechende inländische Steuer vor (letzteres gilt für die hier in Frage stehenden Betätigungen grundsätzlich nur für Künstler und Sportler). Einige Abkommen verpflichten

den Quellenstaat jedoch nur dann zur Freistellung, wenn die Einkünfte im Wohnsitzstaat steuerpflichtig sind (vgl. Kap. IV 1b).

*b. Auf juristische Personen* finden besondere Bestimmungen, insbesondere solche des Aussensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes Anwendung; die allgemeinen Massnahmen gelten auch für sie.

*aa. Verdeckte Gewinnausschüttungen* mindern das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen nicht (§ 8 Abs. 3 KStG). Die Vorschrift verfolgt das Ziel, die Ausschüttungsbelastung in Höhe von 36 v.H. als Quellensteuer für die Besteuerung des an den Anteilseigner fliessenden Kapitalertrages sicherzustellen. § 8 Abs. 3 KStG regelt nur die Folgen verdeckter Gewinnausschüttungen; ihre Voraussetzungen wurden von der Rechtsprechung entwickelt: eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn die Gesellschaft einem Gesellschafter ausserhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines gewissenhaften und ordentlichen Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht zugewandt hätte. Eine bedeutsame Fallgruppe bilden Darlehensverhältnisse zwischen Gesellschaft und Gesellschafter: der Gesellschafter erhält von der Gesellschaft ein Darlehen, zinslos oder zu besonders günstigen Konditionen; er gewährt der Gesellschaft ein Darlehen zu einem aussergewöhnlich hohen Zinssatz.

*bb. Verdeckte Gewinnausschüttung bei Fremdfinanzierung:* Anteilseigner, bei denen die Dividenden nicht zur deutschen Steuer herangezogen werden oder bei denen diese Steuern durch den Steuerabzug abgegolten sind (insbesondere alle ausländischen Gesellschafter) sind von der Körperschaftsteueranrechnung ausgeschlossen. Wenn diese Gesellschafter ihrer Kapitalgesellschaft Darlehen zur Verfügung stellen und demzufolge Darlehenszinsen anstelle von Dividenden beziehen, so vermeiden sie die (auf Gewinnausschüttungen entfallende) Körperschaftsteuer, teilweise auch die Kapitalertragsteuer. Die Bundesregierung bereitet, um diese Möglichkeit auszuschliessen, eine Ergänzung des KStG durch Einführung eines § 8a vor, durch den in diesen Fällen der Fremdfinanzierung eine Besteuerung erreicht werden soll, die der Normalbesteuerung ausgeschütteter Gewinne möglichst nahekommt. Die geplante Vorschrift sieht die Umqualifizierung der für das überlassene Fremdkapital gewährten Gegenleistung in eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wobei sich die Vorschrift auf Fälle beschränkt, in denen ein wesentlich beteiligter nichtanrechnungsberechtigter Anteilseigner die Fremdmittel zur Verfügung stellt.

*cc. Gewinnerichtigung zwischen verbundenen Unternehmen:* § 1 AStG schreibt den Ansatz der Auslandseinkünfte des Steuerpflichtigen zu den zwischen unabhängigen Dritten üblichen Bedingungen vor (Grundsatz des „dealing-at-arm's-length“). Lässt sich der Berichtigungsbetrag nicht anhand eines Vergleichs ermitteln, so ist dieser nach näherer Massgabe des Abs. 3 der Vorschrift zu schätzen. Die sowohl auf natürliche, als auch auf juristische Personen anwendbare Vorschrift soll Einkommensverlagerungen auf Personen oder Unternehmenseinheiten (z.B. Tochtergesellschaften) in das Ausland vermeiden. Die deutsche Finanzverwaltung ist seit einiger Zeit bemüht, Verwaltungsgrundsätze für die Einkunftsabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen

zu kodifizieren. Ihr Vorbild sind die Leitsätze der OECD über Verrechnungspreise und multinationale Unternehmen, die Gegenstand einer (rechtlich unverbindlichen) Empfehlung des Rates der OECD vom 16.5.1979 sind. Gegenwärtig orientiert sich die Verwaltung an einem „Handbuch zur Prüfung von Auslandsbeziehungen“. Dieses Handbuch wurde jedoch nicht veröffentlicht.

*dd. Anrechnung ausländischer Steuern:* Unilaterale Vorschriften über die Anrechnung ausländischer (Quellen-) Steuer enthalten die §§ 34c EStG sowie 26 KStG. Besondere Regelungen, die eine Umgehung der Anrechnungsvoraussetzungen verhindern sollen, gibt es nicht. Es bestehen jedoch weitgehende Nachweis- und Mitwirkungspflichten (vgl. Kap. I 2a).

*ee.* Nach dem sog. „Entstrickungsgrundsatz“ sollen stille Reserven spätestens in dem Zeitpunkt versteuert werden, in dem sie der deutschen Steuerhoheit endgültig entzogen werden (sehr streitig). Das Entstrickungsproblem stellt sich namentlich bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in das Ausland. § 6 AStG sieht die Versteuerung stiller Reserven nicht nur unter der Voraussetzung der Veräusserung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft vor, sondern auch dann, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht des Anteilseigners endet (vgl. unten 2a,bb). Gemäss § 12 KStG hat eine Körperschaft, die ihre Geschäftsleitung und (oder) ihren Sitz in das Ausland verlegt und die damit aus der unbeschränkten deutschen Körperschaftsteuerpflicht ausscheidet, ihre stillen Reserven zu versteuern.

*ff. Verhältnis der beschriebenen Regelungen zu den DBA:* Der Grundsatz, dass die DBA selbst keine Steuerpflicht begründen, sondern innerstaatliches Recht nur modifizieren, i.d.R. beschränken, ist allgemein anerkannt. Dennoch bestehen erhebliche Meinungsverschiedenheiten darüber, ob die Art. 9 OECD-MA entsprechenden Vorschriften der geltenden DBA die oben beschriebenen Regelungen beschränken: die deutsche Finanzverwaltung und ein Teil des Schrifttums sehen Art. 9 als klarstellende Vorschrift an, die nach innerstaatlichem Recht zulässige Berichtigungen nicht verbietet. Der Bundesfinanzhof hat betont, dass diese Abkommensvorschriften keine eigenständige Rechtsgrundlage für Gewinnberichtigungen bilden. Nach einer wohl herrschenden Meinung beschränkt Art. 9 jedoch die Gewinnberichtigungsvorschriften des innerstaatlichen Rechts. Danach dürfen Berichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen nur nach Massgabe des Drittvergleichs vorgenommen werden.

## 2. *Massnahmen, die beschränkt und erweitert beschränkt Steuerpflichtige betreffen*

Das deutsche Steuerrecht unterscheidet bei natürlichen Personen, die weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben zwischen beschränkter und erweiterter beschränkter Steuerpflicht. Juristische Personen, die weder ihren Sitz noch den Ort ihrer Geschäftsleitung im Inland haben, können in der Bundesrepublik Deutschland nur beschränkt steuerpflichtig sein.

### *a. Natürliche Personen*

*aa. Die beschränkte Steuerpflicht* erstreckt sich nach § 1 Abs. 3 EStG nur

auf die in § 49 EStG abschliessend aufgezählten inländischen Einkünfte. Andere inländische und insbesondere die ausländischen Einkünfte unterfallen nicht der beschränkten Steuerpflicht. Ihr Anknüpfungspunkt ist die im Inland befindliche Einkunftsquelle (Objektsteuer-Charakter der beschränkten Steuerpflicht). Der Sicherung des inländischen Steueranspruchs dient das Steuerabzugsverfahren, welches insbesondere bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen und aus Lizenz- oder know-how Gebühren Anwendung findet. Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind nur insoweit abziehbar, als sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

*bb. Der erweiterten beschränkten Steuerpflicht* unterfallen natürliche Personen, die in den letzten zehn Jahren vor dem Ende ihrer unbeschränkten Steuerpflicht (d.h. dem Verlust ihres Wohnsitzes oder ihres gewöhnlichen Aufenthalts im Inland) als Deutsche mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig waren. Voraussetzung für das Entstehen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht ist, dass die Person in einem ausländischen Gebiet ansässig ist, in dem sie einer gegenüber der Bundesrepublik Deutschland niedrigeren Besteuerung unterliegt oder, falls sie in keinem ausländischen Gebiet ansässig ist, wesentliche wirtschaftliche Interessen in der Bundesrepublik Deutschland hat. Abgesehen von einigen Besonderheiten gelten für die erweiterte beschränkte Steuerpflicht die Vorschriften für die beschränkte Steuerpflicht, wobei der Kreis der steuerpflichtigen Einkünfte weiter gezogen ist, als bei der beschränkten Steuerpflicht.

*cc. Beteiligung an zwischengeschalteten Gesellschaften:* Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht könnte umgangen werden, indem der in das Ausland verzogene Steuerpflichtige seine wesentlichen deutschen Wirtschaftsinteressen auf eine von ihm allein oder mitbeherrschte ausländische Zwischengesellschaft (vgl. unten Kap. III 2a, insbes. dd) überträgt. Dies soll § 5 AStG verhindern; er bestimmt, dass erweitert beschränkt Steuerpflichtige grundsätzlich so gestellt werden, wie unbeschränkt Steuerpflichtige, die sich an einer ausländischen Zwischengesellschaft beteiligen (vgl. unten aaO).

*dd. Doppelbesteuerungsabkommen modifizieren diese Regelungen* unter der Voraussetzung, dass keine „subject-to-tax“- oder „remittance-clause“ eingreift. Danach können bestimmte, der beschränkten oder der erweitert beschränkten Steuerpflicht unterliegende Einkünfte der Besteuerungszuständigkeit des Wohnsitzstaates zugewiesen sein. Dies gilt vorwiegend für Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit, wenn nicht in der Bundesrepublik Deutschland ein näher bezeichneter beruflicher Mittelpunkt der Tätigkeit (für selbständige Arbeit, sog. „feste Einrichtung“) liegt. Die unter oben cc beschriebene Regelung gilt nur unter der Voraussetzung, dass die DBA eine Besteuerung durch die Bundesrepublik Deutschland erlauben (i.e. streitig; vgl. in diesem Zusammenhang auch § 10 Abs. 5 AStG, wonach auf den Hinzurechnungsbetrag die Bestimmungen der DBA so anzuwenden wären, als wenn der Hinzurechnungsbetrag an den Steuerpflichtigen ausgeschüttet worden wäre; dazu noch unten Kap. III 2a, ee).

*b. Juristische Personen*

Die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht umfasst nur die in § 49 EStG aufgeführten Einkünfte, wobei für ausländische Körperschaften der Grundsatz, dass Kapitalgesellschaften nur gewerbliche Einkünfte erzielen können, nur mit Einschränkungen gilt.

*aa. Inländische Tochtergesellschaften* ausländischer Gesellschaften oder Konzerne sind im Inland grundsätzlich unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die vom Reichsfinanzhof begründete Filialtheorie wurde aufgegeben (vgl. auch die Regelung in den Art. 5 Abs. 7 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschriften).

*bb. Das Körperschaftsteueranrechnungsverfahren* gilt nicht für beschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaften; daran ändert sich nichts, wenn die Gesellschaft nach einer Art. 4 Abs. 3 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschrift als im Ausland ansässig gilt.

### **Kapitel III: Einschaltung von Steueroasenländern**

*1. Begriffsbestimmung*

Steueroasenländer sind Staaten oder Teile ihrer Hoheitsgebiete, deren Steuerrechtsordnung die Möglichkeit gewährt, Gewinne in den Geltungsbereich ihrer Steuerhoheit zu verlagern oder dort entstehen zu lassen und sie dadurch von der deutschen Besteuerung abzuschirmen (tax deferral). Hinzu kommt, dass diese Länder nur geringe oder gar keine Einkommen- oder Kapitalsteuer auf Einkommen erheben, welches aus Quellen ausserhalb ihrer Steuerhoheit erzielt wird. Diese Vorteile können auf bestimmte Gesellschafts- oder Tätigkeitsformen beschränkt sein. Die Anlage 2 des Einführungserlasses zum Ausensteuergesetz enthält Feststellungen über wichtige Gebiete mit niedrigen Steuersätzen, Vorzugssätzen oder Steuerbefreiungen für juristische Personen.

*2. Massnahmen gegen die Einschaltung von Steueroasenländern*

Neben den allgemeinen Massnahmen zur Bekämpfung der Steuerumgehung und der Steuerhinterziehung enthält das deutsche Recht in seinem Aussensteuergesetz Spezialvorschriften, die der Vermeidung von Steuerumgehungen durch die Einschaltung von Steueroasen dienen sollen.

*a. Die Vorschriften der §§ 7-14 AStG* sollen verhindern, dass Steuerinländer durch die Einschaltung einer Basisgesellschaft im Ausland Gewinne dorthin verlagern oder dort entstehen lassen um diese Gewinne dadurch vor der deutschen Besteuerung abzuschirmen.

*aa. Basisgesellschaften* sind ihrer Rechtsform nach ausländische Kapitalgesellschaften, ausnahmsweise auch Betriebstätten oder Personengesellschaften.

Die bloße Errichtung der Basisgesellschaft erfüllt noch keinen Steuerumgehungs- oder hinterziehungstatbestand. Hierfür kommt es allein darauf an, wie die Funktionen der Basisgesellschaft zu bewerten sind. Eine Aufzählung oder Systematisierung der Funktionen kann also allenfalls indiziellen Charakter haben (vgl. unten). Ohne Anspruch auf Vollständigkeit sei die Beteiligungsverwaltung, die Verwaltung von sonstigem Vermögen, Ein- und Verkauf, Dienstleistung und Produktion, sowie Koordination, Kontrolle und Lenkung der Geschäftsführung genannt. Die Basisgesellschaft wird typischerweise in den Organisationsformen der zwischengeschalteten und der nachgeschalteten Gesellschaft errichtet. Die einfachste Form der zwischengeschalteten Basisgesellschaft besteht darin, dass zwischen Spitzeneinheit und Grundeinheit (der Unternehmensverbindung, des Konzerns) eine Basisgesellschaft eingeschaltet wird. Basisgesellschaften können aber auch mehrfach zwischengeschaltet sein, wenn eine unmittelbar aus der Grundeinheit Beteiligungserträge empfangende Basisgesellschaft von einer anderen Basisgesellschaft beherrscht wird, die ihrerseits von einer Obergesellschaft beherrscht wird (§ 14 AStG spricht insoweit von nachgeschalteten Zwischengesellschaften).

*bb. Ansatzpunkt der ausensteuergesetzlichen Regelung* ist die Beteiligung unbeschränkt steuerpflichtiger Personen an einer ausländischen, nicht von der Körperschaftsteuerpflicht befreiten Gesellschaft (Beteiligung zu mehr als der Hälfte nach Massgabe des § 7 Abs. 2 AStG). Nicht erforderlich ist, dass diese Gesellschaft ihren Sitz in einem niedrig besteuerten Land (Steuerparadiesland) hat (vgl. jedoch unten dd).

*cc. Die steuerliche Folge der Beteiligung an einer Basisgesellschaft* besteht darin, dass jeder der unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligten mit dem Teil der Gesellschaftseinkünfte (sog. Zwischeneinkünften der Gesellschaft) steuerpflichtig wird, der seiner Beteiligung am Nennkapital der Gesellschaft entspricht.

*dd. Eine ausländische Gesellschaft ist Zwischengesellschaft* nur für solche Einkünfte, die einer niedrigeren Besteuerung unterliegen (§ 8 Abs. 3 AStG nennt als Grenze eine Ertragsteuerbelastung bis zu 30%) und die nicht aus aktiven Tätigkeiten im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1-7 AStG stammen (Einkünfte aus passivem Erwerb). Das Gesetz stellt darin auf die Tätigkeit ab, die der Einkunftserzielung dient und ordnet die Einkünfte nicht bestimmten Einkunftsarten zu, wie dies im deutschen Recht sonst der Fall ist. Als Abgrenzungskriterium dient der wirtschaftliche Zusammenhang: die Tätigkeit muss nach Entstehung und Zweckbestimmung durch denselben Ertrag veranlasst sein.

*ee. Die Hinzurechnung der Zwischeneinkünfte* beim inländischen Anteilseigner stellt keine Besteuerung der Basisgesellschaft dar; diese unterliegt nicht der deutschen Steuerhoheit. Vielmehr wird der von der Gesellschaft erzielte Gewinn dem unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseigner (seiner Beteiligung am Nennkapital der Gesellschaft entsprechend) fiktiv als dessen Einkommen zugerechnet. Der Steuerinländer wird also so behandelt, als hätte er Dividendeneinkünfte bezogen.

*ff. Das Verhältnis der ausensteuergesetzlichen Regelung zu den allgemeinen Missbrauchsvorschriften der Abgabenordnung* ist umstritten. Das Einführungs-

schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 11.7.1974 geht davon aus, dass die Missbrauchsvorschrift des § 42 AO anwendbar bleibt und generell Vorrang hat (BStBl. I 1974, 442 Tz. 0 und 7.0.1.). Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs erfüllen ausländische Basisgesellschaften den Tatbestand des Rechtsmissbrauchs vor allem dann, wenn für ihre Errichtung wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und wenn sie keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfalten (BFH BStBl. II 1981, 339).

*gg. Das Verhältnis der ausensteuergesetzlichen Regelung zu den Doppelbesteuerungsabkommen:* Nach dem Einführungsschreiben zum Aussensteuergesetz wird der Hinzurechnungsbetrag wie eine Gewinnausschüttung betrachtet und unterliegt danach grundsätzlich der deutschen Besteuerung. Im Falle eines DBA-Schachtelprivilegs wird der Hinzurechnungsbetrag nach Massgabe des Abkommens freigestellt, wobei zu beachten ist, dass viele Abkommen das Schachtelprivileg auf die Ausschüttung von aktiv tätigen Gesellschaften beschränken (vgl. Kap. IV 2c).

*b. Zusammenarbeit mit Behörden der Steueroasenländer/Zusammenarbeit zwischen Nichtoasenstaaten:* Zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Steueroasenländern gibt es keine besonderen Amts- und Rechtshilfeabkommen. Soweit DBA mit diesen Ländern bestehen, enthalten diese allenfalls die „Kleine“ Auskunftsklausel (vgl. Kap. I 2b). Die deutsche Finanzverwaltung arbeitet jedoch mit der amerikanischen, britischen und französischen Verwaltung zusammen, um Auslandsbeziehungen, die das Gebiet mehrerer Länder berühren, durch koordinierte Massnahmen aufzuklären („Internationaler Auskunftspool“). Inwieweit sich diese Massnahmen auch oder speziell auf Steueroasenländer beziehen, kann nicht gesagt werden.

*c. Zur Versagung von Abkommensvergünstigungen vgl. Kap. IV*

## **Kapitel IV: Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen**

Doppelbesteuerungsabkommen sind von Amts wegen anzuwenden. Der Steuerpflichtige kann nicht für die Abkommensanwendung optieren. Er kann jedoch Gestaltungen wählen und damit Vorteile anstreben, die dem Abkommenszweck zuwiderlaufen.

### *1. Massnahmen gegen „treaty-shopping“*

Darunter können Gestaltungen eines in einem Drittstaat ansässigen Steuerpflichtigen verstanden werden, die darauf gerichtet sind, in den Genuss von Vorteilen zu gelangen, die ein zwischen zwei anderen Staaten bestehendes Abkommen nur den nach diesem Abkommen berechtigten Personen gewährt. Das Bestreben des Steuerpflichtigen ist damit auf die Ausnutzung einer Rechtsposition gerichtet, die er in Wirklichkeit nicht hat: die Abkommensberechti-

gung. Die von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen DBA enthalten Gegenmassnahmen:

a. *Nutzungsberechtigter („beneficial owner“)*: Die Ermässigung des Quellensteuersatzes auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren kann an die Voraussetzung gebunden sein, dass der Leistungs-(Zahlungs) Empfänger der Nutzungsberechtigte ist. Ist als Empfänger, so der neue OECD-Kommentar (vgl. Ziff. 12 zu Art. 10 OECD-MA), ein Dritter eingeschaltet, so wird der Abkommensvorteil nur gewährt, wenn der Dritte und der Nutzungsberechtigte im gleichen Vertragsstaat ansässig (erg. abkommensberechtigt) sind. Da z.B. die Basisgesellschaft grundsätzlich nicht in dem Staat ansässig ist, in dem auch der Nutzungsberechtigte ansässig ist, kann sie auch nicht als Nutzungsberechtigter („beneficial owner“) angesehen werden.

b. *Auch die „remittance-clause“*, welche die Gewährung von Abkommenserleichterungen von der Überweisung der Auslandseinkünfte in den Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen und damit von seiner Abkommensberechtigung abhängig macht, muss als spezielle Massnahme gegen „treaty-shopping“ angesehen werden.

## 2. Weitere Massnahmen gegen den Missbrauch von DBA

Weitere Massnahmen gegen den Missbrauch von DBA sollen als solche klassifiziert werden, die sich gegen Steuerumgehungsversuche richten, die auch von abkommensberechtigten Personen unternommen werden können.

a. *Die Quellensteuerbegrenzung für Schachteldividenden* wird in Übereinstimmung mit Art. 10 Abs. 2 OECD-MA teilweise nur dann gewährt, wenn die empfangende Gesellschaft unmittelbar über den schachtelbegründenden Teil an der zahlenden Gesellschaft verfügt. Diese Regelung ist jedoch nur auf abfliessende, d.h. inländische Dividenden beschränkt.

b. *Gewinnberichtigungsvorschriften der DBA* können nicht als Missbrauchsvorschriften angesehen werden, weil sie nur den Rahmen entsprechender innerstaatlicher Vorschriften beschränken (vgl. zu Art. 9 OECD-MA oben Kap. II 1b,dd). Anders verhält es sich bei den Art. 11 und 12 OECD-MA entsprechenden Verteilungsnormen für Zinsen und Lizenzgebühren, die unter der Anwendungsvoraussetzung stehen, dass die vereinbarten Entgelte nicht aufgrund besonderer („arm's-length-widriger“) Bedingungen überhöht sind.

c. *Der Aktivitätsvorbehalt* in neueren deutschen DBA macht die Freistellung von Unternehmensgewinnen, die im Rahmen ausländischer Betriebstätten erzielt werden, sowie des Betriebsvermögens solcher Betriebstätten ferner von Schachteldividenden und der ihnen zugrundeliegenden Schachtelbeteiligungen davon abhängig, dass die Einnahmen (Einkünfte) ausschliesslich, fast ausschliesslich oder zu einem festen Anteil aus sog. „aktiven“ oder „produktiven“

Tätigkeiten stammen. Ist dies nicht der Fall, so tritt an die Stelle der Freistellung die Anrechnung.

### *3. Gegenseitige Unterstützung und Zusammenarbeit*

Neben den bereits beschriebenen Rechts- und Amtshilfeabkommen ist auf die Mitgliedschaft der Bundesrepublik Deutschland in der OECD und in der Europäischen Gemeinschaft hinzuweisen, in deren Gremien auch Probleme der Steuerhinterziehung diskutiert und Vorschläge erarbeitet werden (vgl. Tax Evasion and Avoidance, A Report by the OECD Committee in Fiscal Affairs, OECD 1980; Amtshilfe richtlinie des Rates der EG vom 27.12.1977; vgl. oben Kap. I 2c). Gleichzeitige Buchprüfungen werden von der deutschen Steuerverwaltung angestrebt.

## **Kapitel V: Zu erwartende Trends und Entwicklungen**

Für die Zukunft ist eine Intensivierung der Zusammenarbeit zwischen den Finanzverwaltungen zu erwarten. Verwaltungsanweisungen zum internationalen Auskunftsverkehr und für das Steuerstraf- und Bussgeldverfahren werden vorbereitet. In diesem Zusammenhang ist auch ein Referentenentwurf zur Änderung der Abgabeordnung zu erwähnen, der u.a. neue Vorschriften zur Anzeige von Steuerstraftaten enthält. Grosse Bedeutung muss den Verwaltungsanweisungen zur Einkunftsabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen beigemessen werden, die noch in diesem Jahr verabschiedet werden sollen. Auch der geplante § 8a KStG wird erhebliche Auswirkungen für die Fremdfinanzierung von Unternehmen durch ihre Anteilseigner haben. Mit der Einfügung eines neuen § 2a in das Einkommensteuergesetz sollen bestimmte ausländische Verluste vom Ausgleich mit positiven inländischen Einkünften ausgeschlossen werden. Schliesslich werden auf OECD-Basis Möglichkeiten zur Verhinderung des Abkommensmissbrauchs diskutiert.

## **Résumé**

Le droit fiscal de la République fédérale d'Allemagne offre un vaste champ à la planification fiscale légale (tax planning). Les limites de ce champ sont définies par des prescriptions juridiques touchant au fond et à la procédure propres à lutter contre l'évasion et la fraude fiscales. Ces prescriptions sont également applicables par principe aux problèmes fiscaux prenant naissance à l'étranger, mais complétées en partie par des règlements spéciaux de la loi fiscale extérieure et des conventions de double imposition.

La prescription interne la plus importante touchant la lutte contre l'évasion fiscale (tax avoidance) est le par. 42 du Code des impôts. Cette disposition garantit l'imposition sur

la base d'un objet donnant lieu au prélèvement de l'impôt obligatoire même si le contribuable choisit une situation juridique atypique qui ne tombe pas directement sous le coup de la loi. La fraude fiscale (tax evasion) est punissable conformément aux dispositions du par. 370 du Code des impôts. Les règles de procédure établissent l'obligation du contribuable de coopérer au processus d'imposition; l'assistance juridique et administrative entre Etats est réglée conformément aux dispositions du droit interne, tel que modifié par les clauses des conventions de double imposition relatives à l'obligation de communiquer des renseignements. Parmi les mesures particulières visant à lutter contre la fraude fiscale, essentiellement applicables aux personnes morales, il convient de citer les suivantes: par. 8, al. 3, de la loi sur l'impôt sur les sociétés, selon lequel les distributions de bénéfices dissimulées n'ont pas pour effet de diminuer le revenu imposable de la société; un projet de loi du gouvernement fédéral tendant à qualifier, dans certaines circonstances, de distribution de bénéfices dissimulée la contre-prestation de la société pour des prêts accordés par des sociétés; la possibilité de rectification de bénéfices entre sociétés apparentées dans les limites des dispositions des conventions sur les doubles impositions correspondant à l'Art. 9 de la Convention modèle de l'OCDE et l'obligation d'imposer les réserves occultes en cas de transfert de biens économiques à l'étranger. Les revenus internes des personnes morales et des personnes physiques étrangères sont passibles d'une imposition limitée dans la République fédérale. La procédure de la retenue à la source a pour but de garantir les prétentions fiscales. Un impôt restreint élargi, limité dans le temps, frappe les personnes physiques qui sont restées passibles pendant au moins 5 ans de l'impôt intégral en qualité d'Allemands, avant leur départ de la République fédérale d'Allemagne, lorsqu'ils sont assujettis à l'étranger à un impôt plus faible que dans la République fédérale. L'impôt restreint élargi ne peut être éludé du fait que le contribuable transfère ses intérêts économiques allemands à une société intermédiaire étrangère (par. 5 de la loi sur l'impôt extérieur).

La loi sur l'impôt extérieur contient en ses par. 7 à 14 des mesures différenciées contre l'interposition de refuges fiscaux: ces mesures ont pour but d'empêcher que les contribuables qui sont des ressortissants ne transfèrent des bénéfices à l'étranger par l'interposition d'un établissement à l'étranger, et ce en vue d'éluder l'impôt allemand. Le contribuable est passible de l'impôt sur la fraction des revenus de la société qui correspond à sa participation au capital nominal de l'établissement.

Il existe également des mesures spéciales pour lutter contre l'abus du recours aux conventions de double imposition („chasse aux traités”): l'obligation de l'Etat de la source d'accorder les allègements prévus par la convention dépend en partie du fait que les revenus sont imposables dans l'Etat de la résidence; la réduction des taux de l'impôt à la source sur les dividendes, les intérêts et les redevances d'exploitation d'un brevet peut être subordonnée à la condition que le destinataire soit le bénéficiaire (beneficial owner); aux termes de la clause d'activité qui figure dans les conventions récentes, les bénéfices d'établissements étrangers ne sont exonérés que si les revenus découlent d'opérations dites „actives” ou „productives”.

Pour l'avenir, indépendamment d'une intensification de la collaboration entre les administrations des finances, il faut compter sur des compléments et des améliorations des réglementations juridiques de fond destinées à lutter contre la fraude fiscale.

**Summary**

Federal Germany's tax legislation reveals a wide area of legal tax planning, the boundaries of which are determined by regulations derived from practice and precedent and intended to prevent tax avoidance and tax evasion. The regulations are also applicable in principle to foreign businesses, but are partly supplemented by special provisions in the law on foreign tax and in double taxation conventions.

The most important internal legal regulation for preventing tax avoidance is Paragraph 42 of the Taxation Act. The clause guarantees taxation in accordance with evidence forming the basis of tax liability, even if the person liable for tax chooses an atypical configuration not directly covered in the text. Tax evasion is an offence under more detailed measures in Paragraph 370 of the Taxation Act. Regulations based on precedents govern the taxpayer's obligation to cooperate in the taxation procedure. Legal and administrative assistance between states is implemented in conformity with domestic legislation, modified by the inquiry clauses in the DTC. Special measures against tax avoidance, applied principally against legal entities, are: Para. 8, section 3, of the Corporations Act, under which hidden distributions of profits do not reduce the taxable corporate income; a draft law proposed by the Federal Government, which defines compensatory payments made by companies in return for company loans as hidden distributions of profits, in certain circumstances; the possibility for profit adjustments between associated enterprises within the limits of Federal Republic regulations corresponding to Article 9 of the OECD Model Convention and the tax liability on hidden reserves in the event of transfer of economic assets to another country.

Foreign legal and natural persons are liable for limited tax in the Federal Republic on their income within the country. The guarantee of the tax claim rests on the procedure for tax allowance. There is a tax obligation, subject to a time limit and further restricted, for natural persons who, before they left the Federal Republic, were liable for tax as Germans, with no limitations, for at least 5 years, if the tax to which they are liable in the other country is less than that payable by them in the Federal Republic. The further restricted tax liability may not be avoided by the taxpayer concerned transferring his/her economic assets to a foreign intermediate company (Para. 5 of the Foreign Taxation Act).

Paragraphs 7 to 14 of the Foreign Taxation Act contain various specific measures against the use of tax havens: these measures are intended to prevent taxpayers within the country from using a base company in another country to shift profits there in order to protect them from taxation in Germany. The taxpayer is liable for tax on the part of the company income corresponding to his/her share in the nominal capital.

Special measures also exist against the abuse of double taxation conventions (treaty shopping): the source country's obligation to guarantee concessions under the convention is partly dependent on the income in the domiciliary state being liable for tax; the reduction of amounts of tax at source on dividends, interest and licensing fees may be linked to the condition that the person in receipt of the reduction is the beneficial owner; the proviso on activities in the more recent conventions make, for example, the exemption of profits from a foreign establishment dependent on the income being derived from "active" or "productive" operations.

In the future, in addition to more intensive collaboration between the various national tax authorities, there will doubtless be additions and improvements to the regulations based on practice and aimed at preventing tax avoidance.

El Derecho Fiscal de la República Federal Alemana ofrece un vasto campo a la planificación fiscal legal (tax planning). Los límites de este campo están determinados por preceptos jurídicos concernientes al fondo y al procedimiento propio de la lucha contra la evasión y el fraude fiscal. Estos preceptos son igualmente aplicables en principio a los problemas fiscales que han tenido su comienzo en el extranjero, pero completados en parte por reglamentos especiales de la ley fiscal exterior y los convenios de doble imposición.

El precepto interno más importante concerniente a la lucha contra la evasión fiscal (elusión del impuesto) es el párrafo 42 del Código de los Impuestos (tributario?). Esta disposición garantiza la imposición sobre la base de un objeto que dá lugar a la recaudación del impuesto obligatorio incluso si el contribuyente escoge una situación jurídica atípica que no cae directamente bajo el ámbito de la Ley. El fraude fiscal (evasión fiscal) es punible conforme a las disposiciones contenidas en el párrafo 370 del Código Tributario. Las reglas de procedimiento establecen la obligación del contribuyente en el proceso de imposición; la asistencia jurídica y administrativa entre Estados está regulada conforme a disposiciones del derecho interno, solo modificadas por las cláusulas de los Convenios de doble imposición relativa a la obligación de comunicar las informaciones.

Entre las medidas particulares encaminadas a luchar contra el fraude fiscal, esencialmente aplicable a las personas morales (jurídicas?) conviene citar las siguientes: párrafo 8, al 3, de la Ley del Impuesto de Sociedades, según la cual la distribución de beneficios disimulados no produce disminución en la renta objeto de tributación de la sociedad; un proyecto de ley del gobierno federal tiende a calificar, en determinadas circunstancias, de distribución de beneficios disimulada la contraprestación de la sociedad por los préstamos acordados por los socios; la posibilidad de rectificación de beneficios entre sociedades aparentes en los límites de las disposiciones de los convenios sobre doble nacionalidad correspondiente al artº de la convención modelo de la OCDE y la obligación de tributar por las reservas ocultas en caso de transferencia de bienes económicos al extranjero. Las rentas internas de las personas físicas y jurídicas un impuesto "*restreint elargi*", limitado en el tiempo, grava a las personas físicas que han sido sujetos pasivos durante al menos 5 años del impuesto integral en su calidad de alemanes, antes de su marcha de la República Federal de Alemania, cuando son sujetos pasivos en el extranjero de un impuesto más debil que en la República Federal. El impuesto "*restreint elargi*" no puede ser eludido por el hecho de que el contribuyente transfiera sus intereses económicos alemanes a una sociedad intermediana extranjera (parr. 5 de la Ley sobre impuestos exteriores).

La Ley sobre impuestos exteriores contiene en sus párrafos 7 a 14 medidas diferenciadas contra la interposición de refugios fiscales: estas medidas tienen por finalidad impedir que los contribuyentes que caen bajo su jurisdicción transfieran beneficios al extranjero mediante la interposición de un establecimiento en el extranjero, con el fin de eludir el impuesto alemán.

El contribuyente es sujeto pasivo del impuesto sobre la cuota de beneficios de la sociedad que corresponde a su participación en el capital nominal de la misma.

Existen igualmente, medidas especiales para luchar contra el abuso de recursos a los tratados de doble imposición ("caza del tratado"): la obligación del Estado de la fuente de convenir (concordar) que las alegaciones previstas por el Convenio dependen en parte del hecho de que los beneficios son gravables en el Estado de residencia; la reducción de los tipos del impuesto en la fuente sobre los dividendos, los intereses y los gastos de explotación de una patente pueden estar subordinados a la condición de que el destinatario sea el beneficiario (beneficial owner); en los términos de la cláusula de actividad que figura en recientes convenciones, los beneficios de empresas extranjeras no están exentos

si no provienen de operaciones calificadas de “activas” o “productivas”. Para el futuro independientemente de una colaboración entre las administraciones fiscales, hay que contar con complementos y mejoras de los reglamentos jurídicos del fondo destinados a luchar contra el fraude fiscal.

NOTA. La expresión “restreint élargi” que he subrayado la he dejado sin traducir ya que no llego a captar la expresión, pues aparentemente son palabras antitéticas.