

# 1. Einleitung

## 1.1. Einführung in die Problemstellung und Themenabgrenzung

Aggressive Steuerplanung stellt eines der zentralen Themen der aktuellen steuerrechtlichen Diskussion dar. Im Kern geht es dabei aus der Sicht des jeweils betroffenen Steuerpflichtigen darum, die steuerliche Belastung durch eine bewusste Gestaltung der wirtschaftlichen Beziehungen und entsprechenden Einsatz der zur Verfügung stehenden innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Möglichkeiten gering zu halten.<sup>1</sup> Wenngleich die Grenzen zu Missbrauchsfällen und steuerlich nicht anzuerkennenden Umgehungsstrukturen fließend sind, bewegt sich die aggressive Steuerplanung im beschriebenen Sinn jedenfalls noch im Rahmen des rechtlich Zulässigen.<sup>2</sup> Zentrale Bedeutung kommt in diesem Zusammenhang sogenannten hybriden Gestaltungen (*Hybrid Mismatch Arrangements*) – als Überbegriff über den Einsatz hybrider Finanzinstrumente und hybrider Rechtsträger – zu. Konkret ergibt sich bei grenzüberschreitenden Sachverhalten aus der abweichenden steuerlichen Beurteilung der hybriden Gestaltung in den betroffenen Staaten eine Vielzahl an Möglichkeiten, um die Gesamtsteuerbelastung zu reduzieren.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Vgl zB *Ehrke-Rabell/Kofler*, Grätwanderungen – Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung, ÖStZ 2009, 456 (456); *Kirchmayr/Kofler*, Beteiligungsertragsbefreiung und Internationale Steuerarbitrage, GES 2011, 449 (449); *Perner/Trefil*, Legitimität der Konzernsteuerplanung vs Verpflichtung zur Konzernsteuerplanung, in *Frabberger/Baummann/Plott/Waitz-Ramsauer*, Handbuch Konzernsteuerrecht<sup>2</sup> (2014) 3 (4 ff); siehe zur Unbestimmtheit des Begriffs der aggressiven Steuerplanung zB *Dourado*, Aggressive Tax Planning in the EU Law in the Light of BEPS: The EC Recommendations on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6, Intertax 2015, 42 (43 ff); vgl auch die Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung, C(2012) 8806 final, 2, wonach „[a]ggressive Steuerplanung [...] darin [besteht], die Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken.“; zu dieser Begriffsdefinition eingehend *M. Lang*, „Aggressive Steuerplanung“ – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62 (63 ff).

<sup>2</sup> Vgl zur Abgrenzung der steuerplanerischen Nutzung abweichender nationaler Rechtsvorschriften von missbräuchlichen Gestaltungen zB *Kofler/Kofler*, Internationale Steuerarbitrage, in *Brähler/Lösel*, Deutsches und internationales Steuerrecht – Gegenwart und Zukunft, in *Brähler/Lösel*, Festschrift Djanani (2008) 381 (382 ff); *Boyle*, Cross-Border Tax Arbitrage – Policy Choices and Political Motivations, BTR 2005, 527 (527 ff); *Essers*, International Tax Justice between Machiavelli and Habermas, BIT 2014, 54 (58 ff); *Rosembuj*, International Tax Arbitrage, Intertax 2011, 158 (160); *Ehrke-Rabell/Kofler*, ÖStZ 2009, 456 (456); *Blumers*, Aggressive Steuerplanung – Vielleicht legal, aber jedenfalls verwerflich, BB 2013, 2785 (2785 ff); *Carrero/Seara*, The Concept of ‘Aggressive Tax Planning’ Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning, Intertax 2016, 206 (209 ff); siehe zum Begriff der Steuerumgehung auch *Hey*, Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht, StuW 2008, 167 (169 ff).

<sup>3</sup> Vgl zu den vielfältigen Einsatzmöglichkeiten hybrider Finanzinstrumente und Rechtsträger zB *Rosembuj*, Intertax 2011, 158 (159 ff); *ders*, Abusive Transactions on Financial Hybrids, Intertax 2011, 234 (234 ff); *Kofler/Kofler* in *Brähler/Lösel*, FS Djanani (2008) 381 (382 ff); *Herzig*, Thema I: Hybride Finanzinstrumente im nationalen und internationalen Steuerrecht, IStR 2000, 482 (482 ff); *Kaltenberg*, Hybride Finanzinstrumente als Steuerplanungsinstrument – Analyse der steuer-

Das angesprochene Phänomen der Steuerarbitrage<sup>4</sup> steht in Verbindung mit der Gewinnverkürzung und -verlagerung unter dem Schlagwort BEPS („*Base Erosion and Profit Shifting*“) nunmehr seit geraumer Zeit auch auf der Agenda einiger internationaler Organisationen. In diesem Zusammenhang ist zunächst das BEPS-Projekt<sup>5</sup> der OECD hervorzuheben.<sup>6</sup> Der im Juli 2013 veröffentlichte BEPS-Actionplan sieht als Ausgangspunkt der weiteren Arbeiten der OECD in Summe 15 Aktionen vor, um den dargestellten Problemen der Erosion der Bemessungsgrundlage sowie der Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer zu begegnen.<sup>7</sup> Nachdem die OECD nicht zuletzt hybride Gestaltungen als eine der zentralen Ursachen doppelter Nichtbesteuerung identifiziert hat, widmet sich BEPS-Action 2 unter dem Titel „*Neutralise the Effects of*

lichen Vorteilhaftigkeit am Beispiel von Outbound-Finanzierungsbeziehungen zwischen Deutschland und Luxemburg, IStR 2012, 837 (837 ff); *Bünning*, Germany: Use of Partnership and Other Hybrid Instruments in Cross-Border Transactions, Intertax 2003, 401 (401 ff); *Joseph*, BEPS, Hybrid Entities and Financing, Derivatives & Financial Instruments 2015 (Volume 17) Nr 4 (Kapitel 1.); *Bendlinger*, Hybride Gestaltungen im internationalen Steuerrecht: der Statusbericht der OECD aus österreichischer Sicht, SWI 2012, 485 (485); siehe im Besonderen zu den steuerlichen Auswirkungen hybrider Finanzinstrumente zB *Laguna*, Institutional Hybrid Financial Instruments and Double Non-Taxation under Domestic Rules and Tax Treaty Law: The Example of Spain, Intertax 2016, 447 (447 ff).

<sup>4</sup> Siehe allgemein zum Begriff der Steuerarbitrage zB *Rosenbloom*, International Tax Arbitrage and the “International Tax System”, Tax Law Review 2000, 137 (137 ff); siehe auch *Avi-Yonah*, Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax Regime, BIT 2007, 130 (137): „*Tax arbitrage can be defined as transactions that are designed to take advantage of differences between national tax systems to achieve double non-taxation*“.

<sup>5</sup> Vgl. OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013). Für einen Überblick über die Entstehungsgeschichte sowie die zeitlichen Entwicklungen der Arbeiten des BEPS-Projekts siehe zB *Oppel*, Das BEPS-Projekt der OECD/G20 – Kerninhalte der Abschlussberichte und Auswirkungen auf das deutsche (internationale) Steuerrecht, SteuK 2016, 53 (53); *Gillamariam/Binding*, Base Erosion and Profit Shifting („BEPS“) – Bericht der OECD zur Aushöhlung steuerlicher Bemessungsgrundlagen und Gewinnverlagerungen, DStR 2013, 1153 (1153 ff); *Musil/Schulz*, Grenzüberschreitende Einkünfteverlagerungen in verbundenen Unternehmen und europarechtliche Handlungsspielräume der Mitgliedstaaten, DStR 2013, 2205 (2205 ff); *Kahlenberg/Kudert*, Der endgültige OECD-Bericht zur Maßnahme 2 des BEPS-Aktionsplans (Hybrid Mismatch Arrangements) – der große Wurf?, SWI 2015, 52 (52); *Steiner*, Der Aktionsplan zum BEPS-Report der OECD – Paradigmenwechsel für Steuerplaner?, taxlex 2013, 395 (395 ff); *Essers*, BIT 2014, 54 (56).

<sup>6</sup> Vgl. zur Bekämpfung von BEPS auf internationaler Ebene zB *Staringer*, BEPS und die Folgen für die österreichische Steuerpolitik, in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kals/M. Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer*, Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern, BEPS und die Folgen für die österreichische Steuerpolitik (2014) 161 (162); *Eilers/Schmitz*, BEPS – base erosion and profit shifting: Besteuerungsgrundlage und Gewinnverlagerung, ISR 2013, 68 (68 ff); *Fehling/Schmid*, BEPS und die EU: Was ist die „europäische Dimension“ von BEPS? – Das Beispiel grenzüberschreitender Lizenzzahlungen, IStR 2015, 493 (493); *Kokolia/Chatziioakeimidou*, BEPS Impact on EU Law: Hybrid Payments and Abusive Tax Behaviour, ET 2015, 149 (149 ff); vgl. auch den Überblick über die Entwicklungen auf der Ebene der EU und OECD bei *de Boer/Marres*, BEPS Action 2: Neutralizing the Effects on Hybrid Mismatch Arrangements, Intertax 2015, 14 (15); *Schanz/Feller*, Wieso Deutschland (fast) keine Base Erosion and Profit Shifting-Bekämpfung braucht, BB 2015, 865 (865).

<sup>7</sup> Nachdem diese Aktionen jeweils im Wege von *Discussion Drafts* ausgearbeitet und anschließend im Rahmen der *Deliverables* abermals konkretisiert wurden, finden sich die endgültigen Ergebnisse des BEPS-Projekts in den *Final Reports* der OECD zu den einzelnen Aktionen.

*Hybrid Mismatch Arrangements*<sup>8</sup> eingehend jenen Besteuerungslücken, die aus dem Zusammenwirken verschiedener nationaler Steuervorschriften resultieren.<sup>8</sup> Anschließend an zwei *Public Discussion Drafts*<sup>9</sup> sowie einen *Deliverable*<sup>10</sup> hat die OECD die Ergebnisse der Arbeiten im Rahmen des *Final Reports* zu BEPS-Action 2 präsentiert.<sup>11</sup> Darin werden einerseits Änderungen des aktuellen OECD-Musterabkommens ins Auge gefasst.<sup>12</sup> Andererseits enthält der *Final Report* ein umfassendes Repertoire an spezifischen Regelungsvorschlägen, die sich unmittelbar an die Steuergesetzgeber der einzelnen Staaten richten.<sup>13</sup> Das grundlegende Ziel dieser Empfehlungen besteht darin, die steuerlichen Inkongruenzen, die sich mangels Abstimmung der verschiedenen nationalen Besteuerungssysteme ergeben, durch eine Verknüpfung der Steuerrechtsvorschriften in den jeweils beteiligten Staaten – konkret: durch eine Verknüpfung der steuerlichen Behandlung verschiedener Steuerpflichtiger in verschiedenen Staaten – zu beseitigen (*Linking Rules*).<sup>14</sup> So wird etwa zur Bekämpfung von Fällen der Abzugsfähigkeit einer Zahlung bei gleichzeitiger Nichtbesteuerung beim Empfänger die steuerliche Behandlung beim Leistenden – konkret die Frage der Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe oder als Werbungskosten – an die steuerliche Behandlung der Leistung beim Empfänger im Ausland geknüpft oder – umgekehrt – die Besteuerung des inländischen Leistungsempfängers von der steuerlichen Behandlung des Leistenden im Ausland abhängig gemacht. Die vorgeschlagenen *Linking Rules* erfahren je nachdem, welche steuerlichen Gestaltungen im konkreten Fall unterbunden werden sollen, verschiedene Ausprägungen. Nachdem die Gesetzgebungsempfehlungen der OECD an die jeweiligen nationalen Steuergesetzgeber gerichtet sind, steht auch der österreichische Steuergesetzgeber vor der Frage, ob – und wenn ja, wie – die vorgeschlagenen *Linking Rules* in Österreich umgesetzt werden können.<sup>15</sup>

Neben den Arbeiten der OECD zu BEPS-Action 2 sind vor allem die jüngeren Entwicklungen auf unionsrechtlicher Ebene zu beachten. Das Thema aggressiver Steuer-

<sup>8</sup> Vgl. *OECD*, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013) 15 f.

<sup>9</sup> Vgl. *OECD*, Public Discussion Draft BEPS Action 2: Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements (Recommendations for Domestic Laws) (2014); *OECD*, Public Discussion Draft BEPS Action 2: Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements (Treaty Issues) (2014).

<sup>10</sup> Vgl. *OECD*, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2: 2014 Deliverable, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2014); siehe auch die deutsche Fassung: *OECD*, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (2014).

<sup>11</sup> Vgl. *OECD*, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015); siehe dazu auch *Kreienbaum*, OECD/G20-Staaten schließen BEPS-Aktionsplan erfolgreich ab, *ISrR* 2015, 753 (753 f.).

<sup>12</sup> Vgl. *OECD*, Action 2 – Final Report (2015) 133 ff.

<sup>13</sup> Vgl. *OECD*, Action 2 – Final Report (2015) 13 ff.

<sup>14</sup> Siehe zur grundlegenden Herangehensweise der OECD ausführlich unten Punkt 2.1.3.

<sup>15</sup> Vgl. allgemein zum Umsetzungsbedarf der Regelungsempfehlungen der OECD zB *Neumann-Tomm*, BEPS – Wenn überhaupt nationale Gegenmaßnahmen, dann mit Augenmaß, *ISrR* 2015, 436 (436); *Benz/Eilers*, Empfehlungen zur Umsetzung der Maßnahmen zum BEPS-Projekt von OECD/G20 in Deutschland, *ISrR-Beih* 2016, 1 (2 f.).