

Spillovers

Die Auswirkungen des österreichischen Steuersystems
auf sogenannte Entwicklungsländer

Norbert Roller

Dezember 2020



© Molly Lefebber

AUTOR

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 Lefeber, lizenziert unter CC BY 2.0, <https://creativecommons.org/licenses/by/2.0/>

Grafik: typothese.at, 1150 Wien

Druck: Resch KG, 1150 Wien

Offenlegung gemäß § 25 des Mediengesetzes.

Copyright: Vienna Institute for International Dialogue and Cooperation,
Dezember 2020

Grundlegende Themen: Diskussionspapiere zur Entwicklungspolitik, zur internationalen Zusammenarbeit und zum Süd-Nord-Kulturaustausch sowie zur antirassistischen Kampagnenarbeit.

Die in dieser Publikation geäußerten Ansichten sind die des Autors und nicht notwendigerweise die des Herausgebers/VIDC.

INHALT

Abkürzungen	4
Zusammenfassung	5
Der Zweck dieser Studie.....	10
Verschiedene Arten von Spillover-Effekten und die Rolle des Steuerwettbewerbs	11
Steuerwettbewerb und Steueroasen/Offshore Finanzcenter	13
Steuer Incentives	14
Reformbestrebungen im internationalen Steuerrecht.....	15
Von Österreich ausgehende Spillover-Effekte	18
Strategische Positionierung im internationalen Steuerrecht.....	18
Unternehmensbesteuerung in Österreich.....	20
Exkurs: Gruppenbesteuerung	21
Die Besteuerung von Kapitalerträgen in Österreich	23
Outbound Investments.....	23
Inbound Investments.....	24
Verrechnungspreisbestimmung bei Kapitaleinkünften	26
Besteuerung der Erträge aus immateriellen Wirtschaftsgütern	27
Verrechnungspreisbestimmung und Einkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern.....	29
Spillover-Effekte aus der Besteuerung immaterieller Wirtschaftsgüter.....	29
Internationale Kooperation.....	30
Spillover-Effekte und internationale Kooperation	32
Doppelbesteuerungsabkommen	32
Spillover-Effekte und Doppelbesteuerungsabkommen	34
Einordnung der österreichischen Position	35
Spillover-Effekte und ihre Wirkung auf sogenannte Entwicklungsländer	36
Wünschenswerte Maßnahmen aus entwicklungspolitischer Sicht	37
Bibliographie und Hinweise	39

Abkürzungen

AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
ADG	Amtshilfedurchführungsgesetz
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
ATAF	African Tax Administration Forum
BAO	Bundesabgabenordnung
BBG	Budgetbegleitgesetz
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BMF	Bundesministerium Finanzen
bzw.	beziehungsweise
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CoC	Code of Conduct
d. h.	das heißt
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DCF	Discounted Cash Flow
DST	Digital Service Tax
EBITDA	Earnings before interest, tax, depreciation and amortization
EStG	Einkommensteuergesetz
G20	Gruppe der 20
G24	Gruppe der 24
Global Forum	Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes
GloBE	Global Anti Base Erosion Proposal
IF	Inclusive Framework an BEPS
idF	in der Fassung
iVm	in Verbindung mit
IWF	Internationaler Währungsfonds
KEST	Kapitalertragssteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
MA	Musterabkommen
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
PCT	Platform for Collaboration on Tax
SDG	Sustainable Development Goal
sog.	sogenannt
TIWB	Tax Inspectors without Borders
vgl.	vergleiche
VPDFG	Verrechnungspreisdokumentationsgesetz
VwGH	Verwaltungsgerichtshof

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*,¹ 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-

¹ Das internationale Steuerrecht besteht im Wesentlichen aus dem jeweiligen nationalen Außensteuerrecht und einer Vielzahl von bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen.

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 Niedrigsteuerländer 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 Darlehensvergaben 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 Lizenzentnahmen 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 Lizenznahmen 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 Niedrigsteuerrländer 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 internationalen 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 Unter-

nehmen 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 Niedrigsteuereuländern 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 Niedrigsteuereuländern 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 mitun-

ter 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 entwicklungspolitischen 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.



DER ZWECK DIESER STUDIE

Unternehmerische Tätigkeit findet grenzüberschreitend auf globalisierten Märkten statt. Die Besteuerung von Unternehmensgewinnen erfolgt demgegenüber jedoch nicht in einem einheitlichen internationalen Steuersystem. Ein solches System gibt es nicht; jedes Land besteuert unabhängig und auf Basis seiner nationalen Regeln. Somit werden Unternehmensgewinne global generiert, aber lokal besteuert. Das führt zu Wechselwirkungen und Überschneidungen der nationalen Steuersysteme. Weltweit agierende Unternehmen müssen dies in ihrer Steuerplanung bzw. Steuerpolitik berücksichtigen und können durch gezielte Strukturierung ihre Steuerlast verringern.

Diese Studie widmet sich solchen Wechselwirkungen, den sogenannten Spillover-Effekten, in der Unter-

nehmensbesteuerung. Die Analyse kann dabei qualitativ oder quantitativ erfolgen. Beide Ansätze sind in der Literatur zu finden, und beide Ansätze haben Stärken – aber auch Schwachpunkte. So ist die Quantifizierung wegen mangelhafter oder fehlender Daten komplex, während die qualitative Untersuchung notgedrungen ein starkes subjektives Element enthält.² In dieser Arbeit erfolgt eine qualitative Analyse österreichischer steuerpolitischer Initiativen. Bewertet werden die Konformität mit internationalen Initiativen, die Intention der Gesetzgebung und das Potential zur Nutzung im Steuerwettbewerb. Ein besonderes Augenmerk wird dabei auf die Auswirkungen auf sogenannte Entwicklungsländer gelegt.³

² Vgl. IBFD (2015) und Christian Aid Ireland (2017), die beide das irische Steuersystem analysieren.

³ Der Begriff Entwicklungsland umfasst in dieser Arbeit low-income, lower middle-income und upper middle-income countries nach der Definition der Weltbank (World Bank, n.a.).

VERSCHIEDENE ARTEN VON SPILLOVER-EFFEKTEN UND DIE ROLLE DES STEUERWETTBEWERBS

Der Begriff des steuerlichen Spillover-Effekts wird im Folgenden in einer breiten Bedeutung verwendet: Ein Spillover-Effekt ist jede Auswirkung, die eine steuerliche Maßnahme eines Staates bzw. einer Jurisdiktion auf das Steueraufkommen in einem anderen Staat bzw. einer anderen Jurisdiktion hat. Dabei wird üblicherweise in Spillover-Effekte der Bemessungsgrundlage und in strategische Spillover-Effekte unterschieden (IMF, 2014).

Spillover-Effekte der Bemessungsgrundlage bewirken, dass sich die Bemessungsgrundlage in einem anderen Staat verändert; das kann sowohl durch reale als auch durch künstliche Gestaltungen erfolgen (darunter fällt das sog. profit shifting, also das steuerlich motivierte Verschieben von Gewinnen).

BOX 1

EIN BEISPIEL FÜR EINEN SPILLOVER-EFFEKT DER BEMESSUNGSGRUNDLAGE

Konzern X ist in den Ländern A und B durch Tochtergesellschaften vertreten. Beide Tochtergesellschaften üben auch zahlreiche konzerninterne Funktionen aus und versteuern daraus resultierende Gewinne in diesen Ländern. Eine Steuersenkung in Land B bewirkt, dass solche Funktionen (wie etwa Versicherungstätigkeiten oder konzerninterne Finanzierungen) in der Tochtergesellschaft in Land A reduziert und von Gesellschaften in Land B wahrgenommen werden. Daraus folgt, dass sich die Gewinne (und Ertragssteuern) in Land B vergrößern und in Land A verringern.

Strategische Spillover-Effekte bewirken eine Veränderung im Steuerrecht eines anderen Staates. Führt die Einführung einer steuerlichen Begünstigung oder die Herabsetzung des nominellen Steuersatzes in einem Staat zu gleichen oder ähnlichen Maßnahmen in einem anderen Staat, spricht man vom ‚race to the bottom‘ (vgl. Clausing/Saez/Zucman, 2020)). Strategische Spil-

lover-Effekte können ihren Ursprung aber auch in internationalen Initiativen, die Staaten zu bestimmten steuerpolitischen Maßnahmen bewegen wollen, haben. Dabei wird im Besonderen auf Netzwerkeffekte gesetzt, sodass ab einem bestimmten Ausmaß der Adaptierung eines Standards eine Sogwirkung auf Staaten entsteht, die bisher nicht beteiligt waren.

Zwei Staaten, Irland (IBFD, 2015) und die Niederlande (IOB, 2013), haben in den vergangenen Jahren versucht, Spillover-Effekte ihrer Steuerpolitik zu analysieren. Dabei ist es wohl kein Zufall, dass in der Vergangenheit beide Staaten für ihre Steuerpolitik international stark kritisiert wurden und ihnen mitunter eine aggressive Positionierung im internationalen Steuerwettbewerb vorgeworfen wurde. Dies betraf sowohl die Gestaltung ihres nationalen Steuerrechts als auch ihre internationale Abkommenspolitik. Während die Studie über Irland zu dem Ergebnis kommt, dass Spillover-Effekte, die im irischen Steuerrecht begründet sind, nicht zu signifikanten Verminderungen des Steueraufkommens anderer Staaten führen (Christian Aid Ireland, 2018) kommt die Studie zu den Niederlanden zu einem differenzierteren Ergebnis und sieht durchaus negative Effekte, die sich insbesondere aus der Quellensteuerreduktion in manchen Doppelbesteuerungsabkommen ergeben.

Die Wechselwirkungen zwischen nationalen Steuersystemen wurden auch vom Internationalen Währungsfonds (IWF) in zwei Publikationen (IMF 2014; IMF 2019) eingehend analysiert, bei denen großes Augenmerk auf die Quantifizierung der Effekte gelegt wurde. Dabei kommt der IWF zu dem Resultat, dass es im gegenwärtigen internationalen Steuerregime zu einer Vielzahl an Spillover-Effekten kommt, die insbesondere auf sogenannte Entwicklungsländer negative Auswirkungen haben. Dem stellt der IWF alternative Steuerregime entgegen, ohne jedoch eine konkrete Alternative zu empfehlen.

In Zivilgesellschaft und Wissenschaft werden steuerliche Spillover-Effekte aktuell ebenfalls untersucht (Baker/Murphy, 2019; Hearson, 2015). Zielsetzungen und Ergebnisse unterscheiden sich zwischen Forscher*in-

nen beziehungsweise Institutionen naturgemäß sehr stark. Während es in der Wissenschaft durchaus Stimmen gibt, die das gegenwärtige System als zukunftsfähig erachten und dabei Spillover-Effekte und den Steuerwettbewerb positiv sehen, kommen andere Wissenschaftler*innen zu dem Ergebnis, dass das gegenwärtige System zu nicht akzeptablen Verwerfungen zwischen Staaten führt und daher einer grundlegenden Reform zu unterziehen ist. In der zweiten Gruppe der Wissenschaftler*innen spielt dabei der Gedanke der globalen Fairness eine große Rolle, während dieser Aspekt von der ersten Gruppe eher ausgeblendet wird. Ein wesentlicher Strang der Forschung beschäftigt sich mit der Quantifizierung von Effekten (u.a. U.a. Boly/Coulibaly/Kere²⁰¹⁹). Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass steuerpolitische Entscheidungen erst auf Basis konkreter Zahlen sinnvoll getroffen werden können. Aufbauend auf den wissenschaftlichen Ergebnissen wird das Thema der Spillover-Effekte auch von zivilgesellschaftlichen Gruppen aufgegriffen; dabei sind insbesondere solche Organisationen⁴ zu nennen, die sich der internationalen Transparenz und der Verminderung der globalen Ungleichheit verschrieben haben.

Spillover-Effekte entstehen zwangsläufig aus dem Zusammenspiel einer zunehmend globalisierten Wirtschaft mit nationalen Steuerrechtsordnungen. Maßnahmen, die zu Spillover-Effekten führen, sind nicht generell geächtet. Ein besonders effektives Steuersystem mit einem hohen Grad an Rechtssicherheit wird auch von Unternehmen als attraktiv wahrgenommen. Dies hat Auswirkungen auf andere Staaten, die dann entweder ähnliche Maßnahmen setzen oder Steueraufkommen verlieren können. Diese Dynamik wird auch als Steuerwettbewerb bezeichnet. Steuerwettbewerb wird von vielen Staaten und Institutionen nicht grundsätzlich in Frage gestellt. Er kann dazu führen, dass nationale Steuersysteme effizienter werden und Steuerzahler*innen ein höchstmögliches Maß an Rechtssicherheit gewährt wird. Im internationalen Kontext setzt dies aber voraus, dass die staatlichen Akteure eine vergleichbare (politische und wirtschaftliche) Stärke haben und den Steuerwettbewerb fair führen. Gibt es dieses Gleichgewicht der Akteure nicht und wird der Steuerwettbe-

werb nicht fair geführt, kann er zu hohen Verlusten an Steuereinnahmen führen, worunter besonders wirtschaftlich und politisch schwache Länder leiden. Die Grenze der Akzeptanz von Steuerwettbewerb liegt dort, wo Maßnahmen gesetzt werden, durch die Steuerhinterziehung oder Steuervermeidung in einem anderen Staat unterstützt werden, beispielsweise durch einen mangelnden steuerlichen Informationsaustausch. Schädliche Auswirkungen haben auch Steuerregime, die sich ausschließlich an ausländische Steuerzahler*innen richten und diesen günstige steuerrechtliche Regelungen anbieten, ohne auf realwirtschaftliche Vorgänge ausgerichtet zu sein.

Aktuell gibt es zahlreiche internationale Initiativen⁵, die darauf abzielen, Spillover-Effekte zu regulieren. Durch Kooperation und die Etablierung von globalen rechtlichen Standards sollen Staaten in ihrer Steuergesetzgebung so beeinflusst werden, dass es Unternehmen erschwert oder verunmöglicht wird, Unterschiede zwischen nationalen Steuersystemen auszunutzen, um ihre Steuerlast (künstlich) zu verringern. Zum einen liegt diesen globalen Standards der ökonomische Gedanke zugrunde, dass wirtschaftliche Entscheidungen am besten unabhängig von steuerrechtlichen Überlegungen getroffen werden sollen, da so eine optimale und effiziente Ressourcenallokation erzielt wird.⁶ Zum anderen sollen Staaten vor dem Verlust von Steueraufkommen, das für die Erfüllung grundlegender staatlicher Aufgaben erforderlich ist, geschützt werden.

Vor diesem Hintergrund kann auch zwischen *positiven und negativen Spillover-Effekten* unterschieden werden. Die Bewertung wird je nach Wertemaßstab und den betroffenen Interessen der jeweiligen Beobachter*innen unterschiedlich ausfallen. Eine objektivierte Bewertung könnte dadurch erfolgen, dass Spillover-Effekte, die in der Gesamtbetrachtung zu mehr Steuereinnahmen führen, als positiv und solche, die zu einer Reduktion des Steueraufkommens führen, als negativ bewertet werden.⁷ Spillover-Effekte sind global betrachtet jedenfalls kein Nullsummenspiel, d. h. sie führen zu einer Verkleinerung oder Vergrößerung des globalen Steueraufkommens. Insbesondere das Senken des Steuersatzes in Verbindung mit Steuermo-

4 U.a. Tax Justice Network, Christian Aid, Transparency International.

5 Auf die einzelnen Initiativen wird im Kapitel ‚Internationale Diskussion‘ noch eingegangen.

6 Allokationseffizienz und Entscheidungsneutralität von Steuern; siehe auch Nicodème (2009).

7 Die Frage nach der optimalen Höhe eines Steuersatzes kann auch im Hinblick auf ihren Effekt auf ein nachhaltiges Wirtschaftswachstum gestellt werden. Diesem Aspekt geht die Studie nicht nach.

dellen für ausländische Unternehmen wird als negativ wahrgenommen und ist ausführlich wissenschaftlich untersucht.⁸ Wenn Gewinne in ein Niedrigsteuerland verschoben werden, lässt sich dieser Effekt leicht erkennen.

BOX 2

SPILLOVER-EFFEKTE DURCH SENKUNG DES STEUERSATZES UND SONDERMODELLEN FÜR AUSLÄNDISCHE UNTERNEHMEN

Land A führt einen extrem niedrigen Sondersteuersatz für Einkünfte aus bestimmten Kapitalanlagen ein. Konzern X verlegt daraufhin die Konzernfunktion der Finanzierung von Land B (wo die Erträge einer regulären Besteuerung unterliegen) nach Land A. Die Maßnahme in Staat A hat somit eine Auswirkung auf die Höhe der steuerpflichtigen Gewinne in Land B, es gibt also einen Spillover-Effekt. Die Gesamtsteuerlast, die der Konzern zu tragen hat, ist nach Verschiebung der Funktion geringer als zuvor.

Führt ein Spillover-Effekt zur Verkleinerung des Steueraufkommens in einem Entwicklungsland, das ohnehin nicht über ausreichende Ressourcen zur Erfüllung seiner staatlichen Aufgaben verfügt, so ist dies ein besonders schädlicher Effekt, der den internationalen Entwicklungszielen (Sustainable Development Goals, SDGs⁹) widerspricht.

Steuerwettbewerb und Steueroasen/Offshore Finanzcenter

Ein typisches Beispiel für die bewusste, extreme Nutzung von Spillover-Effekten im internationalen Steuerwettbewerb sind sogenannte Steueroasen. Das sind Länder mit einem äußerst niedrigen Steuerniveau bei gleichzeitig mangelhafter Transparenz (vgl. Tax Justice Network, 2007; Farny et al., 2015), die sich strategisch ganz bewusst so positionieren, dass sie Steuersubstrat aus anderen Staaten abwerben. Eine Ankurbelung

realwirtschaftlicher Aktivität ist damit nicht unbedingt verbunden. Die Verletzung von steuer- und strafrechtlichen Vorgaben in anderen Staaten wird dabei mitunter in Kauf genommen. Eine wirkungsvolle Kontrolle steuerlicher und anderer regulatorischer Vorgaben wäre wegen oft unzureichend funktionsfähiger Institutionen mitunter auch gar nicht möglich. Die Anzahl an Steueroasen, die diese strenge Definition erfüllen, nimmt ab; insbesondere in der vergangenen Dekade nach Einführung eines einheitlichen Standards zum Informationsaustausch.¹⁰ Die Rolle der Steueroasen wird zunehmend von sogenannten Offshore Finanzcentern (OFC) (Zaromé, 2007) übernommen. Diese Staaten haben wie Steueroasen ein extrem niedriges Steuerniveau, verpflichten sich aber meist zur Umsetzung internationaler Transparenzstandards. Die Bezeichnungen Steueroasen/Offshore Finanzcenter werden mitunter auch synonym verwendet – nach Ansicht des Autors liegt der Unterschied typischerweise in der Bereitschaft zur internationalen Kooperation, die bei vielen OFCs grundsätzlich gegeben ist, bei klassischen Steueroasen aber nicht. OFCs wird mitunter vorgeworfen, die Einhaltung internationaler Standards zur Transparenz nur vordergründig zu vertreten, an deren substantieller Umsetzung aber kein Interesse zu haben (sog. mock compliance, siehe Woodward, 2016).

Das niedrige Steuerniveau in OFCs ist meist ausreichend, um ihre staatlichen Aufgaben zu finanzieren, da durch die Niedrigbesteuerung Gewinne aus anderen Staaten verschoben werden, und so in absoluten Zahlen meist das erforderliche Ausmaß an Steuereinnahmen generiert werden kann. Diese Finanzcenter sind an den hohen Auslandsinvestitionen (inbound und outbound) im Verhältnis zu ihrem BIP zu erkennen. (IMF, 2017) Gerade solche Modelle staatlichen Handelns bewirken, dass es sich bei Spillover-Effekten nicht um ein Nullsummenspiel handelt, sondern dass das globale Steueraufkommen insgesamt vermindert wird. (IMF, 2014, para 18)

8 Vgl. IMF (2014), para 25 mit dem Verweis auf andere Studien, wonach eine Reduktion des Steuersatzes in einem Land um 1 Prozent zu einer Reduktion des Steuersatzes in anderen Ländern um 0,7 Prozent führt.

9 Eine Auflistung findet sich unter <https://sdgs.un.org/goals>.

10 Im Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes sind auch zahlreiche Niedrigsteuerländer Mitglied (OECD 2020a); vgl. dazu auch die Liste der nicht-kooperativen Staaten der EU (EU, 2020).

Steuer Incentives

Ein weiteres Instrument im Steuerwettbewerb sind sogenannte Steuer Incentives oder Steuerprivilegien. Dabei werden einer bestimmten Gruppe von Steuerpflichtigen oder bestimmten Arten von Gewinnen steuerliche Vergünstigungen eingeräumt. Typische Beispiele sind Patentboxen, bei denen Einkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern besonders günstig besteuert werden, oder Sonderwirtschaftszonen, bei der eine Gruppe von Steuerpflichtigen aufgrund bestimmter Faktoren¹¹ von der restlichen Wirtschaft abgegrenzt (ring-fencing) und dann niedrig oder gar nicht besteuert wird.

BOX 3

EIN BEISPIEL FÜR DIE GEWÄHRUNG VON STEUER INCENTIVES

Staat A will den kapitalintensiven Abbau eines Rohstoffes fördern. Da kein inländisches Unternehmen in A über das entsprechende Know-how und Kapital verfügt, wird eine steuerrechtliche Sonderbestimmung eingeführt: Ausländische Unternehmen, die sich in A neu ansiedeln um den Rohstoff abzubauen, die aber in keinem anderen Wirtschaftszweig tätig sind, werden während der ersten drei Jahre ihrer Tätigkeit von der Ertragsbesteuerung in A befreit.

Steuer Incentives werden zu unterschiedlichen wirtschaftspolitischen Zielen eingesetzt. Ihr Zweck ist es meist, Neuansiedlungen in einem bestimmten Land zu unterstützen bzw. bestimmte wirtschaftliche Tätigkeiten zu forcieren, die als besonders förderungswürdig eingestuft werden.

Steuer Incentives gehören zu den in der internationalen Diskussion besonders umstrittenen Instrumenten, da sie zu zahlreichen negativen Effekten führen können. Diese negativen Effekte können nicht nur über Spillover-Effekte auf andere Länder wirken, sondern auch im Ursprungsland selbst eintreten. Die Plattform zur Kollaboration in Angelegenheiten des internationalen Steuerrechts (PCT), eine Kooperationsplattform von den Vereinten Nationen, OECD, IMF und der Weltbank Gruppe, hat bereits 2015 ein Toolkit (PCT, 2015) zu diesem Thema veröffentlicht, der sich insbesondere auch an politische Entscheidungsträger*innen in sogenannten Entwicklungsländern richtet. Darin wird zu einem vorsichtigen und überlegten Einsatz von Steuer Incentives aufgerufen und die Notwendigkeit einer systematischen Analyse der tatsächlichen Effekte von Steuer Incentives hervorgehoben.

¹¹ Meist, weil sie keinen substantiellen Bezug zum Land haben.

REFORMBESTREBUNGEN IM INTERNATIONALEN STEUERRECHT

Das internationale Steuerrecht besteht im Wesentlichen aus zwei Säulen:

- 1.) dem nationalen Außensteuerrecht. Das ist die Summe aller innerstaatlichen Rechtsnormen, die sich mit der Besteuerung von grenzüberschreitenden Sachverhalten beschäftigen. Darunter fallen die Definition der Steuerpflicht, die Verankerung des Fremdvergleichsgrundsatzes in der Bewertung konzerninterner Transaktionen (Verrechnungspreise), Bestimmungen zur Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen ins Ausland, Quellensteuern, etc.
- 2.) den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen. Das sind völkerrechtliche Vereinbarungen zwischen Staaten, in denen diese gegenseitig auf Besteuerungsrechte verzichten, um die Besteuerungsrechte insgesamt aufzuteilen. Dabei steht auf einer Seite der Quellenstaat (also der Staat mit einem territorialen Konnex zur Einkommensgewinnung) und auf der anderen der Ansässigkeitsstaat, zu dem der/die Steuerzahlende eine persönliche Verbindung¹² hat. Bei der Unternehmensbesteuerung kommt in den Doppelbesteuerungsabkommen der Betriebsstätte große Bedeutung zu. Erst wenn eine Betriebsstätte begründet wird, verschiebt sich das Recht, die unternehmerischen Gewinne zu besteuern, vom Ansässigkeitsstaat in den Quellenstaat.

In den vergangenen Jahren wurde von politischen Entscheidungsträger*innen erkannt, dass dieses System unerwünschte Spillover-Effekte begünstigt. Im Besonderen dann, wenn multinationale Unternehmen das System proaktiv nutzen, um Steuerleistungen zu planen und zu minimieren. Ein entsprechend erkannter Reformbedarf mündete unmittelbar nach der Finanzkrise 2007/2008 in erste Initiativen, die im Folgenden kurz dargestellt werden. Ziel der Reformen war es, Spillover-Effekte zu steuern und zu regulieren, sodass un-

erwünschte Folgen – wie etwa Gewinnverschiebungen in Niedrigsteuerländer, die künstliche Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage oder eine übermäßige Absenkung der nominellen Steuersätze – unterbleiben. In weiterer Folge sollte eine solche Reform aktuelle Veränderungen wie die beschleunigte Globalisierung und Digitalisierung der Wirtschaft, aber auch die globale Ungleichheit (sowohl zwischen Staaten als auch zwischen Individuen) aufgreifen.

Zunächst führte diese Entwicklung 2009 zur Implementierung eines einheitlichen, verpflichtenden Standards zum internationalen Austausch von Steuerinformationen und zur Gründung des Global Forum (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes), dessen Aufgabe es ist, die Einhaltung dieses Standards zu gewährleisten.

Zwischen 2013 und 2015 folgte das BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Projekt, eine Initiative, die von den G20 Staaten initiiert wurde und größtenteils durch Expert*innen der OECD umgesetzt wurde. Ziel der Initiative war es, die (künstliche) Verschiebung von Gewinnen und die Erosion der Steuersubstanz zu reglementieren und zu limitieren. Damit werden sowohl strategische Spillover-Effekte als auch solche zur Bemessungsgrundlage direkt angesprochen. Eine Reform der grundlegenden Prinzipien der Unternehmensbesteuerung wurde dabei aber nicht in Angriff genommen, sondern nach entsprechenden anfänglichen Überlegungen verworfen. Damit blieb das System der Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen Quellen- und Ansässigkeitsstaat, wie es in Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen ist, erhalten. Ebenso unangetastet blieb der Fremdvergleichsgrundsatz in der Ermittlung konzerninterner Verrechnungspreise.

Die BEPS-Initiative hat mit Sicherheit einen Beitrag zur Vermeidung negativer Spillover-Effekte geleistet. Indem sie beispielsweise in ihrer Arbeit zu Harmful Tax Practices (OECD, 2015a) einen Minimalstandard¹³

¹² Bei natürlichen Personen ist der Wohnsitz Ausdruck dieses persönlichen Bezuges, bei Körperschaften der Sitz der Gesellschaft bzw. der Ort der Geschäftsleitung.

¹³ Als ‚Minimum Standard‘ werden jene Ergebnisse der BEPS-Initiative bezeichnet zu deren Umsetzung sich alle teilnehmenden Länder verpflichtet haben. Nur vier der 15 Aktionspunkte wurden mit einem ‚Minimum Standard‘ abgeschlossen (Harmful Tax Practices, Tax Treaty Abuse, Transfer Pricing Documentation, Dispute Resolution).

für solche Steuerregime etablierte und dessen Einhaltung einem Peer Review Prozess unterstellt hat, wird es Ländern erschwert über solche Sondersteuerregime schädliche Spillover-Effekte zu generieren. In anderen Bereichen, wie der Frage der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen (OECD 2017a), wurden zwar Vorschläge erarbeitet, die entsprechenden Ergebnisse sind aber nicht bindend und wurden daher nur von einer kleinen Gruppe an Staaten umgesetzt. Die Wirkung auf negative Spillover-Effekte ist insoweit geringer. Kritisiert wurde an der BEPS-Initiative oft die Komplexität der Ergebnisse. Diese Komplexität wirkt sich zwar nicht direkt auf das Entstehen von Spillover-Effekten aus, dort wo sie aber dazu führt, dass Standards nicht einheitlich umgesetzt werden können, bleiben Optionen für negative Spillover-Effekte erhalten.

Im Anschluss an die BEPS-Initiative – und hervorgerufen durch den Vorwurf der Nichteinbindung vieler Länder – wurde 2016 das Inclusive Framework on BEPS (IF)¹⁴ gegründet, das sich die Umsetzung und Weiterentwicklung der BEPS-Standards sowie die Erarbeitung von Lösungsvorschlägen zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft, die in der BEPS-Initiative nicht mehr bearbeitet wurden, zur Aufgabe gemacht hat. Das IF steht nicht nur OECD-Mitgliedsstaaten und den G20 offen. Es umfasst derzeit mehr als 130 Länder und zahlreiche Beobachterorganisationen und ermöglicht dadurch eine wesentlich breitere Diskussion als es während der BEPS-Initiative der Fall war.

Die Debatte zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft, die zu einem großen Teil im Rahmen des Inclusive Frameworks stattfindet, ist letztlich eine Weiterführung der BEPS-Initiative. Anders als bei der BEPS-Initiative gehen die Reformüberlegungen jedoch wesentlich weiter, nämlich so weit, dass der Fremdvergleichsgrundsatz nicht mehr als einziges Kriterium der internationalen Gewinnaufteilung in Unternehmensgruppen angewendet werden soll. Auch soll abgegangen werden vom bis dahin unumstrittenen Konzept der Betriebsstätte als entscheidendem Anknüpfungspunkt für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen im Quellenstaat. Inwieweit aber tatsächlich ein internationaler Konsens zur fundamentalen Neugestaltung der globa-

len Steuerarchitektur gefunden werden kann, bleibt abzuwarten.

Gelingt es im Rahmen dieser Prozesse, einen breiten internationalen Konsens über die Neugestaltung des internationalen Steuerrechts zu finden und wird dieser Konsens kohärent umgesetzt, würde dies Spillover-Effekte stark einschränken. Ein globales Verständnis einer Minimalbesteuerung, wie es in aktuellen Entwürfen (OECD, 2020b) vorgesehen ist, würde beispielsweise die Möglichkeit stark verringern, Spillover-Effekte über die Höhe des Steuersatzes zu generieren. Entscheidend ist aber die Frage, inwieweit ein solcher breiter internationaler Konsens gefunden werden kann. Die USA als besonders wichtiger Akteur, waren zuletzt unter der Trump-Administration sehr zurückhaltend¹⁵, inwieweit sich das unter der Biden-Administration ändert, bleibt abzuwarten.

Als Reaktion auf die Arbeit der OECD zu BEPS hat schließlich auch die EU ihre Bemühungen verstärkt, unerwünschte unternehmerische Verhaltensweisen wie Profit Shifting oder Base Erosion zu reglementieren und ihren Mitgliedsstaaten einen entsprechenden rechtlichen Handlungsrahmen vorzugeben. Die EU verfolgt dabei das vorrangige Ziel, einen funktionierenden Binnenmarkt zu gewährleisten. Der Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedsstaaten soll reguliert und limitiert werden, aber grundsätzlich weiter bestehen. Einerseits wird insoweit weiterhin auf der Arbeit der Code of Conduct (CoC)¹⁶ Gruppe aufgebaut, andererseits wurde den Mitgliedsstaaten aber durch die Anti Tax Avoidance Richtlinien I und II (ATAD) (EU, 2016a; EU 2017) auch ein verpflichtender rechtlicher Rahmen vorgegeben. In einem weiteren Arbeitsstrang wird das Projekt der Gemeinsamen, konsolidierten Körperschaftssteuer-Basis (Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB) weiterverfolgt. Ziel dieses Projektes ist, die Gewinnermittlung von Konzernen innerhalb Europas zu vereinheitlichen und diese in der EU erzielten Gewinne nach einer noch festzulegenden Formel auf die Mitgliedsstaaten aufzuteilen. Die konzerninterne Verrechnungspreisgestaltung nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs wäre damit innerhalb Europas

14 Mitglieder des IF müssen einen Mitgliedsbeitrag leisten, im Rahmen der BEPS-Initiative definierte Mindeststandards sollen im IF nicht mehr geändert werden, siehe <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm/>.

15 Siehe dazu den Briefwechsel zwischen Mnuchin (USA) und Gurría (OECD) im Dezember 2019 (Franck, 2019).

16 Die Code of Conduct Gruppe wurde 1997 zwischen den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union gegründet, um schädlichen Steuerwettbewerb innerhalb Europas zu verhindern. Die Gruppe kann keine rechtlich verbindlichen Maßnahmen setzen, hat aber eine große politische Wirkung: <https://www.consilium.europa.eu/de/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>.

obsolet. Im Verhältnis zu Drittstaaten hat die EU ihren Druck mit ihr zu kooperieren durch die Einführung einer schwarzen Liste erhöht (EU, 2020), auf der jene Jurisdiktionen ausgewiesen sind, die zu einer Kooperation in Steuerangelegenheiten nicht bereit sind. Richtlinienvorschläge der EU zur Vereinheitlichung der Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft (EU-COM, 2018a; EU-COM, 2018b) wurden von der Kommission vorgelegt, sind bisher aber an dem Erfordernis der Einstimmigkeit gescheitert.

Durch ihre Fähigkeit, rechtsverbindliche Akte zu setzen, hat die EU ein besonderes Potential negative Spillover-Effekte hintanzuhalten. Bisher hat dies aber noch nicht zu einer Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung in Europa geführt, was zu einem großen Teil wohl am Einstimmigkeitserfordernis in diesem Bereich liegt. Die Verpflichtung der Mitgliedsstaaten, eine Hinzurechnungsbesteuerung einzuführen oder die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen einzuschränken, wie sie in der ATAD I vorgesehen sind, hat aber mit Sicherheit dämpfende Wirkung auf den Steuerwettbewerb innerhalb der EU.

Die Arbeit der Vereinten Nationen im Bereich der steuerlichen Spillover-Effekte ist vielschichtig. Den Rahmen bilden die Sustainable Development Goals (SDGs), die eine Stärkung staatlicher Institutionen dadurch fördern wollen, dass diese unabhängig und eigenständig finanziert werden können (Domestic Resource Mobilization – DRM). Zur Erreichung dieses Zieles wird auf mehreren Ebenen an der Eindämmung negativer Spillover-Effekte gearbeitet; dabei steht das UN Tax Committee (UN Tax Committee, n.a.) der Vereinten Nationen im Mittelpunkt der Aktivitäten. Es besteht aus Expert*innen, die nicht einem Entsendestaat verpflichtet sind. Hauptaufgabe des Komitees ist die Betreuung des UN Muster-Doppelbesteuerungsabkommens,

einer Vertragsschablone für Doppelbesteuerungsabkommen zwischen sogenannten entwickelten Ländern und Entwicklungsländern, und aller damit in Zusammenhang stehenden Interpretationsfragen. Die Vereinten Nationen haben in den letzten Jahren auch einige Handbücher¹⁷ veröffentlicht, die sich speziell an Entwicklungsländer richten, und sich mit für diese Länder relevanten Themen beschäftigen. Außerdem liegt ein klarer Schwerpunkt der Vereinten Nationen auf der Unterstützung ärmerer Länder bei der Anwendung des Steuerrechts (Capacity Building)¹⁸. Zuletzt wurde im UN Tax Committee auch ein eigenständiger Vorschlag zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft diskutiert. Nach diesem Ansatz sollen Doppelbesteuerungsabkommen künftig ein Quellensteuerrecht bei Zahlungen von automatisierten digitalen Dienstleistungen vorsehen. (UN Tax Committee, 2020) Ob dieser Entwurf im Komitee eine Mehrheit findet und sich als Praxis der Staaten etabliert, bleibt abzuwarten. Wirksamkeit kann dieses Quellensteuerrecht jedenfalls nur dann entfalten, wenn auch innerstaatlich ein entsprechendes Steuerrecht vorgesehen ist.¹⁹

Die Vereinten Nationen geben der breitesten Gruppe an Staaten ein Forum, um Fragen des internationalen Steuerrechts zu diskutieren. Sie tragen zur Schaffung eines Problembewusstseins bei, weil sie Staaten ermöglichen Spillover-Effekte anzusprechen, die sonst keine Gelegenheit zur Artikulierung hätten. Die Governance-Struktur des UN Tax Committees schränkt dieses große Potential aber gleichzeitig wieder deutlich ein. Dabei ist es nicht nur problematisch, dass in dieser Gruppe nicht alle Mitgliedsländer vertreten sind, sondern vor allem, dass die Expert*innen nicht unmittelbar ihre Entsendungsländer vertreten, wodurch Beschlüsse naturgemäß an politischem Gewicht verlieren.

17 U. a. United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries (2013); United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries (First Edition 2015 and Second Edition 2017; United Nations Handbook on Selected Issues for Taxation of the Extractive Industries (2018).

18 U. a. durch Unterstützung des Tax Inspectors Without Borders (TIWB) Programmes in Kooperation mit der OECD, siehe <http://www.tiwb.org>.

19 Erforderlich wäre eine innerstaatliche Digital Service Tax (DST).

VON ÖSTERREICH AUSGEHENDE SPILLOVER-EFFEKTE

Wie geht nun Österreich mit steuerlichen Spillover-Effekten um? Die österreichische Politik ist sich der Effekte des österreichischen Steuerrechts auf andere Länder grundsätzlich bewusst und führt die Debatte auf zwei Ebenen:

- 1.) Defensive Ebene: Hier geht es um die Regulierung und Limitierung des internationalen Steuerwettbewerbs und der daraus entstehenden Spillover-Effekte, sowohl für Österreich als auch für andere Staaten; außerdem um die Eindämmung von Praktiken der (legitimen, aber mitunter aggressiven) Steuerreduktion durch internationale Unternehmen.
- 2.) Offensive Ebene: Hier geht es um die Positionierung Österreichs im Steuerwettbewerb (Standortdebatte), also um die Formulierung eines Steuerrechts, das unternehmerische Tätigkeit begünstigt und fördert.

Im Anschluss erfolgt eine Analyse der Positionierung Österreichs im internationalen Steuerwettbewerb und der potentiellen Wirkung des österreichischen Steuerrechts über die Grenzen hinweg. Dies erfolgt zuerst anhand der Regierungsprogramme der vergangenen Jahre, da die Regierungspartner darin strategische Ziele formulieren. Eine Untersuchung der konkret umgesetzten Maßnahmen erfolgt im daran anschließenden Kapitel.

Strategische Positionierung im internationalen Steuerrecht

Im Regierungsprogramm 2020 ist in Bezug auf geplante steuerliche Maßnahmen die Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit österreichischer Unternehmen ein zentrales Thema. So wird beispielsweise dezidiert die Senkung der Körperschaftssteuer auf 21 Prozent in Aussicht genommen. Der Zuzug ausländischer Unternehmen bzw. die Verlagerung von Tätigkeiten aus dem Ausland nach Österreich wird allerdings nicht als Ziel definiert. Das Steuerrecht wird im Regierungsprogramm als ein Instrument zur Förderung des Allgemeinwohls ge-

sehen. Ob damit auch das Allgemeinwohl im globalen Kontext zu verstehen ist, bleibt offen, aber es ist wohl lediglich von einem nationalen Allgemeinwohl auszugehen. Unter dem Titel des Kampfes gegen den Steuerbetrug bekennt sich Österreich zu internationalen Initiativen gegen grenzüberschreitende Gewinnverschiebung. In der Gesamtbetrachtung sieht sich Österreich in einer defensiven Rolle bezüglich Spillover-Effekten. Es besteht der Wunsch, Gewinnverlagerungen ins Ausland zu verhindern und für Österreich Rahmenbedingungen zu setzen, die nicht zu einer Abwanderung von Unternehmen oder zum Verlust von Steueraufkommen führen. Offensivmaßnahmen, um den Zuzug von ausländischen Unternehmen bzw. die Gewinnverlagerung nach Österreich zu fördern, sind – abgesehen von der Senkung des Körperschaftssteuersatzes – nicht geplant. Ein Fokus der Politik liegt auf der Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft. In diesem Bereich wird die Notwendigkeit einer internationalen Abstimmung anerkannt (insbesondere im Rahmen der OECD und der EU). Zum Beispiel wird spezifisch die Einführung einer digitalen Betriebsstätte eingefordert, durch die man sich offenbar ein erhöhtes Steueraufkommen in Österreich (bei unveränderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen) erwartet. Außerdem werden entsprechende unilaterale Maßnahmen in Erwägung gezogen.

Das Regierungsprogramm 2017 unterscheidet sich bezüglich der Ertragsbesteuerung unternehmerischer Tätigkeit nicht wesentlich vom aktuellen Programm 2020. Der Wettbewerb zwischen den Staaten wird aber noch etwas deutlicher angesprochen, und es wird explizit auf die Signalwirkung des Körperschaftssteuersatzes verwiesen. Anders als im Programm 2020 wurde aber für die Reduktion kein bestimmter Wert in Aussicht genommen. Wie auch 2020 wurde bereits 2017 die Etablierung einer digitalen Betriebsstätte gewünscht, die Umsetzung in Österreich aber von einem entsprechenden breiten internationalen Konsens abhängig gemacht. „Steuerdumping“ schloss die Regierung ausdrücklich aus (und meinte damit wohl eine aggressive Positionierung im Steuerwettbewerb durch reduzierte Steuersätze), verfolgte aber dennoch das allgemeine Ziel der Steuersenkungen. Schließlich war bereits im Programm 2017 der Kampf gegen internationale Steu-

erumgehungsmodelle verankert, mit dem Ziel, dass Besteuerung dort erfolgen soll, wo die Wertschöpfung²⁰ liegt.

Auch im Regierungsprogramm 2013 war der Kampf gegen internationale Steuergestaltungs- bzw. Steuerumgehungspraktiken als Ziel verankert. Im Gegensatz zu den nachfolgenden Programmen wurden diesbezüglich auch konkrete unilaterale Maßnahmen in Aussicht genommen, wie Einschränkungen der Möglichkeiten zur Firmenwertabschreibung und zur Verlustverwertung von ausländischen Tochterunternehmen im Rahmen der Gruppenbesteuerung, sowie Abzugsverbote für Lizenzzahlung bei Nicht- oder Niedrigbesteuerung auf Ebene des/der Empfänger*in. Interessant ist, dass in diesem Programm zwar mehr Transparenz bezüglich internationaler Anlegerkonstruktionen gefordert wurde, gleichzeitig aber ein explizites Bekenntnis zur Erhaltung des Bankgeheimnisses und zur Beibehaltung der Abgeltungssteuerabkommen mit Liechtenstein (BGBl. III 301/2013 idF BGBl. III 9/2017) und der Schweiz (BGBl. III 192/2012, aufgehoben durch BGBl. III 6/2017) erfolgte. Die Erhaltung von guten Wettbewerbsbedingungen für Österreich mit Drittstaaten wie der Schweiz, Andorra, Liechtenstein, Monaco und San Marino im Bereich der Besteuerung von Finanzanlagen war der Regierung ebenso ein Anliegen wie die Verhinderung von Steuerumgehungen unter Ausnutzung von Offshore- oder Steueroasen-Konstruktionen. Im Gegensatz zu den beiden nachfolgenden Programmen wurde eine Senkung des Körperschaftssteuersatzes nicht in Aussicht genommen.

Während das Regierungsprogramm 2008 Änderungen in der Besteuerung unternehmerischer Tätigkeit in einem internationalen Kontext nicht ansprach, wurde im Regierungsprogramm 2006 eine Steuerreform in Aussicht genommen, bei der die Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit des Wirtschaftsstandortes als erste Priorität aufscheint. Konkrete Maßnahmen wurden jedoch nicht definiert. Interessant ist, dass im Gegensatz zu nachfolgenden Programmen die Ansiedlung ausländischer Investoren als spezifisches Ziel genannt wurde, was auf eine offensivere Positionierung im Steuerwettbewerb schließen lässt.

Das Attraktivieren des Wirtschaftsstandortes war bereits 2000 erstes Ziel einer geplanten Steuerreform, ohne aber konkrete Maßnahmen zu nennen. Im nachfolgenden Regierungsprogramm 2002 erfolgte eine

Konkretisierung. Die Erhöhung der Standortattraktivität wurde als eines der durch die Reform zu erreichenden Ziele genannt. In die folgende Legislaturperiode fielen auch die Senkung der Körperschaftssteuer von 34 auf 25 Prozent sowie die Einführung der Gruppenbesteuerung mit der Möglichkeit zur konzerninternen Konsolidierung der steuerlichen Ergebnisse. Beide Maßnahmen bewirkten deutliche Vorteile in der Besteuerung von unternehmerischen Gewinnen, sofern sie durch eine Kapitalgesellschaft erwirtschaftet wurden.

Zusammenfassend ergibt sich daher folgendes Bild:

- Die vergangenen Regierungen versuchten Österreich aktiv im Steuerwettbewerb zu positionieren. Sie waren sich der Bedeutung der Ertragsbesteuerung bei der Standortwahl von Unternehmen bewusst und versuchten deshalb, ein ‚konkurrenzfähiges‘ Steuerrecht zu formulieren. Steuerwettbewerb zwischen Staaten wurde nicht als grundsätzlich schlecht bewertet, gleichzeitig anerkannten die Regierungen die Notwendigkeit der internationalen Koordination steuerlicher Maßnahmen.
- Die Regierungen verfolgten keine aggressive Strategie, die schwerpunktmäßig darauf abgezielt hätte, die Verlagerung von (künstlichen oder realen) Gewinnen aus dem Ausland nach Österreich zu unterstützen. So sieht keines der Programme die Einführung von besonderen Steuerprivilegien für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen oder bestimmte Arten an Einkünften vor. Auch die Einführung eines Patentbox-Regimes wurde lediglich diskutiert, aber nie als Ziel formuliert, obwohl zahlreiche andere europäische Staaten über derartige Programme verfügten. Das Steuerrecht als ein Instrument zu benutzen, um aktiv den Zuzug von Unternehmen nach Österreich zu forcieren, wird nur im Regierungsprogramm 2006 ausdrücklich genannt.
- Die Politik Österreichs im internationalen Steuerrecht war in den vergangenen 20 Jahren relativ stabil. In keinem der Regierungsprogramme wird eine notwendige Veränderung des strategischen Ansatzes der Vorgängerregierung artikuliert, wenngleich jede Forderung nach einer Reduktion der steuerlichen Belastung von unternehmerischen Gewinnen einen gewissen Bruch mit der bisherigen Politik bedeutet. Diese Stabilität verwundert nicht weiter, da im gesamten Zeitraum die ÖVP an der Regierung beteiligt

²⁰ Damit folgt man einem breiten Grundkonsens in der OECD, es gibt aber auch kritische Stimmen, siehe etwa Lennard (2018) und Das (2020).

war, die auch durchgängig den Finanzminister (und eine Finanzministerin) nominierte, mit Ausnahme der Zeit zwischen 2000 und dem Eintritt von Karl-Heinz Grasser in das Regierungsteam der ÖVP als parteiloser Minister im Jahr 2002.

Im Kampf gegen aggressive Steuergestaltungen und Steuerumgehungen war es immer ein Ziel Österreichs, internationalen Standards zu folgen. Davon unabhängig war die Umsetzung dieser Standards mitunter zögerlich oder blieb auf den völkerrechtlich verpflichtend einzuhaltenden Teil beschränkt. Bei der Formulierung neuer internationaler Standards war Österreich mitunter zurückhaltend, insbesondere im Bereich der Transparenz: So hat die Aufrechterhaltung des Bankgeheimnisses lange Zeit oberste Priorität genossen. Nichtsdestotrotz erlaubte die österreichische Strategie auch ein Übererfüllen von internationalen Standards. Dies geschah etwa 2014 durch die Einführung eines Abzugsverbotes für Zins- und Lizenzzahlungen, die im Empfängerstaat nicht vergleichbar besteuert werden, oder eine 2019 beschlossene, international nicht abgestimmte Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft.

- Grundsätzlich sieht es die österreichische Steuerpolitik als ihre Aufgabe, den nationalen Wohlstand zu vermehren. Die Auswirkungen auf sogenannte Entwicklungsländer (und damit u. a. auf die globale Armutsbekämpfung) bzw. Ziele der Entwicklungszusammenarbeit finden in der strategischen Ausrichtung der Steuerpolitik keine Berücksichtigung.

Unternehmensbesteuerung in Österreich

Im Folgenden sollen nun einige konkrete Aspekte des österreichischen Steuerrechts beleuchtet werden. Der Fokus liegt zunächst auf dessen grundsätzlichen Prinzipien, dann auf den Einkünften aus Kapital und immateriellen Wirtschaftsgütern, da diese wegen ihrer Mobilität als besondere Treiber von Gewinnverlagerungen (OECD, 2015b) gelten. Ergänzend erfolgt ein Blick auf internationale Transparenz und die österreichische Abkommenspolitik. All diese Aspekte werden vor dem Hintergrund der Spillover-Effekte, die von der jeweiligen Materie ausgehen können, beleuchtet.

Grundsätze in der Unternehmensbesteuerung

Zunächst erfolgt eine allgemeine Betrachtung der Grundsätze der Unternehmensbesteuerung. Diese

sind, abgesehen von direkten durch sie erzeugten Spillover-Effekten, auch für das weitere Verständnis relevant.

Zwei Systeme in der Ertragsbesteuerung, die parallel zur Anwendung kommen, sind zu unterscheiden:

- Direkte Zurechnung der Erträge zu einer natürlichen Person (im Falle von Personengesellschaften und Einzelunternehmen; Mitunternehmerschaft – Durchgriffsprinzip).
- Zurechnung der Erträge zu einer Körperschaft (im Falle von Kapitalgesellschaften; Einkünfte der Gesellschafter aus der Gesellschaft, also Dividenden, werden getrennt besteuert – Trennungsprinzip).

Für die Frage, nach welchem System besteuert wird, gilt die Maßgeblichkeit des Zivilrechts. Die Wahl der Rechtsform entscheidet somit, in welcher Form Erträge besteuert werden.

Werden Einkünfte direkt einer natürlichen Person zugerechnet, erfolgt eine einmalige Besteuerung bei dem/r Empfänger*in der Einkünfte unter Anwendung des progressiven Steuersatzes. Bei Zurechnung an eine Körperschaft erfolgt vorerst eine Besteuerung auf Ebene der Körperschaft, und erst bei Zufluss (Ausschüttung) an die Anteilseigner*innen eine zweite Besteuerung, wobei jeweils reduzierte Steuersätze zur Anwendung kommen. Theoretisch sollten beide Ansätze zu einer vergleichbaren (Gesamt-)Besteuerung führen; die Wahl der Rechtsform sollte somit aus rein wirtschaftlichen Überlegungen getroffen werden können. Praktisch eröffnet sich für den/die Steuerzahler*in aber ein Gestaltungsspielraum, der insbesondere bei hohen Einkünften, die nicht aus einer höchstpersönlich zu erbringenden Leistung stammen, zur Steuerreduktion genutzt werden kann.

Das österreichische Steuerrecht unterscheidet in beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht. Unbeschränkt steuerpflichtig sind Steuerzahler*innen mit einem persönlichen Bezug zu Österreich, beschränkt jene mit einem sachlichen Bezug. Unbeschränkt Steuerpflichtige unterliegen in Österreich mit ihrem Welt-einkommen der Steuerpflicht, eine daraus resultierende Doppelbesteuerung wird entweder durch bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen oder durch § 48 Abs 5 Bundesabgabenordnung (BAO) in Verbindung mit den entsprechenden Verordnungen vermieden. In der akademischen Literatur wird oftmals zwischen territori-

alem und globalem Ansatz in der Besteuerung unterschieden. Österreich verwirklicht keine der beiden Modelle in Reinform. Österreich befreit Beteiligungserträge bei Körperschaften aus dem Ausland und bevorzugt die Befreiungsmethode zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung. Diese Elemente sprechen für ein territoriales System; die jüngst eingeführte Hinzurechnungsbesteuerung (BGBl. I 62/2018) spricht demgegenüber aber für ein globales Modell.

Im Bereich der Körperschaften kommt gemäß § 22 Abs 1 Körperschaftssteuergesetz (KStG) ein einheitlicher Steuersatz von 25 Prozent zur Anwendung. Dieser stand in den vergangenen Jahren immer wieder zur Diskussion, da ihm eine Signalwirkung im Standortwettbewerb zugeschrieben wird. (Unabhängiger wissenschaftlicher Beirat, 2019; WKO, 2020) Bei der Ertragsbesteuerung von natürlichen Personen gibt es eine progressive Besteuerung, der Einkommensteuersatz bestimmt sich nach § 33 Abs 1 Einkommenssteuergesetz (EStG)²¹. Um die Vergleichbarkeit herzustellen, werden Gewinnausschüttungen der Körperschaft nach § 27 EStG mit 27,5 Prozent²² besteuert, sodass in der Gesamtbetrachtung eine vergleichbar hohe Ertragsbesteuerung wie bei der direkten Zurechnung zu einer natürlichen Person entsteht. Der Vorteil der Körperschaften besteht somit im Wesentlichen darin, den Besteuerungszeitpunkt gestalten zu können. Das setzt aber voraus, dass die wirtschaftlichen Verhältnisse der Anteilseigner*innen dies erlauben und Teile des Gewinnes thesauriert werden, also im Unternehmen verbleiben können, weil sie nicht zur unmittelbaren Lebenshaltung erforderlich sind.²³

Aktuell gibt es insbesondere auch zur Höhe des Steuersatzes eine öffentliche politische Diskussion. Im Rahmen der künftigen Steuerreform soll nicht nur der progressive Einkommensteuersatz, sondern auch der Körperschaftssteuersatz gesenkt werden, wodurch ganz bewusst ein Anreiz geschaffen werden soll, Investitionen in Österreich vorzunehmen.²⁴ Durch die Absenkung

des Steuersatzes können Spillover-Effekte der Bemessungsgrundlage generiert werden, wenn Unternehmen versuchen, einen höheren Anteil ihrer Gewinne in Österreich zu erwirtschaften und zu versteuern. Es können aber auch strategische Spillover-Effekte entstehen, wenn andere Staaten mit ähnlichen Absenkungen der Steuersätze reagieren.

Bei der Höhe des Steuersatzes gibt es grundsätzlich keinen internationalen Standard. Aus Arbeiten der OECD und der EU kann aber durchaus ein grundsätzliches Verständnis abgeleitet werden, was derzeit unter einem niedrigen Steuersatz verstanden wird. Ein solcher Niedrigsteuersatz wird meist zwischen 10 und 15 Prozent angenommen.²⁵ Liegt der Steuersatz niedriger, erscheinen Gegenmaßnahmen als zulässig. Der österreichische Steuersatz ist derzeit (noch) deutlich über solchen Grenzen²⁶ und soll auch im Rahmen der aktuellen Reformüberlegungen nicht darunter abgesenkt werden. Der Anreiz, Gewinne dort zu erzielen, wo nominelle Steuersätze niedrig sind, liegt auf der Hand. Gleichzeitig ist aber unbestritten, dass der Steuersatz nicht der ausschließlich entscheidende Faktor bei der Standortentscheidung von Unternehmen ist.²⁷ Der nominelle Steuersatz hat jedenfalls Signalwirkung. Die letztlich entscheidende effektive Besteuerung hängt aber genauso von den Regeln zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage (also der Steuerbasis) ab, die jedoch deutlich komplexer sind als die Bestimmung eines Steuersatzes. Zur Wirkung des Steuersatzes auf unternehmerisches Verhalten gibt es bereits zahlreiche wissenschaftlichen Untersuchungen. (u.a. Heckemayer/Overesch, 2012)

Exkurs: Gruppenbesteuerung

Grundsätzlich ist die Ertragssteuer für jedes Steuersubjekt individuell zu berechnen. Eine Ausnahme gibt es im Bereich der Körperschaftssteuer im Rahmen der Gruppenbesteuerung. Sie erlaubt es, mehrere individu-

21 Maximalsteuersatz 50 Prozent bei Einkünften über 90.000 Euro.

22 Gibt es eine inländische Zahlstelle, so erfolgt der Steuerabzug direkt an der Quelle im Rahmen der KEST. Handelt es sich um inländische Kapitalerträge, entfaltet die KEST Abgeltungswirkung (sog. Endbesteuerung).

23 Dieser Gestaltungsspielraum macht auch die Notwendigkeit der Beibehaltung einer Körperschaftsbesteuerung ersichtlich.

24 Ob eine Steuersenkung tatsächlich zu einer vermehrten Investitionstätigkeit führt, ist in der wissenschaftlichen Literatur allerdings umstritten.

25 Im Entwurf der OECD zu Global Anti-Base Erosion (GloBE) Besteuerung wird beispielhaft ein 15 Prozent Steuersatz verwendet; Österreich verweist auf 12,5 Prozent bei der Hinzurechnungsbesteuerung und dem Methodenwechsel bzw. einer effektiven Besteuerung von weniger als 10 Prozent in § 12 KStG.

26 OECD (2013) enthält eine Darstellung der Entwicklung der globalen Steuersätze vgl. dazu auch die umfangreichen Daten der OECD Steuerstatistik: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>.

27 Vgl. IMF/OECD (2017), dieser Report enthält umfangreiche Daten zu Steueraspekten bei Standortentscheidungen.

elle Körperschaften für Zwecke der Ertragsbesteuerung zu konsolidieren. Diese Möglichkeit wurde 2004 eingeführt, bestand aber – in eingeschränktem Ausmaß – bereits zuvor im Rahmen der Organschaft.

In erster Linie ermöglicht die Gruppenbesteuerung eine zeitliche Verschiebung der Besteuerung, wenn einzelne Gruppenmitglieder Verluste verzeichnen. Verluste ausländischer Töchter von österreichischen Unternehmen können also in Österreich steuermindernd geltend gemacht werden. Final soll die Steuerlast von Gruppen nicht geringer sein als von unabhängigen Körperschaften. Jedoch kann allein die Möglichkeit der Verschiebung des Besteuerungszeitpunktes in die Zukunft schon einen erheblichen Vorteil bringen, wenn dadurch eine geringere Belastung des Cash-flows bewirkt wird. Zwei Besonderheiten sind jedenfalls hervorzuheben, welche die Gruppenbesteuerung zu einem sehr attraktiven Instrument machen bzw. gemacht haben: Zum einen können²⁸ nach § 9 Abs 6 KStG auch Verluste der ersten ausländischen Konzernebene (das sind Tochterunternehmen, nicht aber Einzelunternehmen) in das Gruppenergebnis mit aufgenommen werden, obwohl Gewinne – wegen des Fehlens eines Besteuerungsrechtes – nicht aufzunehmen sind. Zum anderen wurde die Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung auf erworbene Beteiligungen geschaffen – eine Möglichkeit, die sonst nur bei einem Asset Deal²⁹ zur Verfügung gestanden ist. (Mayer/Bodis/Lachmayer, 2019, Rz 951) Die Steuerwirksamkeit der Firmenwertabschreibung wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 wieder abgeschafft. Die Möglichkeit der Verwertung von Auslandsverlusten blieb bestehen und wurde 2015 auf 75 Prozent eingeschränkt.

Bei der Gruppenbesteuerung handelt es sich jedenfalls um eine gezielte Maßnahme im Steuerwettbewerb. In den Gesetzesmaterialien zum Steuerreformgesetz 2005 findet sich mehrfach der ausdrückliche Hinweis, dass durch die Gruppenbesteuerung der Standort Österreich attraktiver gemacht und der Zuzug von ausländischen Headquarters gefördert werden soll. So heißt es beispielsweise: „*Das bedeutet, dass ausländische Verluste (nicht jedoch Gewinne) durch die inländische Gruppemutter verwertet werden können (im Aus-*

maß der Beteiligung). Das ist ein massiver Anreiz, Konzernleitungen mit ihren Forschungseinrichtungen und Know-how-Centern nach Österreich zu holen.“ (451 d.B. XII. GP) Gerade die mit dem Begriff der Know-how-Center angesprochenen immateriellen Wirtschaftsgüter nehmen bei internationalen Gewinnerverlagerungen wegen ihrer Mobilität und der Komplexität der Bewertung eine bedeutende Rolle ein. Zusätzlich wird die Einführung der Gruppenbesteuerung auch mit modernen Gruppenbesteuerungsmodellen im Ausland argumentiert, die ein Nachziehen des österreichischen Gesetzgebers erforderlich machen würden. So heißt es in den Gesetzesmaterialien weiter: „*Österreich erfährt durch moderne Gruppenbesteuerungsregeln anderer Länder einen großen Standortnachteil.*“

Es zeigt sich bei der Gruppenbesteuerung also, dass die Regierung strategische Spillover-Effekte ebenso zur Begründung ihrer Maßnahme heranzog wie solche der Bemessungsgrundlage. Nach Ansicht der Regierung wirkte ein strategischer Spillover-Effekt auf Österreich, der es notwendig machte, die Gruppenbesteuerung einzuführen. Der Gesetzgeber musste demgemäß ‚nachziehen‘, um die Wettbewerbsfähigkeit Österreichs zu verbessern bzw. zu erhalten. Gleichzeitig sollte sich das neue Besteuerungsregime positiv auf die Höhe der in Österreich zu steuernden Gewinne auswirken, indem es Anreize schafft, Konzernfunktionen nach Österreich zu verlagern. Wenig überraschend wird die künstliche Verlagerung von Gewinnen damit nicht direkt angesprochen. Wenn in den Erläuterungen aber von dem Wunsch gesprochen wird, Know-how-Center nach Österreich zu verlagern, wird eine Konzernfunktion angesprochen (Verwaltung von immateriellen Wirtschaftsgütern), die in einem besonderen Maß auch für künstliche Gewinnverlagerungen anfällig ist.

Trotzdem entspricht das System der Gruppenbesteuerung wohl den internationalen Standards zur Besteuerung von unternehmerischer Tätigkeit, soweit solche in diesem Bereich bestehen. In Betracht kommt dabei nur eine Prüfung anhand der OECD-Kriterien für ein sogenanntes ‚Harmful Tax Regime‘ (OECD, 2015a) und der EU Code of Conduct (CoC) Gruppe. Beide setzen eine Abgrenzung von der lokalen Wirtschaft voraus, um

28 Es besteht diesbezüglich ein Wahlrecht - werden Verluste berücksichtigt, ist bei nachfolgenden Gewinnen eine Nachversteuerung vorzunehmen.

29 Beim Asset Deal wird nicht eine Beteiligung an einer Körperschaft übertragen, sondern ein Betrieb oder eine Gruppe an Wirtschaftsgütern, diese sind dann bilanziell zu aktivieren und unterliegen den allgemeinen Bestimmungen zur Abschreibung für Abnutzung.

ein Steuerregime als schädlich einzustufen, was bei der Gruppenbesteuerung nicht der Fall ist.³⁰ Auf Detailspekte der Europarechtskonformität kann im Folgenden jedoch nicht eingegangen werden. (siehe u.a. Mamut/Schilcher, 2009; Petritz, 2009)

Die Besteuerung von Kapitalerträgen in Österreich

Finanzkapital eignet sich zur grenzüberschreitenden Verschiebung von Gewinnen. Es ist mobil und kann daher global ohne relevante Kosten verschoben werden. Dem verschobenen Finanzkapital folgen (in der gegenwärtigen Logik der Gewinnaufteilung) die dem Kapital und den damit verbundenen Funktionen zuzurechnenden Gewinne.³¹ Mit einer günstigen Besteuerung von Kapital werden daher in einem globalisierten Kapitalmarkt leicht Spillover-Effekte generiert. Erfolgt eine Verschiebung nicht real, sondern handelt es sich um eine künstliche Gestaltung, ist dies grundsätzlich in Österreich steuerrechtlich nicht anzuerkennen, denn es gilt der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Im Folgenden erfolgt keine ausführliche Analyse dieser Anti-Missbrauchsbestimmungen, da sie keine Auswirkungen auf mögliche negative Spillover-Effekte von Österreich auf andere Länder haben.

Die Besteuerung von Kapitaleinkünften kann gut anhand von drei Kriterien gegliedert werden:

- Erstens ist zu unterscheiden, ob es sich um einen *inbound* oder *outbound Kapitalfluss* handelt, d. h. ob ein/e ausländische/r Kapitalgeber*in in Österreich investiert (inbound) oder ein/e österreichische/r Kapitalgeber*in im Ausland (outbound).
- Zweitens ist zu unterscheiden, ob es sich bei der Investition um *Eigenkapital* oder *Fremdkapital* handelt. Eigenkapital vermittelt eine Beteiligung am gesamten unternehmerischen Erfolg, d. h. an laufenden Erträ-

gen und Wertsteigerungen. Meist ist mit Eigenkapital auch ein Gestaltungsrecht verbunden. Dem gegenüber wird Fremdkapital mit einem fixen Ertrag (Zinsen) vergütet, der unabhängig vom unternehmerischen Erfolg zu leisten ist.

- Drittens kann eine Gliederung auch nach Maßgabe des Steuersubjektes erfolgen, je nachdem, ob die Einkünfte *einer Körperschaft* oder *einer natürlichen Person* zuzurechnen sind.

Outbound Investments

Investiert eine natürliche Person, die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, im Ausland, so handelt es sich bei den daraus resultierenden positiven Erträgen um Einkünfte aus Kapitalvermögen. Diese werden nach § 2 Abs 3 iVm § 27 EStG besteuert, sofern das Investment nicht im Rahmen einer unter eine andere Einkunftsart fallende Tätigkeit erfolgt. Erfolgt das Investment in Form von Fremdkapital, handelt es sich bei den Erträgen um Zinsen. Erfolgt es in Form von Eigenkapital, handelt es sich bei den Erträgen um Dividenden. Realisierte Wertsteigerungen, beispielsweise wenn eine Beteiligung mit Gewinn verkauft wird, sind seit einer Neuregelung im Budgetbegleitgesetz (BBG) 2011 ebenfalls zu berücksichtigen. Ob solche Einkünfte mit Quellensteuern belastet sind, hängt zunächst vom Ursprungsland der Zahlungen ab. Die Möglichkeit der Anrechnung auf die österreichische Steuerschuld richtet sich wiederum nach dem jeweils anzuwendenden DBA.³²

Erfolgt das outbound Investment durch eine Körperschaft in Form von Eigenkapital, so würden die entsprechenden laufenden Erträge grundsätzlich das steuerpflichtige Einkommen erhöhen. Es besteht aber eine wichtigste Ausnahme: die Steuerfreiheit von Beteiligungserträgen nach § 10 KStG. Diese Befreiung soll eine Mehrfachbesteuerung in einem mehrgliedrigen Konzern vermeiden³³. Die Befreiung gilt unabhängig vom Beteiligungsausmaß und der Behaltdauer für Erträge

30 Weder in der Liste der geprüften Regime der EU CoC Group (EU Council, 2019) noch in den Veröffentlichungen der OECD findet sich ein Hinweis, dass die Gruppenbesteuerung geprüft worden wäre.

31 Dies jedoch unter dem Vorbehalt der tatsächlichen Wahrnehmung der entsprechenden Funktionen. Siehe dazu insbesondere die jüngsten Arbeiten der OECD zu Bewertung von Risiken und Finanztransaktionen in den OECD Verrechnungspreisrichtlinien.

32 Grundsätzlich richtet sich die österreichische DBA Politik diesbezüglich nach dem OECD-Musterabkommen, das sowohl bei Dividenden als auch bei Zinsen ein geteiltes Besteuerungsrecht vorsieht. Bei Dividenden wird je nach Beteiligungsausmaß (Grenzwert 25 Prozent) zwischen 5 und 15 Prozent unterschieden und bei Zinsen sind 10 Prozent vorgesehen.

33 Das erwünschte Ausmaß der Besteuerung wird dann erreicht, wenn einmal auf der Ebene der operativ tätigen Körperschaft besteuert wird, einmal auf der Ebene der Anteilnehmer*innen. Die Besteuerung der Zwischenebene würde eine entsprechende Untergliederung von Konzernen wirtschaftlich praktisch unmöglich machen.

aus einem Auslandsinvestment ebenso wie bei einer Inlandsinvestition, zumindest sofern es sich entweder um eine EU-Körperschaft³⁴ handelt oder um eine Körperschaft aus einem Drittstaat, wenn mit diesem eine umfassende Amtshilfe³⁵ besteht. Wertsteigerungen der Beteiligung erhöhen zum Zeitpunkt der Realisierung die steuerliche Bemessungsgrundlage, Wertverluste verringern sie – wobei Wertverluste schon vor Realisierung im Rahmen einer Teilwertabschreibung³⁶ berücksichtigt werden können.

Eine Sonderregelung besteht für sogenannte internationale Schachtelbeteiligungen nach § 10 Abs 2 KStG, bei der sowohl ein Beteiligungsausmaß von mindestens 10 Prozent als auch eine Mindestbeholdendauer von einem Jahr erfüllt sein müssen. Die Besonderheit der internationalen Schachtelbeteiligung ist ihre Steuerneutralität. Für sie sind nicht nur laufende Erträge von der Besteuerung ausgenommen, sondern alle Wertveränderungen der Beteiligung bleiben außer Ansatz.³⁷ Es besteht jedoch auch für internationale Schachtelbeteiligungen die Möglichkeit, zur Steuerpflicht der Wertänderungen (einmalig) zu optieren. Wird eine Beteiligung mit Fremdkapital finanziert, so ist der Zinsaufwand ungeachtet der Steuerfreiheit der damit zusammenhängenden Erträge steuerwirksam abzugsfähig. Nach § 10 Abs 4 KStG gilt die Steuerbefreiung der Beteiligungserträge jedoch dann nicht, wenn die Zahlung im Quellenstaat abzugsfähig war, also im Quellenstaat als Fremdkapital behandelt wurde. Somit wird eine Doppel-Nichtbesteuerung verhindert.

Die Beteiligungsertragsbefreiung wird im internationalen Kontext durch zwei Anti-Missbrauchsregelungen ergänzt. Um unerwünschte Ergebnisse zu vermeiden sieht § 10a KStG einerseits den Methodenwechsel und andererseits die Hinzurechnungsbesteuerung vor. Beim Methodenwechsel wird der Beteiligungsertrag nicht mehr von der Steuer befreit, sondern die im Ausland darauf entfallene Steuer wird auf die österreichische Steuerschuld angerechnet (Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode). Bei der Hinzurechnungsbesteuerung werden die Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft, an der eine Beteiligung besteht, unmittelbar dem/der österreichischen Anteilseigner*in zugerechnet. Beide Bestimmungen setzen das Erzielen

von Passiveinkünften sowie ein niedriges Besteuerungsniveau (Mayer/Bodis/Lachmayer, 2019, Rz 1007/1) von nicht mehr als 12,5 Prozent im anderen Staat voraus. Zusammenfassend unterscheiden sich die beiden Anti-Missbrauchsbestimmungen in folgenden drei Punkten:

- Die Hinzurechnungsbesteuerung erfordert die Substanzlosigkeit (keine substantielle wirtschaftliche Tätigkeit), und
- sie greift erst ab einem höheren Beteiligungsausmaß von mehr als 50 Prozent.
- Der Methodenwechsel wirkt demgegenüber erst nach einer Gewinnausschüttung.

Erfolgt ein outbound Investment einer österreichischen Körperschaft durch Fremdkapital, sind die (Zins-) Einkünfte nach Maßgabe des § 7 Abs 3 KStG üblicherweise den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.

Inbound Investments

Wird von einer nicht in Österreich ansässigen natürlichen Person in Österreich investiert (inbound Investment), ist wiederum zwischen Fremdkapital und Eigenkapital zu unterscheiden. Außerdem ist zu beachten, ob das Investment im Rahmen einer breiteren wirtschaft-

BOX 4

FRAU X AUS DEUTSCHLAND INVESTIERT IN DIE ÖSTERREICHISCHE AT GESELLSCHAFT

Frau X kann dies entweder durch Gewährung eines Geschäftsdarlehens tun, oder sie erwirbt eine Beteiligung an der Gesellschaft und schießt dann frisches (Eigen-) Kapital zu. Frau X bezieht in weiterer Folge entweder Zins- oder Dividendenerträge aus ihrer Investition; das Vorliegen einer entsprechenden (beschränkten) Steuerpflicht in Österreich ist zu prüfen. Unterhält X bereits eine Zweigniederlassung (Betriebsstätte) in Österreich, sind die Einkünfte mitunter dieser Tätigkeit zuzurechnen.

34 Siehe Anlage 2 zum EStG.

35 Im Rahmen eines Doppelbesteuerungsabkommens oder eines entsprechendem anderen multilateralem Vertrag.

36 Nach Maßgabe von § 13 Abs 3 KStG sind Teilwertabschreibungen auf 7 Jahre aufzuteilen.

37 Mit der Ausnahme von endgültigen Verlusten siehe Mayer/Bodis/Lachmayer (2019), Rz. 1003.

lichen Tätigkeit erfolgt und daher daraus resultierende Erträge einer anderen Einkunftsart (wie insbesondere den sog. Einkünften aus Gewerbebetrieb) zuzurechnen wären.³⁸ Dieser Fall der Zuordnung zu einer breiteren betrieblichen Tätigkeit wird an dieser Stelle aber nicht weiter beleuchtet.

Nachdem das Investment in diesem Fall nicht durch eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Person erfolgt ist, richtet sich die Steuerpflicht nach Maßgabe der Regelungen zur beschränkten Steuerpflicht bei Einkünften aus Kapitalvermögen in § 98 Abs 1 Z 5 EStG. Dividenden und Zinsen sind entsprechend dieser Bestimmung im Wesentlichen dann steuerpflichtig, wenn eine Verpflichtung zum Abzug der KESt bestanden hat. Ausdrücklich ausgenommen von der beschränkten Steuerpflicht sind Zinsen, 1. die nicht von einer natürlichen Person erzielt werden, 2. die von Personen erzielt werden, die in den Anwendungsbereich des EU-Quellenbesteuerungsgesetzes fallen, und 3. Zinsen, deren Schuldner*innen weder Wohnsitz noch Geschäftsleitung oder Sitz im Inland haben noch eine inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstitutes sind. Die inländische beschränkte Steuerpflicht von Zinsen und Dividenden wird zusätzlich regelmäßig durch Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt, also maximal 10 Prozent im Falle von Zinsen und maximal 5 bis 15 Prozent bei Dividenden.

Die beschränkte Steuerpflicht von Zinserträgen wurde erst durch das Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 2014 eingeführt. Begründet wurde dieser Schritt mit der Notwendigkeit einer Lückenschließung, da sowohl für in Österreich ansässige (also unbeschränkt steuerpflichtige) als auch für beschränkt steuerpflichtige Personen aus anderen EU-Mitgliedsstaaten (im Rahmen des EU-Quellenbesteuerungsgesetzes) eine Steuerpflicht bestanden hat, und dem Gesetzgeber eine Ausnahme von Drittstaats-Bürger*innen nicht gerechtfertigt erschien. (24 der Beilagen XXV. GP) Durch die Maßnahme erwartete sich der österreichische Gesetzgeber jährliche Mehreinnahmen in der Höhe von 5 Millionen Euro (3/ME XXV. GP), was sich je nach anzuwendendem DBA negativ auf das Steueraufkommen des Partnerstaates auswirken kann.

Erfolgt das inbound Investment durch eine ausländische Körperschaft, ist die Rechtslage etwas anders. Grundsätzlich gilt die Definition der beschränkten Steuerpflicht nach § 21 KStG, die jener für natürliche Personen entspricht; es sind aber folgende Besonderheiten zu beachten: Bei Dividenden entfällt der Abzug der KESt nach § 94 Z 2, wenn die investierende Gesellschaft eine Rechtsform besitzt, die in Anhang 2 zum EStG genannt wird,³⁹ und wenn eine mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von zumindest 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital bestanden hat. Die beschränkte Steuerpflicht der Dividenden besteht aber nur dann, wenn die KESt einzubehalten ist. Bei Zinszuflüssen sind juristische Personen ausdrücklich von der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 Abs 1 Z 5 EStG ausgenommen. Der Abzug der KESt unterbleibt also, allerdings nur, wenn der/die Empfänger*in der/dem Schuldner*in unter Nachweis seiner/ihrer Identität schriftlich erklärt, dass die Kapitaleinkünfte als Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes zu erfassen sind.

Bei inbound Investments in Form von Fremdkapital ist schließlich die Abzugsfähigkeit der entsprechenden Zinsen bei dem/der Zahler*in zu prüfen. Fremdkapitalzinsen sind in Österreich grundsätzlich abzugsfähig, es bestehen aber zwei Einschränkungen:

- Nicht abzugsfähig sind Zinsen, wenn der/die Empfänger*in mit diesen Erträgen gar keinem oder einem nominellen oder effektiven (Mayer/Bodis/Lachmayer, 2019, Rz 1019/3) Steuersatz von weniger als 10 Prozent unterliegt (§ 12 Abs 1 Z 10 KStG).
- Fremdkapitalzinsen sind auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie mit der Anschaffung einer Beteiligung in Zusammenhang stehen und die Beteiligung mittelbar oder unmittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen erworben wurde (§ 12 Abs 1 Z 9 KStG).

Durch das Verbot der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen bei dem/der Zahler*in wird ein Ergebnis erzielt, das wirtschaftlich mit einer inländischen Steuerpflicht der Erträge zu vergleichen ist.

Beide genannten Einschränkungen wurden nachträglich eingeführt, um zu vermeiden, dass die Steuerbasis in Österreich (künstlich) verringert wird, da ein entsprechendes Verhalten in der Praxis zu beobachten

³⁸ Zu beachten ist, dass dies die Begründung einer Betriebsstätte in Österreich erforderlich macht.

³⁹ Diese Bestimmung erfolgt in Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie. In Anlage 2 des EStG werden Gesellschaftsformen anderer EU Mitgliedsstaaten aufgelistet.

war. (981 der Beilage XXIV. GP) Die erläuternden Bemerkungen (24 der Beilage XXV. GP) zu § 12 Abs 1 Z 10 KStG führen explizit aus, dass die Maßnahme der Vermeidung konzerninterner Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer dient und im Kontext mit internationalen Initiativen (wie der BEPS-Initiative oder der Arbeit der europäischen Code of Conduct Gruppe) zu verstehen ist. Durch das Abzugsverbot von Zinsen in § 12 Abs 1 Z 10 erwartete man sich im Bundesministerium für Finanzen (BMF) immerhin jährliche Mehreinnahmen in der Höhe von 100 Millionen Euro. Die Maßnahme kann durchaus auch dazu führen, dass ein Investment unterbleibt und keine weiteren steuerpflichtigen Erträge in Österreich generiert werden.

BOX 5

BEHANDLUNG VON ZINSEINKÜNFTE IM FALLE EINES DRITTSTAATSANGEHÖRIGEN

Der Kanadier A gewährt der österreichischen B GmbH ein Darlehen. Die daraus resultierenden Zinseinnahmen unterliegen in Kanada dem Regelsteuersatz, das Abzugsverbot nach § 12 KStG kommt daher nicht zur Anwendung. Der Zinsaufwand ist von der B GmbH gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Variante I: A ist zu 100 Prozent Eigentümer einer Finanzierungsgesellschaft auf der Sonneninsel. Die Sonneninsel besteuert Einkünfte aus Kapitalveranlagungen einheitlich mit 5 Prozent. Das dies unter 10 Prozent liegt, ist in diesem Fall der Zinsaufwand bei der B GmbH in Österreich nicht gewinnmindernd zu berücksichtigen. Die Zinseinnahmen werden also in Österreich besteuert.

Variante II: Wegen der Bestimmung in § 12 KStG investiert A nicht in die B GmbH, sondern in die ungarische H K.F.T.

Die erste Anti-Steuervermeidungsrichtlinie der EU (EU, 2016a) sieht ein weiteres Abzugsverbot von Zinsen, also eine Zinsschranke, innerhalb eines Konzerns vor. Ein Zinsaufwand, der 30 Prozent des EBITDA übersteigt, ist im Konzern nach dieser Rechtslage nicht mehr abzugsfähig. Zur Umsetzung dieser Bestimmung wurde den Mitgliedsstaaten eine Frist bis 31.12.2018 einge-

räumt, die sich aber bei Erfüllung gewisser Voraussetzungen bis 2024 verlängern kann. In Österreich ist man bis 2020 davon ausgegangen, dass diese Voraussetzungen erfüllt seien und die Richtlinie daher noch nicht umzusetzen ist. Diese Rechtsansicht wird jedoch von der EU-Kommission nicht geteilt, die von einer Umsetzungsverpflichtung bis 31.12.2018 ausgeht (Mitterlehner/Panholzer, 2019). Demnach wäre Österreich bei der Umsetzung säumig gewesen. Deshalb zieht der Gesetzgeber Ende 2020 mit der Umsetzung der Zinsschranke durch Einfügen eines neuen § 12a KStG nach.⁴⁰

Die späte Umsetzung bewirkte für Konzerne, die ihre globale Steuerlast durch interne Darlehensvergaben reduzieren, eine günstigere Rechtslage. Sie ermöglichte es, länger umfangreiche Zinsen gewinnmindernd an verbundene Unternehmen zu zahlen, die einer deutlich niedrigeren Besteuerung unterliegen. Unterschreitet diese günstigere Besteuerung jedoch die 10 Prozent-Schwelle, greift das Abzugsverbot in § 12 Abs 1 Z 10. Die aktuelle Rechtslage, nach der noch keine Umsetzung der Zinsschranke in Österreich erfolgt ist, kann auch dazu führen, dass Darlehensvergaben im Konzern gezielt über Österreich strukturiert werden.

Auch im Rahmen der BEPS-Initiative gab es einen Aktionspunkt zur Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen. (OECD, 2015c) In diesem Bereich konnte sich die Staatengemeinschaft jedoch nicht auf einen rechtlich verbindlichen Minimalstandard verständigen. Die entsprechenden Empfehlungen waren daher auch für Österreich nicht zwingend umzusetzen. Die EU Anti-Steuervermeidungsrichtlinie hat auf diese (früheren) Arbeiten der OECD zum Thema Bezug genommen und geht ausdrücklich von einer Vereinbarkeit der Richtlinie mit den Empfehlungen im Abschlussbericht zu Aktionspunkt 4 der BEPS-Initiative aus.

Verrechnungspreisbestimmung bei Kapitaleinkünften

Schließlich sind bei der Frage der Abzugsfähigkeit von Zinsen im Konzern auch die Bestimmungen zur Verrechnungspreisgestaltung zu beachten. Hier kommt der Fremdvergleichsgrundsatz zur Anwendung, der in Österreich primär in der Bewertungsbestimmung des § 6 Z 6 EStG verankert ist. Interpretiert wird diese Bestimmung entsprechend den (veralteten) Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (AÖF 2010/221 idF 2011/22)

⁴⁰ Siehe 492 der Beilagen XXVII. GP - Artikel I.

und nach Maßgabe der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien (OECD, 2017b). Die Verrechnungspreisbestimmungen zielen vorrangig auf die Höhe der abzuziehenden Zinsen ab und nicht auf die grundsätzliche Abzugsfähigkeit. Um die fremdvergleichskonforme Bewertung von Finanztransaktionen zu erleichtern, wurde von der OECD 2020 ein entsprechender Bericht (OECD, 2020c) publiziert, der die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien insoweit ergänzt.

Eine gänzliche Nichtanerkennung von Zinsaufwand ist aus verrechnungspreisrechtlicher Perspektive im Konzern nach der Auslegung der OECD nur dann möglich, wenn die Transaktion in ihrer Gesamtheit nicht dem entspricht, was Fremde (bzw. unverbundene Unternehmen) in einer vergleichbaren Situation wirtschaftlich vernünftig vereinbart hätten. (OECD, 2017b, Ch. I/D.2) Nach der österreichischen Rechtslage wäre ein solcher Fall wohl in erster Linie im Hinblick auf die Missbrauchsbestimmung in § 22 BAO zu prüfen bzw. nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) zum Eigenkapitalersatz (Mayer/Bodis/Lachmayer, Rz 970 ff.), wonach derartige Verträge nach den für Familienverträge entwickelten Grundsätzen zu beurteilen sind.

Spillover-Effekte aus der Besteuerung von Kapital

Spillover-Effekte der Bemessungsgrundlage entstehen dann, wenn das österreichische System der Besteuerung von Erträgen aus Kapital Einfluss auf Investitionsentscheidungen von Unternehmen hat. Entsprechende strategische Spillover-Effekte entstehen, wenn die Steuergesetzgebung in anderen Staaten durch Normen des österreichischen Steuerrechts beeinflusst wurde. Beides ist denkbar. Entscheidend ist bei unternehmerischen Entscheidungen wohl meist eine Gesamtbetrachtung, bei der günstige gegenüber ungünstigen Regelungen abgewogen und mit Bestimmungen in anderen Ländern verglichen werden. Das österreichische Steuerrecht enthält Regelungen, die Investitionen aus oder nach Österreich steuerlich attraktiv machen. Gleichzeitig wurden in den vergangenen Jahren aber auch Maßnahmen gesetzt, die diese Attraktivität einschränken und daher ebenfalls zu berücksichtigen sind. Das macht die Beurteilung komplex und stark vom Einzelfall abhängig. Ähnliches gilt für strategische Spillover-Effekte;

auch hier ist die Beurteilung komplex und nur im Zusammenhang mit Maßnahmen anderer Länder zu beurteilen. Letztlich gehen von jeder der dargestellten Regelung Spillover-Effekte aus, die in anderen Ländern zu einer Verringerung oder Vergrößerung der steuerlichen Bemessungsgrundlage führen können. Eine weitere qualitative Beurteilung der Regelungen erfolgt, soweit dies möglich ist, im nachfolgenden Kapitel.

Besteuerung der Erträge aus immateriellen Wirtschaftsgütern

Wie Finanzkapital können auch immaterielle Wirtschaftsgüter global ohne (signifikante) Kosten verschoben werden. Dadurch eignen sie sich grundsätzlich zur Gewinnverschiebung, wobei diese Möglichkeiten noch durch zwei Faktoren verstärkt werden:

- Erstens sind immaterielle Wirtschaftsgüter schwierig zu bewerten. Die Bewertung eines immateriellen Wirtschaftsgutes hängt üblicherweise stark davon ab, welche Ertragserwartung mit ihm verbunden ist. Als Bewertungsmethode kommt beispielsweise die Discounted Cash Flow (DCF) Methode in Betracht, bei der künftige (potentielle) Erträge auf den Transaktionszeitpunkt abgezinst werden. Informationen über das Wirtschaftsgut haben dabei eine zentrale Bedeutung. Nur wer das Wirtschaftsgut sowie die Marktlage gut kennt, wird eine realistische Bewertung durchführen können. Die Steuerverwaltungen hinken bei der Beschaffung der Informationen den Steuerzahler*innen oft hinterher; es gibt also eine Asymmetrie, die manche Steuerzahler*innen zu ihrem Vorteil nutzen.⁴¹
- Zweitens hat die Bedeutung der immateriellen Wirtschaftsgüter – wie Patente, Markennamen, technisches Know-how (Prozesse etc.) oder Know-how zu Märkten (Marktzugang etc.) – in den vergangenen Jahren zugenommen. Entscheidend für die Ertragskraft eines modernen Unternehmens sind meist immaterielle Wirtschaftsgüter. Diese Entwicklung hat sich durch die Digitalisierung der Wirtschaft weiter verstärkt.⁴²

Bei immateriellen Wirtschaftsgütern kann, ähnlich wie beim Finanzkapital, nach dem Standort des Wirtschaftsgutes und nach der Rechtsnatur des Steuersubjektes unterschieden werden.

41 Dieses Problem wird in den OECD (2017b), Chapter VI, Subchapter D.4. im Rahmen der sogenannten ‚Hard to Value Intangibles‘ aufgegriffen.

42 Siehe dazu Analysen der OECD zur digitalen Wirtschaft, u.a. OECD (2015d) und OECD (2018a).

Immaterielle Wirtschaftsgüter im Inland

Wird ein inländisches immaterielles Wirtschaftsgut durch eine/n ausländische/n Steuerzahler*in genutzt, handelt es sich bei den Lizenzannahmen grundsätzlich um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 EStG. Die Beurteilung erfolgt anders, wenn es sich bei der Erzielung der Lizenzannahmen nur um eine untergeordnete Tätigkeit handelt, beispielsweise im Rahmen einer Geschäftstätigkeit. In diesem Fall sind die Einkünfte nicht gesondert zu bewerten.

Erfolgt die Transaktion durch eine Körperschaft, sind die daraus erzielten Erträge nach Maßgabe des § 7 Abs 3 KStG üblicherweise den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Eine spezifische Sonderbesteuerung⁴³ (insbesondere Patentbox) besteht in Österreich – im Gegensatz zu anderen Ländern – für diese Art von Einkünften nicht.

Die Verwertung eines immateriellen Wirtschaftsgutes durch eine/n Eigentümer*in, der/die nicht in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, führt nur unter eingeschränkten Voraussetzungen zu einer beschränkten Steuerpflicht nach § 98 EStG – und zwar dann, wenn die Wirtschaftsgüter entweder in einem inländischen öffentlichen Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden.

Immaterielle Wirtschaftsgüter im Ausland

Nutzt eine natürliche Person ein im Ausland liegendes immaterielles Wirtschaftsgut, ist dieser Aufwand nach Maßgabe der Definition von Betriebsausgaben in § 4 Abs 4 EStG grundsätzlich zulässig und den positiven Betriebseinnahmen gegenüberzustellen. Das Gleiche gilt, wenn eine Körperschaft ein im Ausland liegendes immaterielles Wirtschaftsgut nutzt, allerdings kann in diesem Fall das Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG⁴⁴ greifen, wenn die Lizenzannahmen im Ausland keiner oder einer Besteuerung unter 10 Prozent unterliegen.

Lizenzannahmen können unter Umständen gemäß § 99 EStG mit einer 20-prozentigen Abzugssteuer be-

legt werden, wenn es sich bei den Lizenzannahmen um solche nach § 28 Abs 1 Z 3 EStG handelt. Solche Zahlungen ergeben sich insbesondere aus der Einräumung der Werknutzung nach dem Urheberrechtsgesetz und der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen. In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob eine beschränkte Steuerpflicht im Inland besteht bzw., in einem zweiten Schritt, inwieweit das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wurde. Dabei ist zu beachten, dass das OECD-Musterabkommen in Artikel 12 kein Besteuerungsrecht im Quellenstaat vorsieht, was auch der österreichischen Abkommenspolitik entspricht. Ist die einbehaltene Quellensteuer höher als das österreichische Besteuerungsrecht nach Anwendung des einschlägigen DBA, hat eine Entlastung zu erfolgen. Dies kann entweder im Rahmen einer Rückerstattung umgesetzt werden, oder es kann die Einbehaltung an der Quelle, nach Maßgabe der DBA-Entlastungsverordnung (BGBl. III 2005/92), direkt unterbleiben.

In immateriellen Wirtschaftsgütern können umfangreiche stille Reserven⁴⁵ enthalten sein, insbesondere dann, wenn sie von einem/einer Steuerzahler*in selbst geschaffen wurden und bilanziell daher gar nicht aufscheinen. Erfolgt der Verkauf eines immateriellen Wirtschaftsgutes mit derartigen stillen Reserven, werden die stillen Reserven bei der Gegenüberstellung von bilanziellem Ansatz und Verkaufserlös realisiert und unterliegen dann der Besteuerung in Österreich. Bei Transaktionen im Konzern besteht ein Risiko für den Fiskus, wenn die Bewertung des immateriellen Wirtschaftsgutes nicht dem Markt entsprechend erfolgte. Durch Unter- bzw. Überbewertung kann die globale Gewinnaufteilung manipuliert werden. Zwar regelt § 6 Z 6 EStG die Bewertung einer solchen Transaktion mit dem Marktpreis, auf die Schwierigkeit bei der Bewertung wurde aber bereits oben verwiesen. Problematisch ist das Nichtaufdecken der stillen Reserven insbesondere dann, wenn das Wirtschaftsgut ins Ausland

43 Patentboxen waren ein beliebtes und global genutztes Instrument zur Stärkung des Holdingstandortes, das auch von europäischen Ländern intensiv genutzt wurde. Entsprechend dem OECD Minimum Standard zu Harmful Tax Practices sind sie gegenwärtig aber nur mehr eingeschränkt und unter zwingender Erfüllung eines Substanzerfordernisses möglich. Auf Patentboxen waren innerhalb der EU bereits vor den BEPS-Ergebnissen die Kriterien der Code of Conduct Gruppe anzuwenden. Sowohl die OECD als auch die EU führten und führen regelmäßige Evaluierungen von Sondersteuerregimen durch, um die Übereinstimmung mit den jeweiligen Grundsätzen zu prüfen.

44 Das Zinsabzugsverbot wurde bereits im Kapitel „Die Besteuerung von Kapitalerträgen in Österreich/Inbound Investment“ ausgeführt.

45 Ist der Verkehrswert eines Wirtschaftsgutes höher als der bilanzielle Wert, entsteht eine sog. stille Reserve, die erst bei Realisierung (z. B. Verkauf) die Steuerbemessungsgrundlage erhöht.

verkauft wurde und daher eine spätere Nachholung der Besteuerung nicht mehr möglich ist.

Verrechnungspreisbestimmung und Einkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern

Transaktionen bezüglich eines immateriellen Wirtschaftsgutes im Konzern sind grundsätzlich gemäß § 6 Z 6 EStG mit einem fremdverhaltenskonformen Preis zu bewerten. Die Ermittlung dieses Preises kann komplex sein und bietet Steuerzahler*innen durchaus einen Gestaltungsspielraum.

BOX 6

BEISPIEL EINER BEWERTUNG IMMATERIELLER WIRTSCHAFTSGÜTER BEI VERBUNDENEN UNTERNEHMEN

*Die X GmbH ist in Österreich ansässig. Im Rahmen einer Umstrukturierung werden alle immateriellen Wirtschaftsgüter von der X GmbH an die Y GmbH verkauft. Y ist in einem Niedrigsteuerland ansässig. In weiterer Folge zahlt die X GmbH eine laufende Lizenzgebühr an die Y GmbH. Die Bewertung der immateriellen Wirtschaftsgüter zum Zeitpunkt des Verkaufes erfolgte auf Basis eines Gutachtens, das von der X GmbH in Auftrag gegeben wurde. Die laufende Lizenzgebühr wird als fixer Prozentsatz von den Umsätzen der X GmbH bemessen. Die X GmbH und die Y GmbH sind über ihre Eigentümer*innenstruktur miteinander verbunden. Wird der Kaufpreis der immateriellen Wirtschaftsgüter niedrig bemessen, die Lizenzgebühr demgegenüber hoch, reduziert sich die Gesamtsteuerlast der Gesellschaften wegen des niedrigeren Steuersatzes im Ansässigkeitsland der Y GmbH.*

Die österreichische Steuerverwaltung orientiert sich an ihren Verrechnungspreisrichtlinien bzw. an den OECD Transfer Pricing Guidelines.⁴⁶ Das auf Ebene der OECD entwickelte DEMPE Konzept (Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation;

also Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Sicherung und Verwertung), wurde nicht in die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien übernommen. Die dem DEMPE Konzept zugrunde liegende Idee, wonach das (wirtschaftliche bzw. zivilrechtliche) Eigentum an den Gütern nicht im Zentrum der Überlegung steht, sondern die Gewinnaufteilung auf Grundlage der wesentlichen Funktionen eines Unternehmens erfolgt, ist aber wohl auch mit der österreichischen Verwaltungspraxis vereinbar. Schließlich folgt die österreichische Verwaltung der „dynamischen Interpretationsweise“ (AÖF 2010/221 idF 2011/22, Kap. 1 Rz 3) von Doppelbesteuerungsabkommen, d. h. die Abkommen werden im Lichte der aktuellen Arbeiten der OECD interpretiert (soweit das im Vertragstext Deckung findet) und nicht ausschließlich vor dem Hintergrund des Diskussionsstandes zum Zeitpunkt der Verhandlungen bzw. der DBA-Unterzeichnung.

Spillover-Effekte aus der Besteuerung immaterieller Wirtschaftsgüter

Spillover-Effekte der Bemessungsgrundlage entstehen dann, wenn unternehmerische Entscheidungen über den Standort eines immateriellen Wirtschaftsgutes durch das Steuerrecht beeinflusst werden. Das ist bei immateriellen Wirtschaftsgütern, die ja geographisch meist nicht gebunden sind, mit Sicherheit der Fall. Wie bei Fragen zur Kapitalallokation wird eine solche Entscheidung wohl auf Basis einer Gesamtbetrachtung der Rahmenbedingungen erfolgen. Das österreichische Steuerrecht sieht keine besonderen Anreize vor, immaterielle Wirtschaftsgüter nach Österreich zu verlagern, begünstigt aber die Forschungstätigkeit in Österreich und fördert damit indirekt auch die Entstehung von Gewinnen in Österreich. Gleichzeitig sieht es mit der Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes und dem Abzugsverbot in § 12 KStG Bestimmungen vor, die eine Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer hemmen. Auch die Beurteilung von strategischen Spillover-Effekten ist komplex. Das österreichische Steuerrecht zur Besteuerung immaterieller Wirtschaftsgüter wird mit großer Wahrscheinlichkeit in steuerpolitische Entscheidungen anderer Länder miteinbezogen, insbesondere in solchen

⁴⁶ Auf Ebene der OECD wurde mit der Entwicklung entsprechender Grundsätze bereits vor der BEPS-Initiative begonnen. Diese Arbeit wurde im Rahmen der BEPS Aktionspunkte 8-10 abgeschlossen (OECD, 2015b).

Ländern, mit denen intensive wirtschaftliche Beziehungen bestehen. Steuerpolitische Maßnahmen im Ausland werden aber meist nicht von einer einzigen Regelung des österreichischen Gesetzgebers abhängen, sondern eine Vielzahl an Ursachen haben.

Internationale Kooperation

In der Steuerpolitik und damit im Steuerwettbewerb kommt der internationalen Kooperation und insbesondere dem internationalen Informationsaustausch eine große Bedeutung zu. Viele der in den vergangenen Jahren entwickelten internationalen Standards oder Empfehlungen können nur umgesetzt werden, wenn entsprechende Informationen auch aus dem Ausland vorliegen. Die Nichtumsetzung von Transparenzstandards kann daher negative Spillover-Effekte begünstigen. Transparenz und Kooperation sind somit wichtige Elemente im internationalen Steuerrecht. Österreich verfolgte diesbezüglich lange eine restriktive Politik und war nur bereit Informationen auszutauschen, soweit dies im Rahmen des strengen innerstaatlichen Bankgeheimnisses zulässig war.

Auf Druck der internationalen Staatengemeinschaft⁴⁷ wurde diese Politik 2009 geändert, und Österreich erklärte sich bereit, den von der OECD entwickelten Standard zum Informationsaustausch umzusetzen. Dafür war eine innerstaatliche Änderung der Rechtslage zum Bankgeheimnis genauso erforderlich wie eine Änderung der Rechtslage zu Inhaberaktien. Zwischenstaatlich erforderte dies die Anpassung zahlreicher österreichischer Doppelbesteuerungsabkommen, was wegen der Form der bilateralen Verhandlungen relativ viel Zeit in Anspruch nahm (und nimmt). Zur Beschleunigung dieses Prozesses hat Österreich 2013 die ‚Convention for Mutual Assistance in Tax Matters‘ (BGBl. III 193/2014) unterzeichnet, wodurch auch mit allen anderen über 140 Unterzeichnerstaaten eine Rechtsgrundlage für den Informationsaustausch gegeben war. Zusätzlich wurden mit einigen Ländern, die wegen ihres spezifischen Steuerrechts nicht für ein vollumfängliches Doppelbesteuerungsabkommen in Frage kamen,⁴⁸ bilaterale Abkommen zum Austausch von Steuerinformati-

onen abgeschlossen (Tax Information Exchange Agreements, TIEAs).⁴⁹ Die innerstaatliche Voraussetzung für die Erfüllung der entsprechenden Auskunftspflichten wurde durch das Amtshilfe-Durchführungsgesetz (ADG) (BGBl. I 2009/102) geschaffen, das insbesondere das Verfahren bei Anfragen zu Bankdaten regelt.

Neben den Bankinformationen beziehen sich Standards zur internationalen Transparenz u. a. auch auf Informationen zum wirtschaftlichen Eigentum von Gesellschaften. Das ist im Besonderen in Bezug auf sogenannte Briefkastenfirmen äußerst relevant, die als weitgehend substanzlose Konstrukte immer wieder im Zusammenhang mit Steuerumgehung bzw. -hinterziehung gebraucht wurden und werden. Die entsprechende österreichische Rechtslage wird immer wieder relativ breit medial diskutiert (Körber/Koschuh, 2020), wobei neben dem Steuerrecht auch strafrechtliche Regelungen und solche zur Vermeidung von Geldwäsche zu prüfen sind. Daher gibt es im Zuge der Umsetzung der 4. und 5. EU-Geldwäsche-Richtlinie in Österreich seit 2018 ein (teilöffentliches) Wirtschaftliches Eigentümer-Register (WiEReg), das angibt, wer tatsächlich die Kontrolle über Unternehmen, Stiftungen und andere Rechtsträger ausübt.⁵⁰

Durch die BEPS-Initiative wurde zusätzlich ein neuer Maßstab bei der Zusammenarbeit bezüglich der Verrechnungspreisdokumentation von internationalen Konzernen geschaffen. In Aktionspunkt 13 (OECD, 2015e) wurde ein neuer Minimalstandard zur Verrechnungspreisdokumentation etabliert, nach dem internationale Konzerne länderweise, nicht-öffentliche Berichte (Country-by-Country Reporting) zu ihrer globalen Tätigkeit erstellen müssen. Der Minimalstandard umfasst nicht nur die substantielle Erstellung der Berichte, sondern auch den automatischen Austausch dieser Reports zwischen den Staaten, in denen der betroffene internationale Konzern Zweigniederlassungen (Betriebsstätten oder Tochterunternehmen) unterhält. In Österreich musste eine entsprechende neue Rechtsgrundlage geschaffen werden, was durch das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG) (BGBl. I 77/2016) die entsprechende Durchführungsverordnung (BGBl. II 419/2016) und die ‚Mehrseitige Vereinbarung zwischen

47 Das Global Forum on Transparency and Exchange of Information in Tax Matters wurde 2009 gegründet und hat 2020 über 160 Mitglieder.

48 Das sind insbesondere Länder die über keine vergleichbare Ertragsbesteuerung verfügen.

49 Eine aktuelle Liste aller entsprechenden Abkommen ist auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen veröffentlicht: <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/internationales-steuerrecht/doppelbesteuerungsabkommen.html>.

50 Mehr Informationen finden sich auf der Seite des BMF: <https://www.bmf.gv.at/services/wiereg.html>.

den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte' (BGBl. III 27/2018) erfolgte. Durch die erhaltene Information soll den einzelnen Staaten eine gezielte Risikoanalyse bei der Verrechnungspreiskontrolle und damit eine effiziente Nutzung von Ressourcen ermöglicht werden. Die österreichische Umsetzung ging über den Minimalstandard hinaus und verankerte auch die Verpflichtung zur Erstellung eines Master Files und eines Local Files für die Unternehmen. Diese Elemente enthalten spezifische Daten zur Kalkulation der Verrechnungspreise; sie sind gemäß dem Endbericht zu BEPS Aktionspunkt 13 vorgesehen, aber nicht vom Minimalstandard umfasst.

Auf EU-Ebene bestehen mit fünf Amtshilferichtlinien⁵¹ gesonderte Rechtsgrundlagen. Durch die Richtlinien wird insbesondere gewährleistet, dass innerhalb der EU der Austausch von Bankinformationen, Steuervorbescheiden (Steuerrulings), länderweisen Berichten (Country by Country Reports) und zu bestimmten meldepflichtigen Gestaltungen automatisch erfolgt. EU-Richtlinien erfordern, im Gegensatz zu völkerrechtlichen Verträgen (wie Doppelbesteuerungsabkommen), eine Umsetzung in nationales Recht, was in Österreich durch das EU-Amtshilfegesetz erfolgt ist. Bestrebungen der EU-Kommission und des Europäischen Parlaments, die länderweisen Berichte auch einer breiteren Öffentlichkeit zugänglich zu machen, scheiterten aber bisher am Widerstand einiger EU-Mitgliedsstaaten (siehe EU-COM, 2016).

Mit den USA besteht ein eigenes Abkommen (BGBl. III 16/2015) zum Austausch von Informationen, das der Umsetzung des US Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) dient. Auf Basis dieses Abkommens haben Kreditinstitute und andere Finanzinstitute aus Österreich gesammelte Informationen über ihre amerikanischen Kund*innen an die US Steuerbehörde (IRS) weiterzuleiten. Diese Information beinhaltet nach dem von Österreich abgeschlossenen Abkommen nicht unmittelbar die Namen der betroffenen Personen (Modell 2 Abkommen). Auf Basis einer solchen Meldung kann aber eine Gruppenanfrage an das österreichische BMF gestellt werden, das in weiterer Folge die konkreten Namen zu übermitteln hat. ((BMF, n.a) Dieses Abkommen sieht im Gegensatz zum Modell 1 Abkommen keinen reziproken Informationsaustausch vor.

Die österreichische Politik verfolgt bezüglich der internationalen Kooperation in Steuersachen das

Ziel, alle internationalen Standards zu erfüllen und damit nicht Ziel von Defensivmaßnahmen anderer Länder zu werden. Bei Nichtumsetzung von FATCA wären beispielsweise Zinserträge österreichischer Steuerpflichtiger aus den USA mit einer 30-prozentigen Quellensteuer belegt worden bzw. wäre es für österreichische Kreditinstitute schwierig gewesen, am amerikanischen Kapitalmarkt vertreten zu bleiben. Keine der zuvor genannten Maßnahmen erfolgt auf Initiative der österreichischen Regierung oder Gesetzgebung, sondern immer in Umsetzung einer internationalen Vorgabe. In den Gesetzesmaterialien zum Amtshilfedurchführungsgesetz heißt es: *„Angesichts dieser Entwicklungen hat Österreich im Interesse der Wahrung der internationalen Reputation sowie der vorbeugenden Abwehr allfälliger wirtschaftsschädigender Defensivmaßnahmen anderer Staaten im Einklang mit den anderen betroffenen Staaten seine auf Grund der bestehenden Bankgeheimnisgesetzgebung zur neuen Fassung des Artikels 26 des OECD Musterabkommens eingebrachten Vorbehalt zurückgezogen.“* (681/A XXIV GP)

Das Bestreben, internationale Standards zu erfüllen, war in den vergangenen Jahren weitgehend erfolgreich, das ist an den Ergebnissen internationaler Reviews zu erkennen. Während Österreich im Jahr 2013 vom Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum) insgesamt noch die zweit schlechteste von vier Noten bekam („Partially Compliant“) (OECD, 2013a; OECD, 2013b), verbesserte sich dieses Ergebnis 2015 um eine Note auf „Largely Compliant“. (OECD, 2015f) Diese Bewertung konnte auch in einer weiteren Prüfung im Jahr 2018 gehalten werden. (OECD, 2018b) Insoweit wurden Fortschritte Österreichs anerkannt; eine Verbesserung der Bewertung auf die Bestnote „Compliant“ war aber nicht möglich, da im Bereich des Registers zum wirtschaftlichen Eigentum sowie bei Informationen, die dem Berufsgeheimnis von Rechtsanwälten und Notaren unterliegen, noch Bedenken bestanden. Schließlich gab es noch Kritik an der Anzahl der standardkonformen Informationsaustauschbestimmungen in den DBA, da in manchen dieser Abkommen noch immer Bestimmungen beinhaltet waren, die nicht dem aktuellen Standard entsprochen haben.

Eine bemerkenswerte Ausnahme vom automatischen Informationsaustausch von Bankdaten besteht noch im Anwendungsbereich des Abgeltungssteuer-

51 EU (2014), EU (2015), EU (2016b), EU (2016c), EU (2018)

abkommens zwischen Liechtenstein und Österreich.⁵² Demnach erfolgt der automatische Austausch der Daten nur nach Ermächtigung durch die betroffene Person. Ein der österreichischen Steuer entsprechender Betrag ist in Liechtenstein an der Quelle einzubehalten und an Österreich zu übermitteln, sodass ein Steueranfall in Österreich nicht eintreten kann. Die Ausnahmeregelung gilt nur für Konten von Vermögensstrukturen, die bis zum 31. Dezember 2016 errichtet wurden.

Spillover-Effekte und internationale Kooperation

Die Bestimmungen zur internationalen Kooperation haben entscheidenden Einfluss auf Spillover-Effekte zur Bemessungsgrundlage. Dieser Einfluss ist indirekt und im Zusammenhang mit den materiellen Bestimmungen des Steuerrechts zu sehen. Das materielle Steuerrecht kann auf internationale Sachverhalte ohne internationale Kooperation nicht sinnvoll oder nur eingeschränkt angewendet werden. Die internationalen Initiativen der vergangenen Jahre im Bereich der steuerlichen Kooperation haben in der Steuerpolitik von Österreich, wie auch vieler anderer Staaten, zu strategischen Änderungen geführt. Diese positiven strategischen Spillover-Effekte konnten nur durch das koordinierte Verhalten vieler Akteure erreicht werden.

Doppelbesteuerungsabkommen

Doppelbesteuerung entsteht aus der gängigen Verwendung von zwei Anknüpfungspunkten für die Annahme eines Besteuerungsrechtes: entweder die Ansässigkeit in einem Staat oder der Bezug von Einkünften aus einem Staat (Quellenstaat). Das Steuerrecht im Ansässigkeitsstaat sieht meist ein Recht vor, die gesamten globalen Einkünfte des/der Steuerpflichtigen zu besteuern. Das Besteuerungsrecht im Quellenstaat be-

schränkt sich auf Gewinne mit Bezug zu diesem Staat. Fallen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat auseinander, wie oftmals bei international tätigen Unternehmen, hat dies die (potentielle) Besteuerung derselben wirtschaftlichen Gewinne in beiden Staaten zur Folge – man spricht dann von einer Doppelbesteuerung.⁵³

Doppelbesteuerung wird durch Doppelbesteuerungsabkommen vermieden. Dabei vereinbaren zwei oder mehr Staaten auf Besteuerungsrechte zu verzichten. Ziel ist, die gesamten Gewinne eines international tätigen Unternehmens (oder auch einer Privatperson) nur einmal zu besteuern. Doppelbesteuerungsabkommen dienen auch dazu, die administrative Kooperation zwischen Staaten zu verbessern. Sie sollen aber keinesfalls dazu dienen, gänzlich unbesteuerte Einkünfte zu generieren (Doppel-Nichtbesteuerung).⁵⁴

Der Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens wirkt sich unmittelbar auf das Steuerrecht der beteiligten Staaten aus. Der Verzicht von Besteuerungsrechten durch die Abkommen führt zu einer Verminderung der jeweiligen Steuereinnahmen. Dieser Aspekt wird in Abkommensverhandlungen teilweise nur unzureichend berücksichtigt, ist aber insbesondere dann von Bedeutung, wenn einer der Staaten auf mehr Steuereinnahmen verzichtet als der andere Staat, oder wenn einer der Staaten den Verzicht auf Steueraufkommen wirtschaftlich schlechter verkraften kann. Zur Frage der Kosten (d. h. Kosten aus dem Verzicht auf Steuerrechte) von Doppelbesteuerungsabkommen gab es in den vergangenen Jahren eine verstärkte Forschungstätigkeit.⁵⁵ Auch in dem Entwurf zu einem Toolkit (PCT, 2020) für Verhandlungen von Doppelbesteuerungsabkommen der Platform for Collaboration on Tax (PCT) wurde dieser Aspekt aufgegriffen.

Mit Doppelbesteuerungsabkommen ist, wie oben erwähnt, auch die Gefahr verbunden, dass sie zu einer völligen Nichtbesteuerung führen. Das kann in zwei Fallgruppen geschehen: Erstens, wenn derselbe Sach-

- 52 Dieses Abkommen zwischen Österreich und Liechtenstein (BGBl. III 301/2013 idF BGBl. III 9/2017) wurde 2013 abgeschlossen, um eine Besteuerung von durch Österreicher*innen gehaltenen Konten in Liechtenstein zu gewährleisten. Es ist einerseits auf künftige Erträge gerichtet, beinhaltet aber auch einen Teil zur Bereinigung von in der Vergangenheit nicht ordnungsgemäß besteuerten Einkünften. Im Gegensatz zu einem vergleichbaren Abkommen mit der Schweiz wird in diesem Abkommen auch die Anerkennung und Besteuerung von Stiftungen geregelt.
- 53 Erfolgt die Doppelbesteuerung beim selben Steuerpflichtigen (Stammhaus und Betriebsstätte), handelt es sich um eine sog. Echte Doppelbesteuerung; erfolgt die Doppelbesteuerung bei unterschiedlichen Steuersubjekten (Tochterunternehmen eines Konzerns) spricht man von einer sog. Wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.
- 54 Im Rahmen des Aktionspunktes 6 der BEPS-Initiative wurde dem OEC D Musterabkommen folgende Präambel vorangestellt: *Intending to conclude a Convention for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this Convention for the indirect benefit of residents of third States)*. (OECD, 2015e)
- 55 U. a. Zolt (2018), Beer/Löprick (2018), Jansky/Šedivý (2018).

BOX 7**BEISPIEL FÜR UNTERSCHIEDLICHE RECHTLICHE BEWERTUNGEN, DIE ZU „TREATY SHOPPING“ FÜHREN KÖNNEN**

Es besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Staaten A und B, das dem OECD-Musterabkommen nachgebildet ist. Während A bei der Interpretation von Artikel 9 den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien folgt, wird in Staat B ein vereinfachter Ansatz verfolgt (wie über viele Jahre in Brasilien, siehe Medaglia, 2014). Dies führt dazu, dass Handelsgesellschaften in Staat A Waren, die sie von verbundenen Unternehmen in Staat B beziehen, höher zu bewerten haben, als dies in Staat B beim Verkäufer erfolgt. In der Höhe des Bewertungsunterschiedes entsteht ein Gewinn, der weder in Staat A noch in Staat B besteuert wurde.

verhalt von den Vertragsstaaten rechtlich unterschiedlich bewertet wird, sodass beide Staaten davon ausgehen, dass kein eigenes Besteuerungsrecht vorliegt, aber der andere Staat eigentlich besteuern dürfte. Zweitens, wenn ein Staat auf ein ihm nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zustehendes Besteuerungsrecht bewusst verzichtet. Die erste Fallgruppe kann mitunter durch ein Konsultationsverfahren, wie es in Artikel 25 Abs 3 des OECD-Musterabkommens (MA) vorgesehen ist, gelöst werden. In der zweiten Fallgruppe ist die fehlende Besteuerung von zumindest einem Staat intendiert, beispielsweise beim Abschluss eines Abkommens mit einem Niedrigsteuerland.

Doppelbesteuerungsabkommen können auch ein Vehikel zum Rechtsmissbrauch sein, zum Beispiel dann, wenn eine bestimmte rechtliche Struktur ausschließlich deswegen gewählt wurde, um in den Anwendungsbereich eines Abkommens zu fallen und entsprechende reduzierte Steuersätze in Anspruch zu nehmen („treaty shopping“).

Im Zuge der BEPS-Initiative wurde versucht in Aktionspunkt 6 (OECD, 2015e) diesem Phänomen entgegenzuwirken. Das OECD-Musterabkommen, wie auch

das der Vereinten Nationen, beinhaltet nun entsprechende spezifische Bestimmungen; mit dem ‚Principal Purpose Test‘ und der ‚Limitation of Benefits (LoB)‘ Klausel soll dem Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen entgegengewirkt werden. In Österreich war dies bereits vor 2015 durch die Rechtsprechung des VwGH zum Abkommensmissbrauch (VwGH, 1997) und der Anwendung des § 22 BAO (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts) weitgehend gewährleistet.

Österreich strebt ein umfangreiches Abkommensnetzwerk an. Durch den Abschluss einer Vielzahl an Doppelbesteuerungsabkommen erwartet sich Österreich, ein vorteilhaftes rechtliches Umfeld für österreichische Unternehmen, die international tätig sind, zu schaffen (Jirousek, 2013). Doppelbesteuerungsabkommen erhöhen die Rechtssicherheit und reduzieren die steuerliche Belastung im Quellenstaat. Das gilt aber nicht nur für österreichische Unternehmen, die im Ausland investieren, sondern im gleichen Maß für ausländische Unternehmen, die in Österreich investieren. So gesehen muss ein Abkommen immer im Lichte der wirtschaftlichen Beziehungen und Verhältnisse der abschließenden Staaten gesehen werden, um beurteilen zu können, wem es einen Nutzen bringt und welche Gefahren es birgt.

Österreich folgt bei der Verhandlung von Doppelbesteuerungsabkommen zu einem großen Teil dem OECD-Musterabkommen und versucht, seine Partner zum weitgehenden Verzicht auf Quellensteuern zu bewegen. Das ergibt sich aus den eingeschränkten Abzugssteuern im innerstaatlichen Steuerrecht,⁵⁶ kann aber dort, wo Investitionsflüsse überwiegend von Österreich in den Partnerstaat fließen, zu signifikanten Einbußen im Steueraufkommen dieses Partnerstaates führen.

Es gibt keinen allgemeinen, bindenden internationalen Standard zur Gestaltung eines Doppelbesteuerungsabkommens, an dem man die österreichischen Abkommen in ihrer Gesamtheit messen könnte. Die Musterabkommen sowohl der Vereinten Nationen als auch der OECD stellen keinen bindenden Standard dar; solche Standards gibt es lediglich in Teilbereichen (wie zur Transparenz, zum Abkommensmissbrauch und zur Konfliktlösung). Dort wo diese Standards durch internationale Foren geprüft werden, hat Österreich sie jeweils erfüllt.⁵⁷

⁵⁶ Wo ein innerstaatliches Steuerrecht an der Quelle nicht besteht, ist es konsequent dieses in Verhandlungen nicht einzufordern, da es nicht genutzt werden könnte.

⁵⁷ Zur Transparenz siehe das vorangegangene Kapitel. Zur Konfliktlösung siehe OECD, 2020d und OECD, 2020e.

Aus den Gesetzesmaterialien zu Doppelbesteuerungsabkommen gehen die Erreichung der Konformität mit internationalen Standards und die Stärkung des österreichischen Wirtschaftsstandortes als klarer Zweck hervor.⁵⁸ Dabei wird in den Gesetzesmaterialien nicht unbedingt auf die spezielle wirtschaftliche Situation eingegangen. Der Grad der wirtschaftlichen Entwicklung des Partnerstaates, oft gemessen am BIP pro Kopf, scheint daher nur einen untergeordneten Einfluss auf die Ausgestaltung eines Abkommens zu haben und nicht über die teilweise Akzeptanz von Bestimmungen des Musterabkommens der Vereinten Nationen hinauszugehen. Da etwa Länder mit niedrigem Einkommen oft auch zu niedrige Steuereinkommen lukrieren können, ist der Schutz des Steueraufkommens des Partnerstaates in der österreichischen Abkommenspolitik kein relevanter Faktor. Eine Berücksichtigung solcher, auch entwicklungspolitisch relevanter Fragestellungen erfolgt nicht.⁵⁹

Österreich hat zahlreiche Doppelbesteuerungsabkommen mit sogenannten Entwicklungsländern abgeschlossen. Die meisten dieser Länder liegen im Nahen Osten und in Zentralasien, einige in Südosteuropa – was den wirtschaftlichen Beziehungen Österreichs mit den Ländern dieser Regionen entspricht. Inhaltlich weichen die Abkommen nur unwesentlich von der generellen Abkommenspolitik Österreichs ab, d. h. Österreich versucht auch in diesen Fällen, dem OECD-Musterabkommen so weit wie möglich zu folgen. (Braun/Fuentes, 2014)

Abweichungen gibt es vor allem dann, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen mit einem wirtschaftlich starken Partnerstaat abgeschlossen wurde, der selbst eine vom OECD-Musterabkommen abweichende Politik vertritt.⁶⁰ Aus der weitgehenden Kohärenz der Abkommen lässt sich ableiten, dass die wirtschaftliche Entwicklung in einem Partnerstaat nur beschränkten Einfluss auf die Verhandlungsposition Österreichs hat.

Österreich hat in der Vergangenheit auch mit einigen Niedrigsteuerländern Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen.⁶¹ Ausgehend vom Hauptzweck der Abkommen, der darin besteht die Doppelbesteuerung zu

vermeiden, wären solche Abkommen eigentlich nicht erforderlich, da eine Seite ohnehin nicht oder nur minimal besteuert. Wenn Österreich in einem Abkommen mit einem Niedrigsteuerland auf ein Besteuerungsrecht verzichtet, führt dies zur Generierung von nicht oder lediglich minimal besteuerten Einkünften. Steuerpolitisch ergeben diese Abkommen daher keinen Sinn. Wirtschaftspolitisch können sie aus österreichischer Sicht aber durchaus sinnvoll sein, da der Wirtschaftsstandort Österreich für Unternehmen, die mit den Niedrigsteuerländern verflochten sind, attraktiver wird.

Spillover-Effekte und Doppelbesteuerungsabkommen

Wo Doppelbesteuerungsabkommen zum Zuzug von Unternehmen aus Ländern führen, in denen solche Abkommen nicht bestehen, schaffen sie Spillover-Effekte zur Bemessungsgrundlage; dort wo sie dazu führen, dass andere Staaten auch Abkommen abschließen, schaffen sie strategische Spillover-Effekte. Letztlich können Abkommen auch zu ‚treaty shopping‘ Aktivitäten verleiten, einem Spillover-Effekt zur Bemessungsgrundlage, der keine oder minimale Auswirkungen auf die Realwirtschaft hat.

BOX 8

EIN BEISPIEL FÜR DIE GEWÄHRUNG VON STEUER INCENTIVES

Staat A will den kapitalintensiven Abbau eines Rohstoffes fördern. Da kein inländisches Unternehmen in A über das entsprechende Know-how und Kapital verfügt, wird eine steuerrechtliche Sonderbestimmung eingeführt: Ausländische Unternehmen, die sich in A neu ansiedeln um den Rohstoff abzubauen, die aber in keinem anderen Wirtschaftszweig tätig sind, werden während der ersten drei Jahre ihrer Tätigkeit von der Ertragsbesteuerung in A befreit.

58 Siehe z.B. in der Regierungsvorlage zum DBA mit Deutschland: *Auswirkungen auf den Wirtschaftsstandort Österreich: Die Attraktivität Österreichs als Zielland für Investitionen wird erhöht, weil die für Investitionen maßgebliche Rechtsgrundlage modernisiert wird.* (695 der Beilagen XXI. GP)

59 Diese Abwägung wäre aber wohl im Lichte des §1 Abs 5 Entwicklungszusammenarbeitsgesetz geboten, der lautet: *Der Bund berücksichtigt die Ziele und Prinzipien der Entwicklungspolitik bei dem von ihm verfolgten Politikbereichen, welche die Entwicklungsländer berühren können.* (BGBl. I 49/2002)

60 Vgl dazu insbesondere die Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA oder Japan.

61 Mit Liechtenstein besteht beispielsweise seit 1971 ein Doppelbesteuerungsabkommen.

EINORDNUNG DER ÖSTERREICHISCHEN POSITION

Im Rahmen einer qualitativen Analyse der Teilbereiche des österreichischen Steuerrechts ergibt sich folgendes Bild, das sich weitgehend bereits aus der zuvor dargestellten steuerpolitischen Strategie ableitet:

- Auch ein Blick in die Teilbereiche des Steuerrechts bestätigt, dass sich Österreich seiner Rolle im Steuerwettbewerb bewusst und aktiv darum bemüht ist, ein attraktives rechtliches Umfeld für Unternehmen zu schaffen, die in Österreich tätig sind. Entsprechende Beispiele reichen von attraktiven Steuersätzen über die Gruppenbesteuerung bis hin zu einem besonders umfangreichen Netzwerk an Doppelbesteuerungsabkommen, das auch solche mit Niedrigsteuerländern umfasst. 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.
- In keinem der betrachteten Teilbereiche werden von Österreich besonders aggressive Maßnahmen gesetzt. Regelungen entsprechen entweder internationalen Standards, soweit es solche gibt, oder entsprechen der internationalen Praxis. Die Übernahme internationaler Standards erfolgt allerdings mitunter zögerlich, etwa bei der Bereitschaft zum Informationsaustausch oder bei der Frage der Abzugsbeschränkungen von Zinsaufwendungen im Konzern. Nur selten werden internationale Standards übererfüllt, wie beim Abzugsverbot von Zinsen und Lizenzen oder bei der Implementierung auch jener Teilelemente der Verrechnungspreisdokumentation, die nicht vom Minimalstandard abgedeckt sind. Die wenig aggressive Positionierung Österreichs im Steuerwettbewerb

zeigt sich aber auch daran, was in Österreich eben nicht umgesetzt wurde, wie beispielsweise Sondersteuerregime zu Einkünften aus immateriellen Wirtschaftsgütern (Patentboxen).

- Der Kampf gegen Praktiken der aggressiven Steuervermeidung bis hin zur Steuerumgehung und Steuerrückziehung findet sich in jedem einzelnen der betrachteten Teilbereiche durch spezifische Regelungen wieder. Neben diesen spezifischen Regelungen (z. B. Einschränkungen bei der Beteiligungsertragsbefreiung) kommt auch noch in allen Teilbereichen die generelle Missbrauchsregelung des § 22 BAO zur Anwendung. Die Maßnahmen in diesem Bereich dienen in erster Linie dem Schutz der österreichischen Bemessungsgrundlage. Gleichzeitig verhindern sie aber auch potentielle negative Spillover-Effekte, die von Österreich ausgehen, wenn sie sich gegen aggressive Modelle richten, die zu Gewinnverlagerungen nach Österreich führen könnten. Internationale Initiativen sind auch immer reziprok zu verstehen: Eine Gruppe bekennt sich zu einer bestimmten Steuerpolitik, und je mehr Länder diese tatsächlich umsetzen, desto stärker ist die Wirkung auf Länder, die noch nicht konform sind. Insofern entsteht bei der internationalen Koordination auch ein positiver strategischer Spillover-Effekt.
- Quantitative Analysen zu Auswirkungen steuerpolitischer Maßnahmen auf Partnerstaaten erfolgten bisher im Rahmen der Vorbereitung von Gesetzesinitiativen jedoch nicht, oder diese sind nicht öffentlich zugänglich. Insofern finden Aspekte der Entwicklungszusammenarbeit bisher in der Steuerpolitik auch kaum Beachtung.

SPILOVER-EFFEKTE UND IHRE WIRKUNG AUF SOGENANNTEN ENTWICKLUNGSLÄNDER

Keine Abwägung zwischen Entwicklungshilfe und Standortpolitik

Entwicklungskooperation und die Unterstützung wirtschaftlich schwacher Länder ist Teil der österreichischen Außenpolitik. Eine Abwägung im Einzelfall – zwischen Aspekten der Standortpolitik, der Beachtung der Ziele der Entwicklungszusammenarbeit sowie der Sicherung des österreichischen Steueraufkommens – ist bisher aber offenbar noch nicht erfolgt. Weder in Regierungsprogrammen noch in Materialien zu einschlägigen Gesetzen finden sich entsprechende Hinweise.

Erst wenn eine Abwägung zwischen den unterschiedlichen politischen Zielen erfolgt, besteht die Chance, dass auch Interessen der Entwicklungszusammenarbeit und damit der wirtschaftlich schwächeren Länder in der Steuerpolitik berücksichtigt werden. Warum das besonders wichtig ist, soll im Folgenden kurz dargestellt werden.

Entwicklungsländer und ihre Abhängigkeit von der Unternehmensbesteuerung

Wenn Spillover-Effekte zu einer Reduktion von Steuereinnahmen aus der Ertragsbesteuerung von Unternehmen (insbesondere der Körperschaftssteuer) führen, ist das besonders schädlich für sogenannte Entwicklungsländer, weil sie zu einem höheren Ausmaß von Einnahmen aus der Besteuerung internationaler Unternehmensgruppen abhängig sind. (IMF, 2014) Das folgt einerseits aus der Tatsache, dass zahlreiche rein lokal agierende Unternehmen (noch) nicht steuerlich registriert und somit einem Graubereich der Wirtschaft zuzurechnen sind; andererseits aus den in den vergangenen Dekaden gestiegenen Auslandsinvestitionen in sogenannten Entwicklungsländern.

Vertretung von Interessen in der internationalen Debatte

Lange Zeit waren sogenannte Entwicklungsländer in den Diskussionen zur Gestaltung der internationalen Steuerarchitektur gar nicht vertreten. Als sich eine

solche in den Zwanzigerjahren des vergangenen Jahrhunderts entwickelte, standen viele Gebiete noch unter Kolonialverwaltung. Steuerabkommen-Modelle, die weniger entwickelten Staaten (also Kapitalimporteuren) mehr Besteuerungsrechte eingeräumt hätten, konnten sich auch später nicht durchsetzen, denn die Debatte hatte sich in der zweiten Hälfte des Zwanzigsten Jahrhunderts in das Forum der OECD verlagert, wo nur (reiche) Mitgliedsstaaten vertreten waren. Die Vereinten Nationen konnten in dieser Zeit, trotz vereinzelter Versuche, keine führende Rolle in der Gestaltung und der Aufteilung der Steuerrechte zwischen den Ländern einnehmen.

In den vergangenen Jahren hat sich diese Situation etwas verändert, nicht zuletzt durch die Übertragung weiterer Teile der steuerlichen Arbeit der OECD auf das Inclusive Framework, in dem über 130 Staaten vertreten sind, und das grundsätzlich allen Staaten offensteht. Nichtsdestotrotz ist zu berücksichtigen, dass ein Land seine Position auf der internationalen Ebene nur dann erfolgreich vertreten kann, wenn es über entsprechende materielle und personelle Ressourcen verfügt. Das ist vielen Staaten aber nicht möglich, weshalb ihre Interessen nicht angemessen vertreten werden können.

Für Länder, in denen diese Ressourcen knapp sind, bedeutet dies, dass de facto eine Einflussnahme auf die Reformprozesse im Rahmen von internationalen Initiativen nicht oder nur sehr eingeschränkt möglich ist – selbst dann, wenn sie mit vollem Stimmrecht in entscheidenden Gremien vertreten sind. Gerade in der politischen Ökonomie des internationalen Steuerrechts, mit einer Vielzahl an Akteur*innen und dem Schwerpunkt auf informelle, rechtlich nicht bindende Initiativen, sind Ressourcen zur Artikulierung und Verteidigung von Interessen entscheidend. Die Hör- und Sichtbarkeit der Interessen ärmerer Länder durch Kooperation⁶² und eigene Initiativen zu verstärken war bisher nur eingeschränkt erfolgreich. Die Interessen der sogenannten Entwicklungsländer werden in der internationalen De-

⁶² Dabei spielen regionale Kooperationen zunehmend eine Rolle, insbesondere das African Tax Administration Forum (ATAF) oder das Inter-American Center for Tax Administrations (CIAT); überregional ist die Arbeit der G24 Gruppe zu nennen, die in den vergangenen Jahren ihre Position zu Themen der Steuerpolitik immer wieder formuliert hat.

batte zwar mittlerweile öfter wahrgenommen, die internationale Steuerpolitik konnte dadurch aber bislang nicht entscheidend beeinflusst werden.

Ein zusätzliches Problem bei der Bindung von (ohne hin knappen) personellen Ressourcen in den internationalen politischen Prozessen ist, dass diese Ressourcen dann in anderen Bereichen fehlen können – zum Beispiel auch in solchen Bereichen, wo sie unmittelbar

für die Generierung von Steuereinnahmen verwendet werden. Gibt es nur wenige Expert*innen für internationales Steuerrecht und werden diese beispielsweise nicht in der Steuerprüfung von internationalen Konzernen eingesetzt, sondern auf politischer Ebene, kann das durchaus zu einem erheblichen Verlust an Einnahmen führen.

WÜNSCHENSWERTE MASSNAHMEN AUS ENTWICKLUNGSPOLITISCHER SICHT

Kapazitätsentwicklung unterstützen

Die wohl wichtigste Maßnahme zur Abfederung der negativen Auswirkungen von Spillover-Effekten auf Entwicklungsländer ist, diesen bei der Stärkung ihrer eigenen personellen und organisatorischen Ressourcen zu helfen. Damit sind sie besser in der Lage, ihre Positionen und Interessen in der internationalen Debatte zu vertreten und können gleichzeitig auch die Funktionen wahrnehmen, die Abgabenaufkommen generieren. Dieser Arbeitsstrang wird von allen großen internationalen Organisationen verfolgt und unterstützt⁶³, wobei auch regionalen Organisationen eine besondere Bedeutung zukommt.

Kostenwahrheit

Steuerpolitische Maßnahmen sollten grundsätzlich erst nach Abschätzung der damit verbundenen Kosten und Nutzen gesetzt werden. Im Zusammenhang mit Maßnahmen im internationalen Steuerrecht könnte dies durchaus bedeuten, auch Kosten und Nutzen in einem ausländischen Partnerland zu berücksichtigen. Ergibt eine solche doppelte Kosten/Nutzenabschätzung, dass zwar im eigenen Land der Nutzen überwiegt, im anderen aber signifikante Kosten (durch verlorene Steuereinnahmen) entstehen, könnte dies zu einer insgesamt negativen Bewertung der Maßnahme führen. Insbesondere dann, wenn das entsprechende Partnerland gleichzeitig Empfänger von zwischenstaatlicher Unterstützung ist, wäre eine solche Herangehensweise

sinnvoll. Die Notwendigkeit der Kostenschätzung aller budgetär relevanten Maßnahmen wird sowohl von internationalen Organisationen (IMF, 2018) als auch von vielen Staaten (darunter Österreich⁶⁴) anerkannt.

Politikkohärenz

Jeder Staat verfolgt eine Vielzahl an unterschiedlichen Zielen. Im Steuerrecht ist das Hauptziel grundsätzlich, Steuereinnahmen zu generieren. Das kann zu anderen staatlichen Aufgaben wie der Entwicklungszusammenarbeit im Widerspruch stehen, und zwar dann, wenn eine steuerliche Maßnahme im Inland negative fiskale Auswirkungen auf ein Entwicklungsland hat. In diesem Fall ist von politischen Entscheidungsträger*innen eine Interessenabwägung vorzunehmen, deren Ergebnis von den Umständen im Einzelfall abhängen wird. Dazu ist es aber jedenfalls erforderlich alle staatlichen Ziele, insbesondere die der Entwicklungshilfe, im Auge zu behalten.

Auf internationaler Ebene sollte sich Österreich für folgende Maßnahmen einsetzen:

Komplexität reduzieren

Das internationale Steuerrecht ist eine komplexe rechtliche Materie, dessen Anwendung detailreiches Wissen und umfangreiches Training erfordert. Wie unter dem Punkt „Kapazitätsentwicklung“ angesprochen, können und sollen sogenannte Entwicklungs-

63 Siehe „Capacity Building“ in „Bibliographie und Hinweise“.

64 Im Rahmen der wirkungsorientierten Folgenabschätzung, siehe BGBl. II 489/2012.

länder beim Aufbau des entsprechenden Know-hows unterstützt werden. Gleichzeitig wäre es aber auch wünschenswert, die Regeln klarer und einfacher zu formulieren, sodass sie auch von Nicht-Expert*innen – zumindest zu einem großen Teil – verstanden und angewendet werden können. Damit wäre auch der Schulungsbedarf entsprechend reduziert. Diese Empfehlung ist auch im Kontext des rechtsstaatlichen Prinzips bzw. der ‚Rule of Law‘ zu verstehen. Rechtsstaatlichkeit erfordert die breite Verständlichkeit der Normen, die sonst nicht einheitlich interpretiert und angewendet werden können.

Die Reduktion der Komplexität ist nicht nur inhaltlich erstrebenswert, sondern bezieht sich auch auf die Entstehung des Rechts. Die gegenwärtige Situation mit einer Vielzahl an internationalen Standards und Vorgaben, die nur zum Teil rechtsverbindlich und mitunter nur unzureichend demokratisch bzw. politisch legitimiert sind, ist aus dem Blickwinkel der internationalen

Rechtsstaatlichkeit ebenfalls problematisch. Es wäre daher wünschenswert, wenn rechtliche Standards mit dem Anspruch der globalen Wirksamkeit nur von dazu ausreichend legitimierten Institutionen und nach klaren Verfahren entwickelt würden.

Internationalen Dialog anders gestalten

Langfristig können die Interessen von ärmeren Ländern wohl nur durch strukturelle Reformen der internationalen Organisationen, die derzeit an der Entwicklung von Standards großen Anteil haben, herbeigeführt werden. Dazu gehört sicherlich die steuerliche Arbeit der Vereinten Nationen zu stärken und aufzuwerten, wie dies in der Vergangenheit bereits (vergeblich) versucht wurde, oder andere neue internationale Institutionen zu schaffen, welche die Rücksichtnahme auf diese Interessen besser gewährleisten.

BIBLIOGRAPHIE UND HINWEISE

- Baker, A./Murphy, R. (2019): *The Political Economy of 'Tax Spillover': A New Multilateral Framework*, Global Policy Volume 10 Issue 2, 2019.
- Beer, S./Löprick, J. (2018): *The Costs and Benefits of Tax Treaties with Investment Hubs*, IMF Working Paper No 18-227.
- BMF (n.a): *FATCA Abkommen*, <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/internationales-steuerrecht/abkommen-aut-usa-fatca.html>
- Boly, A./Coulibaly, S./ Kere, E. N. (2019): *Tax policy, Foreign Direct Investment and Spillover Effects*, African Development Bank Group Working Paper no. 310, 2019.
- Braun, J./Fuentes, F. (2014): *Double Tax Treaties between Austria and Developing Countries: A Legal and Economic Analysis*, VIDC.
- Christian Aid Ireland (2018): *Not without Cost: The Impact of Ireland's Tax Code on Developing Countries*.
- Clausing, K.A./Saez, E./ Zucman G. (2020): *Ending Corporate Tax Avoidance and Tax Competition: A Plan to Collect the Tax Deficit of Multinationals*, 19 July 2020
- Das, Rasmi R. (2020): *The Concept of Value Creation, is it Relevant for the Allocation of Taxing Rights?* International Tax Bulletin, 3/2020.
- EURODAD (2017): *Tax Games: The Race to The Bottom*.
- Farny, Otto & al. (2015): *Tax Avoidance, Tax Evasion and Tax Havens*, Arbeiterkammer, 2015.
- Franck, Thomas (2019): *Treasury Secretary Mnuchin warns of new global taxes, opposes digital services duty*, CNBC, <https://www.cnbc.com/2019/12/04/treasurys-mnuchin-warns-of-global-taxes-opposes-new-digital-duties.html>
- Hearson, M. (2015): *Is it or isn't it a spillover*, blog, <https://martinhearsen.net/2015/04/16/is-it-or-isnt-it-a-spillover>
- Heckemayer, J.H./ Overesch, M. (2012): *Auswirkungen der Besteuerung auf Entscheidungen international tätiger Unternehmen*, DBW 72/6, 2012, S 451-472.
- IBFD (2015): *Spillover Analysis: Possible Effects of the Irish Tax System on Developing Economies*.
- IMF (2014): *Spillovers in International Corporate Taxation*, IMF Policy Paper.
- IMF (2017): *Chart of the Week: FDI in Financial Centers*, IMF Blog, <https://blogs.imf.org/2017/06/13/chart-of-the-week-fdi-in-financial-centers/>
- IMF (2018): *Fiscal transparency Handbook*.
- IMF (2019): *Corporate Taxation in the Global Economy*, IMF Policy Paper.
- IMF/OECD (2017): *Tax Certainty: Report for the G20 Finance Ministers*.
- IOB (2013): *Evaluation Issues in Financing for Development: Analysing effects of Dutch corporate tax policy on developing countries*, IOB Study No 386, Dutch Ministry of Foreign Affairs, 2013.
- Jansky, P./ Šedivý, M. (2018): *Estimating the Revenue Cost of Tax Treaties for developing Countries*, The World Economy 42 – 6.
- Jirousek, H. (2013): *Die österreichische Position beim Abschluss von DBA* in: Lang, M./Schuch, J./Staringer, C. (2013): *Die österreichische DBA-Politik*, Linde, 15ff
- Körber, Ch./Koschuh, B. (2020): *Was Wien für Briefkastenfirmer attraktiv macht*, ORF.at, <https://orf.at/stories/3170200/>
- Lang, M./Schuch, J./Staringer, C. (2013): *Die österreichische DBA-Politik*, Linde.
- Lennard, M. (2018): *Act of Creation: the OECD/G20 test of value creation as a basis for taxing rights and its relevance for developing countries*, International Corporation, 25/2018.
- Mamut, M.-A./ Schilcher, M. (2009): *Auswirkungen des EuGH-Urteils Papillion auf die Österreichische Gruppenbesteuerung*, taxlex 2009, 13.
- Mayer, Gunter/Bodis, Andrei/Lachmayer Edeltraud (2019): *Körperschaftsteuer* in: Doralt, W./Ruppe H.G. (2019): *Grundriss des österreichischen Steuerrechts*, Band I, 12. Auflage, 427 ff
- Medaglia, Th. (2014): *Brazilian Transfer Pricing Rules*, International Tax Review, <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f9k18l2jtpgh/brazilian-transfer-pricing-rules>.
- Mitterlehner, A./Panholzer, M. (2019): *Zinsschranke, vorzeitige Umsetzung auch in Österreich*, SWK 2019 Heft 3, 108 ff
- Nicodème, Gaëtan (2009): *Corporate income tax and economic distortions*, European Union Taxation Papers.
- OECD (2013): *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*.
- OECD (2013a): *Austria 2011: Phase 1 Legal and Regulatory Framework*, Peer Reviews, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes.

- OECD (2013b): *Austria 2013: Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*, Peer reviews, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer reviews.
- OECD (2015): *Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- OECD (2015a): *Countering Harmful Tax Practices more Effectively, BEPS Action 5 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- OECD (2015b): *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Action 8-10 – 2015 final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- OECD (2015c): *Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Zins- und vergleichbare wirtschaftliche Aufwendungen, Aktionspunkt 4 – Abschlussbericht*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- OECD (2015d): *Addressing the Tax Challenges from the Digital Economy –2015. Final Report Action 1, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*.
- OECD (2015e): *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- OECD (2015f): *Austria 2015 (Supplementary Report): Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*, Peer reviews, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes.
- OECD (2017a): *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and other Financial Payments, Action 3 – Update*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- OECD (2017): *Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Austria (Stage I)*, Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- OECD (2017b): *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*.
- OECD (2018a): *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- OECD (2018b): *Austria 2018 (Second Round): Peer Review on the Exchange of Information on Request*, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes.
- OECD (2020a): *Global Forum members (February 2020)*, <http://www.oecd.org/tax/transparency/who-we-are/members/>
- OECD (2020b): *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- OECD (2020c): *Transfer Pricing Guidelines on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS, Action 4, 8-10*, OECD Report.
- OECD (2020d): *Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Austria (Stage II)*, Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- OECD (2020e): *Preventing of Treaty Abuse – Second Peer Review Report on Treaty Shopping*.
- PCT (2015): *Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment: A Report to the G20 Development Working Group by the IMF, OECD, UN and World Bank*. Platform for Collaboration on Tax.
- PCT (2020): *Discussion Draft: Toolkit on Tax Treaty Negotiations*, Platform for Collaboration on Tax.
- Petritz, Michael (2009): *EuGH und Gruppenbesteuerung*, RdW 2009, 365.
- Tax Justice Network (2007): *Identifying Tax Havens and Offshore Finance Centers*, Briefing Paper, http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Identifying_Tax_Havens_Jul_07.pdf
- UN Tax Committee (2020): *Tax Treatment of Payments for Digital Services*, Draft Provision, <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-08/TAX%20TREATY%20PROVISION%20ON%20PAYMENTS%20FOR%20DIGITAL%20SERVICES.pdf>
- UN Tax Committee (n.a.), <https://www.un.org/development/desa/financing/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/tax-committee-home>
- Unabhängiger wissenschaftlicher Beirat (2019): *US-Steuerreform 2018: Steuerpolitische Folgerungen für Deutschland*, Stellungnahmen des unabhängigen wissenschaftlichen Beirats beim deutschen Finanzministerium, Monatsbericht des BMF.
- WKO (2020): *Position der WKO 2020 - Körperschaftsteuersatz senken*, Wirtschaftskammer Österreich, <https://news.wko.at/news/oesterreich/koest-senken.html>.
- Woodward, Richard (2016): *A strange revolution: Mock compliance and the failure of the OECD's international tax transparency regime*, in: Peter Dietsch/Thomas Rixen (eds.): *Global Tax Governance: What is wrong with it and how to fix it*, pp. 103-21, 2016.

World Bank (n.a.): *The World Bank Country and Lending Groups: Country Classification*, <https://datahelpdesk.worldbank.org/knowledgebase/articles/906519>

Zaromé, Ahmet (2007): *Concept of Offshore Financial Center: In Search of an Operational Definition*, IMF Working Paper.

Zolt, E.M. (2018): *Tax Treaties and Developing Countries*, UCLA School of Law, Law-Econ Research Paper no 18-10.

Regierungsprogramme

Aus Verantwortung für Österreich, Regierungsprogramm 2020-24, <https://www.bundeskanzleramt.gv.at/bundeskanzleramt/die-bundesregierung/regierungsdokumente.html>

Zusammen. Für unser Österreich. Regierungsprogramm 2017-2022, https://www.wienerzeitung.at/_em_daten/_wzo/2017/12/16/171216_1614_regierungsprogramm.pdf

Erfolgreich. Österreich. Arbeitsprogramm der Bundesregierung 2013-2018, (<https://images.derstandard.at/2013/12/12/regierungsprogramm%202013%20-%202018.pdf>)

Gemeinsam für Österreich. Regierungsprogramm 2008- 2013, http://www.konvent.gv.at/K/DE/INST-K/INST-K_00179/imfname_164994.pdf

Regierungsprogramm für die XXIII. Gesetzgebungsperiode, (https://images.derstandard.at/20070109/regierungsprogramm_09012007.pdf)

Regierungsprogramm der österreichischen Bundesregierung für die XXII. Gesetzgebungsperiode, <https://images.derstandard.at/20030228/regierungsprogramm.pdf>

Österreich neu regieren. Regierungsprogramm 2000 – 2003, <https://cdn.prod.www.spiegel.de/media/e72773ab-0001-0014-0000-000000002897/media-2897.pdf>

Rechtsakte Österreichs

BGBL. 1988/401: *Körperschaftsteuergesetz 1988 in der jeweils geltenden Fassung*.

BGBL. 1988/400: *Einkommensteuergesetz in der jeweils geltenden Fassung*.

BGBL. I 49/2002: *Bundesgesetz über die Entwicklungszusammenarbeit*.

BGBL. III 2005/92: *Entlastung von der Abzugssteuer aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-Entlastungsverordnung)*.

BGBL. I 2009/102, *Amtshilfe Durchführungsgesetz*.

BGBL. II 489/2012: *Wirkungsorientierte Folgenabschätzung (WFA) Grundsatzverordnung*.

BGBL. III 192/2012, aufgehoben durch BGBL. III 6/2017: *Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit im Bereich Steuern und Kapitalmarkt*.

BGBL. III 301/2013 idF BGBL. III 9/2017: *Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern*.

BGBL. III 193/2014: *Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen*.

BGBL. III 16/2015: *Abkommen zwischen der Republik Österreich und den vereinigten Staaten von Amerika über die Zusammenarbeit für eine Erleichterte Umsetzung von FATCA*.

BGBL. I 77/2016: *Verrechnungspreisdokumentationsgesetz VPDG*.

BGBL. II 419/2016: *Verrechnungspreisdokumentationsgesetz – Durchführungsverordnung VPDG-DV*.

BGBL. I 62/2018: *Jahressteuergesetz 2018*.

BGBL. III 27/2018: *Mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderspezifischer Berichte*.

695 der Beilagen XXI. GP - *Regierungsvorlage „Abkommen Österreich Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“* - Vorblatt.

451 der Beilagen XXII. GP - *Regierungsvorlage „Steuerreformgesetz“* - Materialien.

981 der Beilagen XXIV. GP - *Regierungsvorlage „Budgetbegleitgesetz 2011“* - Vorblatt und Erläuterungen
681/A XXIV GP - *Initiativantrag Amtshilfedurchführungsgesetz*.

24 der Beilagen XXV. GP - *Regierungsvorlage „Abgabenänderungsgesetz 2014“* – Erläuterungen

492 der Beilagen XXVII. GP – *Regierungsvorlage „COVID-19-Steuermaßnahmengesetz – COVID-19-StMG“*

3/ME XXV. GP – *Ministerialentwurf „Abgabenänderungsgesetz 2014“* - Vorblatt, wirkungsorientierte Folgenabschätzung, Erläuterungen.

AÖF 2010/221 idF 2011/22, *Verrechnungspreisrichtlinien 2010*, Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung.

VwGH (1997): *Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes*, VwGH 93/13/0185.

Rechtsakte der EU

- EU-COM (2016): *Vorschlag zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragssteuerinformationen bestimmter Unternehmen und Zweigniederlassungen, Änderungsvorschlag für eine Richtlinie des europäischen Parlaments und des Rates*, COM 2016 (198)
- EU-COM (2018a): *Laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*, Vorschlag für eine Richtlinie, COM 2018 (147)
- EU-COM (2018b): *On the common system digital service tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, Vorschlag für eine Richtlinie, COM 2018 (148)
- EU (2014): *Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung*, EU 2014/107/EU vom 9. Dezember 2014
- EU (2015): *Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung*, EU 2015/2376/EU vom 8. Dezember 2015
- EU (2016a): *Richtlinie mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes*, EU 2016/1164 vom 12. Juli 2016.
- EU (2016b): *Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung*, 2016/881/EU des Rates vom 25. Mai 2016 zur

- EU (2016c): *Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung*, EU 2016/2258/EU vom 25. Mai 2016.
- EU (2017): *Richtlinie zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 vom 12. Juli 2016 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern*, EU 2017/952 vom 27. Mai 2017.
- EU (2018): *Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen*, EU 2018/822/EU vom 25. Mai 2018.
- EU (2020): *Liste der nicht-kooperativen Staaten*, EU 2020/C331/03.
- EU Council (2019): *Overview of the preferential tax regimes examined by the Code of Conduct Group (Business Taxation) since its creation in March 1998*, 9639/4/18 REV 4.

Capacity Building

- Capacity Building der Vereinten Nationen: <https://www.un.org/esa/ffd/topics/capacity-development-tax-cooperation.html>.
- Capacity Building der OECD: <https://www.oecd.org/tax/tax-global/tax-capacity-building-developing-countries.htm>.
- Capacity Building des ATAF: <https://www.ataftax.org/technical-assistance>
- Capacity Building der IOTA: <https://www.iota-tax.org/our-events-2020-annual-summary>

www.vidc.org