

STEUEROASEN -
EIN INSTRUMENT DER INTERNATIONALEN STEUERPLANUNG

Eine sachliche und terminologische Analyse der
Verwendung von Steueroasen und ihrer Bekämpfung
in den Vereinigten Staaten von Amerika, im
Vereinigten Königreich, in der Bundesrepublik
Deutschland und in Österreich

Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines

Doktors

der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
an der Wirtschaftsuniversität Wien

eingereicht bei


Erstbegutachter : o. Univ. Prof. Dr. H. Haschka

Zweitbegutachter: o. Univ. Prof. Dr. M. Heinhold

Fachgebiet: Englische Wirtschaftssprache

Eingereicht von: Mag. Renate Putz

Wien, im Februar 1988



I N H A L T S V E R Z E I C H N I S

SEITE

T E I L 1

GRUNDLAGEN DER ARBEIT

1. PROBLEMSTELLUNG UND ZIELSETZUNG DER ARBEIT	1
FUSSNOTEN ZU KAPITEL 1	6
2. ABGRENZUNG DES UNTERSUCHUNGSGEBIETES UND GANG DER UNTERSUCHUNG	8
2.1 Abgrenzung des Untersuchungsgebietes in sachlicher und terminologischer Hinsicht ...	8
2.2 Untersuchungsmethode, verwendete Unterlagen und sonstige Informationsquellen	10
FUSSNOTEN ZU KAPITEL 2	12
3. AUFBAU DER ARBEIT	13

T E I L 2

STEUERABWEHR

UND BETRIEBLICHE STEUERPLANUNG

1. ZUR PROBLEMATIK DER EINORDNUNG DER BETRIEBLICHEN STEUERPLANUNG (TAX PLANNING) IN DIE BETRIEBSWIRT- SCHAFTSLEHRE (BUSINESS ADMINISTRATION) IM DEUTSCHEN UND ANGELSÄCHSISCHEN SPRACHRAUM	15
1.1 Einleitung	15
1.2 Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und betriebliche Steuerplanung	15

1.3 'Tax Management' und 'Tax Planning'	20
1.4 Internationale Steuerplanung (International Tax Planning)	22
FUSSNOTEN ZU KAPITEL 1	25
2. ZUR ERKLÄRUNG DES STEUERWIDERSTANDES/STEUERWIDER- STREBENS (TAX RESISTANCE)	28
FUSSNOTEN ZU KAPITEL 2	35
3. TERMINOLOGISCH-DEFINITORISCHE ABGRENZUNG DER INTERNATIONALEN STEUERPLANUNGSTERMINOLOGIE	40
3.1 Einleitung	40
3.2 Steuerersparnis/-ung (tax savings)	40
3.3 Steuervermeidung/-ausweichung (tax avoidance), Steuerhinterziehung (tax evasion) und ähnliche Begriffe im Umfeld der Steuerminimierung (tax minimisation)	42
FUSSNOTEN ZU KAPITEL 3	58

T E I L 3

DIE VERWENDUNG VON STEUEROASEN IN DER INTERNATIONALEN STEUERPLANUNG

1. EINLEITUNG	65
1.1 Standortwahl und internationale Steuerplanung (choice of location and international tax planning)	65
1.2 Definitorisch-terminologische Abgrenzung des Begriffs Steueroase (tax haven) und ähnlicher Ausdrücke	66

1.3 Zusammenfassung der Charakteristika einer typischen Steueroase (summary of the characteristics of a typical tax haven)	72
1.4 Übersicht und Klassifizierung der wichtigsten Steueroasen der Welt (survey and classification of the world's most important tax havens) ..	75
FUSSNOTEN ZU KAPITEL 1	79
2. TECHNIKEN DER INTERNATIONALEN STEUERPLANUNG ÜBER STEUEROASEN (TECHNIQUES OF INTERNATIONAL TAX PLANNING VIA TAX HAVENS)	84
2.1 Einleitende Bemerkungen zur Gliederung und Diskussion des 'treaty shopping'	84
2.2 Die Verwendung von Steueroasen im Bereich der betrieblichen Organisation und Finanzwirtschaft (organisation and financial management)	87
2.2.1 Verlagerung der Unternehmenszentrale (transfer of head office/headquarters) oder einer regionalen Geschäftszentrale (regional office) eines internationalen Konzerns (international group)	87
2.2.2 Errichtung von Holdinggesellschaften (establishment of holding companies)..	87
Exkurs: Die Basisgesellschaft (base company)	90
2.2.3 Errichtung von zwischengeschalteten, internationalen "Personalaufnahmegesellschaften" (establishment of offshore employment companies)	93
2.2.4 Verwendung als Standort für Forschungs- und Entwicklungsprojekte (location for R&D projects)	94
2.2.5 Bankgeschäfte im steuerbegünstigenden Ausland (offshore banking)	94
2.2.6 Investmentfonds im steuerbegünstigenden	

Ausland (offshore funds)	98
2.2.7 Konzern-/unternehmenseigene Versiche- rungsgesellschaften im steuerbegünsti- genden Ausland (offshore captive insurance companies)	99
2.2.8 Finanzierungsgesellschaften im niedrig besteuernden Ausland (offshore finance companies)	101
2.2.9 Gewinnverlagerung durch Verrechnungs- preisgestaltung (transfer pricing/ intercompany pricing/invoicing/ re invoicing)	103
2.3 Die Verwendung von Steueroasen im Bereich des internationalen Handels und der Bereitstel- lung von internationalen Dienstleistungen (international trade and provision of inter- national services)	108
2.3.1 Errichtung von internationalen Handels- oder Vertriebsgesellschaften (establishment of offshore trading or sales companies)	108
2.3.2 Errichtung von Beratungsfirmen (establishment of management advisory companies/consultancy services companies)	110
2.3.3 Errichtung von Holding- oder Tochter- gesellschaften für Patentbesitz (patent holding), Lizenz- und Sublizenzvergabe (licensing and sub-licensing) und Gewährung von Franchisen (franchising)	110
2.4 Die Verwendung von Steueroasen im Bereich der industriellen Fertigung und der Bauwirtschaft (manufacturing and construction industry) ..	113
2.5 Die Verwendung von Steueroasen im Bereich der internationalen Schifffahrt (international	

shipping industry)	115
2.6 Die Verwendung von Steueroasen für kriminelle Zwecke (criminal uses of tax havens)	117
FUSSNOTEN ZU KAPITEL 2	120

T E I L 4

DIE BEDEUTUNG DER VERWENDUNG VON STEUEROASEN
UND IHRE BEKÄMPFUNG IN DEN UNTERSUCHTEN LÄNDERN

1. VEREINIGTE STAATEN VON AMERIKA	128
1.1 Einleitende Bemerkungen	128
1.2 Untersuchung und Bewertung der Verwendung von Steueroasen durch US-Steuerzahler (investigation into and evaluation of the use of tax havens by US taxpayers)	129
1.2.1 'Gordon Report'	129
1.2.2 'Senate Report'	130
1.2.3 Bericht des US-Finanzministeriums zur Verwendung von Steueroasen im karibi- schen Becken (tax havens in the Caribbean Basin)	135
1.3 Die US Prinzipien der internationalen Besteuerung (US principles of international taxation)	145
1.4 Überblick über die US Anti-Steuervermeidungs- bestimmungen (US anti-avoidance regulations)	153
1.4.1 US Bestimmungen für die "persönliche Holdinggesellschaft" (personal holding company/PHC) und die "ausländische persönliche Holdinggesellschaft" (foreign personal holding company/ FPHC)	153
1.4.2 Steuer auf aufgelaufene, einbehaltene	

Gewinne (accumulated earnings tax) ...	154
1.4.3 US Bestimmungen für die "ausländische Investment/Kapitalanlagegesellschaft" (foreign investment company/FIC)	155
1.4.4 US Bestimmungen für "beherrschte ausländische Gesellschaften" (controlled foreign corporations): Die Subpart F-Bestimmungen (Subpart F-Rules)	156
1.4.5 US Bestimmungen für die Verrechnungspreisgestaltung (transfer pricing)....	162
1.4.6 Verfahrensrechtliche Maßnahmen zur Bekämpfung der Verwendung von Steuer-oasen (enforcement activities directed against the use of tax havens)	163
FUSSNOTEN ZU KAPITEL 1	167
2. VEREINIGTES KÖNIGREICH	174
2.1 Einleitende Bemerkungen	174
2.2 Die Prinzipien der internationalen Besteuerung im Vereinigten Königreich (UK principles of international taxation)	175
2.3 Überblick über die Anti-Steuervermeidungsbestimmungen im Vereinigten Königreich (UK anti-avoidance regulations)	179
2.3.1 Allgemeiner Hintergrund	179
2.3.2 Section 478, Taxes Act 1970: Übertragung von Einkommen an "Personen" im Ausland (transfer of income to persons abroad)	179
2.3.3 Section 482, Taxes Act 1970: Beschränkungen für Kapitalgesellschaften zur Übertragung von Kapital oder Geschäftstätigkeit (restrictions on companies transferring capital or business activities)	180
2.3.4 Section 485, Taxes Act 1970: Bestim-	

mungen zur Regelung von Gewinnverlage- rungen/Verrechnungspreisgestaltung (provisions concerning the regulation of transfers of profits/transfer pricing)	182
2.3.5 Finance Act 1984: Bestimmungen zur "beherrschten ausländischen Gesellschaft" (controlled foreign company/CFC regula- tions)	183
FUSSNOTEN ZU KAPITEL 2	189
3. BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND	194
3.1 Einleitende Bemerkungen	194
3.2 Die Prinzipien der internationalen Besteuerung in der BRD	194
3.3 Überblick über die Anti-Steuervermeidungs- bestimmungen in der BRD	196
3.3.1 § 39 AO: Steuerliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern/Vermögen/Einkommen..	196
3.3.2 § 42 AO: Mißbrauch von rechtlichen Ge- staltungsmöglichkeiten	196
3.3.3 § 41 AO: Scheingeschäfte/Folgen unwirksamer Rechtsgeschäfte	197
3.3.4 Das Außensteuergesetz 1972	197
3.3.4.1 Allgemeiner Hintergrund	197
3.3.4.2 Internationale Verflechtungen: §1 Berichtigung von Einkünften	198
3.3.4.3 Wohnsitzwechsel in niedrigbe- steuernde Gebiete: §§2-5	199
3.3.4.4 Beteiligung an ausländischen Zwischengesellschaften: §§7-14	202
FUSSNOTEN ZU KAPITEL 3	206

4. ÖSTERREICH	208
4.1 Einleitende Bemerkungen	208
4.2 Die Prinzipien der internationalen Besteuerung in Österreich	208
4.3 Überblick über die österreichischen Anti- Steuervermeidungsbestimmungen	209
4.3.1 §§21 und 22 BAO: Wirtschaftliche 1 Betrachtungsweise	209
4.3.2 §24 BAO: Zurechnung von Wirtschafts- gütern	211
4.3.3 §23 BAO: Scheingeschäfte und Schein- handlungen	211
4.3.4 Devisenkontrolle durch die Österr. Nationalbank	212
4.3.5 Erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslands- beziehungen	212
4.3.6 Regelung der verdeckten Gewinnaus- schüttungen und der Verrechnungspreis- gestaltung	212
4.4 Fehlen von speziellen Maßnahmen zur Bekämpfung der internationalen Steuervermeidung und -hinterziehung über Steueroasen	213
FUSSNOTEN ZU KAPITEL 4	215
5. INTERNATIONALE MASSNAHMEN/BEMÜHUNGEN ZUR BEKÄMPFUNG DER INTERNATIONALEN STEUERVERMEIDUNG UND -HINTER- ZIEHUNG (INTERNATIONAL MEASURES/EFFORTS TO COMBAT INTERNATIONAL TAX AVOIDANCE AND EVASION)	216
5.1 Einleitende Bemerkungen	216
5.2 Das revidierte OECD-Musterabkommen zur Regelung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen (OECD Revised Model Double Income Tax Convention on Income and Capital, 1977)	218
5.3 Bericht des Steuerausschusses der OECD 1979: Verrechnungspreise und Multinat. Unternehmen	

(Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs: Transfer Pricing and Multinational Enterprises)	220
5.4 Bericht der UN-Fachkommission für int. Zusammenarbeit in Steuerfragen zum Arbeitsgegenstand ihrer zweiten Sitzungsrunde, 1983 (Report of the Ad Hoc Group of Experts on Internat. Co-Operation in Tax Matters on the Work of Its Second Meeting)	222
FUSSNOTEN ZU KAPITEL 5	223

T E I L 5

ANALYSE VON AUSGEWÄHLTEN STEUEROASEN

1. EINLEITENDE BEMERKUNGEN	224
2. NIEDERLÄNDISCHE ANTILLEN (NETHERLANDS ANTILLES)	225
2.1 Geographische und politische Rahmenbedingungen (geographical and political framework)	225
2.2 Wirtschaftliche und rechtliche Rahmenbedingungen (economic and legal framework)	225
2.3 Besteuerung und steuerliche Anreize für "Offshore-Unternehmen" (taxation of and tax/fiscal incentives for offshore businesses)..	227
2.4 Das US-Niederländische Antillen Doppelbesteuerungsabkommen (the US-Netherlands Antilles Double Tax Treaty)	231
FUSSNOTEN ZU KAPITEL 2	234
3. BERMUDA/BERMUDAS/BERMUDA-INSELN (BERMUDA/THE BERMUDAS/SOMERS ISLANDS)	235
3.1 Geographische und politische Rahmenbedingungen (geographical and political framework)	235
3.2 Wirtschaftliche und rechtliche Rahmenbedin-	

gungen (economic and legal framework) 235

3.3 Besteuerung, steuerliche und nicht-steuerliche
Anreize (taxation, tax and non-tax
incentives) 237

3.4 Das US-Bermuda Steuerabkommen (the US-Bermuda
Tax Treaty) 239

FUSSNOTEN ZU KAPITEL 3 241

T E I L 6
ANHANG

Appendix I: Geographische Übersicht der Steueroasen
der Welt 242

Appendix II: Anlagen 1-3 zum Einführungsschreiben
des AStG 243

Appendix III: Besteuerung in den wichtigsten
Steueroasen der Welt 244

Appendix IV: Data on Levels of Use of Caribbean Tax
Havens 245

Appendix V: Excluded Countries List 246

Appendix VI: OECD Revised Model Double Income Tax
Convention on Income and Capital 247

Appendix VII: Recommendation of the Council of the
OECD on the Determination of Transfer
Prices between Associated Enterprises.. 248

Appendix VIII: Ausgewählte Werbeanzeigen für Steuer-
oasen und Steueroasengeschäfte 249

Appendix IX: Ausgewählte Cartoons aus der englischen
Presse zum Thema Steuerplanung, Steuer-
vermeidung und Steueroasen 250

T E I L 7

GLOSSAR

1. HINWEISE FÜR DEN BENUTZER	251
2. ENGLISCH-DEUTSCHES GLOSSAR	253
3. DEUTSCH-ENGLISCHES GLOSSAR	359
<u>BIBLIOGRAPHIE</u>	363
<u>VERZEICHNIS DER GRAPHIKEN UND TABELLEN</u>	376
<u>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS</u>	377