



universität  
wien

# DIPLOMARBEIT / DIPLOMA THESIS

Titel der Diplomarbeit / Title of the Diploma Thesis

Steuerplanung multinationaler Unternehmen

verfasst von / submitted by

Thomas David Neuhold

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of  
Magister der Naturwissenschaften (Mag.rer.nat.)

Wien, 2018 / Vienna, 2018

Studienkennzahl lt. Studienblatt /  
degree programme code as it appears on  
the student record sheet:

A 190 313 456

Studienrichtung lt. Studienblatt /  
degree programme as it appears on  
the student record sheet:

Lehramtsstudium  
UF Geschichte, Sozialkunde, Politische Bildung  
UF Geographie und Wirtschaftskunde

Betreut von / Supervisor:

ao. Univ.-Prof. Mag. Dr. Michaela Schaffhauser-Linzatti



# Danksagung

Ich möchte mich gerne an erster Stelle bei meiner Betreuerin ao. Univ.-Prof. Mag. Dr. Michaela Schaffhauser-Linzatti bedanken, die mich bei der Vorbereitung auf das Thema bis zum Verfassen der Arbeit mit konstruktiver Kritik unterstützte und dabei sehr viel Engagement und Zeit investierte.

Mein herzlicher Dank gilt in weiterer Folge vor allem meiner Familie, die mich auf meinem Lebensweg stets mit viel Liebe begleitete und mir gegenüber Verständnis entgegenbrachte, wenn es im Job und Studium einmal stressig wurde.

Zu guter Letzt möchte ich mich bei meiner Lebenspartnerin Viktoria bedanken. Aufgrund ihrer gelebten professionellen Arbeitseinstellung während und nach ihrem Studium ist sie mir ein Vorbild und half mir dadurch, eine Einstellung weiterzuentwickeln, die mir bei der Planung und Umsetzung dieser Diplomarbeit sehr geholfen hat.



# Inhaltsverzeichnis

<b>Abkürzungsverzeichnis .....</b>	<b>vii</b>
<b>Tabellenverzeichnis.....</b>	<b>viii</b>
<b>Abbildungsverzeichnis .....</b>	<b>ix</b>
<b>1. Einleitung .....</b>	<b>1</b>
1.1. Die Steuerplanung multinationaler Unternehmen .....	1
1.2. Hypothese und Methode .....	2
1.3. Aufbau der Arbeit.....	3
<b>2. Theoretische Grundlagen .....</b>	<b>5</b>
2.1. Unternehmensbesteuerung in Österreich .....	5
2.1.1. Steuern, Gebühren und sonstige Abgaben .....	5
2.1.2. Einkommensteuer .....	6
2.1.3. Körperschaftsteuer.....	8
2.1.4. Zusammenfassung der wichtigsten Steuerarten in Österreich.....	12
2.1.5. Steueranspruch.....	12
2.1.6. Prinzipien der Besteuerung.....	13
2.1.7. Dreistufentechnik .....	16
2.1.8. Doppelbesteuerungsabkommen .....	17
2.1.9. Vermeidung von Doppelbesteuerung.....	19
2.2. Multinationale Konzerne .....	22
2.3. Steuerwettbewerb.....	24
2.3.1. Österreichs Steuern im Vergleich .....	27
2.3.2. Fazit des europäischen Vergleichs .....	32
2.4. Steueroasen und Briefkastenfirmen .....	33
<b>3. Steuervermeidung .....</b>	<b>37</b>
3.1. Definition .....	37

3.2.	Staaten ermöglichen Steuervermeidung .....	38
3.3.	Steuervermeidungsstrategien.....	39
3.3.1.	Gewinnverlagerung.....	39
3.3.2.	Verrechnungspreise.....	43
3.3.3.	Verdecktes Eigenkapital .....	47
3.3.3.1.	External debt shifting .....	47
3.3.3.2.	Internal debt shifting .....	48
3.3.4.	Lizenzgebühren .....	49
3.4.	Beispiele von Steuervermeidung.....	50
3.4.1.	Apple – Double Irish with a Dutch Sandwich.....	50
3.4.2.	Amazon - Holding .....	52
3.5.	Das Erkennen von Steuervermeidung in der Bilanz .....	53
3.6.	Ausmaß und Folgen von Steuervermeidung .....	56
<b>4.</b>	<b>Maßnahmen gegen Steuervermeidung.....</b>	<b>58</b>
4.1.	BEPS-Action Plan.....	58
4.1.1.	Digitalisierung .....	59
4.1.2.	Verrechnungspreise.....	60
4.1.3.	Lizenzgebühren .....	61
4.1.4.	Transparenz und Informationsaustausch.....	61
4.2.	Maßnahmen auf EU-Ebene.....	62
4.2.1.	Digitalsteuer .....	63
4.2.2.	Gemeinsame Steuer .....	64
4.2.3.	CSR-Aktivitäten.....	65
4.3.	Maßnahmen auf österreichischer Ebene.....	66
4.3.1.	Maßnahmen in den Doppelbesteuerungsabkommen .....	66
4.3.2.	Präferenzsystem .....	68
4.4.	Probleme bei der Umsetzung von Maßnahmen .....	68

4.4.1.	Auswirkungen von mehr Transparenz auf Wirtschaft.....	68
4.4.2.	Umsetzung von GKKB und Digitalsteuer .....	72
4.4.3.	Bilateral statt multilateral .....	74
<b>5.</b>	<b>Resümee .....</b>	<b>77</b>
<b>6.</b>	<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>80</b>
<b>7.</b>	<b>Anhang .....</b>	<b>91</b>
7.1.	Zusammenfassung .....	91
7.2.	Abstract .....	92
7.3.	Eidesstattliche Erklärung .....	93





# Abkürzungsverzeichnis

AG	Aktiengesellschaft
AOE	Apple Operations Europe
ASI	Apple Sales International
BAO	Bundesabgabenordnung
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BMF	Bundesministerium für Finanzen
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d.h.	das heißt
d.t.	deutsches
engl.	englisch
EU	Europäische Union
EStG	Einkommensteuergesetz
ETR	effective tax rate
FDI	Foreign direct investment (ausländische Direktinvestition)
GKKB	Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
ICIJ	International Consortium of Investigative Journalists
idF	in der Fassung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
ÖVP	Österreichische Volkspartei
sog.	sogenannte
u. A.	unter Anderem
vgl.	vergleiche
WKO	Wirtschaftskammer Österreich
WÜRv	Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge

# Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Definition von Abgaben .....	5
Tabelle 2: Tarifstufen .....	8
Tabelle 3: Steuerbelastung eines Unternehmens nach KÖSt und KEST .....	11
Tabelle 4: Zusammenfassung der wichtigsten Steuern .....	12
Tabelle 5: Prinzipien der persönlichen und sachlichen Anknüpfungspunkte .....	14
Tabelle 6: Zusammenfassung der vier Arten von Steueroasen .....	35
Tabelle 7: Unterschiede zwischen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung .....	37
Tabelle 8: Zusammenfassung der Resultate von Gewinnverschiebung .....	43
Tabelle 9: Beispiel Steuerersparnis durch external debt shifting .....	48
Tabelle 10: Berechnung der Konzernsteuerquote .....	55

# Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Doppelte Ansässigkeit eines Unternehmens .....	9
Abbildung 2: Besteuerung nach dem Wohnsitz- und Welteinkommensprinzip .....	15
Abbildung 3: Besteuerung nach dem Quellen- und Territorialprinzip .....	15
Abbildung 4: Dreistufentechnik .....	17
Abbildung 5: Besteuerung wenn beide Länder Steueranspruch erheben .....	20
Abbildung 6: Vermeidung von Doppelbesteuerung durch Befreiungsmethode .....	21
Abbildung 7: Vermeidung von Doppelbesteuerung durch Anrechnungsmethode .....	22
Abbildung 8: Entwicklung der Körperschaftsteuer in der EU 1995-2018 .....	26
Abbildung 9: Körperschaftsteuersätze ausgewählter Staaten .....	28
Abbildung 10: Nominale Tarifbelastung .....	29
Abbildung 11: Gesamtbelastung bei Ausschüttung der Gewinne in Prozent .....	31
Abbildung 12: Szenario 1 – Gewinne werden freigestellt .....	41
Abbildung 13: Szenario 2 – Gewinne werden angerechnet .....	41
Abbildung 14: Szenario 3 - Gewinne werden doppelt versteuert .....	42
Abbildung 15: Konzerninterner Handel mit Verrechnungspreisen .....	44
Abbildung 16: Beispiel über konzerninternen Handel mit VP 120,00 Euro .....	46
Abbildung 17: Beispiel über konzerninternen Handel mit VP 100,00 Euro .....	46
Abbildung 18: Gewinnverschiebung durch Lizenzgebühren .....	49
Abbildung 19: Double Irish .....	50
Abbildung 20: Double Irish with a Dutch Sandwich .....	51
Abbildung 21: Steuervermeidung von Amazon .....	52
Abbildung 22: Formel zur Berechnung der ETR .....	53
Abbildung 23: Steuerbemessungsgrundlage .....	53
Abbildung 24: Entwicklung der ETR nach Offenlegungspflicht in Großbritannien ....	69
Abbildung 25: Aktienkurs von Amazon seit Juli 2013 .....	71
Abbildung 26: Aktienkurs von Apple Inc. seit Juli 2014 .....	71



# 1. Einleitung

## 1.1. Die Steuerplanung multinationaler Unternehmen

„Jedes Wiener Kaffeehaus, jeder Würstelstand zahlt in Österreich mehr Steuern als ein globaler Konzern. Das gilt für Starbucks, Amazon und andere Konzerne“ (VÖLKER und KERN 2016)

Dieses Zitat stammt vom ehemaligen österreichischen Bundeskanzler Christian Kern. Im Rahmen eines Interviews mit der Tageszeitung derStandard kritisierte er die Situation, dass multinationale Konzerne im Vergleich zu kleineren Unternehmen kaum Steuern bezahlen. Dokumente, die im Zuge des Luxemburg-Leaks-Steuerskandals oder der Panama Papers veröffentlicht wurden, zeigen, dass Unternehmen wie beispielsweise Amazon, Apple oder IKEA bewusst Steuerplanung anwenden. (vgl. ICIJ 2014) So wurde durch das Datenleck der in Panama ansässigen Anwaltskanzlei Mossack und Fonseca, bei dem Geschäftspapiere, Kontoauszüge und E-Mails in einem zuvor noch nie dagewesenen Ausmaß von 2,6 Terabyte an die Öffentlichkeit gelangten, diese Thematik wieder in den Mittelpunkt des politischen, gesellschaftlichen und medialen Diskurses gelenkt (vgl. KLENK und REDL 2016). Dabei ist das Thema Steuervermeidung nicht erst seit diesen Enthüllungen relevant (vgl. GASSNER 1983). Die Globalisierung der Märkte führte zu einer verstärkten Internationalisierung der Unternehmensstrukturen und dazu, dass multinationale Unternehmen die Organisation ihrer Geschäftstätigkeiten grenzüberschreitend gestalten können (vgl. ZUR NEDDEN 1994: v). Das betrifft auch die Steuerplanung. Aufgrund der globalen geschäftlichen Ausdehnung über mehrere Landesgrenzen hinweg können diese Unternehmen auf Strategien zurückgreifen, die es ihnen ermöglicht, durch Gewinnverschiebungen und firmeninternen Kreditrückzahlungen kaum Gewinne versteuern zu müssen. (vgl. OVERESCH 2016;)

Diese Diplomarbeit zeigt klar, wer die Gewinner und die Verlierer von Steuervermeidungsstrategien sind. Auf der einen Seite ziehen die Unternehmen einen Nutzen aus der Steuervermeidung. Auch die Offshore-Zentren und Steueroasen zählen zu den Gewinnern der Steuerplanung. Sie erzielen einen Profit, indem sie den Unternehmen einen Apparat zur Verfügung stellen, der es diesen ermöglicht, die zu zahlenden Steuern so gering wie möglich zu halten. Auf der

anderen Seite muss das entstandene Steuerungleichgewicht von den Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern sowie den kleinen und mittleren Unternehmen ausgeglichen werden.

## **1.2. Hypothese und Methode**

Laut OECD (2013: 9) wird Steuervermeidung durch Steuersysteme und Steuergesetze ermöglicht, die nach wie vor bilateral und nicht multilateral gestaltet sind. In der Praxis sind es Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), die auf bilateraler Ebene zwischen Staaten getroffen werden und regeln, wo ein Unternehmen besteuert wird. Dadurch entstehen Steuerschlupflöcher, die von multinationalen Konzernen für ihre Steuerplanung genutzt werden. Den Staaten werden „[...] durch ein weithin als veraltet angesehenes internationales Steuerregime [...]“ (NEUWIRTH 2013: 2) Milliarden an Steuergeldern vorenthalten. (vgl. EPRS 2015: 7) Die Politik müsste in erster Linie alles daran setzen, jenen Unternehmen die Grundlage für ihre Steueroptimierung zu entziehen. Dass diesbezüglich politischer Konsens herrscht, belegen Regierungsprogramme und öffentliche Stellungnahmen von nationalen und internationalen Politikerinnen und Politikern. Auf österreichischer Ebene spricht sich die jetzige Regierungspartei ÖVP gegen Steuervermeidungsstrategien aus (vgl. ÖVP o.J.). Auch auf EU-Ebene wird eine härtere Vorgehensweise gegen die Steuergestaltung multinationaler Konzerne gefordert. (vgl. EUROPÄISCHE KOMMISSION 2017) Dennoch wurde bis jetzt keine gemeinsame bzw. multinationale Strategie gegen Steuervermeidung gefunden. (vgl. DIETSCH und RIXEN 2014: 159)

Nach NEUWIRTH (2013: 3) werden bilaterale Abkommen das Problem der Steuervermeidung nicht lösen, weil es zu viel Zeit in Anspruch nehmen würde, jeden einzelnen Vertrag zwischen den Staaten zu ändern. Auch bleiben die Steuerschlupflöcher dadurch weiterhin bestehen. Es braucht einen einheitlichen gesetzlichen Rahmen in Form von multilateralen Abkommen. Allerdings sind die Steuersysteme bislang stark national geprägt, was laut der OECD (2013: 9) auf den Souveränitätsgedanken der Staaten zurückzuführen ist. Steuereinnahmen gewährleisten die Souveränität der Nationen. Durch die Umstellung auf ein länderübergreifendes Steuersystem befürchten die Staaten, dass dadurch ihre Unabhängigkeit gefährdet wird. (vgl. RIXEN 2013: 66) Aufgrund dieser Umstände wurde folgende Hypothese entwickelt:

*Maßnahmen gegen die aggressive Steuerplanung von multinationalen Unternehmen werden eher auf nationaler als auf multinationaler Ebene verwirklicht.*

Laut dieser Annahme verfolgt auch Österreich eine Strategie, durch uni- bzw. bilaterale Abkommen und Verträge die Steuervermeidung von multinationalen Unternehmen einzudämmen. Die Hypothese wird durch eine Literaturanalyse überprüft, indem anhand von empirischen Studien, politischen Statements und weiterer Literatur neben der juristischen Perspektive auch der Kontext zum Thema Steuervermeidung für eine differenzierte Analyse ausgearbeitet wird. Dadurch wird festgestellt, welche Methoden von global agierenden Konzernen verfolgt werden und welche gesetzlichen Rahmenbedingungen aggressive Steuerplanung zulassen bzw. legitimieren. Als Basis für die Untersuchung der Hypothese dient der von der OECD entwickelte Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Die darin beschriebenen Aktionen gegen Steuervermeidung werden mit der tatsächlichen Vorgehensweise der Staaten analysiert. Als Referenzen dienen dazu Doppelbesteuerungsabkommen und Abkommen, die Österreich mit anderen Staaten bzgl. Amtshilfe und Informationsaustausch in Steuersachen abgeschlossen hat.

Das Ziel der Diplomarbeit ist die Beantwortung folgender Fragen:

- Warum können Unternehmen Steuern in Österreich vermeiden?
- Welche Strategien werden auf österreichischer und europäischer Ebene gegen Steuervermeidung verfolgt?
- Worin liegen die Schwierigkeiten bei der Umsetzung von Maßnahmen gegen Steuervermeidung?

### **1.3. Aufbau der Arbeit**

Die Grundlagen für diese Arbeit bilden die Begriffe Steuerplanung, multinationale Unternehmen, österreichisches sowie internationales Steuerrecht, Steuerwettbewerb und Steueroasen. Kapitel 2 dient dazu, ein Grundverständnis für diese Schlüsselwörter zu vermitteln. Weil das Steuerrecht einen wesentlichen Teil zum Verständnis der Thematik beiträgt, werden die für Unternehmen relevanten Steuern in Österreich und die Anwendung des internationalen Steuerrechts näher ausgeführt. Dabei wird die Frage geklärt, wo und wie multinationale Unternehmen besteuert werden. Die Eigenschaften von multinationalen Konzernen und die Bedeutsamkeit

der von ihnen getätigten Investitionen für die Staaten werden anhand des Steuerwettbewerbs thematisiert. Dadurch wird ein erster Eindruck darüber vermittelt, welche Faktoren die Umsetzung von Maßnahmen gegen Steuervermeidung hemmen.

Kapitel 3 analysiert die Steuervermeidungsstrategien, die multinationale Unternehmen anwenden. Anhand von Apple, IKEA und Amazon wird ein konkreter Einblick in die Steuerplanung von wirtschaftlich grenzüberschreitenden Konzernen wiedergegeben. Neben den Strategien werden auch die Steuerschlupflöcher transparent dargestellt und damit die Frage beantwortet, wie Steuern in Österreich vermieden werden. Auch der Begriff Digitalisierung wird in diesem Zusammenhang analysiert.

Abschließend untersucht Kapitel 4 die Maßnahmen gegen Steuerplanung. Der BEPS-Action Plan der OECD bildet dabei die Basis. Gemeinsam mit den von der EU vorgeschlagenen Lösungsansätzen sowie den von Österreich unterzeichneten Abkommen und weiterer Literatur soll die in Kapitel 1.2. aufgestellte Hypothese verifiziert oder falsifiziert werden.



## 2. Theoretische Grundlagen

In diesem Kapitel werden die für die Diplomarbeit relevanten Begriffe näher erläutert. Neben dem allgemeinen Überblick über Steuern und Steuerrecht beschreibt dieser Abschnitt die Definition von multinationalen Konzernen und deren Bedeutung für Staaten. Auch der Steuerwettbewerb und die Steueroasen werden thematisiert. Dadurch wird hervorgehoben, welche Bedeutung diese zwei Begriffe für die Steuerplanung multinationaler Unternehmen haben.

### 2.1. Unternehmensbesteuerung in Österreich

#### 2.1.1. Steuern, Gebühren und sonstige Abgaben

Damit ein Staat seine Aufgaben erfüllen kann, benötigt er Einnahmen in Form von Steuern, Gebühren oder sonstigen Abgaben. Tabelle 1 zeigt die Unterschiede dieser Begriffe:

**Tabelle 1: Definition von Abgaben**  
Eigene Darstellung nach USP (2016)

<b>Abgaben</b>		
<b>Steuern</b>	<b>Gebühren</b>	<b>Sonstige Abgaben</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Dienen der Finanzierung staatlicher Leistungen.</li><li>▪ Sind mit keiner unmittelbaren Gegenleistung verbunden.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Sind mit einer unmittelbaren Dienstleistung verbunden (z.B. für Müllabfuhr, Kanal)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Dienen zur Erhaltung öffentlicher Einrichtungen (z.B. Beiträge für Arbeiterkammer)</li></ul>

In Österreich ist das Bundesministerium für Finanzen (BMF) für die Einhebung der Steuern verantwortlich. Das Einheben von Steuern dient zur Finanzierung öffentlicher Leistungen aber auch zur Aufrechterhaltung der inner- und außerpolitischen Souveränität. Alle Bürgerinnen und Bürger sind verpflichtet ihren Teil dazu beizutragen. Die Basis für diese Verpflichtung bilden die im Nationalrat beschlossenen Gesetze, die nicht in einem einzelnen Gesetzesbuch zusammengefasst sind, sondern sich auf eine Vielzahl von Gesetzestexten, je nach Art der Steuer erstrecken. (vgl. BMF 2018e)

Bei der Art der Steuer sind für diese Arbeit die Einkommensteuer für natürliche Personen und die Körperschaftsteuer für juristische Personen relevant. Eine Person, die an sich ein Rechtssubjekt darstellt, wird als natürliche Person definiert. Hingegen

ist eine juristische Person eine Organisation, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die gesetzlich als rechtlich selbstständig angesehen wird. Hierzu zählen z.B. Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH), Aktiengesellschaften (AG) Stiftungen, Genossenschaften und Vereine. (vgl. BMF 2018d)

Die rechtliche Grundlage für die Unternehmensbesteuerung in Österreich bilden das Einkommensteuergesetz (EStG), das Körperschaftsteuergesetz (KStG) und die Bundesabgabenordnung (BAO).

### **2.1.2. Einkommensteuer**

Das Einkommensteuergesetz sieht vor, dass nur natürliche Personen einkommenssteuerpflichtig sind (vgl. § 1 Abs 1 EStG). Jede natürliche Person, die in Österreich wohnt oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat, ist unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Die Steuerpflicht erstreckt sich dabei auf das weltweite Einkommen des Einkommensempfängers (vgl. § 1 Abs 2 EStG). In Österreich werden jene Personen daher nach dem Welteinkommensprinzip besteuert. Dieses Prinzip bestimmt, dass alle in- und ausländischen Einkommen einer natürlichen oder juristischen Person, die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, auch in Österreich besteuert werden muss. (vgl. SCHMIDJELL-DOMMES 2015: 13) Die Besteuerungsprinzipien werden in Kapitel 2.1.6. näher beschrieben.

Wenn eine Person in Österreich und einem weiteren Staat unbeschränkt steuerpflichtig ist und daher die ständige Wohnstätte nicht eindeutig feststellbar ist, so muss die Ansässigkeit dieser Person geklärt werden. Zur Verdeutlichung des Ablaufs dieser Feststellung wird das Doppelbesteuerungsabkommen mit China herangezogen, wobei diese Regelung auch in anderen DBA festgeschrieben ist. Art 4 Abs 2 OECD-MA-China besagt, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen für die Ansässigkeit einer Person herangezogen werden muss. Dieser kann durch die persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen ermittelt werden (vgl. Art 4 Abs 2a OECD-MA-China). Ist der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht bestimmbar, so wird im nächsten Schritt der gewöhnliche Aufenthalt ermittelt (vgl. Art 4 Abs 2b OECD-MA-China). Ist auch dieser nicht klar zu definieren, entscheidet die Staatsbürgerschaft über die Ansässigkeit der Person (vgl. Art 4 Abs 2c OECD-MA-China). Besteht bis dahin immer noch kein eindeutiges Ergebnis im Zuge der Überprüfung, so sieht das DBA vor, dass die Frage über die Ansässigkeit der Person

im gegenseitigen Einvernehmen der Behörden beider Staaten geregelt wird (vgl. Art 4 Abs 2d OECD-MA-China).

Für die Berechnung der Einkommensteuer muss die Bemessungsgrundlage ermittelt werden. Für diese wird das Einkommen herangezogen, das innerhalb eines Kalenderjahres bezogen wurde (vgl. § 2 Abs 1 EStG). Einkommen ist in § 2 Abs 2 EStG festgeschrieben als Gesamtbetrag, der sich aus den sieben Einkunftsarten aus § 2 Abs 3 EStG zusammensetzt. So kann eine natürliche oder juristische Person Einkünfte erzielen aus:

- Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG)
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG)
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG)
- Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG)
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG)
- sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG

Dabei werden etwaige Verluste, außergewöhnliche Belastungen und die Kinderfreibeträge berücksichtigt.

Die Gewinnermittlung bei Unternehmerinnen und Unternehmern bei Personengesellschaften erfolgt in einem Verfahren, in dem zunächst der erzielte Gewinn und die Verteilung davon festgestellt werden. Je nach Beteiligungsverhältnis der einzelnen Gesellschafter bzw. Gesellschafterinnen am Unternehmen, kann die Gewinnverteilung variieren. Wurde der Gewinn jedes Gesellschafters, jeder Gesellschafterin festgestellt, so wird dieser einkommensversteuert. (vgl. BMF 2018a)

Die Einkommensteuer ist progressiv gestaltet. Das bedeutet, dass sich der Steuersatz mit zunehmendem Einkommen erhöht. Seit 2016 gibt es statt der bisherigen drei nun sechs Tarifstufen. Personen, mit über 1.000.000 Euro Einkommen im Jahr, zahlen bis 2020 einen höheren Steuersatz von 55 %. (vgl. BMF 2018f)

Tabelle 2 zeigt die Tarifstufen mit dem jeweiligen Grenzsteuersatz:

**Tabelle 2: Tarifstufen**  
**Eigene Darstellung nach BMF (2018f)**

Einkommen in Euro	Grenzsteuersatz
11.000 und geringer	0%
über 11.000 bis 18.000	25%
über 18.000 bis 25.000	35%
über 25.000 31.000	35%
über 31.000 bis 60.000	42%
über 60.000 bis 90.000	48%
über 90.000 bis 1.000.000	50%
über 1.000.000	55%

Zur Verdeutlichung soll folgendes Beispiel die Vorgehensweise bei der Berechnung der Steuerhöhe erklären:

Ein selbstständiger Unternehmer hat ein jährliches Bruttoeinkommen von 28.000 Euro. Für die ersten 11.000 Euro muss dieser keine Steuern bezahlen. 7.000 Euro, was der Tarifstufe von über 11.000 Euro bis 18.000 Euro entspricht, werden mit 25% versteuert. Von 18.000 Euro bis 25.000 Euro fallen 35% Steuern an und die restlichen 2.000 Euro werden ebenfalls mit 35% versteuert. Der Unternehmer muss daher vor Berücksichtigung etwaiger Abzugsposten 4.900 Euro Einkommensteuer bezahlen. (vgl. BMF 2018f)

### **2.1.3. Körperschaftsteuer**

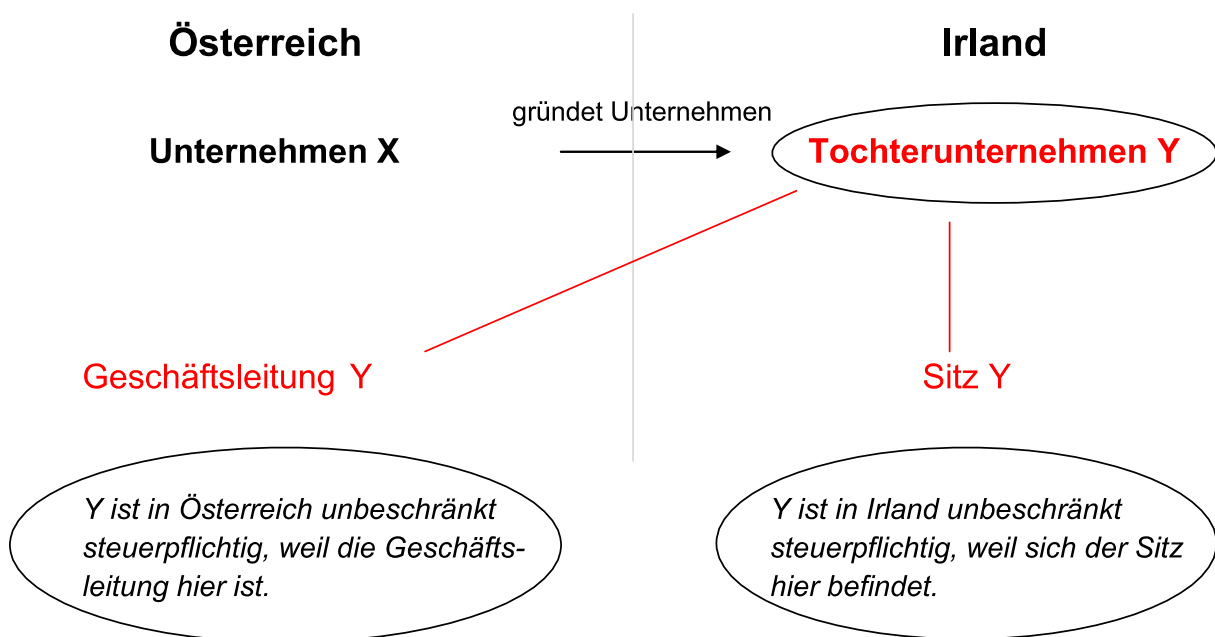
Im Gegensatz zur Einkommensteuer umfasst die Körperschaftsteuer alle juristischen Personen. Das Körperschaftsteuergesetz (§ 1 Abs 2) unterscheidet zwischen folgenden Körperschaften:

- Juristische Personen des privaten Rechts
- Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts
- Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen

Die Grundlage für das Körperschaftsteuergesetz bildet das Einkommensteuergesetz, weil das KStG auf einige Bestandteile des EStG aufbaut. So wird z.B. im KStG auf die Einkommensarten im EStG verwiesen. (vgl. WKO 2018a)

Körperschaften mit dem Sitz oder der Geschäftsleitung in Österreich müssen Körperschaftsteuer für weltweit erzielte Einkünfte bezahlen (vgl. § 1 Abs 2 KStG). Der Sitz ist „[...] an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist“ (§ 27 Abs 1 BAO). Sollte sich der Sitz eines Unternehmens im Ausland befinden, die Geschäfte jedoch in Österreich geleitet werden, so besteht trotzdem eine unbeschränkte Steuerpflicht im Inland. Durch den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung ist der Ort der Geschäftsleitung festzustellen (vgl. § 27 Abs 2 BAO). Ein Beispiel soll diese Regelung verdeutlichen:

Eine österreichische AG gründet eine Tochtergesellschaft in Irland. Der Geschäftsführer leitet das Unternehmen von Österreich aus, indem er den irischen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern per Telefon Anweisungen gibt. Der Ort der Geschäftsleitung befindet sich also nach der Definition des § 27 Abs 2 BAO in Österreich. Der Sitz des Tochterunternehmens liegt in Irland. Das bedeutet, dass es sich hier um eine doppelansässige Gesellschaft handelt, bei der beide Länder einen unbeschränkten Steueranspruch erheben können. (vgl. SCHMIDJELL-DOMMES 2015: 11f) Abbildung 1 veranschaulicht den Sachverhalt graphisch:



**Abbildung 1: Doppelte Ansässigkeit eines Unternehmens**  
Eigene Darstellung nach SCHMIDJELL-DOMMES (2015: 12)

In der Steuerpraxis wird angestrebt, dass dieselben Einkünfte eines Unternehmens nicht doppelt besteuert werden. Damit keine Doppelbesteuerung für die Tochtergesellschaft entsteht, würde diese Situation durch das DBA zwischen Österreich und Irland geklärt werden. In diesem Fall ist die Tochtergesellschaft in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, weil das DBA-Irland besagt, dass ein Unternehmen in jenem Land unbeschränkt steuerpflichtig ist, „[...] in dem sich der Ort [der] tatsächlichen Geschäftsleitung befindet“ (Art 2A Abs 3 DBA-Irland). Die Regelungen und Gesetze, die eine Doppelbesteuerung von Unternehmen verhindern, werden in den Kapiteln 2.1.8. und 2.1.9. näher ausgeführt.

Das Körperschaftsteuergesetz besagt, dass der Steuersatz 25% vom Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt. Die Körperschaftsteuer ist linear d.h. dass keine Tarifstufen wie beim progressiven Modell der Einkommensteuer angewandt werden, sondern unabhängig von der Höhe der Einkünfte derselbe Steuersatz von 25% des Gewinns versteuert wird. (vgl. § 22 Abs 1 KStG)

§ 27a Abs 1 EStG besagt, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen z.B. aus „[...] Geldeinlagen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten [...]“ mit 25% Kapitalertragsteuer besteuert werden müssen. Bei der Ausschüttung von Gewinnen an Gesellschafterinnen und Gesellschaftern fallen 27,5% Kapitalertragssteuer an. Dadurch ergibt sich für Unternehmen bei Gewinnausschüttung insgesamt eine Steuerbelastung von 45,63%.

Zur Illustration erklärt folgendes Beispiel die Regelung:

Ein Unternehmen hat einen Gewinn von 10.000 Euro erwirtschaftet. Die Körperschaftsteuer beträgt 25%. Nach Abzug der Körperschaftsteuer von 2.500 Euro bleiben dem Unternehmen 7.500 Euro Gewinn. Kommt es zu einer Ausschüttung, so muss die Kapitalertragsteuer in der Höhe von 27,5% von den 7.500 Euro in Abzug gebracht werden. Den Anteilseignerinnen und Anteilseignern bleiben 5.437,50 Euro nach der Versteuerung übrig, was einer Gesamtbelastung von 45,63% entspricht.

Zur Verdeutlichung bildet Tabelle 3 den Ablauf ab, wie Körperschaften besteuert werden:

**Tabelle 3: Steuerbelastung eines Unternehmens nach KÖSt und KESt  
Eigene Darstellung nach WKO (2018a)**

<b>Gewinn</b>	<b>10.000,00 €</b>
KÖSt 25%	2.500,00 €
<b>Gewinn nach KÖSt</b>	<b>7.500,00 €</b>
KESt 27,5% von 7500,00 €	2.062,50 €
<b>Den GesellschafterInnen verbleiben</b>	<b>5.437,50 €</b>
Steuerbelastung insgesamt	45,63%

Auf Basis des Vorjahresgewinns werden Körperschaftsteuervorauszahlungen über einen Bescheid vom Finanzamt festgelegt. Vorauszahlungen sind jeweils am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November, also vierteljährlich fällig. Kapitalgesellschaften müssen auch wenn sie keinen Gewinn erzielen, die Mindestkörperschaftsteuer begleichen. Diese beträgt bei Aktiengesellschaften jährlich 3.500 Euro, bei Kreditinstituten und Versicherungen 5.452 Euro und bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung 1.750 Euro. Bei letzterer Rechtsform ist jedoch anzumerken, dass eine GmbH, die nach 30.6.2013 gegründet wurde, in den ersten fünf Jahren jährlich nur 500 Euro, auf den darauffolgenden fünf Jahren 1.000 Euro und danach erst den vollen Betrag von 1.750 Euro entrichten muss. (vgl. WKO 2018a)

## 2.1.4. Zusammenfassung der wichtigsten Steuerarten in Österreich

Tabelle 4 fasst die wichtigsten Steuerarten zusammen:

**Tabelle 4: Zusammenfassung der wichtigsten Steuern  
Eigene Darstellung**

	<b>Wer muss bezahlen?</b>	<b>Beschreibung</b>
<b>Einkommensteuer</b>	<u>Natürliche Personen</u> Personen die an sich ein Rechtssubjekt darstellen (Privatpersonen)  Personengesellschaften (KG, OG, GmbH & Co KG)	Tarifstufensystem. Richtet sich nach der Höhe des Einkommens (0% bis 55%)
<b>Körperschaftsteuer</b>	<u>Juristische Personen</u> GmbH, AG, Genossenschaften, Vereine, Stiftungen	25% vom Gewinn  Vorauszahlungen vierteljährlich fällig  Mindest-KÖSt bei Kapitalgesellschaften auch wenn kein Gewinn gemacht wurde
<b>Kapitalertragsteuer</b>	<u>Natürliche und juristische Personen</u>	25% bei Kapitalerträgen aus Geldeinlagen (Sparbuchzinsen)  27,5% bei Kapitalvermögen aus anderen Einkünften (z.B. bei Gewinnausschüttung)
<b>Gewerbsteuer</b>	<u>Natürliche und juristische Personen</u>	Kommunale Steuer. Existiert in Österreich seit 1.1.2016 nicht mehr

## 2.1.5. Steueranspruch

Das Souveränitätsprinzip hält fest, dass ein Staat sein Steuersystem autonom festlegen und ausüben kann. Indem er die Souveränität anderer Staaten anerkennt, kann er im Gegenzug darauf vertrauen, dass auch seine eigene anerkannt wird. Nach diesem Schema muss das bedeuten, dass jeder Staat nur jene Personen besteuert, die sich auf seinem Staatsgebiet befinden. Ein Land hat aber die Möglichkeit einen Steueranspruch zu erheben, auch wenn die zu besteuende Person in einem anderen Land wohnt oder den Sitz hat. Die Voraussetzung für einen legitimen Anspruch auf Steuer ist dann gegeben, wenn eine persönliche oder sachliche Beziehung zwischen steuererhebenden Staat und Steuersubjekt besteht. (vgl. KANDUTH-KRISTEN 2015b: 6-7)



Nach österreichischem Recht ist eine persönliche Beziehung bei Unternehmen dann gegeben, wenn sich der Sitz oder der Ort der Geschäftsleitung im Inland befindet (vgl. § 27 BAO). Ist das der Fall, so ist dieses Unternehmen in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und das Welteinkommen dient als Bemessungsgrundlage für die Steuerentrichtung. (vgl. § 1 Abs 2 KStG) Wenn ein Unternehmen jedoch nicht den Sitz oder die Geschäftsleitung im Inland hat, so kann dieses Unternehmen dennoch besteuert werden. Eine beschränkte Steuerpflicht besteht dann, wenn keine persönliche aber sachliche Beziehung zum Inland besteht. § 21 Abs 1 KStG besagt, dass von beschränkt steuerpflichtigen Unternehmen nur Einkünfte zu versteuern sind, die in § 98 EStG aufgelistet sind. Diese entsprechen den in § 2 Abs 3 EStG aufgezählten Einkommensarten, die in Kapitel 2.1.2. näher ausgeführt sind.

### **2.1.6. Prinzipien der Besteuerung**

Bei der Feststellung des Steueranspruchs wird zwischen persönlichen und sachlichen Anknüpfungspunkten unterschieden, die aus jeweils zwei Prinzipien bestehen. So werden unter den persönlichen Anknüpfungspunkten das Wohnsitzprinzip und das Quellenprinzip verstanden. Das Wohnsitzprinzip ist in § 1 Abs. 2 KStG geregelt und besagt, dass ein Unternehmen in jenem Staat steuerpflichtig ist, wo es den Sitz oder die Geschäftsleitung hat. Beim Quellenprinzip ist ein Unternehmen in jenem Land steuerpflichtig, aus dem das Einkommen erwirtschaftet wurde. (vgl. SAUERLAND 2007: 7)

Bei den sachlichen Anknüpfungspunkten wird zwischen dem Welteinkommensprinzip und dem Territorialprinzip unterschieden. Ersteres besagt, dass das weltweite Einkommen in dem Land besteuert wird, wo das Unternehmen unbeschränkt steuerpflichtig ist, also den Sitz oder die Geschäftsleitung hat. Beim Territorialprinzip beschränkt sich die Steuerpflicht auf nur jenes Einkommen, das innerhalb des betrachteten Staates erwirtschaftet wurde. Tabelle 5 fasst die Prinzipien anschaulich zusammen:

**Tabelle 5: Prinzipien der persönlichen und sachlichen Anknüpfungspunkte  
Eigene Darstellung nach Sauerland (2007: 7-8)**

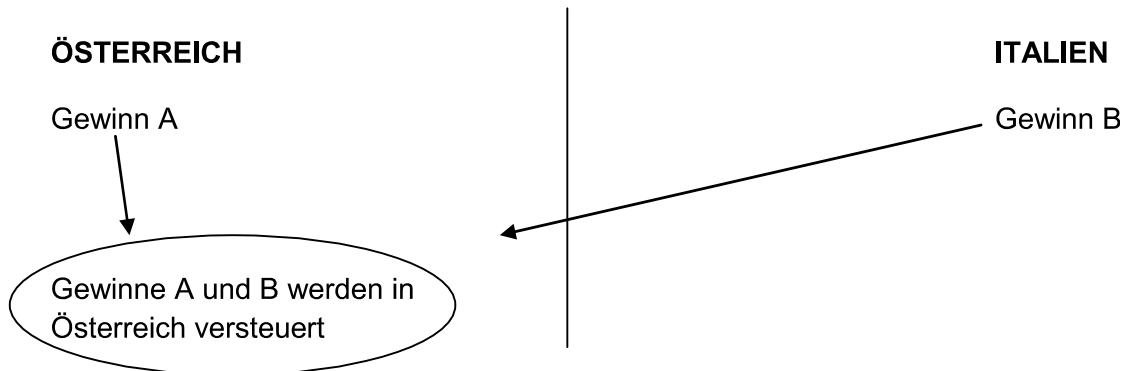
<b>Persönliche Anknüpfungspunkte</b>	<b>Sachliche Anknüpfungspunkte</b>
<p><u>Wohnsitzprinzip</u></p> <p>Unternehmen ist dort steuerpflichtig, wo der Sitz oder die Geschäftsleitung ist.</p>	<p><u>Welteinkommensprinzip</u></p> <p>Weltweites Einkommen dient als Bemessungsgrundlage.</p>
<p><u>Quellenprinzip</u></p> <p>Unternehmen ist in dem Land steuerpflichtig, in dem das Einkommen erwirtschaftet wurde.</p>	<p><u>Territorialprinzip</u></p> <p>Die Bemessungsgrundlage entspricht dem Einkommen, das nur innerhalb des betrachteten Staats erwirtschaftet wurde.</p>

Zum besseren Verständnis der Bedeutung und Anwendung dieser Prinzipien und ist folgendes Beispiel zu nennen:

Die österreichische Kapitalgesellschaft Huber Enterprise GmbH produziert und verkauft Backwaren in Österreich und Italien. Erfasst Österreich das Welteinkommen des Unternehmens, wird dieses auch gleichzeitig nach dem Wohnsitzprinzip besteuert. Das bedeutet, dass alle Gewinne aus dem österreichischen und italienischen Verkauf nach dem Welteinkommensprinzip in Österreich versteuert werden müssen. Der Quellenstaat, Italien, verzichtet dabei auf den Anspruch der Steuer. (vgl. SAUERLAND 2007: 8) Abbildung 2 illustriert diese Situation:

**Wohnsitz- und Welteinkommensprinzip**

**Huber Enterprise GmbH  
(Sitz in Ö)**

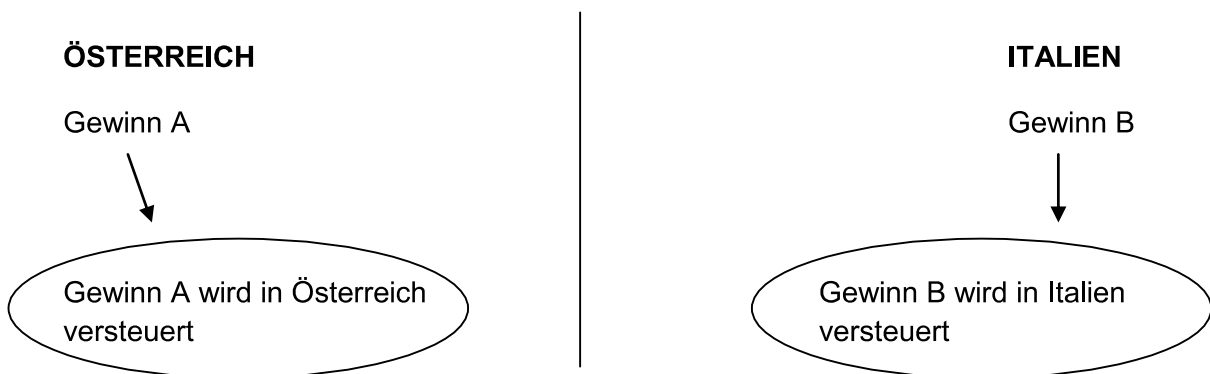


**Abbildung 2: Besteuerung nach dem Wohnsitz- und Welteinkommensprinzip  
Eigene Darstellung nach SAUERLAND (2007: 8)**

Würde Österreich nach dem Territorialprinzip vorgehen und nur die Einkünfte die im Inland erwirtschaftet wurden besteuern und auf jene in Italien verzichten, so ist die Rede vom Quellenprinzip. Das Wohnsitzland, Österreich, nimmt den Steueranspruch für in Italien erzielte Gewinne nicht in Anspruch. Abbildung 3 soll den Ablauf verdeutlichen:

**Quellen- und Territorialprinzip**

**Huber Enterprise GmbH  
(Sitz in Ö)**



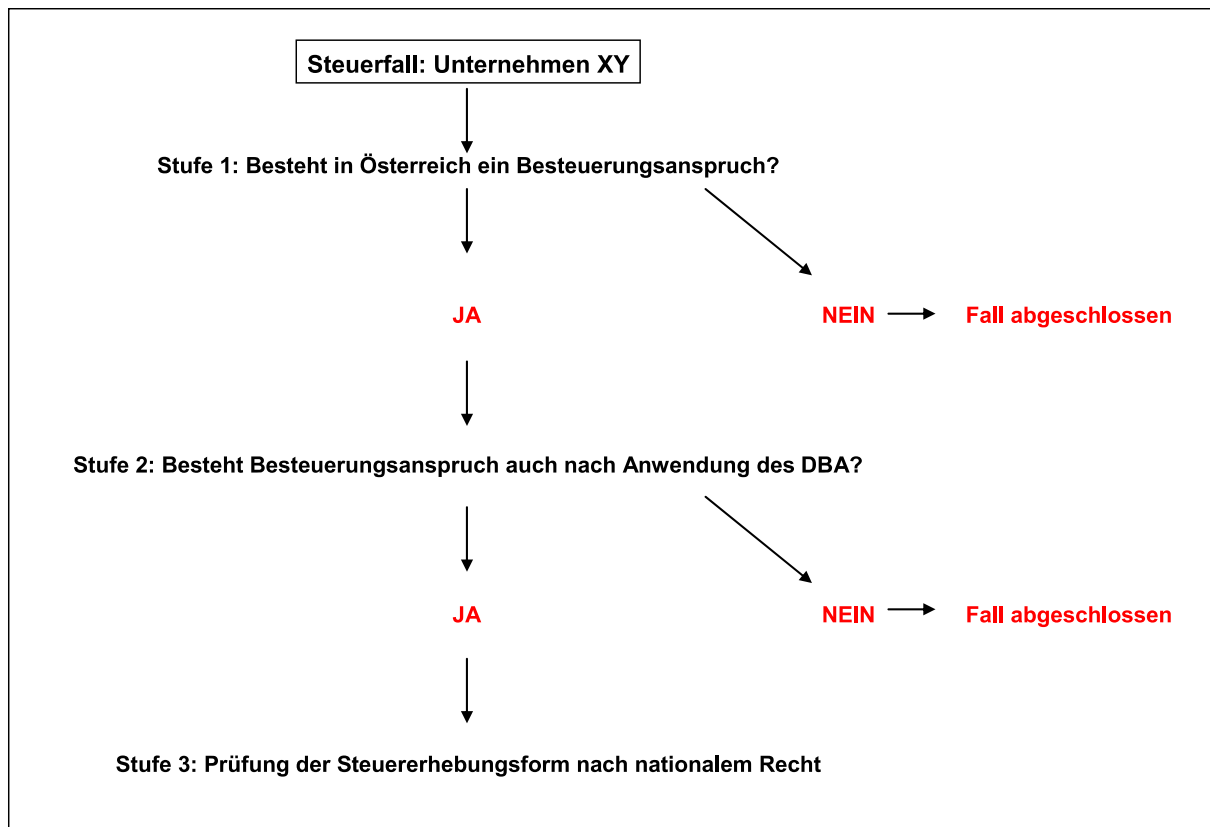
**Abbildung 3: Besteuerung nach dem Quellen- und Territorialprinzip  
Eigene Darstellung nach SAUERLAND (2007: 8)**

Dieses Szenario tritt in der Praxis nicht ein, weil der Sitz des Unternehmens in Österreich ist und somit Huber Enterprise hier unbeschränkt steuerpflichtig ist. Dieser Fall dient daher nur der Veranschaulichung der Theorie.

### **2.1.7. Dreistufentechnik**

Um festzustellen, ob ein Unternehmen in Österreich steuerpflichtig ist, wird in der österreichischen Steuerpraxis die Dreistufentechnik angewandt. In einem ersten Schritt wird geklärt, ob nach geltendem österreichischem Recht ein Besteuerungsanspruch besteht. Gibt es diesen nicht, so kann der Staat Österreich keine Steuern von diesem Unternehmen erheben und der Fall ist abgeschlossen. Ist ein Besteuerungsanspruch vorhanden, so wird in nächster Instanz geklärt, ob unter Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens dieser immer noch zu Recht besteht. Stellt sich dabei heraus, dass laut DBA das untersuchte Unternehmen in dem jeweils anderen Staat besteuert werden muss, so ist auch nach Stufe 2 der Fall für die österreichischen Behörden abgeschlossen. Ergibt die Überprüfung jedoch, dass der Besteuerungsanspruch weiterhin bei Österreich liegt, so muss in Stufe 3 geklärt werden, welche Steuererhebungsform angewandt wird. Diese ergibt sich aus den nationalen Rechtsvorschriften. (vgl. Schmidjell-Dommes 2015: 1)

Abbildung 4 gibt das Schema zur Lösung internationaler Steuerfälle anhand der Dreistufentechnik grafisch wieder:



**Abbildung 4: Dreistufentechnik**  
Eigene Darstellung nach SCHMIDJELL-DOMMES (2015: 1)

### 2.1.8. Doppelbesteuerungsabkommen

Die Frage, wo ein Unternehmen besteuert werden soll, wird durch die unterschiedlichen nationalen Steuerregelungen erschwert. In diesem Zusammenhang ist Doppelbesteuerung („double taxation“) ein Umstand, dessen Verhinderung angestrebt wird, um das Wirtschaftswachstum nicht zu bremsen. (vgl. OECD 2013: 9) Doppelbesteuerung liegt dann vor, wenn dieselben Einkünfte eines Unternehmens in mindestens zwei Staaten der identen oder annähernd gleichen Besteuerung unterliegen. Die Gefahr, dass ein Unternehmen doppelt besteuert wird, ist umso größer, je globaler es wirtschaftet. (vgl. HÖHN und HÖRING 2010: 30).

Im Sinne einer gerechten Besteuerung müssen daher Gesetze beschlossen werden, die den Wirtschafts- und Kapitalverkehr nicht hemmen. Dabei wird häufig auf das Internationale Steuerrecht verwiesen. Es handelt sich dabei um jenes Recht, „[...] das durch Staatsverträge, insbesondere durch Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) [besteht]“ (BMF 2018c). Das Internationale Steuerrecht bildet demnach einen Sammelbegriff für nationale steuerrechtliche Vorschriften, welche die „[...] Steuergewalt eines Staates gegenüber dem Ausland zum Gegenstand haben [...]“

(HÖHN und HÖRING 2010: 28). Das Internationale Steuerrecht kann auch als Erweiterung des nationalen Außensteuerrechts der einzelnen Länder interpretiert werden. Das Außensteuerrecht ist kein einheitlich formulierter Gesetzestext, sondern leitet sich aus den einzelnen Bestimmungen der österreichischen Rechtsquellen ab. Dabei sind vor allem das EStG, KStG und die BAO zu nennen. (vgl. KANDUTH-KRISTEN 2015a: 4)

Doppelbesteuerungsabkommen werden zwischen den Staaten auf bilateraler und selten auch multilateraler Ebene abgeschlossen. So stellt das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den skandinavischen Ländern Norwegen, Schweden und Finnland ein multilaterales Abkommen zur Verhinderung von Doppelbesteuerung dar. (vgl. HÖHN und HÖRING 2010: 30, 47f).

Laut SCHMIDJELL-DOMMES (2015: 45, 47) sollen DBA eine Doppelbesteuerung und auch eine Doppelnichtbesteuerung verhindern. Diese legen verbindlich fest, „[...] welcher Staat in welchem Umfang bestimmte Einkünfte besteuern darf“ (ebd. 2015: 47). Die Grundstruktur eines solchen Vertrages entspricht dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA), das als Grundstein für Doppelbesteuerungsabkommen von den 35 OECD-Ländern angesehen wird. Neben den OECD-MA gibt es von den Vereinten Nationen auch noch das UN-Musterabkommen, das insbesondere für Entwicklungsländer erarbeitet wurde und das Anden-Modell, das allerdings in der Praxis nicht angewandt wird. Das OECD-MA ist ein Muster. Das bedeutet, dass Staaten dieses auch nach ihrem individuellen nationalen Recht anpassen können. Das US-Musterabkommen stellt z.B. eine solche Erweiterung auf Basis des OECD-MA dar.

Die Auslegung eines DBA orientiert sich an den allgemeinen Auslegungsregeln die im Artikel 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention definiert sind. Ein Vertrag muss demnach „[...] nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes [ausgelegt sein]“ (Art 31 Abs 1 WÜRV).

Das DBA-Recht steht über dem nationalen Recht, aber unter dem Unionsrecht. Das bedeutet, dass auf das nationale Recht nur dann zurückgegriffen werden kann, wenn die DBA-Auslegung ergebnislos ist. Das Doppelbesteuerungsabkommen muss jedoch den unionsrechtlichen Richtlinien, also dem Primär- und Sekundärrecht der EU, entsprechen. (vgl. SCHMIDJELL-DOMMES 2015: 45)

Ein aktuelles Beispiel für ein DBA stellt das am 8. Juni 2018 unterzeichnete Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Kosovo dar. Dieses wurde nach dem OECD-MA idF Juli 2014 zwischen den Finanzministern Hartwig Löger und Bedri Hamza gezeichnet. Diese Fassung beinhaltet bereits Punkte, die gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung im Rahmen des BEPS-Plans von der OECD erarbeitet wurden. (vgl. BMF 2018b) Dieses Abkommen ist zwar vom Nationalrat noch nicht genehmigt worden, allerdings wurde der Vertragstext bereits veröffentlicht. Es entspricht dem Muster der anderen 94 Abkommen, die Österreich bislang abgeschlossen hat. Das DBA-Kosovo besteht aus 28 Artikeln, die festhalten:

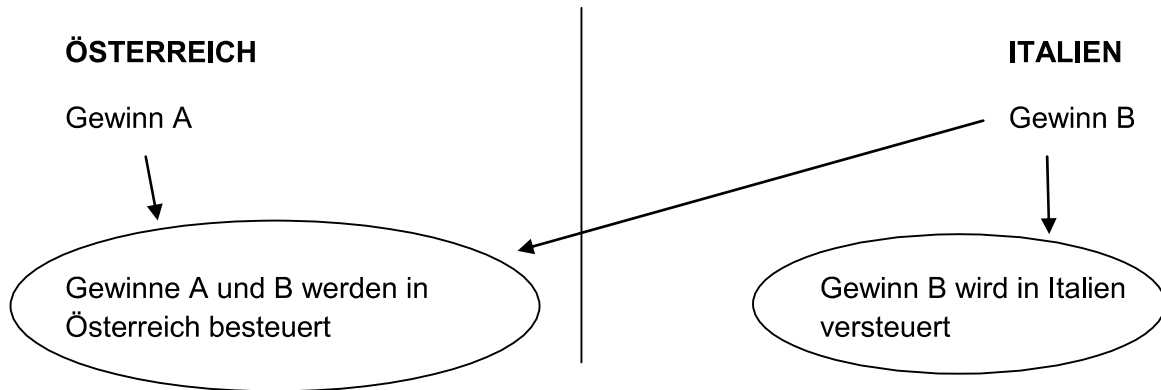
- wo eine Person besteuert werden darf (Ansässigkeit)
- was besteuert werden darf (Zinsen, Dividenden, Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen, Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit)
- wie spezielle Bevölkerungsgruppen besteuert werden sollen z.B. SportlerInnen, KünstlerInnen, StudentInnen
- wie Doppelbesteuerung vermieden wird
- dass ausländische Unternehmen den inländischen gleichzustellen sind, Verbot von Diskriminierung
- dass sich die Vertragspartner zu gegenseitiger Amtshilfe verpflichten und Steuerinformationen austauschen

### **2.1.9. Vermeidung von Doppelbesteuerung**

Es kann niemals vorkommen, dass ein Unternehmen nach dem Quellen- und Welteinkommensprinzip oder Wohnsitz- und Territorialprinzip versteuert wird. Diese Kombinationen schließen sich inhaltlich aus. Dennoch kann es passieren, dass zwei Staaten gleichzeitig einen Steueranspruch erheben. In diesem Fall wird geklärt, welches Land der Wohnsitz- und welches der Quellenstaat ist. Das wird durch den Sitz oder dem Ort der Geschäftsleitung bestimmt (vgl. § 1 Abs. 2 KStG). Österreich stellt beim Beispiel der Huber Enterprise GmbH das Wohnsitzland, Italien den Quellenstaat dar. In der Steuerpraxis würde dieses Beispiel nun so gelöst werden, dass das Unternehmen in Österreich unbeschränkt auf Basis des Wohnsitz- und Welteinkommensprinzip versteuert wird. In Italien wird die Huber Enterprise GmbH beschränkt und anhand des Quellen- und Territorialprinzips besteuert. Abbildung 5 erklärt diese Situation graphisch:

## Beide Länder erheben Steueranspruch

### Huber Enterprise GmbH (Sitz in Ö)



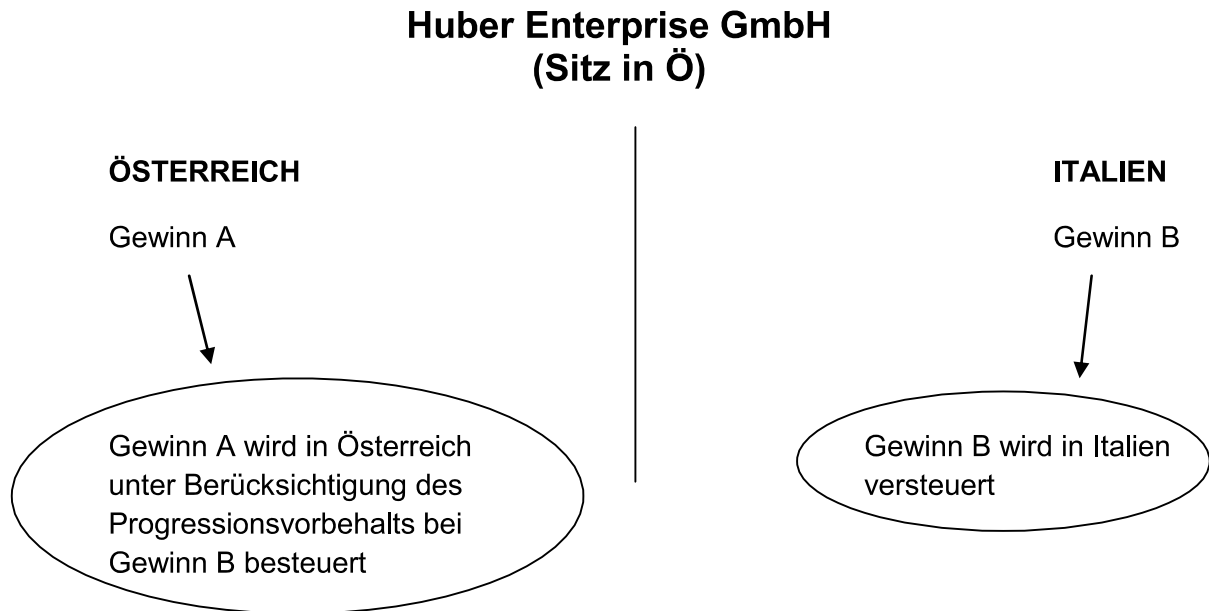
**Abbildung 5: Besteuerung wenn beide Länder Steueranspruch erheben  
Eigene Darstellung nach SAUERLAND (2007: 9)**

Wenn beide Länder einen Steueranspruch an ein Unternehmen stellen, so ist die Wahrscheinlichkeit groß, dass dieses doppelt besteuert wird. Die Huber Enterprise GmbH würde demnach sowohl mit dem Welteinkommen, das sich aus den erzielten Gewinnen in Österreich und Italien zusammensetzt, in Österreich, als auch mit dem Gewinn aus dem italienischen Geschäft, in Italien, Steuern bezahlen. Gewinn B wird bei erhobenem Steueranspruch beider Staaten doppelt besteuert. Das würde dem Unternehmen einen unerwünschten Nachteil einbringen und auf gesamtwirtschaftlicher Ebene für ein Wettbewerbsungleichgewicht sorgen. Um das zu verhindern werden DBA zwischen den Staaten verhandelt und unterfertigt. In den OECD-MA regeln vor allem die Methodenartikel die Vermeidung von Doppelbesteuerung. Dabei wird zwischen der Befreiungs- und der Anrechnungsmethode unterschieden. Bei ersterer verzichtet der Wohnsitzstaat auf seinen Steueranspruch, im Ausland erwirtschaftete Gewinne zu versteuern. Allerdings ist in den meisten DBA ein Progressionsvorbehalt vorgesehen, der dem Wohnsitzland erlaubt, die befreiten Gewinne für die Ermittlung des inländischen Steuersatzes heranzuziehen (vgl. SCHMIDJELL-DOMMES 2015: 115; vgl. KANDUTH-KRISTEN 2015b: 13). So besagt das DBA mit Italien, dass Österreich „[...] bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Vermögen [...] den Steuersatz anwenden [darf], der anzuwenden wäre, wenn das betreffende Vermögen nicht von der



Besteuerung ausgenommen wäre“ (Art 23 Abs 3b DBA-Italien). Abbildung 6 zeigt die Anwendung der Befreiungsmethode für das Beispiel der Huber Enterprise GmbH:

**Vermeidung von Doppelbesteuerung durch Befreiungsmethode**

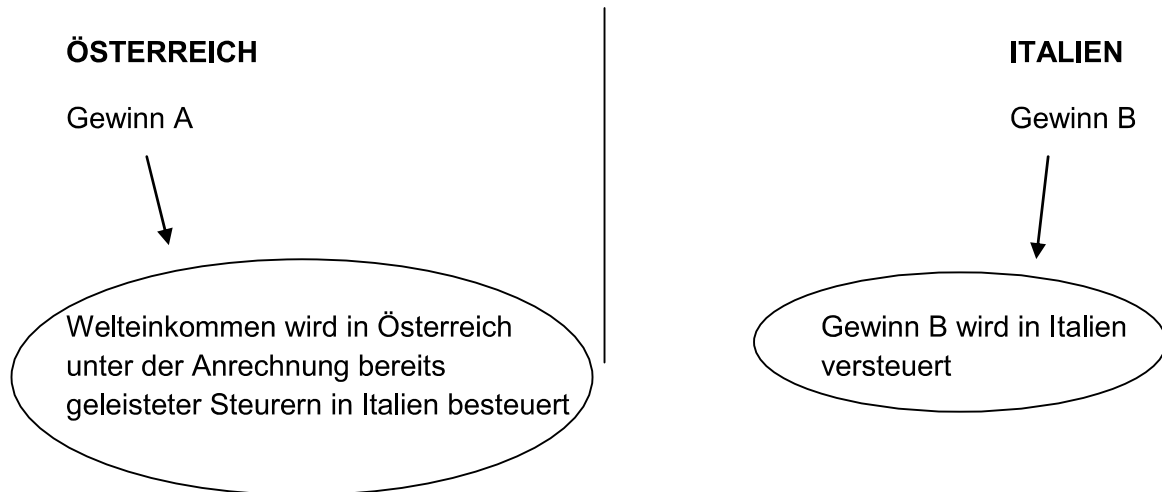


**Abbildung 6: Vermeidung von Doppelbesteuerung durch Befreiungsmethode**  
Eigene Darstellung nach SCHMIDJELL-DOMMES (2015: 115) und KANDUTH-KRISTEN (2015b: 13)

Bei der Anrechnungsmethode wird das Welteinkommen im Wohnsitzstaat besteuert. Zusätzlich werden die vom Unternehmen bereits geleisteten Steuern im Quellenstaat auf die inländische Steuer im Wohnsitzland angerechnet. Dabei ist das Steuerniveau des Wohnsitzstaates entscheidend. Liegt die Steuerlast höher als im Quellenstaat, so gehen eventuelle Steuervorteile im Ausland verloren. Ist diese jedoch niedriger als im Ausland, „[...] so kann maximal bis zur im Ansässigkeitsstaat zu zahlenden Steuer angerechnet werden [...]“ (SCHMIDJELL-DOMMES 2015: 118). Für das Unternehmen können daher Kosten entstehen, wenn die im Ausland bezahlten Steuern höher sind als im Inland und daher nicht alles angerechnet werden kann. Abbildung 7 illustriert die Anwendung der Anrechnungsmethode:

## Vermeidung von Doppelbesteuerung durch Anrechnungsmethode

### Huber Enterprise GmbH (Sitz in Ö)



**Abbildung 7: Vermeidung von Doppelbesteuerung durch Anrechnungsmethode**  
Eigene Darstellung nach SCHMIDJELL-DOMMES (2015: 118) und KANDUTH-KRISTEN (2015b: 12-13)

Wie das DBA mit Italien zeigt, können sowohl die Anrechnungs- als auch die Befreiungsmethode angewendet werden. In der Praxis tendiert Österreich allerdings mehr zu letzterer Methode. Das bedeutet, dass die in Österreich erwirtschafteten Gewinne mit jenem Steuersatz versteuert werden, der anfallen würde, wenn das Welteinkommen die Bemessungsgrundlage wäre. (vgl. KANDUTH-KRISTEN 2015b: 13)

## 2.2. Multinationale Konzerne

Ein Konzern stellt eine wirtschaftliche Einheit dar, die aus mehreren selbstständigen Unternehmen besteht. Damit dieser Zusammenschluss als Konzern bezeichnet werden kann, muss dieser aus zumindest einer Mutter- und einer Tochtergesellschaft bestehen. (vgl. SAUERLAND 2007: 5)

Konzerne werden dann als multi- oder transnational bezeichnet, wenn sie in mehr als einem Staat Niederlassungen unterhalten, grenzüberschreitend wirtschaftlich tätig sind und sich an foreign direct investments (FDI) beteiligen. Die Staaten profitieren von ausländischen Direktinvestitionen, weil diese zu einer Steigerung des Wirtschaftswachstums führen können. Deshalb sind die Länder bemüht, den Wirtschaftsstandort für multinationale Konzerne attraktiv zu gestalten, sodass diese Investitionen tätigen. Aus Sicht des Konzerns äußern sich ausländische

Direktinvestitionen durch die Gründung, Beteiligung oder Kauf eines (bestehenden) Unternehmens im Ausland. Die Gründe, warum ein Unternehmen direkt in einen ausländischen Markt investiert, können unterschiedlich sein und sind auf die Motive des Unternehmens zurückzuführen. (vgl. DUNNING 1993: 3, 57)

Günstigere Produktionskosten, geringere Umweltauflagen und niedrige Steuern wirken sich positiv auf die Investitionsbereitschaft von Unternehmen aus. Neben mehr finanziellen Mitteln führt FDI auch zu einem höheren Austausch moderner Technologien. FDI haben für die Länder den Vorteil, dass sie die Verbindung zwischen den Volkswirtschaften fördern und unter stabilen politischen Gegebenheiten die Möglichkeit bieten, dass sowohl das Land des Investitions-Empfängers als auch jenes des Gebers davon profitiert. Der Grund dafür liegt in der Annahme, dass durch den Austausch die Wettbewerbsfähigkeit der beteiligten Volkswirtschaften steigt. Das hat positive Auswirkungen auf die wirtschaftliche Entwicklung. Ausländische Direktinvestitionen werden von der OECD als gut funktionierendes Instrument eingestuft, um stabile und dauerhafte Verbindungen zwischen den Staaten lukrieren zu können. (vgl. OECD 2008: 14, 38)

Nach VUKŠIĆ (2007: 3f) haben ausländische Direktinvestitionen auch positive Auswirkungen auf die Beschäftigung, weil dadurch mehr Arbeitsplätze geschaffen werden können. Das Wirtschaftswachstum kann durch FDI gesteigert werden, weil dadurch die Produktivität erhöht werden kann und der Zugang zu neuen Märkten entsteht. Allerdings kann eine Folge von FDI sein, dass Gewinne verlagert werden können und dadurch ein negativer Effekt für das Land des Investitionsgebers entsteht. Vukšić betont jedoch, dass in der Wissenschaft ein Konsens darüber herrscht, dass die positiven Auswirkungen von FDI überwiegen. Die Staaten sind bemüht, dass sich multinationale Konzerne ansiedeln oder im Inland investieren. Die Länder wissen über den Nutzen von ausländischen Direktinvestitionen Bescheid und befinden sich deshalb untereinander im Steuerwettbewerb. Dieser ist dadurch gekennzeichnet, dass sich die Länder bei der Gestaltung der Höhe ihrer Steuersätze gegenseitig unterbieten, um den eigenen Wirtschaftsstandort für multinationale Unternehmen attraktiver zu machen. Wenn ein Staat z.B. einen geringeren Steuersatz für Unternehmen anbietet, wird ein Standortvorteil gegenüber anderen Ländern lukriert. Neben steuerlichen Anreizen gibt es aber auch andere fiskalpolitische Maßnahmen in Form von Subventionen. Auch der Ausbau und die

Bereitstellung von Infrastruktur können dazu führen, dass multinationale Unternehmen in das jeweilige Land investieren.

### **2.3. Steuerwettbewerb**

Die Globalisierung und Digitalisierung kommen großen internationalen Unternehmen zu Gute und werfen im Hinblick auf das Thema Steuern auch Fragen zur Verteilungsgerechtigkeit auf. NEUWIRTH (2013: 2) beschreibt, dass vor allem der Steuerwettbewerb zwischen den Staaten maßgeblich dazu beiträgt, dass Lösungen und Maßnahmen gegen die Steuerstrategien von Unternehmen gehemmt werden.

Die geplanten Maßnahmen von der EU und OECD (siehe Kapitel 4) konzentrieren sich darauf, wie es den Unternehmen in Zukunft rechtlich unmöglich gemacht werden soll, Gewinne kleinzurechnen und zu verschieben. Dass die Staaten jedoch auch andere Interessen verfolgen können außer mehr Steuern von multinationalen Konzernen zu erhalten, wird nicht berücksichtigt. Um Geldgeber und Unternehmen dazu zu bringen, sich im Land niederzulassen und zu investieren, senken Staaten bewusst ihre Steuersätze. Durch die ständig sinkenden Steuern, entsteht ein Steuerwettbewerb zwischen den Staaten. Die Unternehmen haben Interesse daran, möglichst wenig Steuern zu zahlen, wodurch Staaten, die niedrige Steuersätze haben, von ihnen bevorzugt werden und sich dort auch an FDI beteiligen. (vgl. HAUPTMEIER et al. 2009)

Grundsätzlich wird Wettbewerb in freien Wirtschaftssystemen als positiv betrachtet, weil er für mehr Angebot, Effizienz sowie Qualität bei Waren und Dienstleistungen sorgt. Davon profitieren die Verbraucherinnen und Verbraucher. (vgl. LIEBERT 2011: 162) So gibt es Meinungen, die den Steuerwettbewerb zwischen den Staaten befürworten. Die bekannteste Argumentation für einen regen Steuerwettbewerb ist jene vom amerikanischen Wirtschaftswissenschaftler Charles Tiebout. TIEBOUT (1956) sagt, dass Unternehmen den Sitz so wählen, dass dort möglichst viele öffentliche Leistungen genutzt werden können, aber gleichzeitig wenig Steuern bezahlt werden müssen. Seine Theorie besagt, dass die Wirtschaftsleistung und der Wohlstand von Staaten erhöht werden können, wenn diese ihre Steuersätze senken, weil dadurch mehr Investitionen von Unternehmen getätigt werden und davon die Wirtschaft des Landes profitiert.

LIEBERT (2011: 163) gibt jedoch zu bedenken, dass in Hinblick auf Niedrigsteuerländer und Steueroasen (siehe Kapitel 2.4.) diese nicht als Sitz genutzt werden, um besser produzieren zu können, sondern einzig und allein um Steuerzahlungen in anderen Staaten zu vermeiden. Tiebout setzt die Gewinne von Unternehmen mit den Steuereinnahmen von Staaten gleich. Dieser Vergleich ist jedoch nicht richtig, weil Unternehmen im Gegensatz zu Staaten eine Grenze nach unten haben. Überschreitet ein Unternehmen die Grenze macht es keinen Profit, ist zahlungsunfähig und verschwindet vom Markt. Beim Steuerwettbewerb gibt es theoretisch keine Grenzen, weil Staaten sich dauerhaft verschulden können. Bei einer Zahlungsunfähigkeit kann der Staat mit seinen Einwohnerinnen und Einwohnern im Gegensatz zu Unternehmen nicht verschwinden.

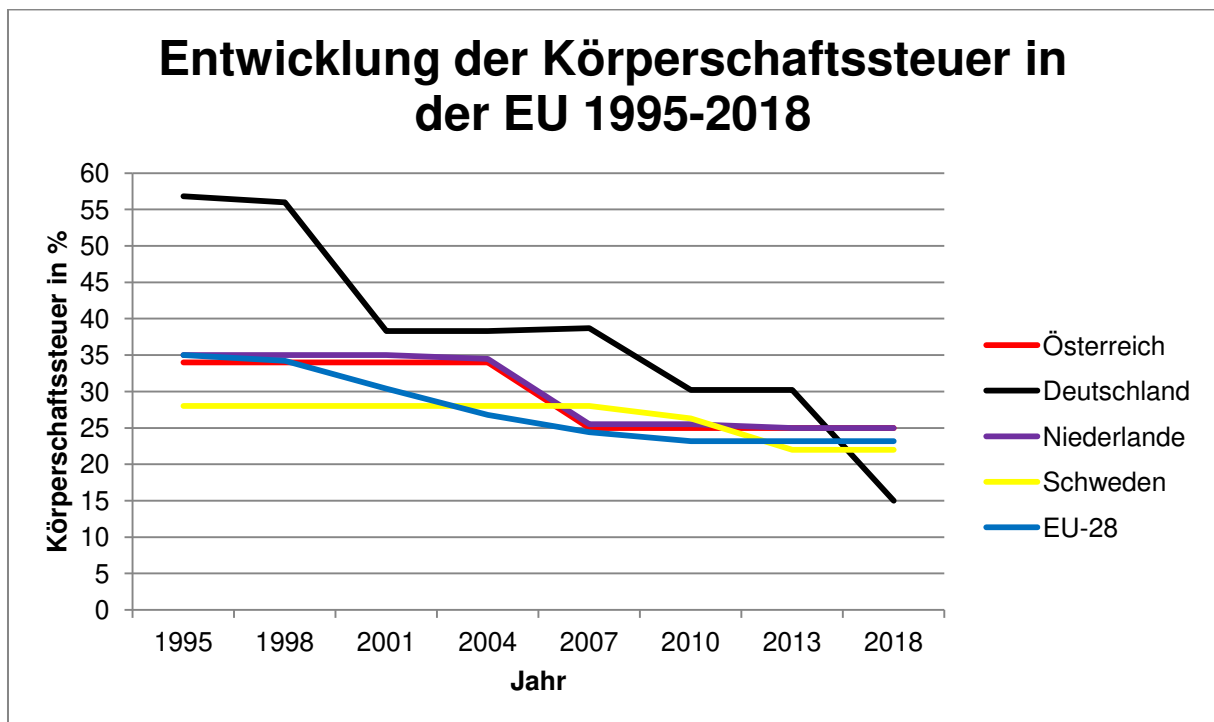
Der kapitalistische Zugang von Tiebout zum Steuerwettbewerb kann für Staaten bei längerer Beobachtung nicht gut sein. Senkt ein Staat den Steuersatz, lukriert er einen Standortvorteil. DIETSCH und RIXEN (2014: 151) stellen fest, dass die Länder aufgrund des Steuerwettbewerbs unter Druck stehen. Die wechselseitige Abhängigkeit von nationalen Steuerregimen und der daraus resultierende Steuerwettbewerb erzeugen externe Effekte, welche die Unabhängigkeit jener Staaten beeinflussen und untergraben. Die Verteilungsungleichheit ist Resultat von Steuerungerechtigkeit und führt infolgedessen zu Ungleichheiten bei Einkommen und Wohlstand zwischen den Ländern. Um dem entgegenzuwirken müssen Staaten mit höheren Unternehmenssteuern den Steuersatz senken und stehen somit in Konkurrenz mit anderen Ländern. Der Begriff Steuerwettbewerb bezeichnet also jenes Vorgehen, bei welchem Staaten ihre jeweiligen Unternehmenssteuern senken, um den Wirtschaftsstandort für Unternehmen attraktiver zu machen.

Das Zustandekommen von Steuerwettbewerb beschreibt Rixen als ein Prinzip aus Angebot und Nachfrage:

„Auf der Nachfrageseite sind [...] Unternehmen auf der Suche nach Möglichkeiten zur Minimierung ihrer Steuerzahlungen. Auf der Angebotsseite haben souveräne Staaten die Möglichkeit, entsprechende Angebote zu unterbreiten“ (RIXEN 2013: 63).

Ein Beleg für den Steuerwettbewerb zwischen den EU-Ländern bildet die Entwicklung der Körperschaftsteuer. So ist festzustellen, dass die Körperschaftsteuersätze in allen EU-Staaten seit 1995 sanken. Abbildung 8 illustriert

diesen Trend, der ein eindeutiges Indiz für den Wettbewerb zwischen den EU-Staaten darstellt:



**Abbildung 8: Entwicklung der Körperschaftsteuer in der EU 1995-2018**  
(Datengrundlage: EPRS 2015: 43; WKO 2018b)

Seit 1995 verringerte sich die Höhe der Körperschaftsteuer im EU-Durchschnitt um über 10 Prozentpunkte. In Österreich sank sie um 14 Prozentpunkte. Aufgrund der sinkenden Körperschaftsteuersätze stellen BARTELSMAN und BEETSMA (2003: 2225) einen Wettlauf nach unten fest. Die Unterschiede bei der Höhe Körperschaftsteuer führt zu der Befürchtung mancher Staaten, dass durch die eigenen hohen Steuersätze ihre reale Wirtschaftstätigkeit an andere Staaten verloren geht. Um die eigene wirtschaftliche Leistung nicht zu gefährden, passen die Staaten die Höhe ihrer Steuern auf jene anderer Länder an, um keine wirtschaftlichen Nachteile zu haben oder um sogar einen Wettbewerbsvorteil daraus erzielen zu können.

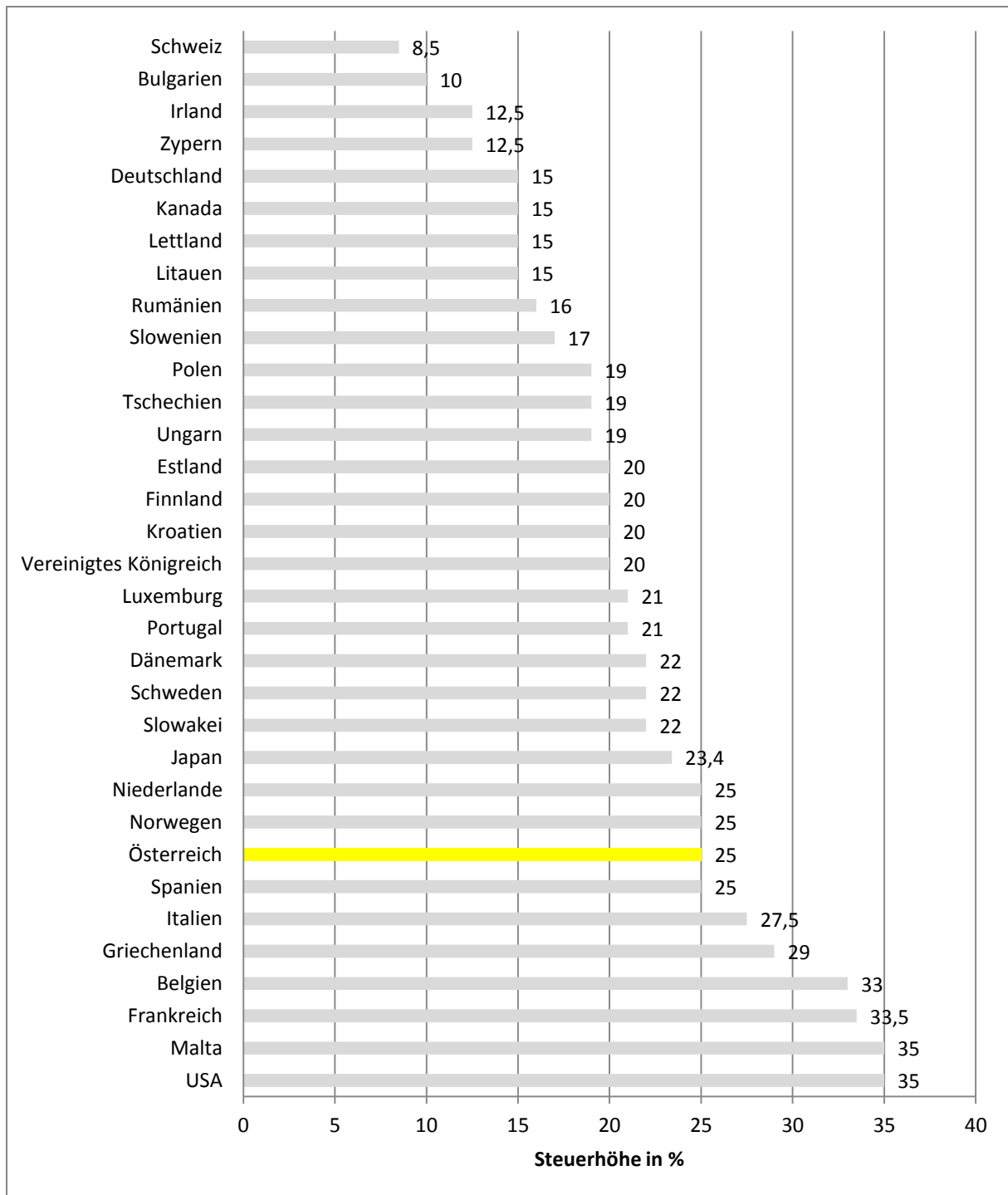
Der Steuerwettbewerb führt dazu, dass die Steuersätze auch in Zukunft weiter sinken werden und Alternativen für die Finanzierung eines unabhängigen Staates gefunden werden müssen. (vgl. GERHARTINGER und SCHMIDT 2014: 115) LIEBERT (2011: 45, 49) beschäftigte sich mit den Auswirkungen von Steuersenkungen und kommt zu dem Ergebnis, dass diese auch negative Auswirkungen auf die Verteilungsgerechtigkeit haben. Weniger Steuereinnahmen bedeuten auch geringere finanzielle Mittel für den Ausbau des Sozialstaats. Das führt zu Chancenungleichheit z.B. bei der Bildung. Bei

Körperschaftssteuersenkungen erleiden untere und mittlere Einkommensschichten einen überproportional größeren Nachteil im Vergleich zu Personengruppen mit hohem Einkommen. Sie betont, dass der Steuerwettbewerb und die daraus resultierenden sinkenden Steuersätze die Basis eines wirtschaftlich erfolgreichen Staates unterminieren. Steuersysteme sollten nachhaltig gestaltet sein, damit sozialer Frieden, die Chancen auf Bildung und die Rechtsstaatlichkeit weiterhin gesichert sind.

### **2.3.1. Österreichs Steuern im Vergleich**

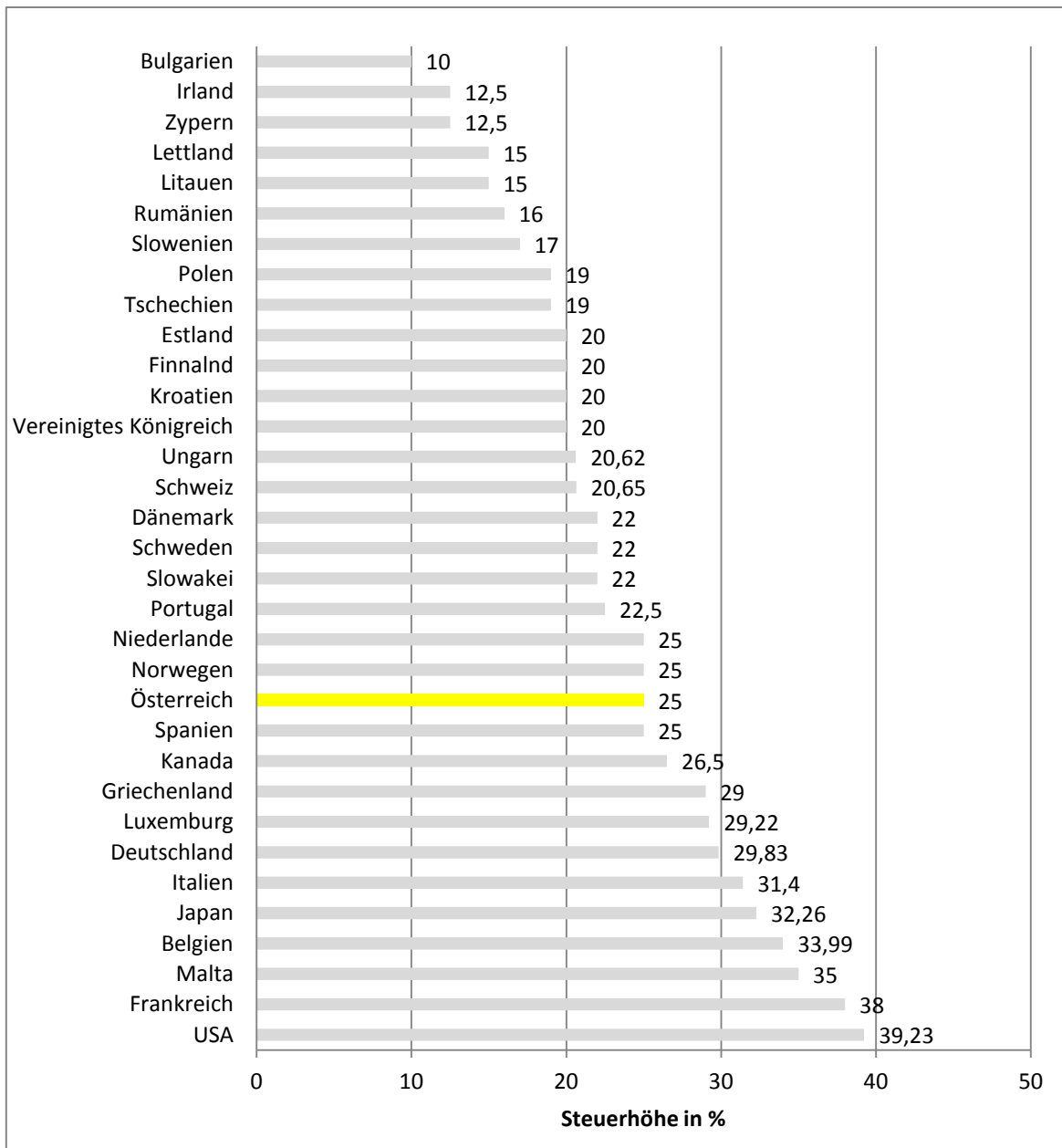
Abbildung 9 zeigt die Höhe der Körperschaftsteuern von ausgewählten Ländern. Aus der Grafik ist ersichtlich, dass die Schweiz und Bulgarien sehr niedrige Körperschaftsteuern haben. Im Gegensatz dazu haben Staaten wie Malta und die USA einen im internationalen Vergleich hohen Steuersatz. Österreich zählt mit einer KÖSt in der Höhe von 25% zu den Hochsteuerländern. Die Betrachtung der reinen Körperschaftsteuer trägt jedoch das steuertechnische Gesamtbild, weil in den meisten Fällen noch Zuschläge und weitere Steuern verrechnet oder z.B. im Fall von Malta den Unternehmen Steuern rückerstattet werden. Der Inselstaat ermöglicht Körperschaften eine Rückerstattung von sechs Siebtel der Körperschaftsteuer. Dadurch muss von einem effektiven Steuersatz von 5% ausgegangen werden (vgl. BENDLINGER 2013: 25f).

Abbildung 10 zeigt die nominale Tarifbelastung des Gewinns von Kapitalgesellschaften. Diese Belastung ist definiert durch die Körperschaftsteuer plus der Gewerbesteuer bzw. der Gewerbesteuer vergleichbaren Steuern. In Österreich gibt es die Gesellschaftsteuer seit 1. Jänner 2016 nicht mehr, wodurch es bei einem Körperschaftssteuersatz von 25% bleibt. (vgl. ABA 2018) Einige Länder wie Deutschland oder die Schweiz verrechnen Gewerbesteuern. Dabei handelt es sich um ertragsabhängige Steuern, die direkt von den Gemeinden verrechnet werden. Dadurch ergibt sich eine deutlich höhere Belastung für Unternehmen, als wenn nur der reine Körperschaftsteuersatz betrachtet wird.



**Abbildung 9: Körperschaftsteuersätze ausgewählter Staaten**  
 Eigene Darstellung nach dt. BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (2017: 16)





**Abbildung 10: Nominale Tarifbelastung**  
 Eigene Darstellung nach dt. BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (2017: 20)

Weil mit dem Thema Steuerplanung von multinationalen Unternehmen häufig die Staaten Irland und Luxemburg in Zusammenhang gebracht werden, ist hier eine genauere Betrachtung auf das Steuersystem erforderlich.

Irland versteuert gewerbliche Einkommen mit 12,5% und nicht gewerbliche Einkommen mit 25%. Damit stellt die irische Besteuerung für Unternehmen eine um die Hälfte geringere Belastung dar als jene in Österreich. Die irische Regierung hat seit den 1990er Jahren die Körperschaftsteuer drastisch reduziert, sodass ein Wettbewerbsvorteil gegenüber anderen Staaten entstand. Im Speziellen konnte

Irland dadurch von der zunehmenden Globalisierung und der Ansiedlung multinationaler Unternehmen wie z.B. Apple profitieren. Offene Handelsbeziehungen und die attraktiven Anreize für FDI bekräftigten die Rolle Irlands auf dem Weltmarkt. (vgl. BLOSSFELD 2008: 52)

Entgegen der niedrigen Körperschaftsteuer gibt es in Irland bei Ausschüttungen von Gewinnen keine Entlastungen an die ansässigen Anteilseigner bzw. Anteilseignerinnen. Diese sind mit dem normalen Einkommensteuersatz zu versteuern. Für Einkommen bis 33.800 Euro jährlich ist ein Steuersatz von 20% und einer zusätzlichen Sonderabgabe von 1% zu begleichen. Liegt das Einkommen über dieser Tarifgrenze, beträgt die Steuer 40% und die Sonderabgabe 8%. Um Gewinne auszuschütten bietet Irland daher kaum einen Anreiz, allerdings wird diese Regelung durch die niedrige Körperschaftsteuer wieder ausgeglichen. Irland wird neben der geringen Körperschaftsteuer auch aus einem anderen Grund von multinationalen Konzernen sehr geschätzt. Das Motiv der Ansiedlungen liegt darin, dass die von Unternehmen in anderen Staaten bezahlten Körperschaftsteuern auf die Besteuerung der Gewinne in Irland angerechnet werden. Dadurch kann die Steuerbelastung massiv entlastet werden. (vgl. BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN 2017: 11-14; 26-30)

Vor allem um die Steuerbasis zu senken, bietet Irland den multinationalen Unternehmen viel Anreiz. So konnte Apple über die in Irland ansässige Apple Sales International (ASI) durch interne Verrechnungspreise und Lizenzgebühren, die erwirtschafteten Gewinne aus dem Europageschäft kleinrechnen. Ermöglicht wurde das durch Absprachen mit der irischen Regierung, welche die Steuerschuld von eigentlich 12,5% auf 0,005% schmälerte. 2016 wurde dieses Vorgehen von der EU als Verstoß gegen das EU-Wettbewerbsrecht gewertet und Apple wurde zu einer Steuernachzahlung von 13 Mrd. Euro verurteilt. (vgl. SZIGETVARI 2016)

Auch Luxemburg bietet für multinationale Konzerne, wie z.B. Amazon, steuerliche Anreize. Mit einer Tarifbelastung für Unternehmen mit 29,22% ist Luxemburg ein Hochsteuerland und liegt um 4,22 Prozentpunkte noch über jener von Österreich. Auf dem ersten Blick stellt das keine sonderliche Motivation für multinationale Unternehmen dar, um sich in Luxemburg niederzulassen. Allerdings gibt es hier eine Begünstigung für Ausschüttungen. Das bedeutet, dass in Luxemburg ansässige

Personen, 50% der Dividenden nicht versteuern müssen bzw. die Hälfte der Ausschüttungen steuerfrei sind. (vgl. BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN 2017: 13)

Irland bietet keine Entlastung bei der Ausschüttung von Unternehmensgewinnen an, wodurch die steuerliche Belastung auf AnteilseignerInnenebene sehr hoch ist. Damit ist die Steuer in Irland bei Ausschüttung des Gewinns um 1,87 Prozentpunkte höher als jene in Österreich. Abbildung 11 zeigt, dass die Unterschiede zwischen den vermeintlich für multinationale Konzerne attraktiven Staaten Irland und Luxemburg im Vergleich zu Österreich nicht groß sind.

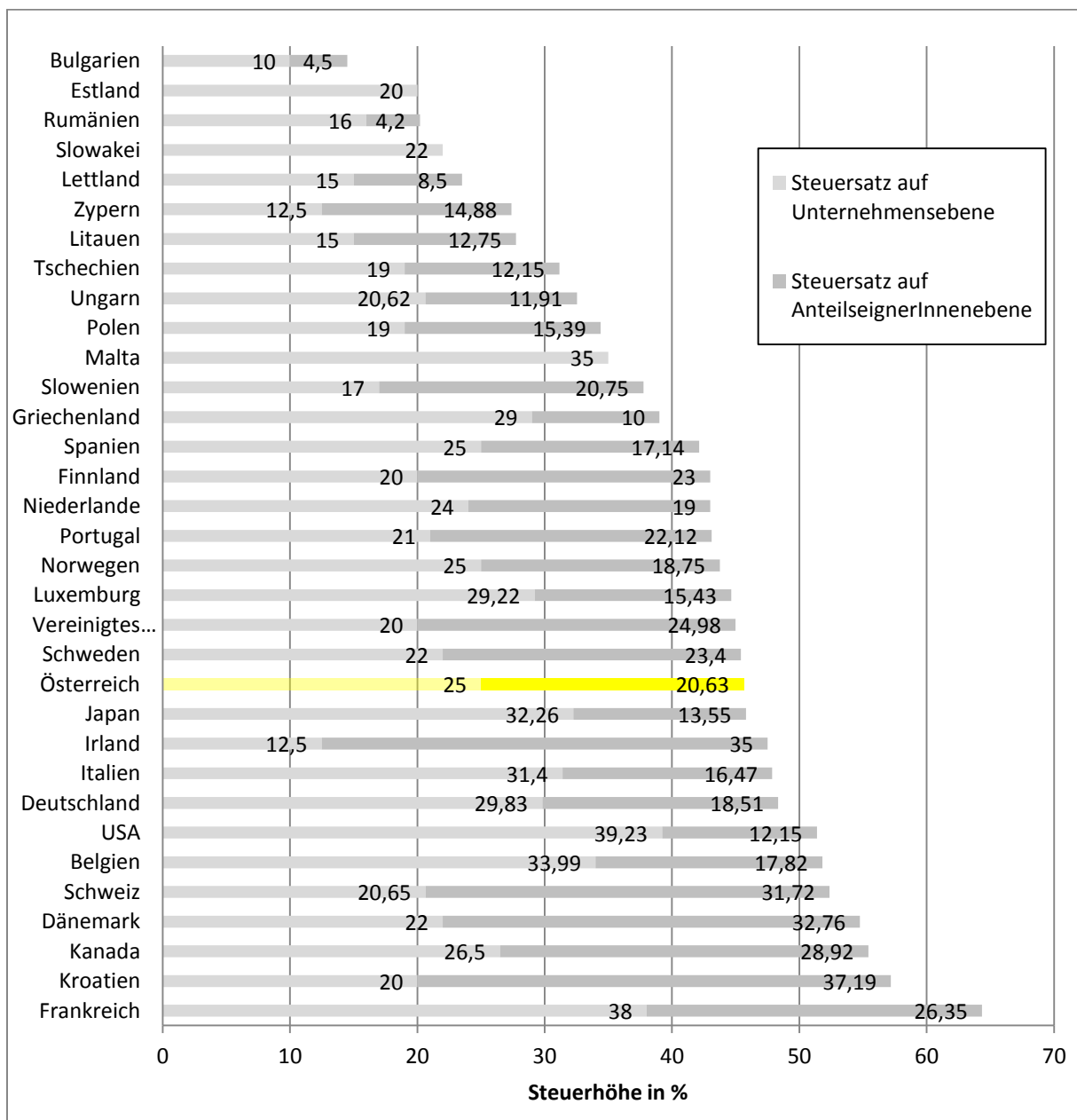


Abbildung 11: Gesamtbelastung bei Ausschüttung der Gewinne in Prozent  
Eigene Darstellung nach BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (2017: 22)

### **2.3.2. Fazit des europäischen Vergleichs**

Der Vergleich der Unternehmensbesteuerung soll Aufschluss darüber geben, welche Staaten besonders anziehend für multinationale Unternehmen sind. Dabei wurde festgestellt, dass Staaten unterschiedliche Schwerpunkte bei der Gestaltung ihres Steuersystems setzen und verschiedene Strategien verfolgen. Weil es für Unternehmen steuerliche Motive haben kann, sich in dem Land niederzulassen, wo die Besteuerung am niedrigsten ist, senken Staaten ihre Steuern um für jene Unternehmen attraktiver zu werden.

Das Beispiel Irland zeigt, dass vor allem die seit Jahrzehnten niedrige Steuerbelastung für multinationale Konzerne wie z.B. Apple, anziehend ist. Wird bei der Betrachtung der Steuerhöhe die AnteilseignerInnenebene mit einbezogen, so ergibt sich eine Gesamtbelastung bei Gewinnausschüttung von 47,5%. Das stellt im Vergleich zu anderen Staaten eine sehr hohe Steuerlast dar.

Die Gegenüberstellung der einzelnen nationalen Steuersysteme ergibt, dass es auf die Präferenzen der Konzerne ankommt, wo sich diese ansiedeln bzw. Niederlassungen gründen. Neben einer niedrigen Körperschaftsteuer kann sich auch die niedrige Belastung bei Gewinnausschüttungen positiv auf die Attraktivität von Staaten auswirken. Das verschafft Staaten wie z.B. Luxemburg, wo 50% der Dividenden steuerfrei sind, einen Wettbewerbsvorteil gegenüber anderen Staaten.

Bulgarien wird trotz der sehr geringen Steuerbelastung für Unternehmen kaum in der Literatur als Ort beschrieben, der für multinationale Konzerne attraktiv ist, um sich dort anzusiedeln. Eine mögliche Erklärung bieten die Aufdeckungen rund um diverse Datenlecks wie z.B. der Panama Papers. So wurde festgestellt, dass Irland mit Apple eine eigens für den Konzern festgelegte Steuer verrechnete, die weit unter den offiziellen 12,5% lag und somit auch unter jener von Bulgarien fiel. (vgl. EUROPEAN COMMISSION 2017) Derartige Steuerdeals stellen keinen Einzelfall dar und können eine Erklärung dafür sein, warum multinationale Konzerne sich trotz niedriger Steuern nicht in Bulgarien ansiedeln, sondern in Länder, in denen sie eine angepasste Steuer erwartet, die durchaus als Vorzugsbehandlung interpretiert werden kann. Eine weitere Erklärung ist auch, dass die bulgarischen Steuergesetze, im Gegensatz zu jenen von Irland und Luxemburg, weniger Spielraum für Gewinnverschiebungen zulassen. (vgl. HOULDER 2014)

Österreich befindet sich mit einer Gesamtbelastung von 45,63% im Mittelfeld des Vergleichs und bietet im Gegensatz zu Irlands geringer Körperschaftsteuer und Luxemburgs Begünstigungen bei Dividenden, in steuerlicher Hinsicht kaum besonderen Anreiz für multinationale Konzerne. Dabei war Österreich bis vor wenigen Jahren aufgrund des Bankgeheimnisses äußerst beliebt bei Bankkunden, die auf Anonymität und Verschwiegenheit ihrer Einlagen Wert legen. Der zunehmende Druck der OECD bewegte Österreich jedoch im Jahr 2013 dazu, das Bankgeheimnis zu entschärfen und den automatisierten Informationsaustausch mit den Behörden zuzulassen. (vgl. HECKEMEYER und SPENGLER 2013: 363)

## **2.4. Steueroasen und Briefkastenfirmen**

Laut BENDLINGER (2013: 23) umfasst der Begriff Steueroase einen Staat oder ein von dessen abhängiges Gebiet, wo der Steuersatz entweder sehr niedrig ist oder eine Einkommensart erst gar nicht besteuert wird. Demnach handelt es sich dabei um Orte, „[...] in denen das Welteinkommen insgesamt, einzelne Einkunftsarten oder solche bestimmter Branchen einer deutlich niedrigeren Steuerbelastung unterliegen, als es [in anderen Staaten der Fall ist]“.

Im Zuge einer Untersuchung zum Steuerwettbewerb zwischen Staaten beschrieb die OECD (1998: 23) im Bericht *Harmful Tax Competition* vier Kriterien, anhand derer eine Steueroase festzustellen ist:

1. Keine oder nur geringe Besteuerung
2. Mangel an Informationsaustausch
3. Fehlende Transparenz beim Steuersystem
4. Unternehmen ohne substantielle Aktivitäten werden bevorzugt

Während BENDLINGER (2013) sich bei seiner Definition von Steueroasen auf den Indikator der Steuerbelastungshöhe fokussiert, bietet jene der OECD eine breitere Erklärung. Demnach sind nicht nur die niedrige Steuerbelastung, sondern auch die Geheimhaltung bzw. Anonymität des Klientel und die fehlende „[...] Transparenz bei der Anwendung der gesetzlichen, rechtlichen oder administrativen Bestimmungen“ (OECD 1998: 23) attraktiv, um sich den Steuerbehörden aus anderen Ländern zu entziehen.

In Anlehnung an den Bericht der OECD erweiterte SHARMAN (2006: 104f) den Begriff Steueroase, indem er auf den relativ großen Finanzsektor im Verhältnis zu den restlichen Wirtschaftsbereichen verweist. Weiters stellt er fest, dass der wirtschaftliche Erfolg einer Steueroase stark von der Reputation als solche abhängt.

Auffällig ist, dass sich vor allem flächenmäßig kleine Staaten als Steueroasen etabliert haben, die in den meisten Fällen von großen Finanzzentren abhängig sind. PALAN et al. (2010: 146f) bestätigen diese Abhängigkeit und beschreiben diese mit dem Zentrum der City of London. Demnach werden Finanzgeschäfte, die in Großbritannien nicht zulässig sind in Gebieten abgeschlossen, die in historischer als auch wirtschaftlicher Hinsicht eng mit dem Vereinigten Königreich verbunden sind. Dazu zählen beispielsweise die Kronkolonien Isle of Man, Guernsey und Jersey oder in Übersee die Bahamas sowie die Cayman Islands. (vgl. FARNY et al. 2015: 16)

Im Zusammenhang mit Steueroasen ist auch der Begriff Briefkastenfirma zu nennen. Unter einer Briefkastengesellschaft wird ein Unternehmen verstanden, das in einem Firmenregister im jeweiligen Land eingetragen ist, dort aber keine eigene operative Geschäftstätigkeit ausübt und somit lediglich im rechtlichen Sinne existiert (vgl. BENDLINGER 2013: 44, 47). Der Vorteil einer Briefkastenfirma ist, dass es Außenstehenden nicht möglich ist herauszufinden, wer die wirtschaftlichen Eigentümerinnen und Eigentümer (engl.: beneficial owner) der Firma sind. Offiziell steht nur der Scheinanteilseigner bzw. die Scheinanteilseignerin in den Papieren. Das bedeutet, dass dieser bzw. diese rechtlich dazu berechtigt ist Entscheidungen für das Unternehmen zu treffen. Die eigentlichen Entscheidungen treffen jedoch die wirtschaftlichen Eigentümerinnen und Eigentümer im Hintergrund, welche für die Behörden unerkannt bleiben. Im Zuge der Panama Papers wurde nun die Kommunikation zwischen beneficial owner und Scheinanteilseigner, -eignerin, aufgedeckt. Dadurch konnte eruiert werden, wer tatsächlich Eigentümer bzw. Eigentümerin ist. (vgl. KLENK und REDL 2016: 12-15)

Tabelle 6 gibt auf Basis der Definition von BENDLINGER (2013: 23-26) einen Überblick über die Unterscheidung von Steueroasen:

**Tabelle 6: Zusammenfassung der vier Arten von Steueroasen**  
**Eigene Darstellung nach BENDLINGER (2013: 23-26)**

	<b>Eigenschaft</b>	<b>Beispiel</b>
<b>Echte Steueroase</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Erheben keine Einkommenssteuern.</li> <li>• Finanzieren sich über vergleichsweise hohe Importzölle, Registrierungsgebühren, Grund- und Vermögenssteuern.</li> </ul>	<p style="text-align: center;">Andorra  Monaco  Cayman Islands</p>
<b>Quasi-Steueroase</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Erheben ertragsabhängige Steuern.</li> <li>• Welteinkommensprinzip wird nicht angewandt, d.h. dass Einkünfte außerhalb des Landes nicht besteuert werden. Offshore-Gesellschaften werden nicht besteuert.</li> </ul>	<p style="text-align: center;">Liechtenstein  Isle of Man  Panama</p>
<b>Länder mit Vorzugsbesteuerung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Begünstigung von gewissen Branchen (z.B. Banken, Versicherungen) oder Organisationsformen (z.B. Holdings, Stiftungen).</li> <li>• Staaten sind bei Steuerbelastung verhandlungsbereit.</li> <li>• Niedrige Steuerbelastung bei Einkünften aus immateriellen Wirtschaftsgütern (Patente)</li> </ul>	<p style="text-align: center;">Schweiz  Luxemburg</p>
<b>Niedrigsteuerländer</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sehr niedrige effektive Steuerbelastung im Vergleich zu Österreich</li> </ul>	<p style="text-align: center;">Irland  Malta</p>

Steueroasen stellen eine Extremform des Steuerwettbewerbs dar. Demnach gibt es zwei Probleme die aufgrund der Existenz von sog. Tax Havens entstehen. Erstens profitieren von Steueroasen nur finanziell leistungsfähige multinationale Unternehmen. Das bedeutet, dass diejenigen, die aufgrund ihres erwirtschafteten Gewinns am meisten Steuern zahlen müssten, dieser Verpflichtung durch aggressive Steuermodelle, die mitunter von Steueroasen ermöglicht werden, nicht nachkommen. Dadurch wird die Kluft zwischen nationalen und multinationalen Unternehmen immer größer, weil durch die Steuerplanung unfaire Wettbewerbsvorteile für letztere entstehen. Zweitens tragen Steueroasen dazu bei, dass anderen Staaten wie z.B. Österreich die Steuereinnahmen, die ihnen eigentlich zustehen, entgehen. Eine Ungerechtigkeit auf Kosten der Steuerzahlerinnen und Steuerzahler entsteht, da die Bereitstellung von öffentlichen Dienstleistungen, wie z.B. die Erhaltung und der Ausbau von Infrastruktur, weiterhin finanziert werden muss. (vgl. LIEBERT 2011: 179)



# 3. Steuervermeidung

## 3.1. Definition

Die Begriffe Steuerplanung und Steuervermeidung werden oft als Synonyme verstanden. Auch aus juristischer Perspektive gibt es zwischen diesen Begriffen keinen Unterschied. Steuerplanung wird jedoch im wissenschaftlichen Kontext als umfassender Fachbegriff verwendet (vgl. OVERESCH 2016: 129).

Bei der Steuervermeidung handelt es sich im Gegensatz zur Steuerhinterziehung um keinen strafbaren Tatbestand. GERHARTINGER und SCHMIDT (2014: 109) betonen, dass Steuern nur dann hinterzogen werden, wenn das Finanzamt „[...] über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtig oder unvollständig informiert [wird] oder wenn [es] pflichtwidrig in Unkenntnis belassen [wird].“ Werden steuerpflichtige Einkommen vor den Finanzbehörden im Wohnsitzland verborgen, so stellt das eine Straftat dar. Die Nichtdeklaration von steuerpflichtigem Einkommen ist illegal. (vgl. HECKEMEYER und SPENGL 2013: 363)

Unter Steuervermeidung wird hingegen die bewusste Steuerabwehr von Unternehmen verstanden, die im Gegensatz zur Steuerhinterziehung legitim ist. Rechtlich gesehen ist demnach die Steuerplanung von multinationalen Konzernen nicht als illegal einzustufen. Sie legen das bestehende Steuerrecht zu ihren Gunsten aus. Wenn ein Unternehmen durch Steueroptimierungsmaßnahmen den Gewinn klein rechnet und das Finanzamt über das Betriebsergebnis richtig informiert wird, ist das Steuervermeidung und nicht strafbar. Gibt ein Unternehmen jedoch vor, keinen Gewinn erwirtschaftet zu haben, obwohl tatsächlich einer gemacht wurde, ist das Steuerhinterziehung und strafbar. (vgl. GERHARTINGER und SCHMIDT 2014: 109)

Tabelle 7 fasst die Unterschiede zwischen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung zusammen:

**Tabelle 7: Unterschiede zwischen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung**  
Eigene Darstellung nach HECKEMEYER und SPENGL (2013: 363-365); GERHARTINGER und SCHMIDT (2014: 109)

	<b>Steuerhinterziehung</b>	<b>Steuervermeidung</b>
Rechtlich:	• Illegal	• Legal
Begründung:	• Finanzbehörde wurde in Unkenntnis belassen	• Finanzbehörde wurde über richtiges Betriebsergebnis informiert

Mit der Begründung, dass keine Gesetze bei der Anwendung von Steuerplanung verletzt werden, wird in der Literatur dieses Vorgehen multinationaler Konzerne als rechtlich legal eingestuft. Der 2004 verstorbene Wirtschaftsprofessor Wolfgang Gassner erklärt in einem seiner Werke zum Thema Steuerrecht bereits 1983, dass ein Unternehmen aus betriebswirtschaftlicher Sicht durchaus danach streben kann, Steuern zu sparen. Er erklärt die unternehmerische Freiheit diesbezüglich indem er auf den „[...] Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung [...]“ (GASSNER 1983: 1) verweist. Demnach muss der Tatbestand zur Steuererhebung nach § 4 Abs 1 BAO verwirklicht sein, damit eine Steuerschuld für ein Unternehmen entsteht. Besteht dieser nicht, so darf rechtlich auch keine Steuer erhoben werden. Die Anwendung und Verwirklichung von Steuerplanung um damit Steuern zu sparen ist aus diesem Grund nicht illegal. (vgl. GASSNER 1983: 1)

### **3.2. Staaten ermöglichen Steuervermeidung**

Weil die Doppelbesteuerung von Unternehmen negative Auswirkungen auf die Weltwirtschaft zur Folge hat, ist die nationale und internationale Politik bemüht dem entgegenzuwirken. Es werden Gesetze geschaffen und meist bilaterale Abkommen in Form von Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, um diese Situation zu vermeiden. Das Problem der Nichtbesteuerung von Unternehmen liegt an der lückenhaften Interaktion verschiedener Steuersysteme sowie bilateraler Steuerabkommen. (vgl. OECD 2013: 10) Dadurch entstehen Grauzonen, welche multinationale Konzerne nutzen und Steuermodelle entwickeln, um Steuerzahlungen minimieren zu können (vgl. DIETSCH und RIXEN 2014: 159).

Der Souveränitätsgedanke spielt bei der Gestaltung von internationalen Steuerregeln eine wichtige Rolle. Die OECD hält als Paradigma fest, dass Steuern dazu dienen, die Souveränität eines Landes zu gewährleisten. So beschreibt die Organisation im BEPS-Plan folgendes:

“Taxation is at the core of countries’ sovereignty, but the interaction of domestic tax rules in some cases leads to gaps and frictions” (OECD 2013: 9).

NEUWIRTH (2013: 2) schreibt, dass Steuervermeidung „[...] durch ein weithin als veraltet angesehenes internationales Steuerregime [erleichtert wird], dessen Ursprünge in den 1920er Jahren liegen, als die Wirtschaft weniger global agierte und

der konzerninterne Austausch noch nicht den hohen Anteil am Welthandel hatte wie heute“. Die Steuerplanung wird schon seit Jahrzehnten von grenzüberschreitend tätigen Unternehmen praktiziert. Ermöglicht wird das durch das Ausnutzen der einzelnen nationalen Steuersysteme (vgl. HECKEMEYER und SPENGLER 2013: 363-365). Die Lücken der internationalen Steuergesetzgebungen sind durch den Prozess der Digitalisierung noch größer geworden. Die „[...] Übertragung des Menschen und seiner Lebens- sowie Arbeitswelten auf eine digitale Ebene“ (HAMIDIAN und KRAIJO 2013: 5) stellt eine Chance für Unternehmen dar, Steuern zu vermeiden. Im Zuge der Digitalisierung wurden neue Produktarten und Geschäftsformen geschaffen, wodurch es nicht mehr notwendig war, z.B. für den Verkauf von Waren eine Filiale vor Ort betreiben zu müssen. Die Digitalisierung ermöglichte eine neue Form der Steuervermeidung. Unternehmen, die ihr Geschäft über den Online-Versand, dem Verkauf von Online-Werbung oder Nutzerdaten betreiben, haben in der Regel keine Betriebsstätte in dem Land wo das Produkt gekauft wird. Aufgrund dessen stellen die Staaten keinen Steueranspruch, weil die derzeitigen Steuergesetze nur dann eine Besteuerung vorsehen, wenn eine persönliche oder sachliche Beziehung gegeben ist. Multinationale Unternehmen, die eine gewisse digitale Präsenz in einem Staat aufweisen, können diese gesetzlichen Grauzonen für ihre Steuerplanung nutzen. Der Aspekt der Digitalisierung wird in Kapitel 4.1.1. nochmals näher ausgeführt. (vgl. OECD 2013: 14f)

### **3.3. Steuervermeidungsstrategien**

#### **3.3.1. Gewinnverlagerung**

Um Steuern zu sparen verschieben multinationale Unternehmen ihre Gewinne von Hoch- in Niedrigsteuerländer. Damit die Anwendung von Gewinnverlagerung und der Nutzen daraus empirisch nachweisbar gemacht werden kann, untersuchten EGGER et al. (2010: 99, 105f) die Rentabilität von Tochtergesellschaften multinationaler Konzerne. Dabei wurden 507.542 Unternehmen in 31 europäischen Ländern analysiert. Die Untersuchung über die Wirtschaftlichkeit jener Unternehmen ergab, dass die Gewinne von Tochterunternehmen in Niedrigsteuerländer höher sind, als die in Hochsteuerländer. Das bedeutet, dass Unternehmen in Staaten mit einem niedrigen Steuersatz überdurchschnittlich profitabler sind, als in Ländern mit höheren Körperschaftsteuern. Dieses Resultat bestätigt die Annahme, dass Konzerne ihre

Gewinne, die real in Hochsteuerländer wie z.B. Österreich erwirtschaftet wurden, in Niedrigsteuerländer verschieben. Die Höhe des Steuersatzes beeinflusst daher den ausgewiesenen Gewinn der Tochtergesellschaften. Je niedriger die Körperschaftsteuer ist, desto höher ist der Gewinnausweis des Unternehmens und umgekehrt, je höher die Steuer ist, desto niedriger fällt der verzeichnete Gewinn aus.

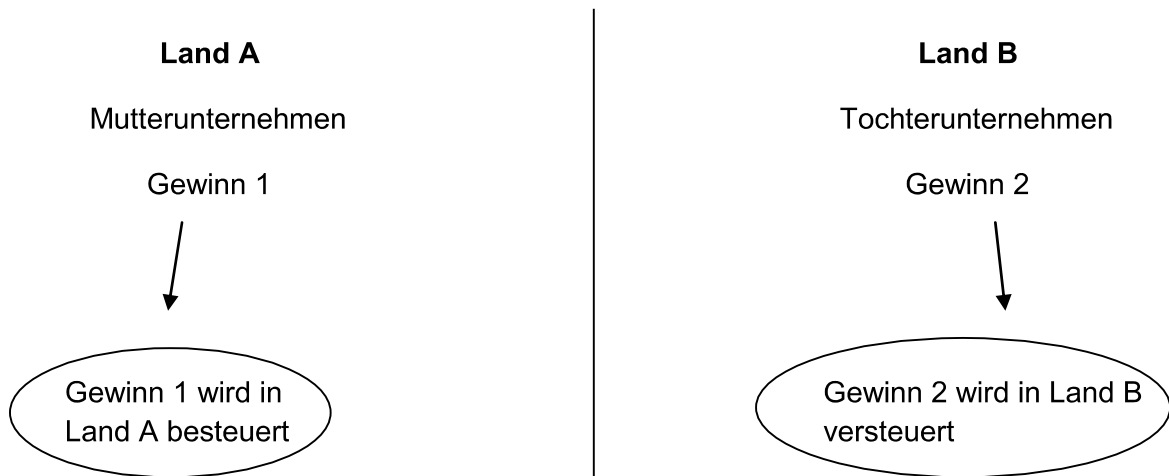
Auch HUIZINGA et al. (2008: 80, 114) belegen in ihrer Studie, dass der Großteil der Gewinne eines Konzerns in jenen Ländern ausgewiesen wird, die einen niedrigen Körperschaftsteuersatz haben. Wie bei Egger et al. wurde auch hier anhand von Daten europäischer Unternehmen dieser Sachverhalt bestätigt. Bei reiner Betrachtung des Gewinnausweises bedeutet dieses Ergebnis, dass Unternehmen in Länder mit geringerer Körperschaftsteuer profitabler sind, als in Ländern mit einem höheren Steuersatz.

OVERESCH (2016: 130) gibt jedoch zu bedenken, dass die Strategie der Gewinnverschiebung nur dann funktioniert, wenn die Gewinne im Niedrigsteuerland auch nur tatsächlich dort besteuert werden. Der Konzern kann daher nur von der Gewinnverlagerung profitieren, wenn der Gewinn der Tochtergesellschaft nicht im Sitzland der Muttergesellschaft nochmals besteuert wird. Doppelbesteuerung ist ein Umstand, den es für die Steuerplanung des Konzerns zu vermeiden gilt. Hierbei spielen die Regelungen u. A. in den Doppelbesteuerungsabkommen eine große Rolle für multinationale Unternehmen.

Demnach kann es zu drei Szenarien kommen. So können erstens, die Gewinne der Tochtergesellschaft im Land der Muttergesellschaft befreit werden. Damit würde der höhere Gewinnausweis im Niedrigsteuerland versteuert werden und die Strategie der Gewinnverschiebung gestaltet sich für den Konzern als erfolgreich. Abbildung 12 veranschaulicht diese Situation anhand eines Beispiels:

### Szenario 1

#### Huber Enterprise GmbH

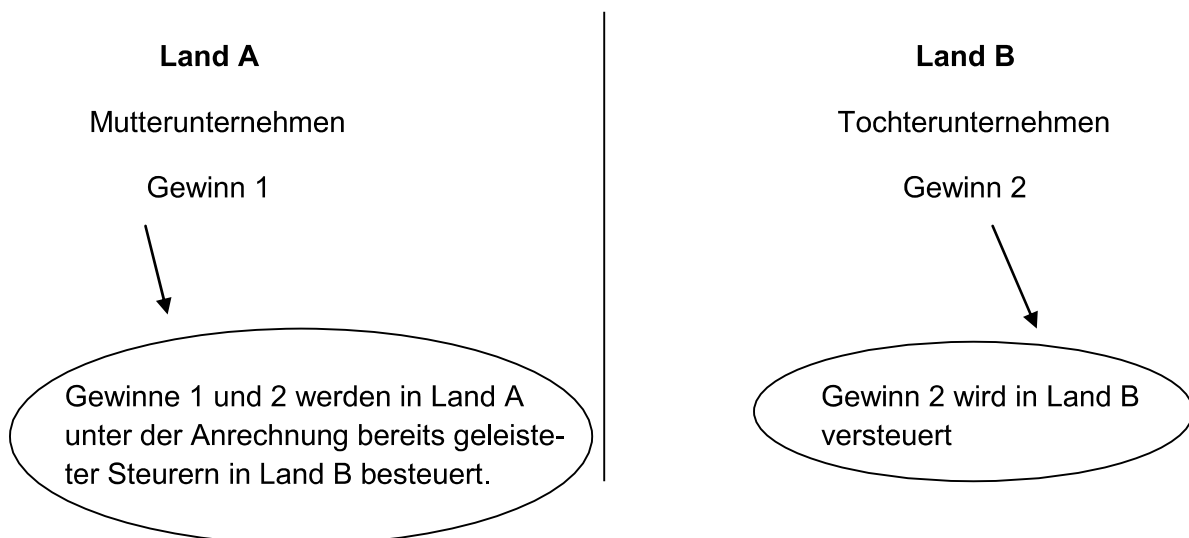


**Abbildung 12: Szenario 1 – Gewinne werden freigestellt**  
Eigene Darstellung

Zweitens, das Land, wo sich der Sitz der Muttergesellschaft befindet, geht nach der Anrechnungsmethode vor. Demnach wird nur ein Teil der Steuern vermieden, weil der Steueraufwand im Niedrigsteuerland zu dem Gewinn der Muttergesellschaft angerechnet wird. Abbildung 13 stellt dieses Szenario graphisch dar:

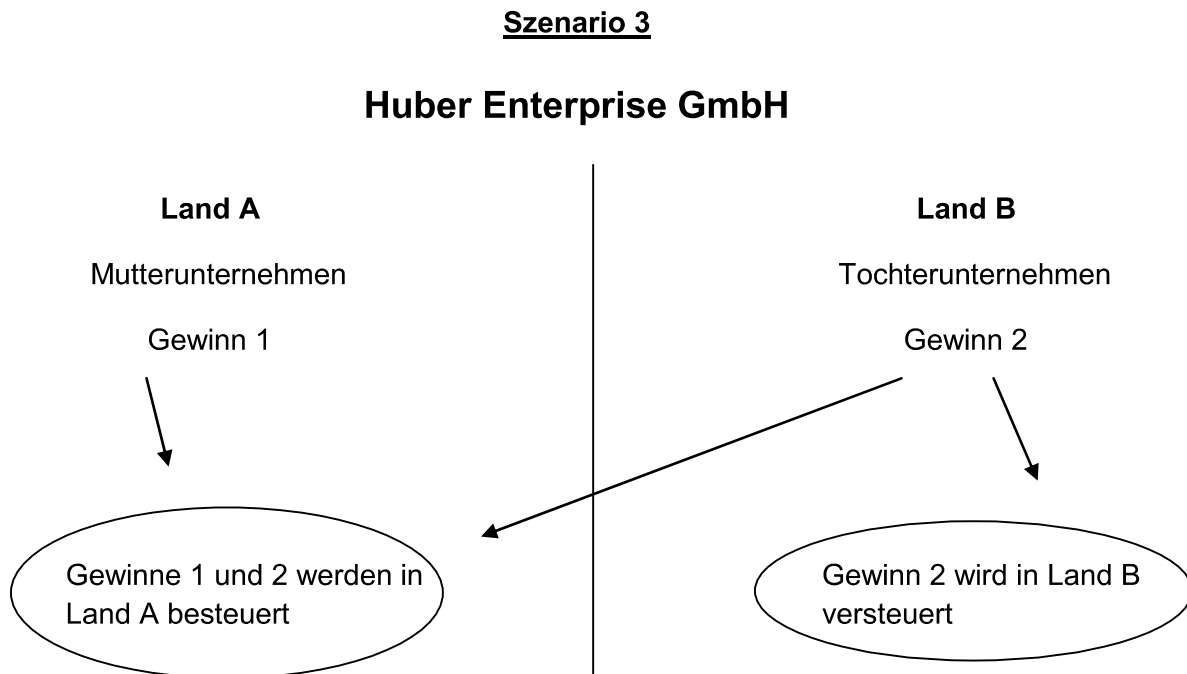
### Szenario 2

#### Huber Enterprise GmbH



**Abbildung 13: Szenario 2 – Gewinne werden angerechnet**  
Eigene Darstellung

Wenn drittens beide Staaten einen Steueranspruch erheben, so werden die Gewinne der Mutter- und Tochtergesellschaft im Land des Konzernsitzes und zusätzlich auch noch der alleinige Gewinn der Tochtergesellschaft im Staat der jener versteuert. Abbildung 14 zeigt diese Situation:



**Abbildung 14: Szenario 3 - Gewinne werden doppelt versteuert  
Eigene Darstellung**

Das optimale Ergebnis wird erzielt, wenn Szenario 1 eintritt, also der Gewinn der Tochtergesellschaft im Land, wo sich der Sitz der Muttergesellschaft befindet, freigestellt wird. Das bedeutet, dass das eigentliche Steuerziel des Konzerns erfüllt wurde, indem der Gewinnausweis der Tochtergesellschaft im Niedrigsteuerland versteuert wird und nicht im Hochsteuerland der Muttergesellschaft.

Tabelle 8 fasst die möglichen Resultate, die Gewinnverschiebung erzielen kann, zusammen:

**Tabelle 8: Zusammenfassung der Resultate von Gewinnverschiebung  
Eigene Darstellung**

	<b>Staat A (Sitz der Muttergesellschaft)</b>	<b>Staat B (Sitz der Tochtergesellschaft)</b>	<b>Resultat</b>
<b>1.</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gewinn 1 wird versteuert.</li> <li>• Staat verzichtet auf Besteuerung von Gewinn 2.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gewinn 2 wird versteuert.</li> </ul>	Optimales Ergebnis durch Gewinnverschiebung
<b>2.</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gewinne 1 und 2 werden unter Berücksichtigung der bereits geleisteten Steuern im Ausland versteuert</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gewinn 2 wird versteuert</li> </ul>	Keine Steuervermeidung durch Gewinnverschiebung
<b>3.</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gewinne 1 und 2 werden versteuert</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gewinn 2 wird versteuert</li> </ul>	Doppelbesteuerung von Gewinn 2. Keine Ersparnis durch Gewinnverschiebung. Zusätzliche Kosten.

Für multinationale Konzerne ist es nicht nur wichtig, dass eine niedrige Steuerbelastung vorhanden ist. Es spielt ebenso eine große Rolle, dass die Gesetze so ausgelegt sind, dass der Gewinn im Niedrigsteuerland nicht doppelt besteuert wird. Daher ist für die Steuerplanung von multinationalen Unternehmen nicht nur die niedrige Steuerbelastung ausschlaggebend für den Erfolg der Gewinnverlagerung, sondern auch ob die rechtliche Situation in den Doppelbesteuerungsabkommen dem Konzern zugutekommen.

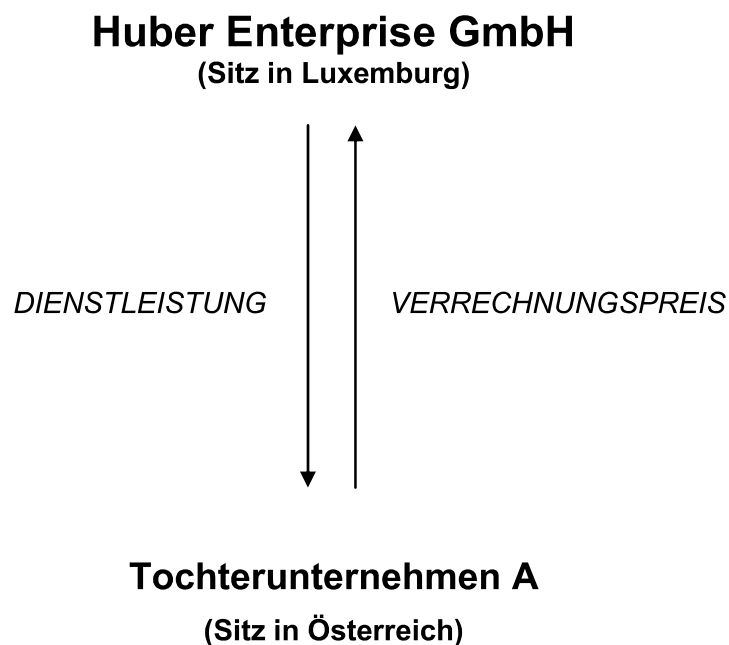
### **3.3.2. Verrechnungspreise**

Gewinne, die ein Unternehmen in einem Land erwirtschaftet, können nicht einfach mittels Banküberweisung in ein anderes Land verschoben werden, um sie dann günstiger zu versteuern. Damit die Gewinnverlagerung für das Unternehmen funktioniert, bedarf es eines Systems. Eine mögliche Strategie, um Gewinne zu verschieben findet über sog. Verrechnungspreise statt. Dabei handelt es sich um „[...] Wertansätze für innerbetrieblich erstellte Leistungen (Produkte, Zwischenprodukte, Dienstleistungen), die von anderen, rechnerisch abgegrenzten Unternehmensbereichen bezogen werden“ (EWERT und WAGENHOFER 2008: 573).

Waren und Leistungen können innerhalb des Konzerns transferiert werden und entsprechen dabei jenem Leistungsaustausch, den „[...] wirtschaftlich voneinander unabhängige Firmen vereinbart hätten“ (OVERESCH 2016: 131). Daraus ergibt sich die

Vorstellung eines eigenen Marktes innerhalb des Konzerns, der aus einzelnen unabhängigen Tochterunternehmen besteht. Allerdings stehen diese Unternehmen nicht in Konkurrenz zueinander, sondern verfolgen gemeinsam das Ziel, den Konzern bei seinen Aufgaben wirtschaftlich zu unterstützen. (vgl. EWERT und WAGENHOFER 2008: 574).

Wird eine Leistung erbracht, so können Verrechnungspreise verrechnet werden. Abbildung 15 verdeutlicht diesen Ablauf indem der Handel zwischen der Huber Enterprise GmbH mit Sitz in Luxemburg und dem Tochterunternehmen A in Österreich dargestellt wird:



**Abbildung 15: Konzerninterner Handel mit Verrechnungspreisen**  
Eigene Darstellung nach EWERT und WAGENHOFER (2008: 573f)

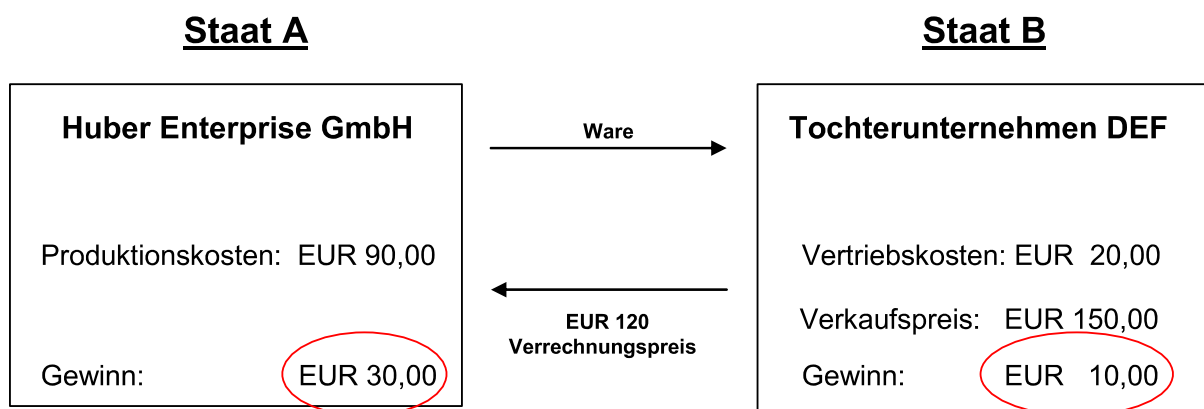
Aufgrund der fehlenden Konkurrenz liegt die Vermutung nahe, dass zum Zwecke der Steuerplanung des Konzerns die Verrechnungspreise nicht neutral angesetzt werden. Das bedeutet, dass die Waren nicht dem Marktwert entsprechen, der gegeben ist, wenn diese Unternehmen tatsächlich unabhängig voneinander wären. CRISTEA und NGUYEN (2016: 199) weisen in ihrer Studie nach, dass multinationale Unternehmen ihre Verrechnungspreise manipulieren um damit die Gewinne von Hoch- in Niedrigsteuerrländer zu verschieben. Auf Basis von Preis- und Zoll Daten wurde bei der Untersuchung festgestellt, dass es einen Zusammenhang zwischen der Höhe von Verrechnungspreisen und den nationalen Steuersätzen gibt. Weiters



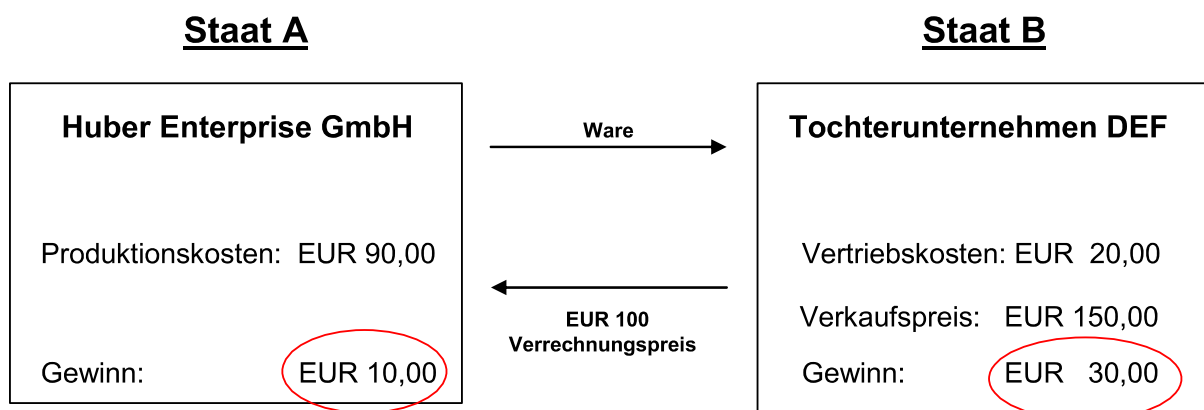
wurde belegt, dass die Höhe von Zahlungen für konzerninterne Transaktionen nicht jener entspricht, die wirtschaftlich voneinander unabhängige Unternehmen verrechnet hätten. Wenn Waren und Dienstleistungen zu einem geringeren Preis gehandelt werden, verschiebt sich der Gewinn. Zum besseren Verständnis über den Nutzen von Verrechnungspreisen soll folgendes Beispiel beitragen:

Die Huber Enterprise GmbH produziert ihre Waren in Staat A. Dabei fallen 90 Euro an Produktionskosten pro hergestelltem Stück an. Vertrieben werden die Erzeugnisse im Land B über die Tochtergesellschaft DEF. Die Waren werden dort um 150 Euro pro Stück verkauft, wobei 20 Euro an Aufwendungen anfallen. Die Huber Enterprise GmbH liefert an das Tochterunternehmen und legt einen Verrechnungspreis von 120 Euro pro Stück fest. Dadurch entsteht ein Gewinn von 30 Euro für die GmbH ( $120 - 90$ ). Der Gewinn von DEF beläuft sich nach Vertrieb der Ware auf 10 Euro ( $150 - 120 - 20$ ). Würde die Huber Enterprise GmbH einen Verrechnungspreis von 100 Euro festlegen, so verschieben sich die Gewinne. Die GmbH macht dann einen Gewinn von 10 Euro ( $100 - 90$ ) und DEF macht einen Gewinn von 30 Euro ( $150 - 100 - 20$ ). Als Resultat wird die Steuerbemessungsgrundlage in Staat A kleiner und jene in Staat B größer. (vgl. ROSENBERGER 2015: 855f)

Abbildungen 16 und 17 sollen das Beispiel über die Gewinnverschiebung durch den konzerninternen Handel mit Verrechnungspreisen und den daraus resultierenden Nutzen für den Konzern veranschaulichen:



**Abbildung 16: Beispiel über konzerninternen Handel mit VP 120,00 Euro**  
Eigene Darstellung nach ROSENBERGER (2015: 855f)



**Abbildung 17: Beispiel über konzerninternen Handel mit VP 100,00 Euro**  
Eigene Darstellung nach ROSENBERGER (2015: 855f)

Neben dem Unternehmen profitiert aber auch Staat B, weil mehr Gewinn versteuert wird und somit das Steueraufkommen erhöht werden kann. Staat B hat somit ein Interesse daran, dass die Verrechnungspreise gering gehalten werden. Mit seinem niedrigeren Steuersatz schafft er Anreize für Gewinnverlagerung. Um dem entgegenzuwirken könnte Staat A den Steuersatz senken, damit sich das Unternehmen dafür entscheidet, den Gewinn im Inland zu belassen und diesen dort auch zu versteuern.

Der Vorteil von Verrechnungspreisen ist, dass es für Außenstehende nur sehr schwer nachzuvollziehen ist, ob diese unter den sonst üblichen Marktpreisen für das jeweilige Produkt liegen. Weil der Zugang zu konzerninternen Daten begrenzt ist, hat die Forschung nur wenige Möglichkeiten diesen Sachverhalt empirisch nachweisen zu können. (DAVIES et al. 2018: 132)

### **3.3.3. Verdecktes Eigenkapital**

Eine weitere Möglichkeit um Gewinne zu verschieben, bietet die Methode des verdeckten Eigenkapitals oder thin capitalisation. Unternehmen, die diese Strategie zur Gewinnverschiebung nutzen, zeichnen sich durch eine hohe Fremdfinanzierung aus. Das bedeutet, dass sie sich mehr durch Schulden statt durch Eigenkapital finanzieren. Die Motivation jener Unternehmen besteht darin, dass die Steuerregelungen der Staaten Anreize dafür geben, „[...] den Gewinnausweis durch die Art der Finanzierung [beeinflussen zu können]“ (OVERESCH 2016: 131).

Die Fremdfinanzierung führt gegenüber der Eigenfinanzierung zu steuerrechtlichen Vorteilen für die Unternehmen. Dass multinationale Unternehmen in Hochsteuerländer einen höheren Fremd- als Eigenkapitalanteil aufweisen, resultiert aus der ungleichen Behandlung in steuerlicher Hinsicht zwischen Fremd- und Eigenkapital. Der Grund, warum sich jene Unternehmen absichtlich verschulden liegt laut DWENGER (2011) darin, dass „[...] Zinsaufwendungen für Fremdkapital steuerlich als Betriebsausgabe abzugsfähig sind [...]“. Die Rendite für Eigenkapital kann hingegen nicht die steuerliche Bemessungsgrundlage vermindern.

Das Ziel bei thin capitalisation besteht darin, den Gewinnausweis in einem Hochsteuerland durch den Aufbau von Schulden zu senken. Das wird erreicht, indem Fremdkapital in Staaten mit hohen Steuersätzen z.B. in Form von Anleihen oder Krediten aufgenommen wird. Dabei wird zwischen external debt shifting und internal debt shifting unterschieden. Laut MØEN (2011: 1, 38f) ist die Verwendung beider Varianten optimal für Unternehmen, um Steuern zu sparen.

#### **3.3.3.1. External debt shifting**

Wenn ein Unternehmen außerhalb des Konzerns Schulden macht z.B. in Form eines Bankkredits, entstehen external debts. Daraus resultieren für das Unternehmen Kosten in Form von Zinsen, welche dieses in Abzug bei der Steuerberechnung bringen kann. Ein Beispiel soll die Methode verdeutlichen:

Das Tochterunternehmen DEF der Huber Enterprise GmbH hat ihren Sitz in Österreich und erwirtschaftet jährlich einen Gewinn von 20.000 Euro. Das Unternehmen nimmt einen Kredit in der Höhe von 100.000 Euro bei einer österreichischen Bank auf und zahlt dafür jährlich 5.000 Euro Zinsen. Der Kredit zählt in der Bilanz zum Fremdkapital und die Zinsen, die das Unternehmen bezahlt,

senken die Steuerbemessungsgrundlage auf insgesamt 15.000 Euro. Damit hat sich das Tochterunternehmen DEF 1.250 Euro an Steuern erspart.

Tabelle 9 veranschaulicht das Beispiel der Huber Enterprise GmbH:

**Tabelle 9: Beispiel Steuerersparnis durch external debt shifting  
Eigene Darstellung nach MØEN (2011)**

<b>Gewinn vor Abzüge</b>	20.000,00 €
KÖSt 25%	5.000,00 €
<b>Gewinn nach Abzüge</b>	15.000,00 €
KÖSt 25%	3.750,00 €
<b>Differenz</b>	1.250,00 €

### 3.3.3.2. Internal debt shifting

Im Gegensatz zu external debt shifting, werden bei internal debt shifting Schulden innerhalb des Konzerns gemacht. Der Schuldenaufbau kann von multinationalen Unternehmen vor allem über das Instrument der internen Kreditaufnahme kontrolliert werden. So werden konzerninterne Kredite „[...] genutzt, um Zinsaufwendungen in einem Hochsteuerland entstehen zu lassen und die korrespondierenden Zinserträge an einem Niedrigsteuerstandort versteuern zu können.“ (OVERESCH 2016: 131)

Die Methode des verdeckten Eigenkapitals, insbesondere des internal debt shiftings, ist eine Strategie zur Steuervermeidung, mit der vor allem der schwedische Möbelhersteller IKEA in Verbindung gebracht wird. So wurde aufgezeigt, dass IKEA-Deutschland zu 99,8% fremdfinanziert ist. Das Geld dazu stammt vom IKEA-Konzern im Ausland. Durch die steuerlich abzugsfähigen Zinszahlungen an den Mutterkonzern wurden die in Deutschland erwirtschafteten Gewinne verschoben. Im Jahr 2003 hatte IKEA-Deutschland 1,44 Milliarden Euro Schulden und einen Eigenkapitalanteil von nur 3 Millionen Euro. Auch in Österreich nutzte IKEA die Methode der internen Kreditaufnahme. (vgl. LIEBERT 2011: 146)

In der Literatur und in der Forschung besteht ein Konsens darüber, dass das Ausmaß und die Gestaltung der internen Kreditvergabe sehr stark mit der Steuerhöhe der einzelnen Länder zusammenhängen. So wurde festgestellt, dass der Anteil an Fremdkapital von Tochtergesellschaften in Ländern mit Steuersätzen von über 10%, im Durchschnitt um 2,8 Prozentpunkte höher ist, als in Staaten mit einer

niedrigeren Körperschaftsteuer. (vgl. DESAI et al. 2004: 2451) Andere empirische Studien kommen zu ähnlichen Ergebnissen. FELD et al. (2013: 2862) stellten eine um 2,7 Prozentpunkte höheren Fremdkapitalanteil fest, wenn die Körperschaftsteuer höher als 10% beträgt.

### 3.3.4. Lizenzgebühren

Ähnlich dem Prinzip von internen Kreditvergaben, können multinationale Unternehmen die Gewinne in einem Hochsteuerland durch die Vergabe von Lizenzen schmälern. Hierbei werden für die Nutzung eines Patents Lizenzgebühren verrechnet, die Einfluss auf die Höhe des Gewinnausweises haben. Das Unternehmen am Hochsteuerstandort zahlt dabei eine Gebühr an ein anderes Konzernunternehmen, das den Sitz in einem Staat mit niedrigen Körperschaftsteuern hat. Ein Beispiel soll diesen Vorgang veranschaulichen:

Die Huber Enterprise GmbH hat ihren Sitz in den Niederlanden und hat ein Tochterunternehmen in Österreich. Dieses Unternehmen muss für die Verwendung des Markennamens „Huber“ eine Lizenzgebühr von 10.000 Euro an das Mutterunternehmen bezahlen. Weil sich dadurch der Gewinn der österreichischen Filiale schmälert, ist auch die Steuerbemessungsgrundlage eine niedrigere als ohne die Gebühren. Als Resultat wurden Steuern in Österreich vermieden und in den Niederlanden mit einem geringeren Steuersatz versteuert. (vgl. SAPINSKI 2016)

Abbildung 18 zeigt die Gewinnverschiebung durch Lizenzgebühren:

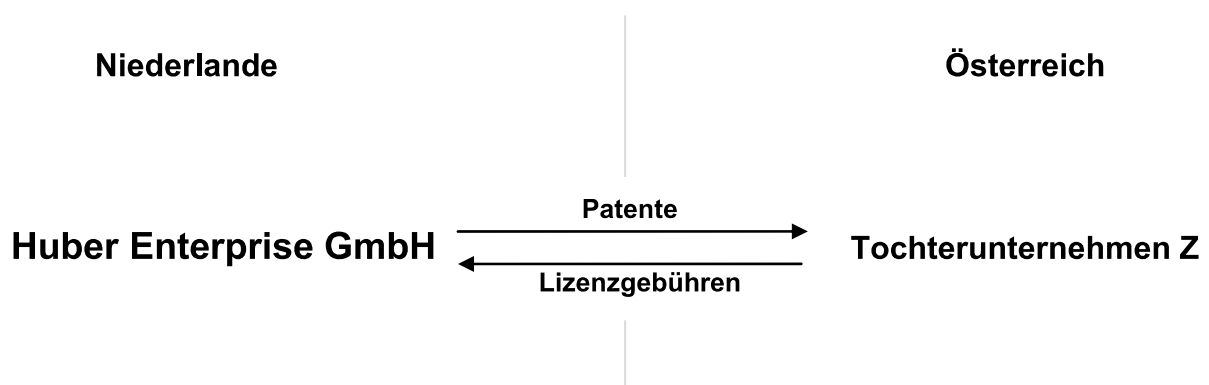


Abbildung 18: Gewinnverschiebung durch Lizenzgebühren  
Eigene Darstellung nach SCHMIDJELL-DOMMES (2015: 91)

## 3.4. Beispiele von Steuervermeidung

### 3.4.1. Apple – Double Irish with a Dutch Sandwich

Der Technologiekonzern Apple nutzte die Strategie Double Irish With a Dutch Sandwich. Bei dieser Methode der Gewinnverlagerung werden zunächst zwei Unternehmen in Irland gegründet. Im Fall von Apple sind das die Apple Sales International (ASI) und die Apple Operations Europe (AOE). Der Apple-Mutterkonzern mit Sitz in den USA überträgt der ASI die Rechte für das europäische Geschäft mit der Bedingung, die Produkte dort zu vermarkten. Die ASI ist lediglich dazu da, geistige Rechte zu verwalten und diese an die AOE zu verkaufen. Diese zweite Firma in Irland ist für das operative Geschäft zuständig, also für die tatsächliche Vermarktung der Produkte. Wird beispielsweise ein iPhone in Österreich gekauft, erwirtschaftet die AOE einen Gewinn. Weil diese für die Vermarktung dieses Produkts Rechte von der ASI in Anspruch nimmt, führt sie Lizenzgebühren an diese ab. Obwohl die ASI in Irland ihren Sitz hat, ist sie dort aber nicht ansässig. Das amerikanische Steuerrecht hält fest, dass sich die Ansässigkeit eines Unternehmens in dem Land befindet, wo es gegründet wurde. Hingegen besagt die irische Gesetzgebung, dass ein Unternehmen in jenem Land ansässig ist, wo sich der Sitz der Geschäftsleitung befindet und die ist im Fall von ASI auf den Bermudas. Als Resultat sehen die USA die ASI in Irland und Irland sieht das Tochterunternehmen auf den Bermudas als steuerpflichtig an. Weder die USA noch Irland erheben daher einen Steueranspruch. (vgl. HOULDER 2014)

Abbildung 19 veranschaulicht die Double-Irish Methode graphisch:

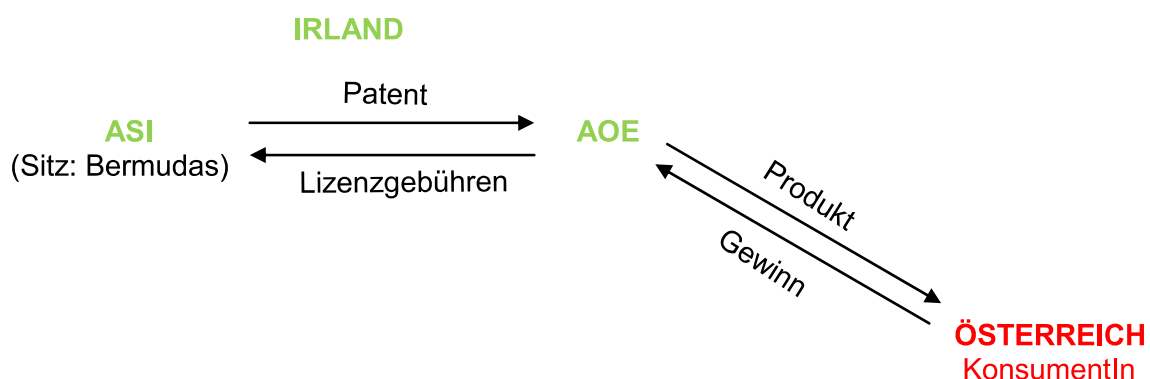
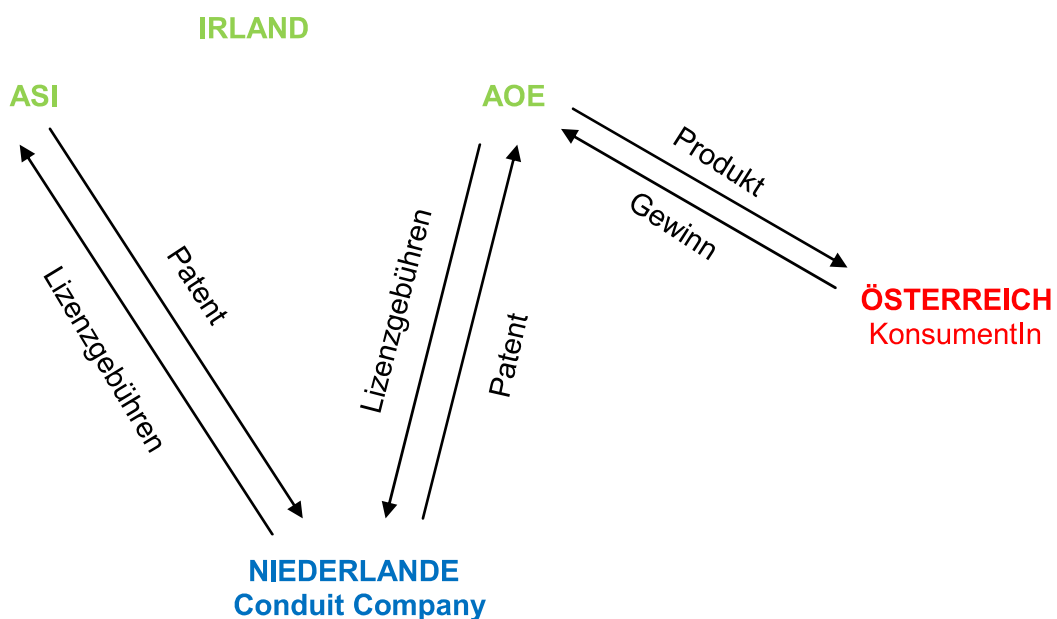


Abbildung 19: Double Irish  
Eigene Darstellung nach HOULDER (2014)

Weil Irland für die Übertragung von Lizenzgebühren, also für den Transfer zwischen der ASI und AOE, Steuern verrechnet, wird die Double-Irish-Methode mit dem Dutch-

Sandwich kombiniert. Dazu gründet der US-Mutterkonzern in den Niederlanden ein Tochterunternehmen, das von der ASI unterlizensiert wird. Dieses Unternehmen ist wie die ASI nur dazu gedacht, geistiges Eigentum zu verwalten. Die Gewinne der AOE aus dem Europageschäft werden in Form von Lizenzgebühren an das niederländische Tochterunternehmen bezahlt. Diese transferiert dann die Gewinne ebenfalls in Form von Lizenzgebühren an die ASI. (vgl. FUEST et al. 2013: 3f) Damit werden auch die Steuern auf Lizenzgebühren vermieden, weil eine 2003 eingeführte EU-Richtlinie festlegte, dass Steuern auf Einkünfte in Form von Lizenzgebühren zwischen EU-Staaten nicht verrechnet werden dürfen. (vgl. EUROPEAN COMMISSION o.J.a) Weil das niederländische Steuerrecht keine Steuern auch für Nicht-EU-Länder vorsieht, fallen für Apple auch dahingehend keine Kosten an. (vgl. HOULDER 2014)

Abbildung 20 veranschaulicht die Methode des Double Irish with a Dutch Sandwich graphisch:



**Abbildung 20: Double Irish with a Dutch Sandwich**  
Eigene Darstellung nach FUEST et al. (2013: 3f)

Diese Methode zur Gewinnverlagerung wurde von mehreren multinationalen Konzernen angewandt. Insbesondere amerikanische Unternehmen sahen darin eine Möglichkeit, die relativ hohe Körperschaftsteuer in den USA zu umgehen. Auch Google, Facebook, Microsoft und Amazon nutzten diese Strategie zur Steuervermeidung. (vgl. FUEST et al. 2013)

### 3.4.2. Amazon - Holding

Der Versandkonzern Amazon nutzt mehrere Strategien, um Gewinne von Hoch- in Niedrigsteuerländer zu verschieben. Im Zuge des Luxemburg-Leaks Steuerskandals wurde aufgedeckt, dass Amazon zwei Firmen in Luxemburg hat, die u. A. die Aufgabe haben, Gewinne, die das Unternehmen erwirtschaftet hat, kleinzurechnen. Kauft eine Person in Österreich ein Produkt auf Amazon, so wird ihm dieses von Amazon EU Sàrl in Rechnung gestellt. Dorthin fließen alle Umsätze aus dem Europageschäft des Onlinehandels. Amazon EU Sàrl gibt die Gewinne an die Amazon Europe Holding Technologies SCS weiter. Die Holding in Luxemburg ist eine geschlossene Kommanditgesellschaft. (vgl. RIEF 2015) Sie verfügt über einen unbeschränkt haftenden Komplementär und einen beschränkt haftenden Kommanditisten, es gibt also mindestens zwei Gesellschafter. Diese Gesellschaftsform hat in Luxemburg den Vorteil, dass Gewinne nicht versteuert werden müssen. Neben der Nichtbesteuerung von Gewinnen für geschlossene Kommanditgesellschaften bietet Luxemburg auch die Möglichkeit, durch die steuerliche Begünstigung bei Dividenden an natürliche Personen, die Steuerbelastung bei Ausschüttung erheblich zu senken. (vgl. GRÜNDERPORTAL LUXEMBURG o.J.)

Abbildung 21 bildet die Steuervermeidungsstrategie von Amazon ab, die im Zuge der Luxemburg-Leaks aufgedeckt wurde:



Abbildung 21: Steuervermeidung von Amazon  
Eigene Darstellung nach RIEF (2015)



In Europa wird eine Holding vor allem dort gegründet, wo diese Art der Gesellschaftsform steuerliche Vorteile für den Konzern bringt z.B. in Irland, Luxemburg oder den Niederlanden. Die Aufgabe einer Holding besteht darin, mehrere Tochterunternehmen durch Zentralisierung von Kapital, Lizenzierung und Management so zu verwalten, dass in steuerlicher Hinsicht das bestmögliche Ergebnis erzielt wird. Die Vorteile einer Holding beziehen sich vor allem auf das Vermeiden von Steuern, auf Dividenden und Lizenzgebühren. (vgl. DELOITTE 2018)

### 3.5. Das Erkennen von Steuervermeidung in der Bilanz

Unternehmen, die steuerliche Optimierungsmaßnahmen durchführen, lassen sich anhand von offenlegungspflichtigen Bilanzen sehr gut identifizieren. Ein für die Steuerforschung relevanter Indikator zum Erkennen von Steuerplanung ist die Konzernsteuerquote oder effective tax rate (ETR). Sie gibt Aufschluss über den Steueraufwand, den ein Konzern im Gesamten aufbringt. Die ETR stellt das Verhältnis bzw. den Quotienten des weltweiten Steueraufwands zum weltweiten Gewinn vor Steuern eines Konzerns dar. Sie entspricht dem Gesamtsteueraufwand, also jener Steuerleistung, den ein Konzern insgesamt aufbringt. (vgl. KUHN et al. 2003: 190)

Abbildung 22 zeigt die Formel zur Berechnung der Konzernsteuerquote:

$$ETR = \frac{\text{Steueraufwand}}{\text{Konzerngewinn vor Steuern}} * 100$$

**Abbildung 22: Formel zur Berechnung der ETR**  
Eigene Darstellung nach KUHN et al. (2003: 190)

Um den Steueraufwand zu berechnen, wird die Steuerbemessungsgrundlage mit dem Steuersatz verrechnet. Die Steuerbemessungsgrundlage besteht aus dem Vorsteuergewinn und den nichtabzugsfähigen Ausgaben:

$$SBG = \text{Vorsteuergewinn} + \text{Nichtabzugsfähige Ausgaben}$$

**Abbildung 23: Steuerbemessungsgrundlage**  
Eigene Darstellung

Abzugsfähige Ausgaben können den Gewinn und somit auch die Bemessungsgrundlage für die Steuer vermindern. Die nichtabzugsfähigen Ausgaben sind im EStG festgeschrieben. Demnach sind betriebliche Aufwendungen, „[...] die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind“, nicht abzugsfähig (§ 20 Abs 1 Z2 lit b EStG). So beträgt z.B. die angemessene Höhe der Aufwendungsgrenze bei Personen- und Kombinationsfahrzeugen 40.000 Euro. (vgl. USP 2018: 5f)

Wie nun die Konzernsteuerquote ermittelt wird und welche Aufschlüsse sie geben kann, soll folgendes Beispiel veranschaulichen:

Der Gewinn der Huber Enterprise GmbH beträgt 1.000 Euro. In dem Land XY, wo das Unternehmen den Sitz hat, gilt ein festgelegter Betrag in der Höhe von 300 Euro für nichtabzugsfähige Ausgaben. Die Summe aus dem Vorsteuergewinn und jenen Ausgaben, die nicht absetzbar sind, beträgt somit 1.300 Euro. Dieser Betrag stellt die Steuerbemessungsgrundlage dar. In XY werden Gewinne mit 20% Körperschaftsteuer versteuert. Für die Berechnung der Steuerhöhe wird nun die Steuerbemessungsgrundlage in der Höhe von 1.300 Euro mit 20% besteuert. Das entspricht einem Steueraufwand von 260 Euro. Dieser Steueraufwand wird mit dem Konzerngewinn vor Steuern, den 1.000 Euro, dividiert. Wenn das Ergebnis daraus nun mit 100 multipliziert wird, ergibt das eine ETR von 26%. In diesem Fall liegt die Konzernsteuerquote über dem Steuersatz. Das deutet darauf hin, dass die Huber Enterprise GmbH keine aktive Steuerplanung praktiziert, da ansonsten die ETR niedriger oder zumindest auf dem Niveau des Steuersatzes von 20% liegen würde. (vgl. KUHN et al. 2003: 190f)

Tabelle 10 gibt das Beispiel der Huber Enterprise GmbH zur Berechnung der Konzernsteuerquote wieder:

**Tabelle 10: Berechnung der Konzernsteuerquote**  
**Eigene Darstellung nach KUHN et al. (2003: 186, 190f)**

<b>Huber Enterprise GmbH</b>	
Vorsteuergewinn	1.000,00 €
Nichtabzugsfähige Ausgaben	300,00 €
Steuerbemessungsgrundlage	1.300,00 €
Steueraufwand nach 20% KÖSt	260,00 €
<b>Konzernsteuerquote</b>	<b>26%</b>

Ist die Konzernsteuerquote niedrig bzw. liegt diese unter dem Körperschaftsteuersatz, so kann davon ausgegangen werden, dass das Unternehmen die Gewinne in Niedrigsteuerländer verschiebt. Nach OVERESCH (2016: 137) stellt eine niedrige ETR jedoch keinen Beweis für Gewinnverlagerung dar, sondern ist lediglich ein Indiz dafür. Der Grund dafür ist, dass nur durch die Betrachtung der Konzernsteuerquote, nicht das Ausmaß der Steueroptimierung festgestellt werden kann.

Der Vorteil der Konzernsteuerquote ist, dass zusammen mit anderen offenzulegenden Informationen aus der Jahresrechnung, die Effizienz der Steuerplanung erkennbar gemacht wird. Es wäre anzunehmen, dass die Regelung zur Offenlegungspflicht der Bilanz und damit auch der Konzernsteuerquote nur für die Kontrolle Außenstehender von Vorteil ist. Immerhin bietet sie eine gute Möglichkeit für die Finanzbehörde und die Investorinnen und Investoren, um zusammen mit der Jahresrechnung die Effizienz der Steueroptimierung bewerten zu können. Die Offenlegungspflicht führt zu mehr Transparenz, allerdings auch für das Unternehmen selbst. Für das Unternehmen kann aus der Konzernsteuerquote zusammen mit weiteren Informationen aus der Jahresrechnung abgeleitet werden, ob die Steuerplanung erfolgreich war. Daher wird die Konzernsteuerquote vor allem auch von den Unternehmen als Instrument zur Bewertung ihrer Steuerplanung genutzt. Über dieses Controlling kann die Steuerplanung messbar gemacht werden und gibt aus der Sicht des Unternehmens Aufschluss darüber, was in Zukunft verbessert werden kann. (vgl. KUHN et al. 2003: 198)

### **3.6. Ausmaß und Folgen von Steuervermeidung**

Die Steuervermeidungsstrategien von multinationalen Unternehmen sind in der Öffentlichkeit bekannt. Auch die Politik erkennt die Tatsache, dass multinationale Unternehmen durch Steuervermeidung nicht den Teil an Steuern bezahlen, den sie eigentlich sollten. Das europäische Parlament führte 2015 eine Studie durch, wonach der Steuerverlust alleine durch Gewinnverschiebung zwischen 50 und 70 Milliarden Euro pro Jahr in der EU beziffert wird (vgl. EPRS 2015: 7).

LEIBRECHT und SCHRATZENSTALLER (2013: 367f) geben jedoch zu bedenken, dass aufgrund der Dunkelziffer derartige Schätzungen nicht das genaue Ausmaß von Steuervermeidung repräsentieren. Dennoch ist das Volumen der Steuerauffälle durch die Steuerplanung multinationaler Unternehmen beachtlich. Sowohl Industrie- als auch Entwicklungsländern entgehen dadurch Steuereinnahmen, die für Sozialleistungen und dem Ausbau von Infrastruktur verwendet werden könnten.

Der Ausfall von Steuern hat Auswirkungen auf den Finanzhaushalt der Staaten, welcher unmittelbare Folgen auf den Wohlstand hat. Charakteristische Merkmale von Wohlstand sind sozialer Friede, Bildung, Chancengleichheit, eine gute Infrastruktur sowie Rechtsstaatlichkeit. Um das weiterhin gewährleisten zu können braucht es nachhaltige Steuersysteme. Darunter wird verstanden, dass alle Akteurinnen und Akteure, die in einem Land leben oder wirtschaften, ihren Teil zu gesellschaftspolitischen Aufgaben beitragen. Durch die aggressive Steuerplanung entziehen sich multinationale Unternehmen dieser Verantwortung. Die Länder müssen deshalb aus anderen Einnahmequellen Geld lukrieren und fokussieren deshalb mehr die Besteuerung von Arbeit und Verbrauch. Durch die Steuervermeidung multinationaler Unternehmen sind Staaten auch gezwungen bei gewissen Bereichen, wie z.B. der Bildung zu sparen. Das widerspricht dem Gedanken einer sozial gerechten und damit auch nachhaltigen Besteuerung. Die Folgen von Steuervermeidung lassen sich am Abbau des Sozialstaats und an einer zunehmenden Verteilungsungerechtigkeit beobachten. (vgl. LIEBERT 2011: 45f, 49f)

Ein weiterer Punkt ist die Wettbewerbsverzerrung. Durch die Steuerersparnis können multinationale Unternehmen ihre Waren und Dienstleistungen zu einem günstigeren Preis anbieten. Aufgrund der niedrigeren Steuerleistungen haben sie einen Wettbewerbsvorteil gegenüber den kleinen und mittleren Unternehmen, die keine aggressive Steuerplanung betreiben. Als Resultat haben Unternehmen, die auf

nationaler Ebene wirtschaften, beim Ansetzen ihrer Preise weniger Spielraum als multinationale Konzerne. Der Faktor Preis ist für den Konsumenten, der Konsumentin beim Kauf mitentscheidend. Das bedeutet, dass durch Steuervermeidung ein Risiko besteht, dass kleine und mittlere Unternehmen vom Markt verschwinden, weil sie mit den Multinationalen nicht konkurrieren können. Weniger Konkurrenz führt zu weniger Wettbewerb. Dies hat letztendlich negative Folgen für die Verbraucherinnen und Verbraucher, weil dadurch die Produktvielfalt und -auswahl stagnieren, aber gleichzeitig die Preise steigen werden. (vgl. LEIBRECHT und SCHRATZENSTALLER 2013: 367)

Die Folgen von Steuervermeidung wirken sich demnach vor allem auf das Staatsbudget und den Wettbewerb aus. Die Länder stehen unter Druck dem im Sinne einer gerechteren Besteuerung entgegenzuwirken und versuchen Lösungen gegen das Problem zu finden.

## 4. Maßnahmen gegen Steuervermeidung

Das mediale und gesellschaftliche Interesse daran, der Anwendung von Steuervermeidungsstrategien durch multinationale Konzerne entgegenzuwirken, hat sich laut RZESZUT (2017: 18) seit der Weltwirtschaftskrise sehr verstärkt. Die Staaten haben auf die Schuldenkrise mit Kürzungen der Sozialausgaben und Steuererhöhungen reagiert. Im Zuge dessen kam die Frage auf, ob jeder und jede Steuerpflichtige in Relation zur Allgemeinheit seinen gerechten Teil zur Bewältigung der Krise beiträgt. Das Bild des kleinen Mannes, der kleinen Frau wurde von der Politik ins Spiel gebracht, wie z.B. das Zitat des ehemaligen Bundeskanzlers Christian Kern in der Einleitung, beweist. Medienwirksam wird die Vorstellung vermittelt, dass kleine Unternehmen mehr Steuern in Österreich zahlen als multinationale Unternehmen. Der Blick richtete sich gegen multinationale Konzerne, die den Staaten durch ihre aggressive Steuerplanung Milliarden Euro, zumindest im EU-Raum, vorenthalten (vgl. EPRS 2015: 7).

Im Folgenden werden die aktuellen Vorschläge von OECD, EU und Österreich gegen die Steuervermeidungsstrategien von multinationalen Unternehmen präsentiert und mit entsprechender Literatur analysiert. Anschließend wird aufgezeigt, welche Probleme es bei der Umsetzung jener Maßnahmen gibt und welche Rolle dabei die Investitionen von multinationalen Unternehmen spielen.

### 4.1. BEPS-Action Plan

Die OECD veröffentlichte im Februar 2013 einen Bericht, der sich mit möglichen Maßnahmen gegen die Praxis der Gewinnverschiebung von Konzernen beschäftigt. Der OECD-Action Plan beschreibt die Situation, dass Unternehmen in der Globalisierung eine Möglichkeit sahen, auch ihre Steuermodelle global auszulegen und zu planen. Im Aktionsplan der OECD werden Ansätze zur Bekämpfung der Steuerflucht durch globale Konzerne aufgezeigt und näher ausgeführt. Das BEPS-Projekt konzentriert sich auf die Gründe, warum Gewinnverlagerung möglich ist und auf die Maßnahmen die dagegen von den Staaten getroffen werden müssen. Die Gewinnverlagerung von Hoch- in Niedrigsteuerländer ist auf die unterschiedlichen nationalen Steuergesetzgebungen zurückzuführen, welche die Unternehmen für ihre Steuerplanung nutzen. Steuermodelle wie der Double Irish with a Dutch Sandwich

zeigten, dass die Steuersysteme der Staaten nicht aufeinander abgestimmt sind und dadurch aggressive Steuerplanung ermöglicht wird. Der OECD-Plan besteht aus 15 Maßnahmen und soll den Staaten als mögliches Instrument dazu dienen, die Steuervermeidung von multinationalen Unternehmen zu verhindern. (RZESZUT 2017: 18).

#### **4.1.1. Digitalisierung**

Das Problem der Gewinnverlagerung ist neben der fehlenden Abstimmung der einzelnen nationalen Steuergesetze auch darauf zurückzuführen, dass sich die Steuergesetze nicht im gleichen Ausmaß entwickelt haben, wie die fortschreitende Digitalisierung und die damit verbundene Entwicklung von neuen Produktarten und Geschäftsformen. Es müssen Regelungen gegen Unternehmen entwickelt werden, die aufgrund ihrer digitalen Geschäftsmodelle keine Steuern dort zahlen, wo der Gewinn real erwirtschaftet wurde. Bisher ist es möglich, dass Unternehmen, die eine gewisse digitale Präsenz in einem Land aufweisen, keine Steuern bezahlen, weil die internationalen Regeln dazu nicht genau definiert sind. Diese Grauzonen nutzen jene Unternehmen aus. Die OECD fordert, dass Gesetze für die digitale Wirtschaft geschaffen werden, um diese Form der Steuervermeidung zu unterbinden. Zusätzlich hält die Organisation fest, dass nur ganzheitliche d.h. staatenübergreifende Lösungen gegen die Steuerplanung multinationaler Konzerne funktionieren. (vgl. OECD 2013: 14f)

Anfang September 2018 schlug die EU-Kommission vor, eine Digitalsteuer einzuführen. Diese orientiert sich an den Vorschlägen der OECD. Die Steuer soll auf multilateraler Ebene festlegen, dass die Gewinne dort besteuert werden müssen, wo die Internetnutzerinnen und -nutzer ihren Sitz haben. Sie betrifft vor allem jene Unternehmen, deren Geschäftsmodell auf dem Online-Versand, dem Verkauf von Nutzerdaten und dem Verkauf von Online-Werbung basiert. Damit soll die steuerrechtliche Kluft zwischen Internetfirmen und klassischen Unternehmen geschlossen werden. (vgl. KORDIK 2018)

Dass der Gewinn dort besteuert werden soll, wo dieser real erwirtschaftet wurde, ist eine Forderung die sowohl von politischer als auch gesellschaftlicher Seite gefordert wird. (vgl. OVERESCH 2016: 129) Eine länderübergreifende Digitalsteuer kann die gesetzliche Basis dafür bilden, dass die Steuerbemessungsgrundlage von Konzernen in Hochsteuerländer nicht mehr künstlich verringert werden kann. In

diesem Zusammenhang sieht Aktionspunkt 7 im BEPS-Plan vor, dass auch der Betriebsstättenbegriff in den DBA überarbeitet werden muss. Weil Unternehmen, die ihr Geschäft hauptsächlich online betreiben, keine klassische Betriebsstätte im Inland haben müssen, um Gewinne zu erwirtschaften, muss dieser Begriff erweitert werden.

Aktionen, welche die OECD zur Digitalisierung entwickelt hat:

- **Aktion 1** Regelungen für digitale Wirtschaft forcieren
- **Aktion 7** Digitale Plattformen sollen als Betriebsstätte definiert werden

#### **4.1.2. Verrechnungspreise**

Verrechnungspreise die entstehen, wenn Waren und Dienstleistungen innerhalb einer Unternehmensgruppe transferiert werden, müssen laut der OECD transparenter für die Finanzbehörden gestaltet werden. (vgl. OECD 2013: 23) Das nicht neutrale Ansetzen dieser Preise hat zur Folge, dass Gewinne innerhalb des Konzerns verschoben werden können. (vgl. CRISTEA und NGUYEN 2016: 199)

DAVIES et al. (2018: 132) halten fest, dass es für Externe nur schwer überprüfbar ist, ob innerhalb des Unternehmensverbunds, Waren und Dienstleistungen zu marktüblichen Preisen gehandelt werden. Diese Intransparenz ermöglicht, dass die Preise im Unternehmen so festgelegt werden, dass daraus der größtmögliche Nutzen für die Steuerplanung resultiert. Davies et al. schreiben, dass die Transparenz dadurch gewährleistet werden soll, indem die Unternehmen ihre Verrechnungspreise offen legen. Dadurch lassen sich die Verrechnungspreise der Unternehmen mit den marktüblichen Preisen vergleichen und geben Aufschluss darüber, inwieweit das Unternehmen durch diese Methode Steuern vermeidet.

Bislang gestalten sich der Zugang und die Auswertung von konzerninternen Daten als schwierig. Eine Offenlegungspflicht in der Form wäre laut LEBENBAUER (2017: 16) zwar sinnvoll, bedarf jedoch einer umfangreichen gesetzlichen Änderung, um die rechtliche Sicherheit zu gewährleisten. So müssten erstens, die gesetzlichen Richtlinien bzgl. des Informationsaustausches länderübergreifend fokussiert werden und zweitens müssen mehr Ressourcen für die Finanzbehörden geschaffen werden, um die große Menge an Daten verarbeiten zu können.

Die OECD beschreibt in folgenden Aktionen, welche Maßnahmen dazu getroffen werden müssen:



- **Aktion 4** Steuerbemessungsgrundlage darf nicht künstlich geschmälert werden
- **Aktion 10** Transaktionen, welche dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht standhalten
- **Aktion 13** Verrechnungspreisdokumentation muss transparenter werden

### 4.1.3. Lizenzgebühren

Die staatliche Kontrolle bei der Übertragung und Nutzung von immateriellen Werten wie z.B. Lizenzen- und Markenrechte muss laut dem Aktionsplan stärker forciert werden. Die Höhe von Lizenzgebühren, die ein Tochterunternehmen dem Mutterkonzern bezahlt, entspricht oft dem Gewinn, den jenes Unternehmen erwirtschaftet. Die OECD fordert, dass Lizenzgebühren angemessen berechnet werden müssen. (vgl. OECD 2013: 20)

Als Instrument dient dazu der Fremdvergleichsgrundsatz. Dieser legt fest, dass die Höhe von Zahlungen für konzerninterne Transaktionen dem entsprechen muss, den wirtschaftlich voneinander unabhängige Unternehmen verrechnet hätten. Der Grundsatz gilt auch für andere Leistungen wie etwa Verrechnungspreise. (vgl. DIMITROV 2010: 15)

In Österreich wird der Fremdvergleichsgrundsatz im EStG geregelt. Dieser besagt, dass „[...] Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen [sind], die im Falle einer Lieferung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären“ (§ 6 Z 6 lit a EStG).

Gewinne zu verschieben, indem zu hohe Lizenzgebühren verrechnet werden, soll durch folgende Aktionen vermieden werden:

- **Aktion 4** Steuerbemessungsgrundlage darf nicht künstlich geschmälert werden
- **Aktion 10** Transaktionen, welche dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht standhalten

### 4.1.4. Transparenz und Informationsaustausch

DIETSCH und RIXEN (2014: 159) beschreiben, dass neben der fehlenden Abstimmung der nationalen Steuersysteme, vor allem der mangelnde Informationsaustausch und die so gut wie nichtvorhandene Amtshilfe zwischen den einzelnen Staaten und deren

Finanzbehörden, aggressive Steuerplanung zulässt. Weiters halten sie fest, dass die aktuellen Regeln schlecht durchgesetzt werden. Es gibt keine internationale Behörde, welche die Einhaltung der Gesetze überwacht. Dadurch wird es den Konzernen erleichtert, auf Steueroasen auszuweichen.

Bei der Umsetzung von Maßnahmen gegen Steuervermeidung spielt Transparenz im BEPS-Plan der OECD eine tragende Rolle. Ein wichtiger Punkt ist dabei, die Qualität der Datenerhebung zu verbessern. Das soll erreicht werden, indem multinationale Unternehmen ihre Steuerplanungsstrategien offenlegen und die Staaten den gemeinsamen Informationsaustausch fokussieren. (vgl. OECD 2013: 21)

Ein zentrales Problem ist nach wie vor das Bankgeheimnis, das einen Informationsaustausch massiv erschwert. Hier gilt es, mehr Transparenz zu schaffen. Bis vor einigen Jahren galt auch Österreich als ein Land, das eine Blockadehaltung gegenüber dem automatisierten Informationsaustausch hatte und teilte sich dahingehend dieselbe Position wie Luxemburg oder die Schweiz. Durch zunehmenden Druck vor allem vonseiten der OECD hat sich das jedoch seit 2013 geändert. Zudem wurden von der EU, auf Anraten der OECD, weitere Richtlinien erlassen, die „[...] den automatisierten Informationsaustausch mit Wirkung ab 2015 auf weitere Bereiche der direkten Besteuerung [ausdehnten]“ (HECKEMEYER und SPENGL 2013: 363).

Maßnahmen für mehr Transparenz werden in folgenden Aktionspunkten im OECD-Plan beschrieben:

- **Aktion 5** Mehr Transparenz und Informationsaustausch zwischen den Staaten
- **Aktion 12** Offenlegungspflicht bei Anwendung von Steuervermeidungsstrategien
- **Aktion 13** Verrechnungspreisdokumentation muss transparenter werden

## 4.2. Maßnahmen auf EU-Ebene

In Anlehnung an den BEPS-Plan der OECD, formulierte die EU ein Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung. Sie betont, dass einheitliche Regelungen gefunden werden müssen und rät den Mitgliedstaaten von Einzelmaßnahmen ab. Letztere führen zu unterschiedlichen Rechtsvorschriften,

wodurch die Steuerschlupflöcher für multinationale Unternehmen weiterhin bestehen bleiben. Auch ist der Alleingang von Staaten deshalb nicht zu unterstützen, weil durch unterschiedliche Steuersysteme Unsicherheit und ein höherer Verwaltungsaufwand für Unternehmen erzeugt wird. Das muss im Sinne einer wettbewerbsfähigen Union verhindert werden. (vgl. EUROPÄISCHER RAT 2018)

Die EU-Kommission leitete 2015 mehrere Verfahren gegen Mitgliedsstaaten ein, die Steuervorbescheide, engl. Tax Rulings, an Unternehmen wie z.B. Apple, Fiat oder Amazon erteilten. So wurde festgestellt, dass Staaten wie z.B. Irland und Luxemburg, ausgewählten Unternehmen Steuernachlässe gewährten. Die Aufdeckung darüber führte zu neuen Regelungen, damit steuerliche Absprachen zwischen Staaten und Unternehmen unmöglich sind bzw. dass Tax Rulings nicht mehr geheim sind. Der automatische Informationsaustausch wurde nach einer Einigung der EU-Finanzminister 2015 auf Tax Rulings erweitert. Das bedeutet, dass Steuervorbescheide zwar noch erteilt werden dürfen, diese aber der EU mitgeteilt werden. Dadurch kann die Steuerhöhe nicht mehr von staatlicher Seite aus minimiert werden, um Anreize für multinationale Unternehmen zu schaffen. (vgl. LEBENBAUER 2017: 2-4)

Im Jänner 2016 gab die Europäische Kommission eine Empfehlung ab, wie Lösungen gegen aggressive Steuerplanung umgesetzt werden können. So bekräftigte sie den Vorschlag der OECD, dass die Staaten ihre Doppelbesteuerungsabkommen dem aktuellen Muster des OECD-MA anpassen sollen. Dementsprechend soll schon im Titel eines DBA stehen, dass Steuervermeidung verhindert werden soll. Weiters muss der Betriebsstättenbegriff erweitert werden, sodass digitale Plattformen ebenfalls als Betriebsstätte definiert werden. Auch die Verpflichtung eines Informationsaustausches muss in den Doppelbesteuerungsabkommen festgehalten werden, insbesondere mit Drittstaaten bzw. Nicht-EU-Ländern. (vgl. EUROPEAN COMMISSION 2016: 2)

#### **4.2.1. Digitalsteuer**

Die EU erkennt die von der OECD entwickelten Punkte bzgl. der digitalen Wirtschaft an und versucht eigene Maßnahmen zu erarbeiten. Die Union strebt einheitliche Lösungen an, welche die Mitgliedstaaten in ihrer nationalen Gesetzgebung, insbesondere in den DBA, umsetzen sollen. Die aktuellste Maßnahme gegen Steuervermeidung stellt die Digitalsteuer dar, welche von der EU-Kommission

Anfang September 2018 vorgeschlagen wurde. Sie betrifft multinationale Unternehmen, die einen Umsatz von mehr als 750 Millionen Euro jährlich erwirtschaften und ihr Geschäft hauptsächlich über das Internet betreiben. Über die Höhe dieser Steuer wurde bislang noch keine Einigung erzielt. Laut ersten Angaben dürfte sich diese aber um 3% des erzielten Umsatzes befinden. Das mag auf dem ersten Blick als sehr gering erscheinen. Das besondere an der Steuer ist jedoch, dass nicht mehr ausschlaggebend ist, wo sich der Sitz oder die Geschäftsleitung des Unternehmens befindet, sondern wo der Konsument bzw. die Konsumentin den Wohnsitz hat. Das bedeutet, dass der Umsatz dort besteuert werden muss, wo dieser real erwirtschaftet wurde. (vgl. KORDIK 2018)

Die Digitalsteuer dient als Übergangslösung für eine grundlegende Änderung der nationalen und internationalen Steuerregeln. Die aktuellen Steuersysteme legen fest, dass die Ansässigkeit des Unternehmens ausschlaggebend dafür ist, wo der Gewinn besteuert wird. Die Digitalsteuer soll dazu beitragen, dass in Zukunft der Wohnsitz des Käufers bzw. der Käuferin entscheidend dafür ist, in welchem Land Steuern zu bezahlen sind. Durch diese Maßnahme kann die gesetzliche Basis dafür gebildet werden, dass die Steuerbemessungsgrundlage von Konzernen in Hochsteuerländer nicht mehr künstlich verringert werden kann. (vgl. ÖSTERREICHISCHES PARLAMENT 2018)

#### **4.2.2. Gemeinsame Steuer**

Seit 2011 versucht die EU-Kommission die Idee einer gemeinsamen Körperschaftsteuer im EU-Raum durchzusetzen. Im Jahr 2016 wurde dieser Vorschlag, nach bisher wenig erfolgreicher Umsetzungsversuche, neu entwickelt und den Mitgliedsstaaten präsentiert. (vgl. EUROPEAN COMMISSION o.J.b) Bei der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) handelt es sich um eine EU-weite Regelung, die anhand einer Formel klärt, wo in der EU der Gewinn eines Konzerns zu versteuern ist. Für die Berechnung wird der gesamte Gewinn eines zusammengeschlossenen Unternehmens herangezogen. Weil die GKKB noch verhandelt wird, ist die Aufteilungsformel noch nicht fixiert. Fest steht, dass sie berücksichtigen soll in welchen Ländern die Gebäude und Maschinenanlagen des Unternehmens sind, wo das Personal arbeitet und wo der Umsatz erzielt wird. Nach diesen Kriterien können die Gewinne auf die Mitgliedsstaaten entsprechend verteilt werden. Durch diese Maßnahme können

Gewinne nicht mehr verschoben werden. Die EU möchte mit der Einführung der GKKB das Ziel verwirklichen, dass multinationale Unternehmen in jenen Staaten Steuern zahlen, wo sie diesen real erwirtschaftet haben. Die nationalen Körperschaftsteuern werden dabei nicht ersetzt. Es wird lediglich der gesetzliche Rahmen zur Berechnung von Konzerngewinnen vereinheitlicht und eine Gewinnaufteilung, je nachdem wo das Unternehmen wirtschaftet, eingeführt. Den europäischen Staaten bleibt weiterhin das Recht, die Körperschaftsteuerhöhe frei festlegen zu können. (vgl. EUROPÄISCHES PARLAMENT 2018)

Eine wichtige Frage dazu ist, welche Rolle dabei die Digitalsteuer spielt. Laut ÖSTERREICHISCHEM PARLAMENT (2018) wird diese als Übergangslösung betrachtet, ohne näher auszuführen, welches Ziel letztendlich damit verfolgt wird. Es ist davon auszugehen, dass sie als Vorreiter zur Etablierung der GKKB dienen wird. Durch eine gemeinsame Steuerbemessungsgrundlage wird auf multinationaler Ebene verhindert, dass Gewinnverlagerungen nicht mehr möglich sind. Steuerschlupflöcher, die bisher aufgrund unterschiedlicher nationaler Steuersysteme resultieren, sollen mit der GKKB geschlossen werden.

Allerdings stößt die Einführung einer gemeinsamen Steuerbemessungsgrundlage auf viel Kritik. So haben diejenigen Staaten, die sich schon 2011 dagegen ausgesprochen haben, dies auch 2016 getan. Die Umsetzung von multilateralen Lösungen gegen Steuervermeidung ist mit Problemen verbunden, die in Kapitel 4.4. näher ausgeführt werden. (vgl. DELOITTE 2016)

### **4.2.3. CSR-Aktivitäten**

In der EU wird auch versucht Lösungen gegen aggressive Steuerplanung zu finden, die darauf abzielen, dass multinationale Unternehmen selbständig auf Steuervermeidungsstrategien verzichten. Die bisherigen Maßnahmen von OECD und EU sind Top-Down Maßnahmen. KIM und IM (2017: 14) versuchen die Lösung gegen Steuervermeidung nicht auf politischer Ebene zu finden, sondern auf wirtschaftlicher. Sie beschreiben den Nutzen für die Unternehmensseite, wenn diese auf Steuervermeidungsstrategien verzichten. Die Forscher belegen, dass es sich für Unternehmen auszahlt sogenannte CSR-Aktivitäten durchzuführen. CSR steht für Corporate Social Responsibility und bezeichnet Unternehmen, die bei ihren wirtschaftlichen Aktivitäten Rücksicht nehmen auf die Gesellschaft bzw. sich aktiv für die sozialen Belange dieser engagieren. Kim und Im versuchen durch ihre Studie

den Unternehmen einen Anreiz dafür zu geben, auf Steuervermeidung zu verzichten, um stattdessen durch CSR auf dem Investmentmarkt eine bessere Reputation zu erlangen. Dadurch kann für jene Unternehmen auch ein Wettbewerbsvorteil entstehen, weil sich diese dann von der Konkurrenz unterscheiden. Bis jetzt stehen allerdings mehr die Umsetzung von mehr Transparenz und die Einführung der Digitalsteuer sowie der GKKB im Vordergrund der EU-politischen Debatte.

### **4.3. Maßnahmen auf österreichischer Ebene**

Die österreichischen Parlamentsparteien sprechen sich für mehr Fairness bei der Besteuerung multinationaler Unternehmen aus. Auch auf österreichischer Ebene besteht die Forderung, dass Gewinne, die Unternehmen in Österreich erwirtschaften, im Inland besteuert werden sollen. Österreich schließt sich den Vorschlägen von EU und OECD an, nicht im Alleingang Lösungen gegen die Steuervermeidungspraktiken multinationaler Konzerne zu entwickeln. Das Risiko, den eigenen und den europäischen Wirtschaftsstandort damit zu schaden, ist laut Finanzminister Löger zu groß. Im Rahmen der österreichischen Ratspräsidentschaft möchte Österreich vor allem den Fokus auf die Besteuerung von multinationalen Unternehmen setzen, die ihren Umsatz über digitale Geschäftsmodelle machen. (vgl. ÖSTERREICHISCHES PARLAMENT 2018)

#### **4.3.1. Maßnahmen in den Doppelbesteuerungsabkommen**

Die von der OECD und EU entwickelten Maßnahmen sollen in den Doppelbesteuerungsabkommen der einzelnen Staaten integriert werden. Durch bilaterale Verträge soll die aggressive Steuerplanung multinationaler Unternehmen vermieden werden. Hierbei spielen folgende Aktionspunkte des BEPS-Plans der OECD eine wichtige Rolle:

- **Aktion 5** Mehr Transparenz und Informationsaustausch zwischen den Staaten
- **Aktion 6** Missbräuchliche Verwendung von DBA vorbeugen
- **Aktion 7** Begriff Betriebsstätte erweitern (Digitalisierung)
- **Aktion 14** Streitbeilegungsmechanismen verbessern

Am 6. Juni 2016 unterzeichneten 60 Länder, darunter auch Österreich, einen völkerrechtlichen Vertrag, der die Beteiligten dazu verpflichtet, die im BEPS-Plan der

OECD entwickelten Maßnahmen in die Doppelbesteuerungsabkommen zu integrieren. Das aktuellste österreichische DBA mit der Republik Kosovo wurde am 8. Juni 2018 unterzeichnet. Es beinhaltet bereits Punkte, welche gegen die Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung von multinationalen Unternehmen abzielen. (vgl. BMF 2018b)

Dazu wurde das OECD-MA idF. 2014 adaptiert. Die Absicht, durch diesen Vertrag der aggressiven Steuerplanung vorzubeugen, wird schon im Titel bekräftigt:

*- Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Kosovo zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und-umgehung -*

In Artikel 24 des DBA-Kosovo wird festgehalten, dass sich Österreich und Kosovo dazu verpflichten, Informationen „betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung“ (Art. 24 DBA-Kosovo) auszutauschen. Dadurch soll gewährleistet werden, dass die Transparenz zwischen den Staaten erhöht wird und eine Steuerrechtsverletzung schneller erkannt und effektiver geahndet wird.

Im Gegensatz zu früher unterzeichneten Doppelbesteuerungsabkommen wird gänzlich auf die Befreiungsmethode verzichtet. Somit werden Gewinne, die im Ausland erwirtschaftet wurden, im Inland angerechnet und nicht befreit. Dadurch wird ein Missbrauch von DBA verhindert.

Gemäß Aktionspunkt 14, werden in Artikel 23 DBA-Kosovo die Verständigungsverfahren dementsprechend festgehalten. Sollte ein Staat in einem Steuerrechtsfall keine Lösung finden, so muss das andere involvierte Land damit vertraut gemacht werden, damit es zu keiner Doppelnichtbesteuerung kommt. Bei Zweifel bzgl. der Anwendung oder Auslegung des DBA, verpflichten sich die zuständigen Behörden beider Länder, diese in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. (vgl. Art. 23 Abs. 3 DBA-Kosovo)

Der Betriebsstättenbegriff wird in diesem DBA nicht auf digitale Plattformen ausgeweitet. Dem Vorschlag von OECD und EU, diesen neu zu definieren und zu erweitern, wurde nicht nachgekommen. Der Grund dafür liegt darin, dass die geplante Einführung einer Digitalsteuer von den EU-Staaten noch genauer ausgearbeitet werden muss. Daher würde eine vorzeitige und einseitige Änderung

des Betriebsstättenbegriffs auf nationaler Ebene zu Verunsicherungen führen. (vgl. ÖSTERREICHISCHES PARLAMENT 2018)

### **4.3.2. Präferenzsystem**

Senkt ein Land die Steuern für Unternehmen ist anzunehmen, dass sich mehr Unternehmen dort ansiedeln werden, was sich wiederum positiv auf die Wirtschaft des jeweiligen Staates auswirkt. Wird der Steuersatz allerdings sehr drastisch gesenkt, ist die Wahrscheinlichkeit groß, dass sich größtenteils Briefkastenfirmen ansiedeln.

Die OECD und die EU entwickeln keine Maßnahmen gegen Gesellschaften, die nur im Firmenregister des jeweiligen Landes aufscheinen, aber dort keiner operativen Geschäftstätigkeit nachgehen. Um Briefkastenfirmen zu vermeiden, machte die Arbeiterkammer den Vorschlag, dass Staaten jenen Unternehmen, die einer substantiellen Tätigkeit nachgehen ein Präferenzsystem mit steuerlichen Vorteilen anbieten. Von diesen Steuerbegünstigungen würden Briefkastenfirmen ausgeschlossen sein, wodurch die Errichtung und Nutzung ebenjener für Unternehmen weniger attraktiv ist. Bei diesem System handelt es sich jedoch um einen Vorschlag, der im österreichischen Parlament bis jetzt nicht diskutiert wurde. (vgl. NEUWIRTH 2013: 2)

## **4.4. Probleme bei der Umsetzung von Maßnahmen**

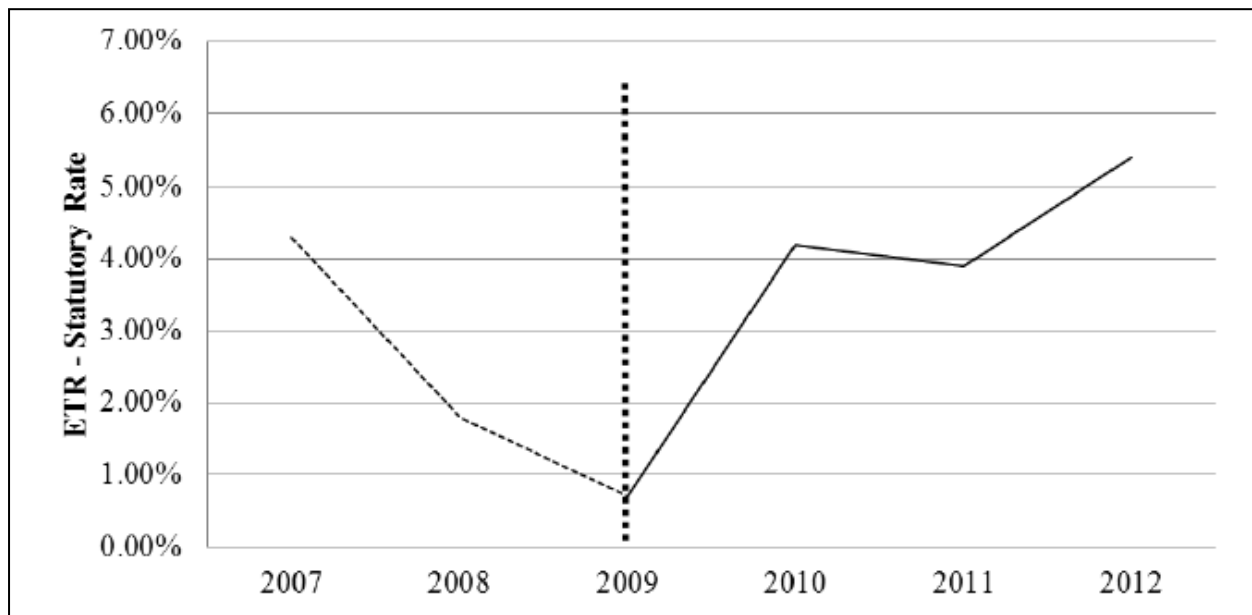
### **4.4.1. Auswirkungen von mehr Transparenz auf Wirtschaft**

Weil Staaten wie z.B. Luxemburg, Liechtenstein oder die Schweiz von der Intransparenz profitieren, besteht nach wie vor Uneinigkeit bei der Umsetzung von mehr Transparenz. Auch Österreich hat die Befürchtung, dass durch neue Regelungen die Wirtschaftsleistung gefährdet wird. Die Veröffentlichung von konzerninternen Daten kann für Unternehmen negative Auswirkungen auf die Wettbewerbsfähigkeit haben und somit auch auf die der Staaten. Die OECD schlägt den Ländern Lösungen zur Eindämmung von Steuerplanung vor, bietet jedoch keine Vorschläge an, wie Anreize für die Offenlegung für Unternehmen geschaffen werden können. Das von öffentlicher Seite geforderte Ende der aggressiven Steuerplanung muss von der Politik in der Form umgesetzt werden, dass dabei keine negativen Auswirkungen für die Wirtschaft entstehen. Daher stellt sich die Frage, inwieweit der



Informationsaustausch Auswirkungen auf die Wirtschaftsleistung von Unternehmen hat. (vgl. ÖSTERREICHISCHES PARLAMENT 2018)

Es gibt zahlreiche Studien, die sich genau mit dieser Frage beschäftigten. DYRENG et al. (2015: 32f) entdeckten einen Zusammenhang zwischen öffentlichem Druck und Steuervermeidung. So wurde festgestellt, dass in Großbritannien nach der Einführung der Offenlegungspflicht für Tochterunternehmen börsennotierter Konzerne, ein Reputationsschaden für diese entstand. Durch die Gesetzesänderung, welche zu mehr Transparenz führte, wurde nämlich bekannt, dass manche Unternehmen eine aggressive Steuerplanung verfolgen und ihre Gewinne in Steueroasen verschieben. Als Resultat auf das gesteigerte Medieninteresse und dem dadurch entstandenen öffentlichen Druck, haben die betroffenen Unternehmen ihre Konzernsteuerquote erhöht. Abbildung 24 zeigt die Erhöhung der Konzernsteuerquote nach der Offenlegungspflicht für Tochterunternehmen britischer Konzerne:



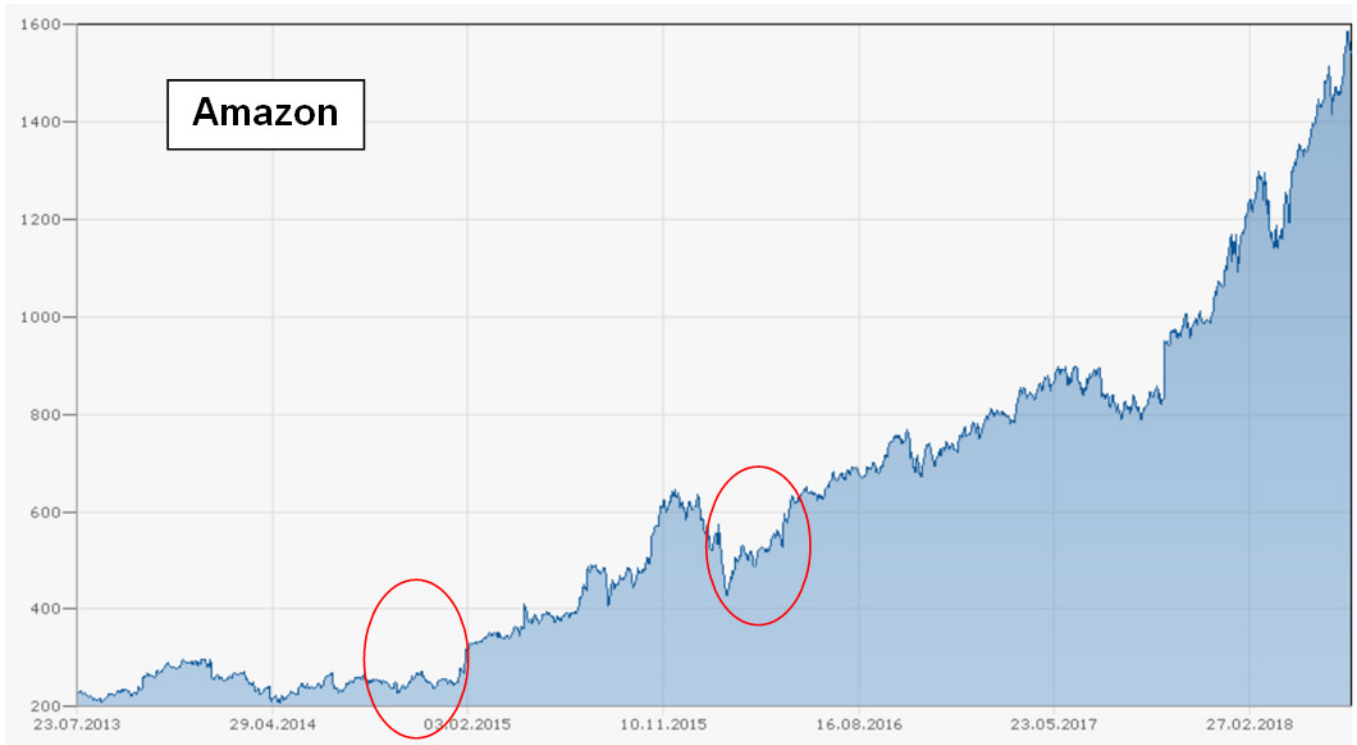
**Abbildung 24: Entwicklung der ETR nach Offenlegungspflicht in Großbritannien**  
Quelle (zugeschnitten): DYRENG et al. 2015: 40

Dass die Öffentlichkeit großen Druck auf Unternehmen ausüben kann, belegen auch KIM und IM (2017: 14). So drohen den Unternehmen bei Bekanntwerden der Steueroptimierung neben direkte z.B. Strafzahlungen, auch indirekte Konsequenzen in Form von Reputationsschäden. Wenn die Steuerplanungen von jenen Unternehmen veröffentlicht werden, so bestätigen die beiden Forscher, dass die steuervermeidenden Unternehmen Gewinneinbußen verzeichnen müssen. Eine

Offenlegung der Steuerinformationen kann dazu führen, dass sich die Käuferinnen und Käufer nicht mehr mit den Unternehmen identifizieren und solidarisieren können und wenden sich von ihnen ab. Dadurch werden die Wirtschaftsleistung und das Investitionsaufkommen von Unternehmen sinken.

Auch HANLON und SLEMROD (2008: 139) kommen zu diesem Ergebnis. Sie untersuchten wie der Kapitalmarkt reagiert, wenn bekannt wird, dass ein Unternehmen Steuern vermeidet. Konkret beobachteten sie die Aktienkurse von einzelnen Unternehmen von dem Zeitpunkt an, wo die erste Pressemitteilung darüber veröffentlicht wurde. Das Ergebnis zeigt, dass der Aktienkurs im Durchschnitt der untersuchten Fälle sinkt, wenn die Medien einen Zusammenhang zwischen Steuervermeidung und den betroffenen Unternehmen herstellen. Die Höhe des Kursverlusts variiert jedoch stark und hängt von der Geschäftsart des Unternehmens ab. Es wurde festgestellt, dass die Aktienkurse von Einzelhandelsunternehmen besonders stark auf die Negativ-Presse reagierten. Hanlon und Slemrod erklären die Reaktion insofern, dass die Konsumentinnen und Konsumenten als Gegenreaktion auf die Steuerplanung des Unternehmens nicht mehr dort einkaufen und der Kapitalmarkt aufgrund dessen dementsprechend antwortet. Ausschlaggebend für die Anteilseignerinnen und -eigner ist daher nicht die Tatsache, dass ihr Unternehmen Steuern vermeidet. Vielmehr stellt die abwehrende Haltung der Verbraucherinnen und Verbraucher zum Thema Steuervermeidung und die damit verbundene Rufschädigung einen Grund dafür dar, dass der Kapitalmarkt reagiert.

Um die Ergebnisse von Hanlon und Slemrod zu überprüfen, wird der Aktienkurs von zwei Unternehmen untersucht, die im Zuge des Luxemburg-Leaks Steuerskandals und der Panama Papers bezüglich ihrer Steuerplanung für Aufsehen gesorgt haben. Abbildungen 25 und 26 zeigen den Verlauf des Aktienkurses von Amazon und Apple innerhalb von fünf Jahren:



**Abbildung 25: Aktienkurs von Amazon seit Juli 2013**  
**Quelle: FINANZEN.NET GMBH 2018a**



**Abbildung 26: Aktienkurs von Apple Inc. seit Juli 2014**  
**Quelle: FINANZEN.NET GMBH 2018b**

Werden die Aktienkurse von Apple und Amazon betrachtet, ist festzustellen, dass kein eklatanter oder langanhaltender Kurseinbruch im Zuge des Luxemburg-Leaks-Steuerkandals Ende 2014 oder der Panama Papers Mitte 2016 zu verzeichnen war.

Nur bei der Aktie von Apple kam es im April bzw. Mai 2016 zu einem kurzfristigen Kurseinbruch. Die Beobachtung, dass der Aktienkurs nicht so stark auf das Bekanntwerden der Steuervermeidung in der Öffentlichkeit reagiert wie von HANLON und SLEMROD (2008) herausgefunden wurde, bestätigen GALLEMORE et al. (2014). Die Autoren stellten fest, dass Unternehmen langfristig betrachtet keine Konsequenzen in Form von Kursverlusten oder Reputationsschäden erdulden. Es wurde lediglich ein kurzfristiger Rückgang in den ersten 30 Tagen nach Bekanntwerden der Steuervermeidung festgestellt. (vgl. GALLEMORE et al. 2014: 1127)

HÜSECKEN et al. (2016: 34f) kommen in ihrer Studie sogar zu dem Ergebnis, dass sich mehr Transparenz sogar fördernd auf die Aktienkurse auswirkt. Die Autorin und die Autoren der Studie schreiben, dass der Kapitalmarkt die geleakten Unternehmen bei der Offenlegung ihrer Steuerinformationen belohnte, auch wenn diese unbeabsichtigt veröffentlicht wurden. Das bedeutet, dass die Anlegerinnen und Anleger nachweisbar positiv auf die Berichterstattung in den Medien reagierten. Wenn multinationale Konzerne mehr Transparenz bei ihrer Steuerplanung zulassen, hat das auf dem Kapitalmarkt keine lang anhaltenden negativen Folgen. Hüsecken et al. geben jedoch zu bedenken, dass die Reaktion des Kapitalmarkts auf die freiwillige Offenlegung zu wenig erforscht wurde, um diese Aussage verifizieren zu können.

#### **4.4.2. Umsetzung von GKKB und Digitalsteuer**

OVERESCH (2016: 129f) sieht in der internationalen Besteuerung dahingehend ein Defizit, dass nach wie vor jede Tochtergesellschaft eines Konzerns separat besteuert wird. Stattdessen wäre es sinnvoller den gesamten Gewinn des Konzerns als Steuergrundlage zu verwenden. Der von der EU 2011 und 2016 eingebrachte Vorschlag, eine EU-weite Steuerbemessungsgrundlage einzuführen, würde dieses Problem lösen. Die Gewinne jeder einzelnen Gesellschaft des Unternehmensverbands würden addiert und dann mit einer festgelegten Formel auf die Staaten gerecht verteilt werden. Allerdings stößt die Idee einer gemeinsamen Steuerbemessungsgrundlage bislang auf wenig Zuspruch bei den Mitgliedsstaaten.

Die Umsetzung der GKKB erfordert eine weitreichende Änderung der nationalen Steuergesetzgebungen. Weil die einzelnen Staaten jedoch nicht bereit sind ihre eigenen Steuersysteme auf die Erfordernisse der GKKB umzustellen, scheitert diese multinationale Lösung bislang. Ein Grund dafür ist die Befürchtung einen Teil der

staatlichen Souveränität zu verlieren. Das Problem an der fehlenden Umsetzung basiert auf dem Gedanken, durch die Umstellung des eigenen Steuersystems die Unabhängigkeit zu verlieren, weil Steuereinnahmen unmittelbar mit der staatlichen Souveränität verbunden sind. Diese Vorstellung gilt universal, was die Diskussion um Lösungen erschwert. Die mangelnde oder fast schon blockierende Interaktion zwischen den Staaten, gemeinsame Steuerregeln auf multilateraler Ebene umzusetzen, beruht daher auf dem Denkschema, dass die Länder ihre eigenen Steuersysteme behalten wollen und nicht in dem Ausmaß anpassen möchten, damit die Souveränität nicht gefährdet wird. (vgl. OECD 2013: 9)

Die EU betont, dass die Einführung einer gemeinsamen Steuerbemessungsgrundlage eine gute Möglichkeit darstellt, um die Steuervermeidung von multinationalen Konzernen zu unterbinden. Bei einer derart umfassenden Änderung der nationalen Steuergesetze, wie es bei der Einführung der GKKB der Fall sein wird, müssen jedoch im Sinne eines nachhaltigen Steuersystems alle EU-Mitgliedstaaten zustimmen. (vgl. EWSA 2017: 58) Staaten, die von der jetzigen Situation profitieren, befürchten durch diese länderübergreifende Maßnahme ihren Steuerwettbewerbsvorteil zu verlieren. Daher werden jene Länder die Umsetzung einer gemeinsamen Steuer ablehnen. Aber auch stark exportorientierte Staaten wie beispielsweise Deutschland betrachten die Einführung der GKKB kritisch. Der Grund dafür ist, dass die derzeitige Formel zur Gewinnverteilung auch berücksichtigt, in welchen Ländern die Produkte gekauft werden. Werden demnach in Deutschland produzierte Waren z.B. in Österreich gekauft, hätte auch Österreich ein Recht darauf, den entsprechenden Anteil am Gewinn versteuern zu können. (vgl. SCHANZ und FELLER 2014: 9) Dieser Aspekt stellt neben dem Souveränitätsgedanken einen Grund dafür dar, warum Lösungen gegen Steuervermeidung nur schwer im multilateralen Kontext umzusetzen sind. Für HECKEMEYER und SPENGL (2013: 365) ist „[...] eine koordinierte, tiefgreifende Reform der internationalen Besteuerung [...]“ deshalb schwer durchzuführen. Zudem besteht kein Konsens zwischen den Staaten darüber, welches Besteuerungsprinzip auf internationaler Ebene am besten funktionieren würde. Auch RIXEN (2013: 64) hält fest, dass es grundsätzlich eine Vielzahl von Ansätzen gibt, die Positionen der einzelnen Staaten jedoch zu weit auseinander liegen. Nur eine einheitliche Lösung der Staaten kann dafür sorgen, dass aggressive Steuerplanung unterbunden wird.

Mit der Anfang September präsentierten Digitalsteuer versucht die EU-Politik jene Konzerne zu besteuern, die ihren Umsatz mit digitalen Dienstleistungen und Produkten erwirtschaften. Wie bei der einheitlichen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage sind auch bei der Digitalsteuer nicht alle europäischen Staaten dafür, diese einzuführen. Insbesondere Schweden, Finnland, Dänemark, Malta und Irland sprechen sich gegen die Einführung der Digitalsteuer aus. (vgl. KORDIK 2018)

Auch auf österreichischer Ebene wird die Digitalsteuer kritisch betrachtet. ÖVP und FPÖ bemängeln, dass der Umsatz und nicht der Gewinn besteuert wird. Das hätte negative Folgen für exportorientierte Länder wie Österreich. Zudem möchte man keine weiteren Steuern einführen. Die SPÖ befürwortet die Einführung der Digitalsteuer, merkt jedoch an, dass diese nur als temporäres Instrument dienen kann, bis ein einheitliches Körperschaftsteuermodell innerhalb der EU gefunden wird. Sie betrachten die Steuer als gute Möglichkeit dafür, die Steuergesetzgebung so anpassen zu können, dass es nicht mehr darauf ankommt wo das Unternehmen den Sitz hat, sondern die Konsumentin, der Konsument. (vgl. ÖSTERREICHISCHES PARLAMENT 2018)

#### **4.4.3. Bilateral statt multilateral**

Weil eine EU-weite Steuer die Zustimmung aller Mitgliedsstaaten erfordert und sich einige Länder gegen ein einheitliches Körperschaftsteuermodell oder die Digitalsteuer aussprechen, erwägen derzeit einige Staaten die Option, selber Lösungen auf nationaler Ebene zu treffen. (vgl. GUARASCIO 2018) Der Aktionsplan der OECD und die EU betonen jedoch, dass wirksame Lösungen nur auf multilateraler Ebene entwickelt werden können. Sie raten von einseitigen Maßnahmen zum Schutz nationaler Steuersysteme und der Souveränität ab (vgl. OECD 2013: 11). Dies würde zur Doppelbesteuerung führen, was negative Auswirkungen auf die Wirtschaft zur Folge hätte. Auch bleiben die steuerrechtlichen Grauzonen weiterhin bestehen, die Steuervermeidung ermöglichen. (vgl. DIETSCH und RIXEN 2014: 159)

Obwohl der Fokus der EU auf der Verwirklichung multilateraler Lösungen liegt, werden von der Union auch Maßnahmen auf bilateraler Ebene entwickelt und unterstützt. So soll die Verpflichtung zu mehr Transparenz und ein erweiterter Informationsaustausch in den aktuellen DBA umgesetzt werden. Um die Souveränität

nicht zu gefährden oder um mögliche negative wirtschaftliche Auswirkungen zu befürchten, ändern Staaten eher ihre DBA als neue, nicht erprobte länderübergreifende Steuern wie die GKKB oder Digitalsteuer einzuführen. Diese Einstellung führt dazu, dass die Staaten in der Verbesserung ihrer bilateralen Verträge mit anderen Ländern einen Weg sehen, ein multilaterales Steuersystem nicht in Anspruch nehmen zu müssen. Bilaterale Maßnahmen in Form von Doppelbesteuerungsabkommen erschweren jedoch einen einheitlichen gesetzlichen Rahmen. Das Ziel muss daher die Ausarbeitung von multilateralen Verträgen sein, damit nicht jedes Abkommen zwischen einzelnen Staaten geändert werden muss, weil das einen zu langen Zeitraum in Anspruch nehmen würde. (vgl. NEUWIRTH 2013: 3).

Der Grund, warum Staaten eher auf bilateraler als auf multilateraler Ebene Lösungen anstreben, ist neben dem Souveränitätsgedanken auch auf den Wettbewerb zwischen den Staaten um FDI zurückzuführen. FDI bildet die Ursache für den Wettbewerb zwischen den Staaten. Ausländische Direktinvestitionen führen zu mehr Arbeitsplätzen, die Produktivität wird erhöht und der Zugang zu neuen Märkten entsteht. FDI führt auch zu einem Austausch moderner Technologien, ein Punkt, der vor allem für die Forschung und Entwicklung von großer Bedeutung ist. Investitionen tragen zu einer besseren Positionierung im Welthandel bei und führen insgesamt zu einer Steigerung des Wirtschaftswachstums. Die Staaten sind deshalb darum bemüht, dass multinationale Unternehmen in ihr Land investieren, um diese Effekte nutzen zu können. Sowohl das Unternehmen als Investitionsgeber, als auch das Land als Investitionsempfänger profitieren von diesem System. (vgl. VUKŠIĆ 2007: 3f, vgl. OECD 2008: 14)

Ein Beispiel das veranschaulicht, welche Bedeutung FDI für Staaten hat, ist Irland. Apple wurde von irischer Seite aus ermöglicht, dass das Unternehmen wenig Steuern zu zahlen hatte. Durch einen Steuervorbescheid, welcher dem Technologiekonzern einen geringeren Steuersatz als den offiziellen 12,5% in Irland zusicherte, konnte das Unternehmen die Steuerbelastung, neben dem Modell des Double Irish with a Dutch Sandwich, erheblich senken. Laut EU belief sich die Steuerschuld für Apple auf nur insgesamt 0,005% und erklärte 2016, dass dieses Vorgehen gegen das EU-Wettbewerbsrecht verstößt. (vgl. EUROPEAN COMMISSION 2017)

Dass ein Staat absichtlich auf Steuereinnahmen in Milliarden Höhe verzichtet, zeigt, welche Rolle FDI im Wettbewerb zwischen den Staaten einnimmt und welche Probleme damit verbunden sind. Weil Steuereinnahmen die Souveränität eines Landes gewährleisten, haben multinationale Unternehmen durch ihre Investitionen einen Weg gefunden, nationale Regelungen zu untergraben. Steuern werden gesenkt um den eigenen Wirtschaftsstandort attraktiver zu machen und sich damit einen eventuellen Wettbewerbsvorteil gegenüber anderen Staaten zu sichern. Durch die Maßnahmen gegen Steuervermeidung befürchten Staaten, die derzeit von dieser Situation profitieren, diesen Vorteil zu verlieren. Dieser Aspekt stellt einen Grund dafür dar, warum Lösungen gegen Steuervermeidung nur schwer im multilateralen Kontext einstimmig umzusetzen sind. (vgl. DIETSCH und RIXEN 2014: 151)



## 5. Resümee

Die Arbeit erklärte, welche Strategien multinationale Unternehmen anwenden, um die Steuerabgaben zu minimieren. Durch Methoden wie das Verrechnen von Lizenzgebühren, das Ansetzen zu niedriger Verrechnungspreise und dem Einsatz von verdecktem Eigenkapital, schaffen es Konzerne die Steuerbemessungsgrundlage in Hochsteuerländer zu schmälern. Ermöglicht wird das durch die nicht aufeinander abgestimmten Steuersysteme der einzelnen Staaten (vgl. HECKEMEYER und SPENGLER 2013: 363-365).

Das internationale Steuerrecht besteht momentan aus vielen Doppelbesteuerungsabkommen, die auf bilateraler Ebene und auf Basis der einzelnen nationalen Steuergesetzgebungen regeln, wo ein Unternehmen besteuert wird. Dabei zielt der Steueranspruch nicht darauf ab, wo das Unternehmen den Gewinn erwirtschaftet hat, sondern wo dieses ansässig ist. Vor allem im Zuge der Digitalisierung ist es den Unternehmen gelungen diese Grauzonen für ihre Steuerplanung auszunutzen. Die Steuergesetze haben sich nicht im selben Ausmaß entwickelt wie die neu entstandenen Geschäftsmodelle der Unternehmen. (vgl. OECD 2013: 14f) In Österreich und in vielen anderen europäischen Staaten ist die Zielsetzung klar und die Parlamentsparteien sprechen sich für eine bessere Regelung aus. Warum ist es dennoch so schwer, gemeinsame Lösungen gegen Steuervermeidung zu verwirklichen?

Im Rahmen dieser Arbeit wurde festgestellt, dass nicht alle Mitgliedsstaaten dieselbe Motivation haben, der Steuerumgehung von multinationalen Konzernen entgegenzutreten. Staaten wie zum Beispiel Irland oder die Niederlande setzen den Schwerpunkt auf die Ansiedlung von global agierenden Konzernen, weil diese durch ausländische Direktinvestitionen dem Land zu mehr Wirtschaftswachstum verhelfen. Im Gegenzug werden die Unternehmen entweder durch Steuervorbescheide oder durch die lückenhafte Steuergesetzgebung steuerlich begünstigt.

Um Lösungen dagegen zu verwirklichen, müssen multilaterale Maßnahmen umgesetzt werden. So sind die Mitgliedsstaaten seit 2015 verpflichtet, ihre ausgestellten Steuervorbescheide der EU mitzuteilen, damit steuerliche Absprachen nicht mehr geheim sind. Dadurch können die Staaten den Unternehmen keine angepassten Steuersätze mehr erteilen, ohne dass die EU davon erfährt. (vgl.

LEBENBAUER 2017: 2-4) Die Forderung nach mehr Transparenz und Informationsaustausch soll auch in den Doppelbesteuerungsabkommen umgesetzt werden. Einige Studien haben sich mit den Auswirkungen dadurch beschäftigt und sind auf unterschiedliche Ergebnisse gestoßen. DYRENG et al. (2015) stellten fest, dass die Konzernsteuerquoten britischer Unternehmen nach der Offenlegung ihrer weltweiten Konzernaktivitäten gestiegen sind. Somit würde mehr Transparenz auch zu mehr Steuereinnahmen führen. HANLON und SLEMROD (2008) weisen nach, dass mehr Transparenz jedoch auch wirtschaftlich negative Auswirkungen auf Unternehmen hat, vor allem im Einzelhandel. Hingegen kamen die Studien von GALLEMORE et al. (2014) sowie HÜSECKEN et al. (2016) zu dem Ergebnis, dass der Kapitalmarkt entweder gar nicht oder sogar positiv auf die Offenlegung von konzerninternen Daten reagiert. Die Aussage von manchen Staaten, dass durch mehr Transparenz die Wirtschaft gefährdet wird, ist zu falsifizieren.

Aufgrund der unterschiedlichen Körperschaftsteuersätze verschieben multinationale Konzerne den Gewinn in Niedrigsteuerländer. Zu den Steuervermeidungsstrategien gibt es in der Literatur einige empirische Forschungsergebnisse, welche die Dringlichkeit einer einheitlichen Bemessungsgrundlage unterstreichen. Die Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) stellt die Idee einer EU-weiten Regelung dar und würde die Gewinnverschiebung von Unternehmen unterbinden. Die Einführung der GKKB erfordert jedoch die Zustimmung von allen EU-Mitgliedsstaaten. (vgl. EWSA 2017: 58) Der Steuerwettbewerb und der Wunsch nach nationalstaatlicher Souveränität verhindern tief greifende Änderungen zum internationalen Steuerrecht. (vgl. NEUWIRTH 2013: 2; vgl. RIXEN 2013: 66) Das bedeutet, dass Staaten, die von der jetzigen Situation profitieren, keine Änderungen zulassen. Das Risiko, einen wirtschaftlichen Nachteil aufgrund der GKKB zu haben, stellt ebenfalls einen Grund dafür dar, warum Staaten eher ihre DBA ändern, als eine neue, nicht erprobte länderübergreifende Steuer einzuführen. Das betrifft vor allem stark exportorientierte Länder wie z.B. Deutschland. (vgl. SCHANZ und FELLER 2014: 9) Die Vorschläge von der EU und OECD zur Bekämpfung von Steuervermeidung werden auf bilateraler Ebene verwirklicht, wie das aktuelle DBA zwischen Österreich und dem Kosovo beweist.

In der EU besteht derzeit kein Konsens darüber, ob und welches multilaterale Besteuerungssystem langfristig funktioniert und ob das im Interesse aller Staaten ist. Diese Unsicherheit zögert eine Lösung des Steuervermeidungsproblems hinaus und

Staaten werden verleitet, einseitige Maßnahmen auf bilateraler Ebene zu treffen. (vgl. GUARASCIO 2018) Damit bleiben die Steuerschlupflöcher jedoch weiterhin bestehen und es kann zu steuerrechtlichen Unsicherheiten kommen, die direkten Einfluss auf die Wirtschaft haben. (vgl. DIETSCH und RIXEN 2014: 159)

Die Hypothese dieser Arbeit, dass Maßnahmen gegen die aggressive Steuerplanung von multinationalen Unternehmen eher auf nationaler als auf multinationaler Ebene verwirklicht werden, muss verifiziert werden. Es werden zwar multilaterale Lösungen wie z.B. die Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage und die Digitalsteuer innerhalb der EU diskutiert und entwickelt, allerdings haben die Staaten das Bedürfnis die Steuereinhebung selber kontrollieren zu wollen. Daher werden zwar Ratschläge von der EU wahrgenommen, diese aber in Form von uni- bzw. bilateralen Maßnahmen umgesetzt. Während einige Staaten wie Österreich gleiche Wettbewerbsbedingungen innerhalb der EU fordern und anstreben, gibt es Länder, die von den bisherigen Gegebenheiten und vom Steuerwettbewerb profitieren, sodass keine einheitliche Lösung zustande kommt. Die multilateralen Maßnahmen des BEPS-Action Plans und der EU weichen von der tatsächlichen Umsetzung der Staaten ab.

Aufgrund der bisherigen Entwicklung der Körperschaftsteuer im EU-Raum ist davon auszugehen, dass diese weiter sinken werden. Es wird der Punkt erreicht werden, an dem die Souveränität von Staaten, aufgrund von geringen Steuereinnahmen, gefährdet wird. Weitere Forschungen könnten sich daher auf die Frage konzentrieren, inwiefern sich die in Zukunft weiter sinkenden Steuern auf die Umsetzung von Maßnahmen gegen die Steuerplanung von multinationalen Unternehmen auswirken.

## 6. Literaturverzeichnis

ABA (Austrian Business Agency): Steuern und Abgaben in Österreich;

<https://investinaustria.at/de/standort-oesterreich/steuern-abgaben.php> (21.7.2018)

Abkommen zwischen der Regierung der Republik Österreich und der Regierung der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. In: BGBl. 679/1992 idF 2.11.2018;

<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004755> (2.11.2018)

Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. In: BGBl. 125/1985 idF 19.7.2018;

[www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung/Bundesnormen/10004430/Doppelbesteuerung%20e2%80%93%20Einkommen-%20und%20Verm%c3%b6gensteuern%20\(Italien\)%2c%20Fassung%20vom%2019.07.2018.pdf](http://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung/Bundesnormen/10004430/Doppelbesteuerung%20e2%80%93%20Einkommen-%20und%20Verm%c3%b6gensteuern%20(Italien)%2c%20Fassung%20vom%2019.07.2018.pdf) (19.7.2018).

Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Kosovo zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung. In: Bundeskanzleramt (2018);

[https://www.bundeskanzleramt.gv.at/documents/131008/840064/19\\_9\\_abk\\_de.pdf/546d7f2c-2a86-46f6-b3b6-4cbdb1a82962](https://www.bundeskanzleramt.gv.at/documents/131008/840064/19_9_abk_de.pdf/546d7f2c-2a86-46f6-b3b6-4cbdb1a82962) (30.8.2018).

Abkommen zwischen der Republik Österreich und Irland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen. In: BGBl. 66/1968 idF 19.7.2018;

[www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung/Bundesnormen/10004030/Doppelbesteuerung%20e2%80%93%20Einkommensteuer%20\(Irland\)%2c%20Fassung%20vom%2019.07.2018.pdf](http://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung/Bundesnormen/10004030/Doppelbesteuerung%20e2%80%93%20Einkommensteuer%20(Irland)%2c%20Fassung%20vom%2019.07.2018.pdf) (19.7.2018).

BARTELSMAN E.J., BEETSMA R.M.W.J. (2003): Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries. In: Journal of Public Economics 87, 2225-2252; DOI: 10.1016/S0047-2727(02)00018-X

BENDLINGER S. (2013): Steueroasen und Offshore-Strukturen. Möglichkeiten und Grenzen internationaler Steuerplanung. – Wien.

BLOSSFELD H.P. (2008): Globalisierung, wachsende Unsicherheit und der Wandel der Arbeitsmarktsituation von Berufsanfängern in modernen Gesellschaften. In: SCHLEMMER E., GERSTBERGER H (Hg.): Ausbildungsfähigkeit im Spannungsfeld zwischen Wissenschaft, Politik und Praxis. – Wiesbaden, 35-54.

Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO). In: BGBl. 194/1961 idF 19.7.2018; [www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung/Bundesnormen/10003940/BAO%2c%20Fassung%20vom%2019.07.2018.pdf](http://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung/Bundesnormen/10003940/BAO%2c%20Fassung%20vom%2019.07.2018.pdf) (19.7.2018)

Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988). In: BGBl 400/1988 idF 19.7.2018; [www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung/Bundesnormen/10004570/EStG%201988%2c%20Fassung%20vom%2019.07.2018.pdf](http://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung/Bundesnormen/10004570/EStG%201988%2c%20Fassung%20vom%2019.07.2018.pdf) (19.7.2018)

Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 – KStG 1988). In: BGBl. 401/1988 idF 19.7.2018; [www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung/Bundesnormen/10004569/KStG%201988%2c%20Fassung%20vom%2019.07.2018.pdf](http://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung/Bundesnormen/10004569/KStG%201988%2c%20Fassung%20vom%2019.07.2018.pdf) (19.7.2018)

BMF (Bundesministerium für Finanzen) (2018a): Einkommensbegriff. In: Bundesministerium für Finanzen; <https://www.bmf.gv.at/steuern/selbststaendige-unternehmer/einkommensteuer/est-einkommensbegriff.html> (13.6.2018)

BMF (Bundesministerium für Finanzen) (2018b): Löger unterzeichnet Doppelbesteuerungsabkommen mit Kosovo; <https://www.bmf.gv.at/presse/LoegerDBAKosovo.html> (12.7.2018)

BMF (Bundesministerium für Finanzen) (2018c): Internationales Steuerrecht. In: Bundesministerium für Finanzen; <https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/internationales-steuerrecht.html> (15.5.2018)

BMF (Bundesministerium für Finanzen) (2018d): Juristische Person. In: Bundesministerium für Finanzen; [https://www.bmf.gv.at/glossar/juristische\\_person.html](https://www.bmf.gv.at/glossar/juristische_person.html) (16.7.2018)

BMF (Bundesministerium für Finanzen) (2018e): Steuern. In: Bundesministerium für Finanzen; <https://www.bmf.gv.at/steuern/startseite-steuern.html> (15.5.2018)

BMF (Bundesministerium für Finanzen) (2018f): Steuertarif und Steuerabsetzbeträge. In: Bundesministerium für Finanzen; <https://www.bmf.gv.at/steuern/selbststaendige-unternehmer/einkommensteuer/est-steuertarif.html> (13.6.2018)

BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (Hg.) (2017): Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2016. – Berlin; [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/2017-06-08-die-wichtigsten-steuern-im-internationalen-vergleich-2016-ausgabe-2017.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=5](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2017-06-08-die-wichtigsten-steuern-im-internationalen-vergleich-2016-ausgabe-2017.pdf?__blob=publicationFile&v=5) (10.6.2018)

CRISTEA A. D., NGUYEN D. X. (2016): Transfer Pricing by Multinational Firms: New Evidence from Foreign Firm Ownerships. In: American Economic Journal: Economic Policy 2016 8 (3), 170-202; DOI: 10.1257/pol.20130407

DAVIES R. B., MARTIN J., PARENTI M., TOUBAL F. (2018): Knocking on Tax Haven's Door: Multinational Firms and Transfer Pricing. In: The Review of Economics and Statistics 100 (1), 120-134; DOI: 10.1162/REST\_a\_00673

DELOITTE (2016): EU Kommission: Veröffentlichung der aktualisierten Richtlinienvorschläge zur gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage; <https://www.deloitte-tax-news.de/transfer-pricing/eu-kommission-veroeffentlichung-der-aktualisierten-richtlinienvorschlaege-zur-gemeinsamen-konsolidierten-koerperschaftsteuer-bemessungsgrundlage.html> (17.9.2018)

DELOITTE (2018): Holding company matrices. Guide to holding company regimes in Asia Pacific, Europe, and Latin America;  
<https://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/holding-company-matrices.html> (1.9.2018)

DESAI M. A., FOLEY C. F., HINES J. R. (2004): A Multinational Perspective on Capital Structure Choice and Internal Capital Markets. In: *The Journal of Finance* 59 (6), 2451-2487; DOI: 10.1111/j.1540-6261.2004.00706.x

DIETSCH P., RIXEN T. (2014): Tax Competition and Global Background Justice. In: *The Journal of Political Philosophy* 22 (2), 150-177; DOI: 10.1111/j.1467-9760.2012.00419.x

DIMITROV M. T. (2010): *Der Fremdvergleichsgrundsatz im österreichischen Ertragsteuerrecht mit ausgewählten Beispielen. – Diplomarbeit, Universität Wien, Wien.*

DOYLE E., FRECKNALL-HUGHES J., SUMMERS B. (2014): Ethics in Tax Practice: A Study of the Effect of Practitioner Firm Size. In: *Journal of Business Ethics* 122 (4) 623-641; DOI: 10.1007/s10551-013-1780-5

DUNNING J.H. (1993): *Multinational Enterprises and the Global Economy. – Suffolk.*

DWENGER N. (2011): *Besteuerung und Finanzierungsstruktur von Unternehmen. In: Max-Planck-Gesellschaft;*  
[https://www.mpg.de/1239059/Besteuerung\\_Finanzierungsstruktur](https://www.mpg.de/1239059/Besteuerung_Finanzierungsstruktur) (16.10.2018)

DYRENG S. D., HOOPES J. L., WILDE J. H. (2015): Public Pressure and Corporate Tax Behavior. In: Fisher College of Business Working Paper No. 2014-02-003; DOI: 10.2139/ssrn.2474346

EGGER P., EGGERT W., WINNER H. (2010): Saving taxes through foreign plant ownership. In: *Journal of International Economics* 81 (1), 99-108; DOI: 10.1016/j.jinteco.2009.12.004

EPRS (European Parliamentary Research Service) (2015): *Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union. I - Assessment of the magnitude of aggressive corporate tax planning;* DOI: 10.2861/386200

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2017): Kampf gegen Steuervermeidung: EU-Finanzkommissar Moscovici macht Druck auf Mitgliedstaaten. In: Europäischen Kommission Online; [https://ec.europa.eu/germany/news/20171114-Moscovici\\_de](https://ec.europa.eu/germany/news/20171114-Moscovici_de) (11.7.2018)

EUROPEAN COMMISSION (o.J.a): Taxation of cross-border interest and royalty payments in the European Union. In: European Commission; [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/taxation-crossborder-interest-royalty-payments-eu-union\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/taxation-crossborder-interest-royalty-payments-eu-union_en) (01.09.2018)

EUROPEAN COMMISSION (o.J.b): Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). In: European Commission; [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en) (16.9.2018)

EUROPEAN COMMISSION (2016): Commission Recommendation of 28.1.2016 on the implementation of measures against tax treaty abuse; [ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2016/EN/3-2016-271-EN-F1-1.PDF](https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2016/EN/3-2016-271-EN-F1-1.PDF) (15.9.2018)

EUROPEAN COMMISSION (2017): State aid: Commission refers Ireland to Court for failure to recover illegal tax benefits from Apple worth up to €13 billion. In: European Commission Press Release Database; [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-3702\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3702_en.htm) (21.7.2018)

EUROPÄISCHES PARLAMENT (2018): Steuervermeidung: Multinationale Unternehmen sollen Steuern dort zahlen, wo sie ihre Gewinne erwirtschaften; <http://www.europarl.europa.eu/news/de/headlines/economy/20180308STO99329/ge-meinsame-konsolidierte-korperschaftsteuer-bemessungsgrundlage> (20.10.2018)

EUROPÄISCHER RAT (2018): Paket zur Bekämpfung der Steuervermeidung; <http://www.consilium.europa.eu/de/policies/anti-tax-avoidance-package/> (15.9.2018)

EWERT R., WAGENHOFER A. (2008<sup>7</sup>): Interne Unternehmensrechnung. – Berlin Heidelberg, 573-574.



EWSA (Europäischer Wirtschafts- und Sozialausschuss) (2017): Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses zu folgenden Vorlagen:

„Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer- Bemessungsgrundlage (GKKB)“ und „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer- Bemessungsgrundlage“. In: Amtsblatt der Europäischen Union C 434, 58-62; <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016AE2205&from=DE> (15.10.2018)

FARNY O., FRANZ M., GERHARTINGER P., LUNZER G., NEUWIRTH M., SARINGER M. (2015): Steuerflucht und Steueroasen. In: Kammer für Arbeiter und Angestellte (Hg.); [https://media.arbeiterkammer.at/wien/PDF/studien/Studie\\_Steuerflucht.pdf](https://media.arbeiterkammer.at/wien/PDF/studien/Studie_Steuerflucht.pdf) (25.8.2018)

FELD L. P., HECKEMEYER J. H., OVERESCH M. (2013): Capital structure choice and company taxation: A meta-study. In: Journal of Banking & Finance 37 (8), 2850-2866; DOI: 10.1016/j.jbankfin.2013.03.017

FINANZEN.NET GMBH (2018a): Amazon Aktie. In: Finanzen.at; <https://www.finanzen.at/chart/Amazon>

FINANZEN.NET GMBH (2018b): Apple Aktie. In: Finanzen.at; <https://www.finanzen.at/chart/Apple>

FUEST C., SPENGEL C., FINKE K., HECKEMEYER J., NUSSER H. (2013): Profit Shifting and 'Aggressive' Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform. In: Centre for European Economic Research, Discussion Paper No. 13-044; <ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp13044.pdf> (01.09.2018)

GALLEMORE J., MAYDEW E. L., THORNOCK J. R. (2014): The Reputational Costs of Tax Avoidance. In: Contemporary Accounting Research 31 (4), 1103-1133; DOI: 10.1111/1911-3846.12055

GASSNER W. (1983): Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung. – Wien.

GERHARTINGER P., SCHMIDT M. (2014): Internationale Strategien gegen unternehmerische Steuervermeidungspraktiken. In: WISO 37 (2), 106-133; [www.isw-linz.at/themen/dbdocs/LF\\_Gerhartinger\\_Schmidt\\_02\\_2014.pdf](http://www.isw-linz.at/themen/dbdocs/LF_Gerhartinger_Schmidt_02_2014.pdf) (16.5.2018)

GRÜNDERPORTAL LUXEMBURG (o.J.): Gründung einer Kommanditgesellschaft (KG/SCS) in Luxemburg. In: Gründerportal Luxemburg; <http://www.gruenderportal-luxemburg.com/kommanditgesellschaft-kgscs.html#c57> (7.6.2018).

GUARASCIO F. (2018): EU aims at deal on digital tax by year end: document. In: Reuters; <https://www.reuters.com/article/us-eu-tax-digital/eu-aims-at-deal-on-digital-tax-by-year-end-document-idUSKCN1LK1MA> (25.9.2018)

HAMIDIAN K., KRAIJO C. (2013): Digitalisierung – Status quo. In: KEUPER F., HAMIDIAN K., VERWAAYEN E., KALINOWSKI T., KRAIJO C. (Hg.): Digitalisierung und Innovation. Planung. Entstehung. Entwicklungsperspektiven, 5-21; DOI: 10.1007/978-3-658-00371-5\_1

HANLON M., SLEMROD J. (2008): What does tax aggressiveness signal? Evidence from stock price reactions to news about tax shelter involvement. In: Journal of Public Economics 93 (1-2), 126-141; DOI: 10.1016/j.jpubeco.2008.09.004

HAUPTMEIER S., MITTERMAIER F., RINCKE J. (2009): Fiscal Competition over Taxes and Public Inputs. Theory and Evidence. In: European Central Bank. Working Paper Series Nr. 1033; <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/scpwps/ecbwp1033.pdf> (12.9.2018)

HECKEMEYER J.H., SPENGLER C. (2013): Maßnahmen gegen Steuervermeidung: Steuerhinterziehung versus aggressive Steuerplanung. In Wirtschaftsdienst. Zeitschrift für Wirtschaftspolitik 93 (6), 363-366; DOI: 10.1007/s10273-013-1536-y

HÖHN N., HÖRING J. (2010): Das Steuerrecht international agierender Unternehmen. Grenzüberschreitende Steuerplanung. – Wiesbaden.

HOULDER V. (2014): Q&A: What is the double Irish? European Commission has threatened to launch a formal investigation. In: Financial Times; <https://www.ft.com/content/f7a2b958-4fc8-11e4-908e-00144feab7de#axzz3SfP7YYSL> (01.09.2018)

HUIZINGA H., LAEVEN L., NICODEME G. (2008): Capital structure and international debt shifting in Europe. In: Journal of Financial Economics 88 (1), 80-118; DOI: 10.1016/j.jfineco.2007.05.006

HÜSECKEN B., OVERESCH M., TASSIUS A. (2016): Effects of Disclosing Tax Avoidance: Capital Market Reaction to LuxLeaks. In: SSRN Electronic Journal; DOI: 10.2139/ssrn.2848757

ICIJ (International Consortium of Investigative Journalists) (2014): Explore the Documents: Luxembourg Leaks Database; <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database/> (30.5.2018)

KANDUTH-KRISTEN (2015a): Begriff des internationalen Steuerrechts und Rechtsquellen des internationalen Steuerrechts. In: BENDLINGER S., KANDUTH-KRISTEN S., KOFLER G., ROSENBERGER F. (Hg.): Internationales Steuerrecht. Österreichisches Außensteuerrecht. Unionsrechtliche Rahmenbedingungen. OECD-Musterabkommen idF des Updates 2014. Österreichische Abkommenspraxis. – Wien, 4-5.

KANDUTH-KRISTEN (2015b): Das Phänomen der internationalen Doppelbesteuerung. In: BENDLINGER S., KANDUTH-KRISTEN S., KOFLER G., ROSENBERGER F. (Hg.): Internationales Steuerrecht. Österreichisches Außensteuerrecht. Unionsrechtliche Rahmenbedingungen. OECD-Musterabkommen idF des Updates 2014. Österreichische Abkommenspraxis. – Wien, 6-13.

KIM J., IM C. (2017): Study on Corporate Social Responsibility (CSR): Focus on Tax Avoidance and Financial Ratio Analysis. In: Sustainability 9 (10), 1710; DOI: 10.3390/su9101710

KLENK F., REDL J. (2016): Die große Offshore-Schau. In: Falter, 6.4.2016, 12-20.

KORDIK H. (2018): Etliche Hürden für die EU-Digitalsteuer. In: Die Presse Online; <https://diepresse.com/home/wirtschaft/economist/5493588/Etliche-Huerden-fuer-die-EUDigitalsteuer> (13.9.2018)

LIEBERT N. (2011): Steuergerechtigkeit in der Globalisierung. Wie die steuerpolitische Umverteilung von unten nach oben gestoppt werden kann. - Münster.

MARA E.R. (2015): Determinants of tax havens. In: Procedia Economics and Finance 32: Emerging Markets Queries in Finance and Business (2015) 1638-1646; DOI: 10.1016/S2212-5671(15)01490-2

KUHN S., RÖTHLISBERGER R., NIGGLI S. (2003): Konzernsteuerquote als Messgröße der Steuerplanung. Eine systematische Analyse der Konzernsteuerquote und Darstellung ihrer Einflussfaktoren. In: IFF Forum für Steuerrecht 2003/3, 177-199; <https://iff-info.ch/de/publikation/produkt/konzernsteuerquote-als-messgrsse-der-steuerplanung/free> (12.7.2018)

LEBENBAUER E. (2017): Automatischer Austausch von Tax Rulings. In: LANG. H, HAUNOLD P. (Hrsg.): Transparenz und Informationsaustausch. Der gläserne Steuerpflichtige. – Wien, 1-16.

LEIBRECHT M., SCHRATZENSTALLER M. (2013): Steuerflucht in Krisenzeiten: Gestaltung, Volumen und Maßnahmen. In: Wirtschaftsdienst 93 (6), 366-369; DOI: 10.1007/s10273-013-1536-y

MØEN J., SCHINDLER D., SCHJELDERUP G., TROPINA J. (2011): International Debt Shifting: Do Multinationals Shift Internal or External Debt? In: CESifo Working Paper No. 3519; [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1891843](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1891843) (20.9.2018)

NEDDEN C. ZUR (1994): Internationalisierung und Organisation. Konzepte für die international tätige Unternehmung mit Differenzierungsstrategie. – Wiesbaden.

NEUWIRTH M. (2013): Internationale Unternehmens(nicht)besteuerung: Wird ein neuer OECD-Aktionsplan Abhilfe schaffen? In: Wirtschaftspolitik – Standpunkte 2013 (4), 2-3; [https://media.arbeiterkammer.at/PDF/AK\\_Wirtschaftspolitik\\_04\\_2013.pdf](https://media.arbeiterkammer.at/PDF/AK_Wirtschaftspolitik_04_2013.pdf) (30.4.2018)

OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development) (1998): Harmful Tax Competition. An Emerging Global; DOI: 10.1787/9789264162945-en

OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development) (2008): OECD Benchmark Definition of Foreign Direct Investment. Fourth Edition; <https://www.oecd.org/daf/inv/investmentstatisticsandanalysis/40193734.pdf> (15.7.2018)

OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development) (2013): Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting; DOI: 10.1787/9789264202719-en

ÖSTERREICHISCHES PARLAMENT (2018): Löger will faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft vorantreiben. Besteuerung digitaler Dienstleistungen im Fokus des EU-Unterausschuss. In: Parlamentskorrespondenz Nr. 617 vom 30.05.2018; [https://www.parlament.gv.at/PAKT/PR/JAHR\\_2018/PK0617/](https://www.parlament.gv.at/PAKT/PR/JAHR_2018/PK0617/) (15.9.2018)

OVERESCH M. (2016): Steuervermeidung multinationaler Unternehmen. In: Perspektiven der Wirtschaftspolitik 17 (2), 129-143; DOI: 10.1515/pwp-2016-0014

ÖVP (Österreichische Volkspartei) (o.J.): Steuerfluchtrouten schließen. Steuerbetrug bekämpfen. In: Sebastian Kurz; <https://www.sebastian-kurz.at/programm/artikel/steuerflucht> (17.6.2018)

PALAN R., Murphy R., CHAVAGNEUX C. (2010): Tax Havens. How globalization really works. - Cornwell University Press, 124-152.

RZESZUT R. (2017): Kampf gegen aggressive Steuerplanung – Offenlegungspflicht nach BEPS-Action 12. - In: LANG. H, HAUNOLD P. (Hrsg.): Transparenz und Informationsaustausch. Der gläserne Steuerpflichtige. – Wien, 17-28.

RIXEN T. (2013): Der Kampf gegen Steuerwettbewerb und Steuerflucht: Entwicklungslinien der internationalen Steuerpolitik. In: Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung 82 (1): Höhere „Reichensteuern“: Möglichkeiten und Grenzen (2013) 61-75; DOI: 10.3790/vjh.82.1.61

ROSENBERGER F. (2015): Verrechnungspreise. In: BENDLINGER S., KANDUTH-KRISTEN S., KOFLER G., ROSENBERGER F. (Hg.): Internationales Steuerrecht. Österreichisches Außensteuerrecht. Unionsrechtliche Rahmenbedingungen. OECD-Musterabkommen idF des Updates 2014. Österreichische Abkommenspraxis. – Wien, 849-857.

SAPINSKI H. (2016): Schelling: "Fall Starbucks wäre in Österreich nicht möglich". In: Die Presse Online; [https://diepresse.com/home/politik/innenpolitik/5106010/Schelling\\_Fall-Starbucks-waere-in-Oesterreich-nicht-moeglich](https://diepresse.com/home/politik/innenpolitik/5106010/Schelling_Fall-Starbucks-waere-in-Oesterreich-nicht-moeglich) (10.7.2018)

SAUERLAND C. (2007). Besteuerung europäischer Konzerne. Eine Analyse alternativer Modelle der Konzernbesteuerung. – Wiesbaden.

SCHANZ D., FELLER A. (2014): Wieso Deutschland (fast) keine BEPS-Bekämpfung braucht. In: Arqus-Diskussionsbeiträge zur quantitativen Steuerlehre 171; <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/98837/1/790606178.pdf> (23.10.2018)

- SCHMIDJELL-DOMMES S. (2015): Internationales Steuerrecht. Innerstaatliches Außensteuerrecht. Doppelbesteuerungsabkommen. Sonderfragen bei grenzüberschreitenden Steuerfällen. – Wien.
- SHARMAN J.C. (2006): Havens in a Storm. The Struggle for Global Tax Regulation. – Ithaca.
- SZIGETVARI A. (2016): Apple soll 13 Milliarden Euro Steuern in Irland nachzahlen. In: derStandard Online; <https://derstandard.at/2000043538654/EU-fordert-von-Apple-Milliarden-Zahlung-an-Irland> (30.8.2018)
- TIEBOUT C.M. (1956): A Pure Theory of Local Expenditures. In: Journal of Political Economy 64 (5); [https://www-jstor-org.uaccess.univie.ac.at/stable/1826343?seq=1#metadata\\_info\\_tab\\_contents](https://www-jstor-org.uaccess.univie.ac.at/stable/1826343?seq=1#metadata_info_tab_contents) (20.10.2018)
- USP (Unternehmensserviceportal) (2016): Steuern und Abgaben – Allgemeines; [https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern\\_und\\_finanzen/steuern\\_abgaben\\_allgemeines/Seite.800100.html](https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern_und_finanzen/steuern_abgaben_allgemeines/Seite.800100.html) (20.8.2018)
- USP (Unternehmensserviceportal) (2018): Betriebseinnahmen und –ausgaben, 5-6; <https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public?genticrs=PDF&genticspb=notvisibleposition&contentId=10007.40967> (20.7.2018)
- VÖLKER M., KERN C. (2016): Kanzler Kern: "Will nicht auf einen Einzeiler reduziert werden". In: derStandard.at, 2.9.2016; <https://derstandard.at/2000043762166/Ich-will-nicht-auf-einen-Einzeiler-reduziert-werden> (30.5.2018).
- VUKŠIĆ G. (2007): Essays on Foreign Direct Investment. – Dissertation, Universität Wien, Wien.
- WKO (Wirtschaftskammer Österreich) (2018a): Körperschaftsteuer (KÖSt). Der Körperschaftsteuer iHv. 25 % unterliegt das Einkommen von juristischen Personen. In: Wirtschaftskammer Österreich; [https://www.wko.at/service/steuern/Koerperschaftsteuer\\_\(KOeSt\).html](https://www.wko.at/service/steuern/Koerperschaftsteuer_(KOeSt).html) (13.6.2018)
- WKO (Wirtschaftskammer Österreich) (2018b): Steuersätze in den EU-Ländern. Überblick über Steuersätze und Steuersysteme. In: Wirtschaftskammer Österreich; [https://www.wko.at/service/steuern/Steuersaetze\\_in\\_den\\_EU-Laendern.html](https://www.wko.at/service/steuern/Steuersaetze_in_den_EU-Laendern.html) (18.6.2018)

# 7. Anhang

## 7.1. Zusammenfassung

Unterschiedliche nationale Steuergesetzgebungen ermöglichen eine aggressive Steuerplanung von multinationalen Konzernen. Das hat zur Folge, dass den Staaten Milliarden Euro an Steuergeldern vorenthalten werden, die für Sozialleistungen und dem Ausbau von Infrastruktur verwendet werden könnten.

Aufgrund des Souveränitätsgedankens und des Steuerwettbewerbs zwischen den Staaten wurde die Hypothese aufgestellt, dass Maßnahmen gegen die aggressive Steuerplanung von multinationalen Unternehmen eher auf nationaler als auf multinationaler Ebene verwirklicht werden. Die Arbeit beschäftigt sich mit den Fragen, warum Unternehmen Steuern in Österreich vermeiden können, welche Strategien auf österreichischer und europäischer Ebene konkret dagegen verfolgt werden und worin die Schwierigkeiten bei der Umsetzung von Maßnahmen gegen Steuervermeidung liegen.

Neben der juristischen Perspektive wird auch der Kontext zum Thema Steuervermeidung für eine differenzierte Analyse ausgearbeitet, indem anhand von empirischen Studien, politischen Statements und weiterer Literatur das österreichische und internationale Steuerrecht vorgestellt, die Steuervermeidungsstrategien aufgezeigt und die Umsetzung von Maßnahmen dagegen analysiert und diskutiert werden.

Die Analysen führen zu dem Ergebnis, dass die Umsetzung von multilateralen Lösungen und tiefgreifenden Änderungen im internationalen Steuerrecht aufgrund des Steuerwettbewerbs zwischen Staaten sowie deren Wunsch nach nationalstaatlicher Souveränität verhindert werden. Das bedeutet, dass Staaten wie z.B. Irland oder die Niederlande, die von der jetzigen Situation profitieren, keine Änderungen zulassen. Auch stellt das Risiko, einen wirtschaftlichen Nachteil durch neue Steuerregelungen zu haben, ebenfalls einen Grund dafür dar, warum Staaten eher ihre Doppelbesteuerungsabkommen ändern, als neue, nicht erprobte multinationale Maßnahmen einzuführen. Die Vorschläge von der EU und OECD zur Bekämpfung von Steuervermeidung werden von den Staaten auf bilateraler Ebene verwirklicht.

## **7.2. Abstract**

Different national tax laws allow aggressive tax planning of multinational corporations. As a result, states are deprived of billions of euros that could be spent on social benefits and infrastructure development.

Due to sovereignty and tax competition between states, in this diploma thesis was hypothesized that actions against aggressive tax planning by multinationals are more likely to be realized at the national level than at the multinational one. The thesis deals with the questions of why companies can avoid taxes in Austria, which strategies are specifically pursued against tax avoidance at Austrian and European level and what the difficulties in implementing measures against tax avoidance are.

For a differentiated analysis, tax avoidance strategies and actions against tax avoidance are discussed with the help of empirical studies, political statements and other literature. Further, the context of tax avoidance is elaborated by presenting Austrian and international tax law.

The analysis concludes that the implementation of multilateral solutions and profound changes in international tax law are prevented due to tax competition between states as well as their desire for national sovereignty. This means that states such as Ireland or the Netherlands, which benefit from the current situation, will not allow changes. Also, the risk of having an economic disadvantage through new tax rules explains why states are more likely to change their double taxation agreements than to introduce new, unproven multinational actions. The suggestions of the EU and the OECD to combat tax avoidance are implemented by the states on a bilateral level.



### 7.3. Eidesstattliche Erklärung

Hiermit versichere ich,

- dass ich die vorliegende Diplomarbeit selbstständig verfasst, andere als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt und mich auch sonst keiner unerlaubter Hilfe bedient habe,
- dass ich dieses Diplomarbeitsthema bisher weder im In- noch im Ausland in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt habe
- und dass diese Arbeit mit der vom Begutachter beurteilten Arbeit vollständig übereinstimmt.

Wien, am:

2. November 2018

Thomas David Neuhold