

lawyers. Indeed, U.S. litigators have been living with the challenges of finding, producing and preserving electronic data for many years. Undoubtedly, the new rules will achieve their useful aim of promoting more uniformity in the way federal courts handle e-discovery issues and ensuring early attention by parties and courts to e-discovery issues. More broadly, the new U.S. rules represent a welcome acknowledgment of the unique challenges posed in modern litigation by the complexities and scope of electronic discovery. They still, however, leave much of the day-to-day detail to the individual litigants and counsel. As such, we can expect most e-discovery disputes under the

new regime to be resolved through negotiations between the parties, as they have been for several years now.

Finally, although the United States will still feature a liberal set of discovery rules, look for the U.S. federal courts increasingly to take into account the extraordinary cost and special technological challenges of producing electronically stored information. In this age of complex litigation in the U.S. – consumed by unmanageable levels of information exchange between the parties – this more pragmatic approach is certainly as it should be.

Petra Korts*

Steueroasenmissbrauch: Die Beteiligten, die Instrumente und Geheimhaltung

Tax Haven Abuses: The Enablers, the Tools, and Secrecy**

Unter vorgenanntem Titel legte der U.S.-Senat, Permanent Subcommittee on Investigations – PSI – (als Unterausschuss) des Committee on Homeland Security and Governmental Affairs am 1. August 2006 den 370 Blatt umfassenden Coleman-Report¹ vor. Dem PSI fällt innerhalb des Komitees u.a. die umfangreiche Aufgabe zu, die Effektivität der amerikanischen Gesetze und den Gesetzesvollzug zu überwachen, insbesondere Verbrechen, welche die nationale Sicherheit oder das nationale „Wohl“ der USA schädigen könnten – hierunter fällt die Schädigung des amerikanischen Steueraufkommens. Das Komitee beschäftigt sich seit Jahren² mit der Problematik von Steuerparadiesen, welche von einer Vielzahl von US-Unternehmen und reichen Bürgern genutzt werden, um ihr Vermögen bzw. ihre Einkünfte vor Gläubigern oder Finanzbehörden zu verbergen³. Der nunmehr vorliegende Report ist der umfangreichste der bisher veröffentlichten Untersuchungen des US-Senats.

US-Steuerpflichtige haben schätzungsweise Vermögen im Wert von 1 Billion US-Dollar in Offshore-Gebieten angelegt

und dem amerikanischen Fiskus entgehen jährlich etwa 40 bis 70 Milliarden US-Dollar an Steuereinnahmen durch die Nutzung von Offshore-Steuergestaltungen⁴. Der Report stützt sich auf Untersuchungen des Committees über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr, in welchem mehr als 80 Befragungen vorgenommen wurden und (z.T. vertrauliche) Dokumente im Umfang von mehr als zwei Millionen Seiten ausgewertet wurden.

Sechs Fallbeispiele

Den Hauptteil der Untersuchung bildet auf über 350 Seiten die Schilderung von sechs exemplarischen Fällen von Offshore-Transaktionen.

1. Der Fall EQUITY DEVELOPMENT GROUP EDG beschreibt die Tätigkeit eines steuerlich unerfahrenen U.S.-Staatsbürgers, der über das Internet etwa 900 Kunden fand, für die er Offshore-Konstruktionen gründete, indem er ihnen weiter die Einflussmöglichkeiten sicherte, ihre tatsächliche Inhaberschaft jedoch vor Gerichten, Steuerbehörden und anderen Regierungsstellen verheimlichte.

2. Der Fall TURPEN-HOLLIDAY beschreibt die Tätigkeit des Dr. Turpen, eines pensionierten Zahnarztes, als Promoter einer Gebrauchsanweisung (ein „How-To Manual“) um offshore zu gehen. Er hat in Ergänzung dazu ein Buch geschrieben und bot seinen Mandanten zusätzliche Hilfe an. Mr. Holliday ging danach vor und verbarg seine Anteilseignerschaft an einer Offshore-Gesellschaft und die dortigen Einkünfte vor dem Finanzamt. Beide wurden strafrechtlich verurteilt.

3. Fast gleich stellte sich der Fall GREAVES-NEAL dar. Mr. Greaves fand in Mr. Neal einen Offshore-Promoter, der ihm half, seine Einflussmöglichkeiten über die Offshore-Gesellschaften zu behalten. Dabei hat Mr. Neal an der Erstellung von Urkunden mitgewirkt, die die wahre Inhaberschaft des Mr. Greaves verschleierte.

4 „Diese Handlungen [Offshore-Steuerhinterziehung] burden nicht nur den ehrlichen Steuerzahlern zusätzliche Lasten auf, sondern sie führen auch zu einem Verlust an Steuereinnahmen, welche sonst genutzt werden könnten, um die Ausbildung unserer Kinder, die Verbesserung unseres Gesundheitssystems, Investitionen in alternative Brennstoffe oder erneuerbare Energien und unseren Kampf gegen den Terrorismus zu finanzieren.“ Senator Norm Coleman in Opening Statement Investigations Hearing vom 01.08.2006; http://hsgac.senate.gov/_files/OPENINGSTMTCOLEMAN00.pdf.

* Petra Korts, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Master of Business Administration, Korts Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Köln.

** „Tax haven abuses: the enablers, the tools and secrecy“; Permanent Subcommittee on Investigations of the Committee on Homeland Security and Governmental Affairs, Minority & Majority Staff Report, 01. August 2006; http://hsgac.senate.gov/_files/TaxHvnAbRPT.pdf.

1 Siehe auch andere Berichte des PSI bzgl. dieses Sachgebiets:

- „Report on Fishtail, Bacchus, Sundance, and Slapshot: Four Enron Transactions Funded and Facilitated By U.S. Financial Institutions“, S.Prt. 107-82 (11.11.2002); http://hsgac.senate.gov/_files/121102report.pdf.
- „U.S. Tax Shelter Industry: The Role of Accountants, Lawyers, and Financial Professionals“, S.Prt. 108-34 (November 18 & 20, 2003); http://www.senate.gov/~govt-aff/_files/sprt10834tax_shelters.pdf
- „Tax Shelters: Services Provided by External Auditors“, Government Accountability Office Reports, (Februar 2005); <http://www.gao.gov/new.items/d05171.pdf>.
- „The role of professional firms in the U.S. tax shelter industry“; S. Rpt. 109-54, (13.04.2005); http://frwebgate.access.gpo.gov/cgi-bin/useft.cgi?IPaddress=162.140.64.88&filename=sr054.pdf&directory=/diskb/wais/data/109_cong_reports.

2 „Crime and Secrecy: the Use of Offshore Banks and Companies,“ hearing before the US Senate Permanent Subcommittee on Investigations, S. Hrg. 98-151 (15. und 16. März und 24. Mai 1983).

3 Siehe Fn. 1, zweiter Spiegelstrich: Der Report beschäftigt sich mit der Rolle von Banken, Steuerberatungsfirmen, Rechtsanwälten und sonstigen Beratern bei der Ausarbeitung und Vermittlung von vermeintlich missbräuchlichen bzw. illegalen Steuerparadien.

4. Der Fall ANDERSON beschreibt die Verschleierung der Eigentümerschaft über ein großes Vermögen, indem eine Vielzahl von Offshore-Unternehmen mit Scheingeschäftsführern und Treuhändern unter Zuhilfenahme von beherrschenden Inhaberkonten geschützt wurde. Diese Konstruktion wurde über mehrere Länder, auch über die British Virgin Islands durchgeführt.

5. Komplexer stellt sich der Fall „POINT“ dar. Eine U.S.-Firma mit dem Namen „Quellos“ entwickelte zusammen mit Hilfe von Rechtsanwälten, Banken und anderen Ratgebern ein Modell unter der Bezeichnung „POINT“ (Personally Optimized Investment Transaction) und verkaufte dieses an fünf sehr vermögende Kunden. Der Report erklärt die einzelnen Schritte der finanziellen Transaktionen und bezeichnet sie als „fake“⁵. Gutachterliche Stellungnahmen von prominenten Anwaltskanzleien beeindruckten das Committee ebenso wenig, wie die tatsächliche Durchführung mit Hilfe von renommierten Bankhäusern wie HSBC.

6. Der Fall WYLY beschreibt eine Fimenkonstruktion von 58 Offshore-Trusts and Corporations über einen Zeitraum von 13 Jahren. Zwei U.S.-Bürger, Sam und Charles Wyly, haben Stock options (Ankaufberechtigungen von Aktien an börsennotierten Aktiengesellschaften) bei Offshore-Gesellschaften eingerichtet und Gewinne aus der späteren Ausübung dieser Optionen nicht der Steuer unterzogen. Die Wiederanlage der gewonnenen Gelder bei der Bank of America führte unter dem Gesichtspunkt der Geldwäscheermittlungen zu der Frage der tatsächlich wirtschaftlich Berechtigten.

Acht Ergebnisse

Das Committee hält nach diesen Untersuchungen seine Ergebnisse in acht Stichpunkten fest:

1. Offshore-Service-Dienstleister benutzen Treuhänder und Geschäftsführer, die nicht unabhängig sind, sondern auf Anweisung der Kunden handeln.
2. Die Gesetze der Steueroasen, betreffend Verschwiegenheit und Vertraulichkeit, erleichtern es, die ökonomischen Wirklichkeiten zu verschleiern, was zu (unfairen) steuerlichen Ergebnissen führt, welche von den U.S.-Steuergesetzen so nicht vorgesehen waren.
3. Die Gesetze zum Schutz der finanziellen Privatsphäre in Steueroasen sind absichtlich so gestaltet, um es U.S.-Behörden zu erschweren, festzustellen, ob ein U.S.-Bürger einen Offshore-Trust oder eine Offshore-Gesellschaft kontrolliert. Diese Gesetze machen es auch schwierig, den wirtschaftlichen Eigentümer festzustellen.
4. U.S.-Bürger verwenden Offshore-Trusts und Fimenkonstrukte, um mit der Unterstützung von Anwälten, Brokern, Bankiers und Offshore-Service-Dienstleistern in Steueroasen U.S.-Steuer-, Anlage- und Geldwäsche-Vorschriften zu umgehen.
5. U.S.-Finanzinstitute scheiterten daran, die wirtschaftlichen Eigentümer von Offshore-Trusts und -Gesellschaften zu identifizieren. Sie haben formularmäßige (falsche) Antworten akzeptiert, selbst wenn sie wussten, dass U.S.-Steuerzahler daran unmittelbar oder mittelbar beteiligt waren.
6. Personen mit Insiderwissen bezüglich öffentlich gelisteter U.S.-Unternehmen nutzten Offshore-Gesellschaften, um mit den Aktien dieser Unternehmen zu handeln – unter Verstoß gegen aktien- und börsenrechtliche Offenlegungspflichten bzw. Tradingverbote.
7. Aktienoptionen, die in den USA bei der Ausübung und nicht

bei der Gewährung besteuert werden, sind mit Hilfe rechtsmissbräuchlicher Transaktionen gehandelt worden, um die Steuer zu verringern oder gar zu vermeiden.

8. U.S.-Bürger haben Vermögenswerte an angeblich unabhängige Offshore-Einheiten mit der Anweisung übertragen, dass diese die Werte an Hedge-Fonds transferieren, welche von denselben U.S.-Bürgern kontrolliert wurden und damit diese wieder die Kontrolle über ihre Vermögenswerte erlangen.

Acht Empfehlungen

Das Committee unterbreitet daraus ableitend acht Empfehlungen zur Beseitigung der festgestellten Missstände⁶.

1. U.S.-Gesetze sollen die Vermutung enthalten, dass Offshore-Trusts und Offshore-Gesellschaften unter der Kontrolle jener U.S.-Bürger stehen, welche diese Gesellschaften mit Vermögen ausgestattet haben. Die U.S.-Steuerbehörden sollen eine Liste von Steueroasen erstellen.
2. U.S.-Gesellschaften, die an einer öffentlichen Börse gehandelt werden, sollen in ihren Mitteilungen offenlegen, welche durch eine Offshore-Gesellschaft gehaltenen Anteile einem Vertretungsorgan der Gesellschaft oder einem Anteilseigner zuzurechnen sind, selbst wenn die Offshore-Gesellschaft (angeblich) unabhängig ist. Insider sollen die gleiche Erklärung abgeben.
3. Ein Offshore-Trust oder eine Offshore-Gesellschaft, die einem Vertretungsorgan oder einem größeren Anteilseigner einer börsennotierten Gesellschaft im vorstehenden Sinne nahe steht, soll als Bestandteil der Gesellschaft angesehen werden, selbst wenn die Offshore-Gesellschaft (angeblich) unabhängig ist.
4. Der Kongress und die Steuerbehörden sollen deutlich machen, dass U.S.-Finanzinstitutionen, die ein Konto für einen ausländischen Trust oder eine Zwischengesellschaft anlegen, gemäß ihrer Geldwäscheverpflichtung erklären, dass, wenn der Kontobegünstigte ein U.S.-Bürger ist, sie gleichzeitig auch eine Erklärung gemäß „Formular Nr. 1099“ [=Anzeige gegenüber Finanzbehörde, dass eine Person Einkünfte bezieht] hinsichtlich dieser Person einzureichen haben.
5. Unter Krediten, die als Trust-Ausschüttungen behandelt werden, sollen künftig auch Immobilien und persönliche Wertgegenstände jeder Art, wie Kunst, Möbel und Schmuck fallen. Der Empfang von Bargeld oder der vorerwähnten Gegenstände von einem ausländischen Trust soll als (schenkungsteuerliche) Begünstigung behandelt werden, es sei denn, es liegt ein adäquater Leistungsaustausch vor.
6. Hedge-Fonds sollen gesetzlich dazu verpflichtet werden, schärfere Geldwäsche-Kontrollen durchzuführen und verdächtige Transaktionen an die U.S.-Behörden zu melden. Dies soll auch für ausländische Hedge-Fonds gelten, die in Beziehung zu U.S.-Fonds stehen oder in den USA investieren.
7. Der Kongress und das Finanzministerium sollen klarstellen, dass Steuern auf Optionen nicht durch den Tausch der Optionen in andere Vermögenswerte umgangen werden können.
8. Der Kongress soll das Finanzministerium ermächtigen, eine Liste unkooperativer Steueroasen zu erstellen. Einkünfte, welche aus solchen Steueroasen herrühren, sollen nicht mehr in den Genuss von „Steuerbegünstigungen“ kommen.

Die Rechtsanwälte

In dem Kapitel „Law Firms and Tax Haven Abuses“ rechnet der Report mit den Anwälten ab⁷. Heerscharen von Rechts-

⁵ Die Investmentfirma bezeichnet den Report als unfair, einseitig und ungenau und wirft dem PSI u.a. eine Übergewichtung einzelner Fakten vor.

⁶ Report Recommendation Nr. 8, aaO Seite 10.

⁷ AaO Seite 361ff.

anwälten seien in die verschiedenen Konstruktionen eingeschaltet gewesen, nur im Hinblick auf das „attorney-client privilege“ habe der Ausschuss nicht alles sichten können, was integraler Bestandteil bei Planung und Ausführung der dargestellten Offshore-Strukturen gewesen sei. Aber ohne die Mithilfe der Anwälte, deren „Legal Opinions“, hätten solche „aggressiven“ Steuersparmodelle nicht vermittelt werden können. Gesetzesverstöße der Rechtsanwälte werden nicht festgestellt, doch dieses soll nur deshalb nicht nachweisbar sein, weil die Rechtsanwälte behaupteten, von ihren Mandanten nicht über alle Fakten der geplanten Transaktionen aufgeklärt worden zu sein.

Die Ausschussführer des Komitees machten in ihren Eröffnungsstatements klar, dass sie die Rolle der professionellen Berater (Banken, Steuerberater, Rechtsanwälte) für äußerst bedenklich halten. Als störend wird insbesondere empfunden, dass diese Berufsgruppen durch ihre Dienstleistungen Millionen an Honorar/Gebühren verdienen⁸, der Staat als Ergebnis dieser Arbeiten Milliarden an Steuerausfällen erleidet und die Berater sich später damit hinausreden können, nicht über alle Fakten/die wahren Absichten ihrer Mandanten informiert gewesen zu sein.

Ausblick

Die Grenze zwischen legalen Handlungen, die Steuern sparen, und strafbarer Steuerhinterziehung ist nach dem Report nicht besser zu ziehen als ohne dessen Hilfe. Die Qualifizierung eines Steuerergebnisses als unfaires Resultat⁹ ähnelt sehr der europäischen Diskussion des steuerlichen Missbrauchs, der oftmals jedoch noch nicht auf der strafrechtlichen Ebene geführt werden muss. In der Rechtssache Cadbury Schweppes ist für Europa zumindest deutlich geworden, dass ein steuerliches Motiv nicht als missbräuchliche Gestaltung gewertet werden darf¹⁰.

⁸ Im Fall „POINT“ sollen an alle Beteiligten etwa 65 Millionen US-Dollar an Honorar gezahlt worden sein, aaO Seite 6.

⁹ „...unfair results unintended under U.S. tax and securities laws“; Report Finding Nr. 2, aaO Seite 9.

¹⁰ Urteil des Gerichtshofes vom 12. 9. 2006 RS C-196/04 „...ungeachtet von Motiven steuerlicher Art.“.

In der Bearbeitung eines Mandats mit U.S.-Hintergrund muss deutlich vorsichtiger gedacht werden. Dies ist nicht nur vor dem Hintergrund bedeutsam, dass die U.S.-Sicherheitsbehörden alle Daten der in Belgien belegenen Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunication SWIFT Zentrale, dem Finanzdatendrehkreis von 7800 Banken weltweit, bekommen¹¹. Deutlich wird dieses an der exakten Aufarbeitung der abgefangenen e-mails in den dokumentierten Fällen. Ergänzt man dieses mit der offenen ausgesprochenen Haltung, dass die Rechtsanwälte nur deshalb nicht (einer Straftat) haben überführt werden können, weil diese sich auf das Anwaltsgeheimnis stützen, so wird schnell deutlich, dass der Wunsch des Mandanten nach einer steuergünstigen Gestaltung seines grenzüberschreitenden Engagements sich an diesen Anforderungen messen lassen muss.

Als Beleg dessen wird auf die Gesetzesvorlage¹² Bezug genommen, die der republikanische und der demokratische Ausschussführer schon 2005 eingebracht haben, welche unter anderem vorsieht, dass Personen, welche rechtsmissbräuchliche Steuersparmodelle vermitteln oder wissentlich Steuerpflichtigen dabei helfen, ungerechtfertigte Steuerersparnisse zu erzielen, mit einer Strafe in Höhe von 150 Prozent ihres durch den Verkauf/Vermittlung des Steuersparmodells erzielten Gewinns bestraft werden¹³. Natürlich enthält die Gesetzesvorlage auch Verschärfungen für „tax advisors“¹⁴. Diese und andere Regelungen werden dann den Steueranwalt in Deutschland betreffen¹⁵.

¹¹ Handelsblatt, 26. Juni 2006 S. 8 und 11. Juli 2006 S. 3.

¹² The Tax Shelter and Tax Haven Reform Act of 2005; <http://hsgac.senate.gov/files/S1565TSTHRAof2005.pdf>.

¹³ Bereits 2004 hatten die Ausschussführer eine ähnliche Gesetzesvorlage eingebracht. Damals wurde die Strafe jedoch nur auf 50 Prozent des erzielten Gewinns festgesetzt.

¹⁴ Sie sollen z.B. ihrer Vergütung für verlustig erklärt werden oder zwingend bestimmte Sachverhaltsprüfungen vornehmen, um nicht von Mandanten für illegale Zwecke „missbraucht“ zu werden.

¹⁵ Einen Vorgeschmack bieten eventuell die mandatsfeindlichen Verpflichtungen, welche die Geldwäsche-Richtlinie den Rechtsanwälten auferlegt hat: RL 91/398/EWG v. 10.6.1991 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche, ABl. EG L 166 v. 28.6.1991, geändert durch RL 2001/07/EG v. 18.12.2001 sowie RL 2005/60/EG v. 26.10.2005, ABl. EG L 309 vom 25.11.2005.

Dr. Ulf R. Siebel*

USA-Studium – einmal anders

1. Vorspruch

Zeit und Ort des Geschehens: Mai 1943 bis Anfang 1946, Kriegsgefangenenlager¹ Trinidad im Staat Colorado. Hier endete meine Anfang November 1942 in El Alamein vor Kairo

* Privatdozent Dr. iur. habil. Ulf R. Siebel ist Rechtsanwalt in Frankfurt a. M.

¹ Ab Herbst 1943 nur noch etwa 1.000 Offiziere bis zum Hauptmanns-rang sowie ein Admiralarzt, Uffz. und Soldaten wurden in verschiedene Außenlager zum Arbeitseinsatz verlegt. Im Herbst 1944 kamen weitere etwa 1.000 Offiziere – einschließlich Waffen-SS – aus Frankreich, was zu mancherlei Ärger einschließlich Schlägereien führen sollte. Es bildete sich eine NS Gruppe, „Ortsgruppe Trinidad“ genannt, deren Mitglieder zB mit selbstgemachten Hakenkreuzfahnen Hitler's Geburtstag mit Aufmärschen auf dem großen Sportplatz unter den Augen der Amerikaner feierten, zuletzt am 20.4.1945. Sie ernannten ein Femegericht, das auch Todesurteile verfasste; diese Urteile wurden bei uns, im Unterschied zu anderen Lagern, nicht vollstreckt, weil die „Beteiligten“ vorher von der MP „zwecks Umerziehung“ ausgesondert wurden.

begonnene „Reise“ nach Westen². Das Lager war auf 2000 m Höhe vor der Sangre de Christo Range der östlichen Rocky Mountains malerisch gelegen. Ich wurde unter der Nummer 7WG 37045 beim Seventh Service Command in Omaha registriert.³

Unsere Rechtsgrundlagen: Maßgebend für beide Seiten war die Genfer Konvention über die Behandlung von Kriegsgefangenen von 1929⁴. Für uns war auf die Heeres-Dienstvorschrift

² Ich geriet in englische Kriegsgefangenschaft. Gemäß einer Absprache der Joint Chiefs of Staff übernahmen die USA 150.000 deutsche Kriegsgefangene; s. die Masters Thesis: Utilization of Prisoners of War in the United States During World War II, Robert Warren Tissing Jr., Baylor University 1973, ch. I.

³ Über dem Eingangstor hing ein Schild mit der beunruhigenden Inschrift „Internment Camp“; man hatte das „n“ vergessen.

⁴ 2. Genfer Konvention über die Behandlung von Kriegsgefangenen vom 27. Juli 1929 (zit. „GK29“), 53 Vertragsparteien, darunter das Deutsche Reich, in Kraft 19. Juni 1931, deutscher Text RGBl 1934 II, S. 207 ff., Text ebda. S. 227 ff., und die USA, in Kraft seit dem 4. August 1932. Dazu Berber, Lehrbuch des Völkerrechts, Bd 2, § 27.