

Spillovers

Die Auswirkungen des österreichischen Steuersystems
auf sogenannte Entwicklungsländer

ZUSAMMENFASSUNG

Norbert Roller

Dezember 2020



© Molly Lefebber

ZUSAMMENFASSUNG

Es gibt kein einheitliches internationales System für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen. Diese werden zwar global generiert, aber lokal besteuert. Das führt zu Wechselwirkungen und Überschneidungen von nationalen Steuersystemen, also zu sogenannten Spillover-Effekten.

Wenn ein Staat durch sein nationales Steuerregime Unternehmen beeinflusst und dadurch Gewinne verschoben werden (real oder künstlich), spricht man von **Spillover-Effekten auf die Bemessungsgrundlage**. Dadurch verändert sich in anderen Ländern der Gewinn (die Bemessungsgrundlage), der besteuert werden kann. **Strategische Spillover-Effekte** bewirken dagegen eine Veränderung im Steuerrecht des anderen Staates (die Senkung des Steuersatzes in einem Staat kann beispielsweise auch eine Steuersatzreduzierung in einem benachbarten Staat auslösen). Strategische Spillover-Effekte können ihren Ursprung aber auch in internationalen steuerpolitischen Initiativen haben, wenn Staaten sich bewusst koordinieren, um eine einheitliche Politik zu formulieren. Spillover-Effekte können **positiv oder negativ** sein, wobei eine positive bzw. negative Beurteilung vom jeweiligen Wertemaßstab und den jeweiligen Interessen der Betrachter*innen abhängt.

Die Studie geht vorerst auf die **Rolle des internationalen Steuerwettbewerbs** beim Entstehen von Spillover-Effekten ein. Dann gibt sie einen kurzen *Überblick über Reformbestrebungen im internationalen Steuerrecht*,*) die in den vergangenen Jahren an Dynamik gewonnen haben. Der Hauptteil der Untersuchung widmet sich einer qualitativen **Analyse möglicher Spillover-Effekte von österreichischen steuerpolitischen Initiativen in der Unternehmensbesteuerung**. Ein besonderes Augenmerk liegt auf den möglichen Auswirkungen auf sogenannte Entwicklungsländer. Bewertet werden dabei die Konformität mit internationalen Initiativen, die Intention der Gesetzgebung und das Potenzial zur Nutzung im Steuerwettbewerb.

Eine Betrachtung der **Regierungsprogramme von 2000 bis 2020** zeigt, dass alle Regierungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung versuchten, Österreich aktiv zu positionieren und ein ‚konkurrenzfähiges‘ Steuerrecht zu formulieren. Gleichzeitig anerkannten die

Regierungen die Notwendigkeit der internationalen Koordination steuerlicher Maßnahmen. Eine aggressive Strategie, um das Verschieben künstlicher oder realer Gewinne nach Österreich zu erleichtern (wie etwa durch die tatsächliche Einführung von Patentboxen), wurde nicht verfolgt. Allerdings finden sich regelmäßige Forderungen nach einer Reduktion der steuerlichen Belastung von unternehmerischen Gewinnen. Das Attraktivieren des Wirtschaftsstandortes war bereits 2000 erstes Ziel einer geplanten Steuerreform. 2004 folgten aus dieser Zielsetzung insbesondere die Senkung der Körperschaftssteuer von 34 auf 25 Prozent sowie die Einführung der Gruppenbesteuerung, also Steuererleichterungen insbesondere für Kapitalgesellschaften. Im Bereich der Transparenz genoss die Aufrechterhaltung des Bankgeheimnisses lange oberste Priorität. Es war durchwegs ein strategisches Ziel der Regierungen, internationale Standards gegen aggressive Steuerergestaltungen und Steuerumgehungen umzusetzen, wenn dies auch in der Praxis manchmal nur zögerlich erfolgte. Die österreichische Strategie erlaubte aber auch ein Übererfüllen von internationalen Standards. Insgesamt sieht es die österreichische Steuerpolitik als ihre Aufgabe an, den nationalen Wohlstand zu vermehren. Die Auswirkungen auf sogenannte Entwicklungsländer (und damit u. a. auf die globale Armutsbekämpfung) finden in der strategischen Ausrichtung keine Berücksichtigung.

In weiterer Folge widmet sich die Studie den **konkreten Aspekten im österreichischen Unternehmenssteuerrecht**, die möglicherweise Spillover-Effekte verursachen können. Nach einer kurzen Betrachtung der Grundprinzipien des österreichischen Steuerrechts gilt das besondere Augenmerk den Einkünften aus Kapitalinvestitionen und den Einkünften aus der Verwertung von immateriellen Wirtschaftsgütern, da solche Erträge besonders anfällig für Gewinnverschiebungen sind. Ergänzend erfolgt eine Analyse der Bestimmungen zur internationalen Transparenz und der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen.

Die **Höhe des (nominellen) Körperschaftssteuersatzes** kann unternehmerische Entscheidungen beeinflussen und Spillover-Effekte generieren. Dieser wurde be-

*) Das internationale Steuerrecht besteht im Wesentlichen aus dem jeweiligen nationalen Außensteuerrecht und einer Vielzahl von bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen.



© Molly Lefebber

reits 2004 herabgesetzt und wird voraussichtlich weiter sinken. Dadurch können sowohl Spillover-Effekte der Bemessungsgrundlage generiert werden (wenn Unternehmen versuchen, einen höheren Anteil ihrer Gewinne in Österreich zu erwirtschaften und zu versteuern), als auch strategische Spillover-Effekte entstehen (wenn andere Staaten mit ähnlichen Absenkungen der Steuersätze reagieren).

Die bereits erwähnte *Gruppenbesteuerung* ist eine gezielte Maßnahme Österreichs im Steuerwettbewerb. Sie erlaubt es österreichischen Unternehmen, Verluste ihrer ausländischen Töchter in Österreich (seit 2015 zu 75 Prozent) steuermindernd geltend zu machen. Gewinne werden dagegen – wegen des Fehlens eines österreichischen Besteuerungsrechtes – nicht aufgenommen. Außerdem wurde die Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung auf erworbene Beteiligungen geschaffen, die aber 2014 wieder abgeschafft wurde. Dadurch sollte ein starker Anreiz gesetzt werden, Konzernleitungen mit ihren Forschungseinrichtungen und Know-how-Centern nach Österreich zu holen. Es zeigt sich bei der Gruppenbesteuerung also, dass der österreichische Gesetzgeber Spillover-Effekte der Bemessungsgrundlage bewirken will, um im internationalen Steuerwettbewerb weiter bestehen zu können.

Finanzkapital eignet sich wegen seiner Mobilität besonders zur grenzüberschreitenden Verschiebung von Gewinnen. Dem verschobenen Finanzkapital folgen (in der gegenwärtigen Logik der Gewinnaufteilung) die dem Kapital und den damit verbundenen Funktionen zuzurechnenden Gewinne. Mit einer günstigen Besteuerung von Kapital werden daher in einem globalisierten Kapitalmarkt leicht Spillover-Effekte generiert. Bedeutsam ist insofern die *Steuerbefreiung von Beteiligungserträgen* nach § 10 KStG mit der Sonderregelung für *internationale Schachtelbeteiligungen*. Die Besonderheit der internationalen Schachtelbeteiligung ist, dass nicht nur laufende Erträge, sondern alle Wertveränderungen der Beteiligung von der Besteuerung ausgenommen sind. Zusätzlich bleibt der Zinsaufwand für solche Beteiligungen abzugsfähig (und verringert in Folge die Steuerbasis). Die Beteiligungsertragsbefreiung wird allerdings durch zwei Anti-Missbrauchsregelungen (Methodenwechsel und Hinzurechnungsbesteuerung) ergänzt, sollten die Passiveinkünfte im anderen Staat mit oder unter 12,5 Prozent besteuert werden.

Bei *inbound Investments*, also Investitionen ausländischer natürlicher Personen oder Unternehmen in Österreich, werden insbesondere *Zinszahlungen an Körperschaften* meist nicht in Österreich besteuert. Die inländische beschränkte Steuerpflicht von Zinsen und Dividenden wird zusätzlich regelmäßig durch Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt, also mit einem Steuersatz von maximal 10 Prozent im Falle von Zinsen und maximal 5 bis 15 Prozent bei Dividenden. Die (beschränkte) Steuerpflicht von Zinserträgen für natürliche Personen wurde erst 2014 eingeführt, verknüpft mit der Hoffnung auf 5 Millionen Euro an jährlichen Mehreinnahmen – was sich, je nach anzuwendendem Doppelbesteuerungsabkommen, negativ auf das Steueraufkommen des jeweiligen Partnerstaates auswirken kann. Ergänzend wurde auch ein Abzugsverbot des Zinsaufwandes für Körperschaften beschlossen, wenn der Zinsertrag gar nicht oder mit einem effektiven Steuersatz von unter 10 Prozent besteuert würde. Damit sollte der konzerninternen Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerrländer ein Riegel vorgeschoben und verhindert werden, dass die Steuerbasis in Österreich (künstlich) verringert wird.

Die erste Anti-Steuervermeidungsrichtlinie der EU sieht ein weiter gehendes Abzugsverbot von Zinsen, also eine „Zinsschranke“, innerhalb eines Konzerns vor. Diese Bestimmung sollte bis Ende 2018 umgesetzt werden, was Österreich aber bis 2020 nicht getan hat. Konzerne, die ihre globale Steuerlast durch interne Darlehensverga-

ben reduzieren, haben dadurch eine günstigere Rechtslage, die dazu führen kann, dass Darlehensvergaben im Konzern gezielt über Österreich strukturiert werden.

Sowohl *Spillover-Effekte* der Bemessungsgrundlage als auch strategische Spillover-Effekte sind durch Regelungen im Bereich der Kapitalertragsbesteuerung möglich, wenn sie die Investitionen aus oder nach Österreich steuerlich attraktiv machen. Gleichzeitig wurden aber in den vergangenen Jahren auch Maßnahmen gesetzt, die diese Attraktivität einschränken und daher ebenfalls zu berücksichtigen sind. Das macht eine Beurteilung komplex, stark vom Einzelfall abhängig und letztlich nur im Zusammenhang mit Maßnahmen anderer Länder möglich.

Immaterielle Wirtschaftsgüter, wie etwa Lizenzen oder Markenrechte, eignen sich besonders zur Gewinnverschiebung, weil sie von Steuerverwaltungen schwierig zu bewerten sind und ihre Bedeutung in den vergangenen Jahren stark zugenommen hat. Grundsätzlich gilt: Wird ein österreichisches immaterielles Wirtschaftsgut durch eine/n ausländische/n Steuerzahler*in genutzt, müssen die Lizenzeinnahmen versteuert werden. Ein spezielles, günstigeres Steuerregime, wie etwa eine Patentbox, existiert nicht. Nutzen natürliche Personen oder Unternehmen, die in Österreich steuerpflichtig sind, ein *im Ausland liegendes immaterielles Wirtschaftsgut*, kann der Aufwand dafür gewinnmindernd geltend gemacht werden. Im Fall von Unternehmen kann jedoch ein Abzugsverbot greifen, wenn die Lizenzeinnahmen im Ausland keiner oder einer Besteuerung unter 10 Prozent unterliegen. Unter gewissen Voraussetzungen können diese auch mit einer 20-prozentigen Abzugssteuer belegt werden (wobei diese Besteuerung durch das jeweils geltende Doppelbesteuerungsabkommen wieder eingeschränkt werden kann).

In immateriellen Wirtschaftsgütern können umfangreiche *stille Reserven* enthalten sein, insbesondere dann, wenn sie von einem/einer Steuerzahler*in selbst geschaffen wurden und bilanziell daher gar nicht aufscheinen. Wird das immaterielle Wirtschaftsgut mit derartigen stillen Reserven verkauft, sollten auch die stillen Reserven realisiert werden und der Besteuerung unterliegen. Bei Transaktionen in einem Konzern besteht ein Risiko für den Fiskus, wenn die Bewertung des immateriellen Wirtschaftsguts nicht dem Markt entsprechend, sondern unter- oder überbewertet wird.

Spillover-Effekte können bei immateriellen Wirtschaftsgütern, die geographisch meist nicht gebunden sind, entstehen. Ob diese tatsächlich eintreten, kann

nur auf Basis einer Gesamtbetrachtung der Rahmenbedingungen entschieden werden. Das österreichische Steuerrecht sieht jedenfalls keine besonderen steuerlichen Anreize vor, immaterielle Wirtschaftsgüter nach Österreich zu verlagern. Gleichzeitig gibt es Bestimmungen, die eine Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerm Länder hemmen.

In der Steuerpolitik und damit im Steuerwettbewerb kommt der **internationalen Kooperation** und insbesondere dem *internationalen Informationsaustausch* eine große Bedeutung zu. Die Nichtumsetzung von Transparenzstandards kann negative Spillover-Effekte begünstigen. Österreich verfolgte wegen des strengen innerstaatlichen Bankgeheimnisses lange eine restriktive Politik, die sich erst 2009, unter zunehmendem internationalem Druck, änderte. Das Bankgeheimnis wurde aufgeweicht, Doppelbesteuerungsabkommen an neue internationale Standards angepasst und neue Abkommen zum Austausch von Steuerinformationen abgeschlossen.

Auch *Informationen zum wirtschaftlichen Eigentum* von Gesellschaften, insbesondere im Zusammenhang mit sogenannten Briefkastenfirmen, sind von Bedeutung. Seit 2018 gibt es in Österreich ein (teilöffentliches) Wirtschaftliches Eigentümer-Register (WiEReg), das angibt, wer wirklich die Kontrolle über Unternehmen und andere Rechtsträger ausübt.

Österreichische, international tätige Unternehmen müssen seit 2017 *länderweise, nicht-öffentliche Berichte* (Country-by-Country Reporting) zu ihrer globalen Tätigkeit erstellen. Gemäß dem verpflichtenden BEPS-Minimalstandard der OECD, 2015 werden diese dann automatisch mit den Staaten ausgetauscht, in denen der betroffene Konzern Zweigniederlassungen unterhält. Die österreichische Umsetzung geht über den Minimalstandard hinaus und verankert auch die Verpflichtung zur Erstellung eines Master Files und eines Local Files für die Unternehmen, die spezifische Daten zur Kalkulation der Verrechnungspreise enthalten. Die Unternehmen wurden allerdings nicht dazu verpflichtet, gewisse länderweise Daten zu veröffentlichen, wie etwa von der EU-Kommission und dem EU-Parlament vorgeschlagen. Nicht nur der Austausch von länderweisen Berichten, sondern auch von Bankinformationen, Steuervorbescheiden (Steuerrulings) und zu bestimmten meldepflichtigen Gestaltungen erfolgt automatisch, auf Grundlage von fünf EU-Amtshilferichtlinien.

Insgesamt verfolgt Österreich bezüglich der internationalen Kooperation in Steuersachen das Ziel, alle in-

ternationalen Standards zu erfüllen und damit nicht Ziel von Defensivmaßnahmen anderer Länder zu werden. Eigene Maßnahmen für eine vermehrte Kooperation wurden jedoch nicht getroffen. Die internationale Kooperation hat entscheidenden Einfluss auf die Bekämpfung negativer *Spillover-Effekte* zur Bemessungsgrundlage. Die Initiativen der vergangenen Jahre haben auch in der österreichischen Steuerpolitik zu strategischen Änderungen und damit zu positiven strategischen Spillover-Effekten geführt.

Doppelbesteuerungsabkommen legen nicht nur den oben beschriebenen Informationsaustausch zwischen den Vertragsparteien fest. Sie teilen vor allem die Besteuerungsrechte zwischen dem Ansässigkeitsstaat (von natürlichen Personen und Unternehmen) und dem Quellenstaat, aus dem steuerpflichtige Einkünfte bezogen werden, auf. Damit soll die doppelte Besteuerung eines Einkommens bzw. Gewinns vermieden werden.

Österreich hat ein umfangreiches Abkommensnetzwerk. Für international tätige österreichische Unternehmen soll damit ein vorteilhaftes rechtliches Umfeld geschaffen werden – durch Rechtssicherheit ebenso wie durch eine Reduktion der Steuerzahlungen im Quellenstaat. Österreich versucht, Partnerländer zum umfangreichen Verzicht auf Quellensteuern zu bewegen, was zu signifikanten Einbußen im Steueraufkommen dieser Staaten führen kann. Das gilt zwar auch reziprok für ausländische Unternehmen, die in Österreich investieren, benachteiligt aber Länder, deren Unternehmen nicht in Österreich aktiv sind. Der Verzicht von Besteuerungsrechten führt jedenfalls zu einer Verminderung der jeweiligen Steuereinnahmen. Dies ist dann von Bedeutung, wenn einer der Staaten den Verzicht auf Steueraufkommen wirtschaftlich schlechter verkraften kann. Der Schutz des Steueraufkommens wirtschaftlich schwächerer Länder ist in der österreichischen Abkommenspolitik bisher kein relevanter Faktor. Dabei hat Österreich zahlreiche Doppelbesteuerungsabkommen mit sogenannten Entwicklungsländern abgeschlossen.

Abkommen wurden auch mit einigen Niedrigsteuerländern abgeschlossen. Verzichtet Österreich in einem solchen Abkommen auf ein Besteuerungsrecht, führt dies zu einer zu geringen oder gar zu einer doppelten Nicht-Besteuerung. Österreich wird dadurch zu einem attraktiven Wirtschaftsstandort für Unternehmen, die mit diesen Niedrigsteuerländern verflochten sind. Doppelbesteuerungsabkommen können also zum Zuzug von Unternehmen aus Ländern führen, in denen solche Abkommen nicht bestehen, womit sie *Spillover-Effekte*

zur Bemessungsgrundlage begünstigen. Gegen das sogenannte ‚treaty shopping‘ setzt Österreich aber Maßnahmen; einerseits durch die Aufnahme von Anti-Missbrauchsbestimmungen in seine Doppelbesteuerungsabkommen, andererseits durch eine gefestigte Judikatur des VwGH zum Missbrauch zivilrechtlicher Gestaltungen.

Insgesamt ergibt sich folgendes Bild über die Positionierung Österreichs:

- Österreich bemüht sich aktiv, ein attraktives rechtliches Umfeld für Unternehmen zu schaffen. Es gehen daher sowohl Spillover-Effekte der Bemessungsgrundlage als auch strategische Spillover-Effekte vom österreichischen Steuerrecht aus. Im Rahmen der Stärkung des österreichischen Wirtschaftsstandortes ist das vom Gesetzgeber auch so gewünscht.
- Österreich setzt dabei keine besonders aggressiven Maßnahmen, sondern solche, die internationalen Standards entsprechen. Diese werden jedoch mitunter zögerlich umgesetzt und nur selten übererfüllt.
- Spezifische Regeln gegen aggressive Steuervermeidung, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung finden sich in allen untersuchten Teilbereichen wieder. Diese dienen in erster Linie dem Schutz der österreichischen Bemessungsgrundlage, können aber auch negative Spillover-Effekte, die von Österreich ausgehen, verhindern, wenn sie sich gegen aggressive Modelle richten, die zu Gewinnverlagerungen nach Österreich führen könnten.
- Quantitative Analysen zu Auswirkungen steuerpolitischer Maßnahmen auf Partnerstaaten erfolgten bei der Vorbereitung von Gesetzesinitiativen nicht, oder diese sind nicht öffentlich zugänglich.

Entwicklungspolitische Aspekte fanden bisher in der Steuerpolitik kaum Beachtung.

Dabei können sich Spillover-Effekte auf sogenannte Entwicklungsländer besonders negativ auswirken. Denn Entwicklungsländer haben oft zu geringe Steuereinnahmen und sind besonders von der Unternehmensbesteuerung (v. a. internationaler Unternehmensgruppen) abhängig. Dies hat unter anderem damit zu tun, dass sie lange Zeit nicht in die Gestaltung der internationalen Steuerarchitektur eingebunden waren. Trotz einiger Verbesserungen können vor allem Niedrigeinkommensländer ihre Interessen wegen mangelnder materieller und personeller Ressourcen nicht angemessen vertreten – selbst dann, wenn sie mit vollem Stimmrecht in entscheidenden internationalen Gremien vertreten sind. Eigentlich

schreibt das österreichische EZA-Gesetz eine Beachtung der Ziele der österreichischen Entwicklungszusammenarbeit in allen Politikfeldern vor. Dennoch findet keine Abwägung zwischen diesen Zielen und jenen der Standortpolitik sowie dem Ziel der Sicherung des österreichischen Steueraufkommens statt.

Aus entwicklungspolitischer Sicht wären daher folgende österreichische Maßnahmen wünschenswert:

- **Kapazitätsentwicklung:** personelle und organisatorische Kapazitäten in sogenannten Entwicklungsländern (insbesondere in Partnerländern der österreichischen Entwicklungszusammenarbeit) unterstützen;
- **Kostenwahrheit:** die Kosten und Nutzen österreichischer steuerpolitischer Maßnahmen, insbesondere für die davon betroffenen Partnerländer, vor deren Implementierung abschätzen;
- **Politikkohärenz:** eine Interessensabwägung unter Beachtung der österreichischen entwicklungspoliti-

schen Ziele durchführen, wenn eine steuerliche Maßnahme in Österreich negative fiskalische Auswirkungen auf ein sogenanntes Entwicklungsland hat.

- Auf internationaler Ebene sollte sich Österreich dafür einsetzen,
- **die Komplexität des internationalen Steuerrechts zu reduzieren:** die vielen komplexen, und nicht immer demokratisch bzw. politisch legitimierten, internationalen Standards vereinfachen und verständlich machen;
- **den internationalen Dialog anders zu gestalten:** Durchsetzbarkeit der Interessen ärmerer Länder stärken - durch strukturelle Reformen der standardsetzenden internationalen Organisationen, insbesondere durch Stärkung und Aufwertung der Vereinten Nationen, oder durch Schaffung neuer internationaler Institutionen.



© Molly Lefebber

Norbert Roller arbeitet als Lektor an der FH Campus Wien sowie als Konsulent für die Weltbank zu internationaler Steuerpolitik und internationalem Steuerrecht. In dieser Rolle ist er auch Mitglied von Arbeitsgruppen des Steuerkomitees der Vereinten Nationen. Zuvor war er über zehn Jahre in verschiedenen Positionen im österreichischen Finanzministerium beschäftigt. Die Studie spiegelt seine persönlichen Auffassungen wider.

Herausgeber und Medieninhaber: VIDC – Vienna Institute for International Dialogue and Cooperation, Möllwaldplatz 5/9, A-1040 Wien, www.vidc.org
 Autor: Norbert Roller, Redaktion: Martina Neuwirth, Photos: „Spillover II“ by Jaume Plensa (Atwater Park, Shorewood, Wisconsin), by Molly Lefebber, CC BY 2.0
 Grafik: typothese.at, 1150 Wien