

Eva Eberhartinger / Katrin Lackner\*)

## Standort Österreich – Analyse von CbCR-Daten

### LOCATION AUSTRIA – ANALYSIS OF CBCR DATA

The OECD has published aggregated data on 2017 country-by-country reports, which allow for a more detailed analysis, especially regarding CbCR data on Austria as the country where entities of foreign multinational groups are located. *Eva Eberhartinger* and *Katrin Lackner* analyze the effective tax rate, the profitability ratio, the internal turnover, the total turnover per employee, and the profit per employee. With few exceptions (ultimate parent in Brazil, Mexico, South Africa), Austria seems to be a rather high-tax jurisdiction for group entities. Further, they investigate Austria as the location of the ultimate parent and analyze the role of economic substance and tax haven presence.

#### I. Überblick

Die länderbezogene Berichterstattung bzw das Country-by-Country-Reporting (CbCR)<sup>1)</sup> dient der Darstellung von Finanz- und Steuerdaten sowie von Indikatoren zur wirtschaftlichen Aktivität multinationaler Konzerne,<sup>2)</sup> bezogen auf und aggregiert für einzelne Länder, in welchen der Konzern Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten hat.<sup>3)</sup> Dies ermöglicht Steuerverwaltungen die Einschätzung von Verrechnungspreis-, Gewinnverkürzungs- und Gewinnverlagerungsrisiken für eine risikoorientierte Prüfungsplanung.<sup>4)</sup> Das CbCR war erstmals für Wirtschaftsjahre beginnend mit 1. 1. 2016 vorgesehen.

Zwar sind die einzelnen länderbezogenen Berichte (noch) vertraulich,<sup>5)</sup> allerdings werden die CbCR-Daten durch nationale (Steuer-)Behörden anonymisiert, zusammengefasst und an die OECD übermittelt, welche dazu jährlich einen Bericht veröffentlicht.<sup>6)</sup> Im Jahr 2020 wurden erstmals die Berichte aller Staaten des Jahres 2016, sofern sie an die OECD berichtet haben, in den *OECD Corporate Tax Statistics* publiziert. Die jüngste Veröffentlichung der CbCR-Daten 2017 fand am 29. 7. 2021 statt.<sup>7)</sup> Dieser Beitrag diskutiert, welche Erkenntnisse aus der Datenbank insgesamt, aber insbesondere hinsichtlich Österreich, gewonnen werden können.

#### II. CbCR-Daten der OECD

Die aggregierten CbCR-Daten werden in den *OECD Corporate Tax Statistics* anhand von fünf Tabellen dargestellt.<sup>8)</sup> In den Tabellen I bis III werden die CbCR-Daten nach den An-

\*) Univ.-Prof. Dr. Eva Eberhartinger, LL.M. (Exeter) ist Inhaberin des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der WU Wien. Katrin Lackner, MSc ist PhD-Studentin im Doctoral Program in International Business Taxation der WU Wien. Der Beitrag beruht auf einer Forschungsarbeit, die durch den Wissenschaftsfonds (FWF), Doc 92-G, gefördert wird.

1) Eingeführt in Österreich mit dem VPDG, BGBl I 2016/77, basierend auf RL 2016/881/EU zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABI L 146 vom 3. 6. 2016, S 8.

2) Während sich § 3 Abs 1 VPDG auf die „multinationale Unternehmensgruppe“ bezieht, werden nachfolgend die Bezeichnungen „multinationaler Konzern“ bzw „Konzern“ analog verwendet, um eine Abgrenzung zu § 9 KStG vorzunehmen.

3) Für eine Erörterung zur länderbezogenen Berichterstattung und der Umsetzung im VPDG siehe *Kerschner/Schmidjell-Dommes*, Das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz, ÖStZ 2016, 408.

4) Vgl *OECD*, Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung Aktionspunkt 13 – Abschlussbericht 2015 (2016) Tz 24 f.

5) Vgl *OECD*, Aktionspunkt 13 – Abschlussbericht 2015, Tz 44.

6) Vgl *OECD*, Corporate Tax Statistics<sup>2</sup> (2020) 33 und 35.

7) Vgl *OECD*, Corporate Tax Statistics – Anonymised and aggregated Country-by-Country reporting data, Frequently Asked Questions (2021) 2 und 5.

8) Vgl Table I bis V 2017, abrufbar unter [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS\\_CIT](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_CIT) (Zugriff am 24. 8. 2021 und 16. 9. 2021); *OECD*, Corporate Tax Statistics<sup>3</sup> (2021) 37. Nachfolgend werden die Tabellenbezeichnungen der OECD-Datenbank verwendet (I, II, III, IV, V), welche von den Bezeichnungen in *OECD*, Corporate Tax Statistics<sup>3</sup>, abweichen (1A, 1B, 4, 5, 6).

sässigkeitsstaaten der obersten Muttergesellschaft (Mutterländer) und den Ansässigkeitsstaaten der Tochtergesellschaften (Tochterländer<sup>9)</sup>) aufgeschlüsselt, die Tabellen IV und V unterscheiden lediglich nach Mutterländern. Tabelle I zeigt die summierten CbCR-Daten, Tabelle II zeigt hingegen durchschnittliche Werte.<sup>10)</sup> In Tabellen III und IV werden die CbCR-Daten je Land in Kategorien unterteilt, die sich aus der effektiven Steuerbelastung (ETR, *effective tax rate*) der zuzuordnenden Konzerne bzw. Teilkonzerne ergeben. Tabelle V erlaubt Rückschlüsse auf die Größe der multinationalen Konzerne je Mutterland. Während Tabelle I für 38 Mutterländer erstellt wurde und circa 6.000 multinationale Konzerne umfasst, ist die Datengrundlage der Tabellen II bis V weniger umfangreich und umfasst eingereichte CbCR-Daten von 23 bis 33 Mutterländern.<sup>11)</sup>

Die aggregierten CbCR-Daten der OECD-Datenbank unterliegen wesentlichen Einschränkungen, auf welche seitens der OECD eingegangen und in der Datenbank verwiesen wird.<sup>12)</sup> Ua wird die eingeschränkte Vergleichbarkeit der CbCR-Daten des Jahres 2017 mit jenen des Jahres 2016 genannt, da im Detail eine unterschiedliche zeitliche Zuordnung stattfand.<sup>13)</sup> Des Weiteren werden die unterschiedliche Berücksichtigung konzerninterner Dividenden im Vorsteuergewinn/-verlust sowie eine Klarstellung<sup>14)</sup> über die Vernachlässigung dieser für Wirtschaftsjahre beginnend (erst) mit 1. 1. 2020 angemerkt. Weitere Interpretationsprobleme ergeben sich durch die grundsätzliche Einbeziehung steuerbefreiter multinationaler Konzerne bzw. Konzernunternehmen, was die Interpretation effektiver Steuertarife erschwert. Einige Staaten wiederum haben die Daten vor Übermittlung an die OECD einer nicht näher definierten Korrektur (*data cleaning*) unterzogen. Die Korrektur betrifft ua, aber nicht ausschließlich, die Nichtberücksichtigung der CbCR-Daten steuerbefreiter multinationaler Konzerne bzw. Konzernunternehmen. Schließlich zeigt auch der Blick auf die Zahlen der Datenbank nicht erklärbare Inkonsistenzen.<sup>15)</sup> Die ausführliche Nennung dieser Beispiele, die auf in manchen Fällen unzureichende Datenqualität schließen lassen, soll deutlich darauf hinweisen, dass bei der Interpretation der nachfolgenden Analysen Vorsicht geboten ist.

### III. Analysen

Die nachfolgende Auswertung fokussiert insbesondere auf die Rolle Österreichs. Dies betrifft einerseits Österreich als Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft (Ös-

<sup>9)</sup> Da der länderbezogene Bericht auf Geschäftseinheiten abstellt, umfasst dieser nicht nur Tochtergesellschaften (wobei diese nicht Teil des Konzernabschlusses sein müssen), sondern gegebenenfalls auch Betriebsstätten. Des Weiteren kann es unter Umständen zu einer sekundären Berichtspflicht kommen. In diesem Fall wird der länderbezogene Bericht nicht von der obersten Muttergesellschaft, sondern einer Geschäftseinheit in ihrem Ansässigkeitsstaat erstellt und eingereicht (vgl. *Kerschner/Schmidjell-Dommes*, ÖStZ 2016, 408). In diesem Beitrag werden jedoch aus Vereinfachungsgründen die Bezeichnungen Muttergesellschaften und Mutterländer bzw. Gesellschaften, Tochtergesellschaften und Tochterländer verwendet und beziehen sich auf sämtliche Geschäftseinheiten, die zur länderbezogenen Berichterstattung verpflichtet bzw. davon umfasst sein könnten.

<sup>10)</sup> Der Durchschnitt wird anhand der Anzahl an Teilkonzernen berechnet. Ein Teilkonzern besteht aus den Konzernunternehmen in einem Steuerhoheitsgebiet (vgl. *OECD, Corporate Tax Statistics*<sup>3</sup>, 35).

<sup>11)</sup> Vgl. *OECD, Corporate Tax Statistics*<sup>3</sup>, 34 und 37.

<sup>12)</sup> Vgl. *OECD, Important disclaimer regarding the limitations of the Country-by-Country report statistics* (2021).

<sup>13)</sup> 2016: Beginn des Wirtschaftsjahres zwischen 1. 1. und 1. 7. 2016; 2017: Ende des Wirtschaftsjahres zwischen 1. 1. 2017 und 31. 12. 2017; dadurch kann es auch zu Doppelerfassungen gekommen sein.

<sup>14)</sup> Vgl. *OECD, Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting – BEPS Action 13* (2019) 13.

<sup>15)</sup> Einzelne Beispiele für Inkonsistenzen, zur Illustration: Die Zahl der *dormant entities* übersteigt die *total number of entities per jurisdiction*. Es gibt in einem Land nur eine *entity*, aber 23 *entities*, die der Branche *manufacturing* zugeordnet sind. Die Anzahl der CbCR ist ungleich der Anzahl der *sub-groups* (= Teilkonzern), aus Gründen der Vertraulichkeit. Die Position „*Foreign Jurisdictions Total*“ wird unterschiedlich behandelt, entweder es handelt sich um die Summe aller ausländischen Steuergebiete, die auch disaggregiert in der Datenbank aufscheinen (somit bei Berechnungen zu exkludieren, da die Werte ansonsten doppelt gezählt werden), oder es handelt sich um einen zusätzlichen aggregierten Wert, der sich auf alle nicht separat berichteten ausländischen Tätigkeiten bezieht.

terreich als Mutterland) und untersucht, ob die CbCR-Daten Hinweise darauf geben können, ob und in welchem Ausmaß österreichische multinationale Konzerne Steuerplanung betrieben haben. Andererseits betrifft die Auswertung Österreich als Ansässigkeitsstaat von Tochtergesellschaften ausländischer Konzerne (Österreich als Tochterland), was Hinweise geben kann, inwiefern Österreich von (ausländischen) multinationalen Konzernen zur Steuerplanung genutzt wurde.

Für die nachfolgenden Analysen werden die Tabellen I und III der *OECD Corporate Tax Statistics 2017* herangezogen. Diese stellen die vergleichsweise umfangreichste Datengrundlage dar, da die CbCR-Daten aus 2016 lediglich auf in höchstens 26 Steuergebieten eingereichten länderbezogenen Berichten basieren und damit deutlich unvollständiger sind.<sup>16)</sup> Aus diesem Grund entfällt auch der nur wenig aufschlussreiche Vergleich der CbCR-Daten aus 2017 mit jenen aus 2016.

Die CbCR-Daten werden anhand nachfolgender Kennzahlen ausgewertet. Diese basieren auf *Lutz/Seebeck*,<sup>17)</sup> welche CbCR-Daten des US-amerikanischen IRS aus dem Jahr 2016 analysierten, und auf Empfehlungen der OECD zur Analyse von CbCR-Daten:<sup>18)</sup>

**ETR:**

$$\frac{\text{Steueraufwand}}{\text{Vorsteuergewinn/-verlust}} = \frac{\text{CbCR-Daten: income tax accrued, current year}}{\text{CbCR-Daten: profit/loss before income tax}}$$

**Umsatzrentabilität:**

$$\frac{\text{Vorsteuergewinn/-verlust}}{\text{Gesamtumsatz}} = \frac{\text{CbCR-Daten: profit/loss before income tax}}{\text{CbCR-Daten: total revenue}}$$

**Gewinn pro Mitarbeiter:**

$$\frac{\text{Vorsteuergewinn/-verlust}}{\text{Mitarbeiteranzahl}} = \frac{\text{CbCR-Daten: profit/loss before income tax}}{\text{CbCR-Daten: number of employees}}$$

**Innenumsatzanteil:**

$$\frac{\text{Innenumsatz}}{\text{Gesamtumsatz}} = \frac{\text{CbCR-Daten: related party revenues}}{\text{CbCR-Daten: total revenue}}$$

**Umsatz pro Mitarbeiter:**

$$\frac{\text{Gesamtumsatz}}{\text{Mitarbeiteranzahl}} = \frac{\text{CbCR-Daten: total revenue}}{\text{CbCR-Daten: number of employees}}$$

Hinweis auf mögliche Gewinnverlagerung in ein niedrigbesteuertes Tochterland ist zB eine vergleichsweise niedrige ETR gemeinsam mit ungewöhnlich hoher Umsatzrentabilität oder ungewöhnlich hohem Gewinn pro Mitarbeiter (zB wegen geringer Mitarbeiterzahl). Auch ein ungewöhnlich hoher Innenumsatzanteil oder Umsatz pro Mitarbeiter

<sup>16)</sup> Vgl *OECD, Corporate Tax Statistics*<sup>2</sup>, 37.

<sup>17)</sup> Vgl *Lutz/Seebeck*, Erste empirische Analysen von aggregierten Country-by-Country-Reports, SWI 2019, 438 (438 und 440). Andere Analysen von CbCR-Daten sind zB *Fuest/Hugger/Neumeier*, Corporate Profit Shifting and the Role of Tax Havens: Evidence from German Country-By-Country Reporting Data, CESifo Working Paper No 8838 (2021); *Garcia-Bernardo/Janský/Tørsløv*, Multinational Corporations and Tax Havens: Evidence from Country-by-Country Reporting, International Tax and Public Finance 2021, 1519; *Garcia-Bernardo/Janský*, Profit Shifting of Multinational Corporations Worldwide, ICTD Working Paper 119 (2021).

<sup>18)</sup> Vgl *OECD*, OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors (2018) Tz 123; *OECD*, Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment (2017) Tz 46 und 48.

gemeinsam mit niedriger ETR kann ein Hinweis sein. Allerdings kann es in all diesen Fällen auch andere, wirtschaftliche oder steuersystematische Gründe für ungewöhnliche Kennzahlen geben, und voreilige Schlüsse sollten vermieden werden.

Die Interpretation der Ergebnisse hat auch aus anderen Gründen mit Bedacht zu erfolgen. Zum einen ist die Datengrundlage uneinheitlich und unvollständig. Zum anderen fehlen wesentliche qualitative Informationen wie zB Art und Ausmaß der Geschäftstätigkeit des Konzerns und seiner Gesellschaften; zwar enthalten die CbCR-Daten der OECD diese Informationen, aber auf zu stark aggregierter Ebene. Des Weiteren soll eine Kennzahl nicht für sich genommen, sondern nur gemeinsam mit anderen Kennzahlen sowie im Zeitablauf interpretiert werden, ehe auf ein mögliches (Steuer-)Risiko geschlossen wird.<sup>19)</sup>

#### IV. Österreich als Mutterland (Ultimate Parent Jurisdiction)

Tabelle I der *OECD Corporate Tax Statistics* zeigt die aggregierten Meldungen Österreichs an die OECD für jene Fälle, in welchen länderbezogene Berichte in Österreich eingereicht wurden. Die Angaben sind sehr stark aggregiert, da Österreich in seiner Meldung nicht die Länder der Tochtergesellschaften berichtete, sondern diese zu Kontinenten Afrika, Asien, Europa und Amerika zusammengefasst wurden. Dies könnte in der geringen Anzahl ausländischer CbCR (in Summe 76) österreichischer Konzerne und damit verbundener Probleme der Anonymisierung begründet sein.<sup>20)</sup> Daher ist eine Länderanalyse nicht möglich und eine Analyse der Kontinente nur wenig sinnvoll.

Wie in Abbildung 1 ersichtlich, weist die Summe aller österreichischen Tochtergesellschaften der in Österreich ansässigen Konzerne eine durchschnittliche ETR von 5,7 % auf. Hingegen weisen die afrikanischen Tochtergesellschaften österreichischer Konzerne eine ETR von sehr hohen 75,7 % auf, bei gleichzeitig vergleichsweise hohem Gewinn pro Mitarbeiter von 69.242 US-Dollar. Als auffällig stellt sich auch die ETR amerikanischer Gesellschaften dar, welche 56,7 % beträgt. Eine Interpretation dieser auffälligen ETR ist ohne weitere Informationen nicht möglich, es kann sich auch um einmalige Ausreißer handeln. Zwar ist festzuhalten, dass diese Zahlen zunächst keinen Hinweis auf auffallend niedrige ETR österreichischer Konzerne im Ausland geben und sich aus diesen Zahlen jedenfalls keine Verschiebung von Gewinnen ins niedrigbesteuertere Ausland ableiten lässt, aber eine Betrachtung auf Länderebene könnte natürlich ein anderes Bild bieten als hier erkennbar.

| Tochterländer (-kontinente)      | ETR    | Umsatzrentabilität | Gewinn pro Mitarbeiter in US-Dollar | Innenumsatzanteil | Umsatz pro Mitarbeiter in US-Dollar |
|----------------------------------|--------|--------------------|-------------------------------------|-------------------|-------------------------------------|
| <b>Österreich als Mutterland</b> |        |                    |                                     |                   |                                     |
| Österreich                       | 5,7 %  | 14,7 %             | 72.474                              | 31,0 %            | 493.333                             |
| Afrika                           | 75,7 % | 28,2 %             | 69.242                              | 31,0 %            | 245.468                             |
| Asien                            | 23,6 % | 5,8 %              | 17.174                              | 22,6 %            | 296.168                             |
| Europa                           | 17,1 % | 5,9 %              | 20.566                              | 19,3 %            | 345.978                             |
| Amerika (Kontinent)              | 56,7 % | 1,3 %              | 5.688                               | 9,6 %             | 446.529                             |

**Abbildung 1** zeigt die Kennzahlen ETR, Umsatzrentabilität, Gewinn pro Mitarbeiter, Innenumsatzanteil und Umsatz pro Mitarbeiter, welche basierend auf Tabelle I der *OECD Corporate Tax Statistics 2017* für Österreich als Mutterland berechnet wurden. Lesebeispiel: Die Summe der asiatischen Tochtergesellschaften österreichischer Muttergesellschaften hat durchschnittlich eine ETR von 23,6 %.

<sup>19)</sup> Vgl. *OECD, Handbook on Effective Tax Risk Assessment*, Tz 40.

<sup>20)</sup> Vgl. *OECD, Important disclaimer*, 2.

Tabelle III der *OECD Corporate Tax Statistics* unterscheidet nach der Konzern-ETR und informiert getrennt nach Konzernen mit einer „*ETR kleiner 10 % (inkl negativem Steueraufwand)*“ und „*ETR größer/gleich 10 %*“. Es ist zu betonen, dass beide Kategorien problematisch sind. Fälle, in denen die ETR mehr als 100 % beträgt, könnten inkludiert sein, wären aber schwer interpretierbar. Eine negative ETR könnte ebenfalls inkludiert sein, wäre aber aussagegelos. Sie kann durch einen Steuerertrag oder auch durch einen Verlust bei gleichzeitigem Steueraufwand entstehen. Wie gravierend die dadurch entstehende Verzerrung ist, ist aus den Daten nicht ersichtlich, vermutlich ist aber die Anzahl der Nennungen in der Kategorie „*ETR kleiner 10 % (inkl negativem Steueraufwand)*“ aufgebläht.

Interessant ist dennoch die Frage, ob bei jenen österreichischen Konzernen, deren Konzernsteuerbelastung unter 10 % liegt, dies insbesondere auf eine niedrige ETR im Ausland zurückzuführen ist, was wiederum als Hinweis auf mögliche Gewinnverlagerungen gesehen werden könnte. Dem scheint nicht so zu sein (Abbildung 2). Zwar ist bei Konzernen mit insgesamt niedriger ETR sowohl die österreichische wie die ausländische ETR deutlich niedriger als bei Konzernen mit höherer ETR (größer/gleich 10 %), allerdings ist in beiden Fällen die ETR für die österreichischen Gesellschaften deutlich niedriger als für die ausländischen Gesellschaften, und im Fall der Konzern-ETR kleiner 10 % gar nur knapp über 1 %.

Gemeinsam mit Abbildung 1 entsteht geradezu der Eindruck, österreichische Konzerne würden ihre Steuern nicht in Österreich besteuern, sondern in das noch höher besteuerte Ausland verlagern. Diese Zahlen lassen sich nur schwer erklären und decken sich nicht mit den auf Basis von Datenbanken erhobenen durchschnittlichen effektiven Steuersätzen österreichischer Kapitalgesellschaften. So lag zB 2019 der Median (Mittelwert) der effektiven Konzernsteuerbelastung der österreichischen börsennotierten Unternehmen bei 26 % (25 %).<sup>21)</sup> Als Erklärung für die niedrige effektive Belastung in den CbCR in Österreich kommen zB Verlustvorträge, die Berücksichtigung von Dividendenerträgen im Nenner (Gewinn vor Steuern) oder die Inklusion von steuerbefreiten Gesellschaften in Betracht, auf die die OECD ja auch hinweist. Denkbar ist auch, dass die Gruppenbesteuerung zu einer deutlichen steuerlichen Entlastung auf Ebene des österreichischen Gruppenträgers führt, sofern ausländische Verluste verrechnet werden können. Schließlich aber kann auch die Berücksichtigung von Fällen mit negativer Konzern-ETR in der Kategorie „*Konzern-ETR kleiner 10 %*“ für eine starke Beeinträchtigung der Aussagekraft der Daten verantwortlich sein.

|   | <b>österreichischer Konzern mit Konzern-ETR kleiner 10 %</b> | <b>österreichischer Konzern mit Konzern-ETR größer/gleich 10 %</b> |
|---|--|--|
| österreichische Tochtergesellschaften             | ETR = 1,28 %   | ETR = 13,50 %  |
| ausländische Tochtergesellschaften <sup>22)</sup> | ETR = 14,81 %  | ETR = 25,32 %  |

**Abbildung 2** stellt für österreichische Konzerne die ETR ihrer österreichbezogenen und auslandsbezogenen CbCR dar.

## V. Österreich als Tochterland (Partner Jurisdiction)

### 1. Österreichische effektive Steuerbelastung

Die nachfolgenden Analysen widmen sich den Daten aus CbCR, bei welchen die Konzernmutter außerhalb Österreichs liegt, Österreich aber als Tochterland in den CbCR ge-

<sup>21)</sup> Eigene Berechnung, Datenbank *Sabina*, 2019, Zähler und Nenner > 0.

<sup>22)</sup> Berechnung anhand der Zeile „*Foreign Jurisdictions Total*“.

nannt wird. In Relation zu den anderen genannten Tochterländern lassen sich Hinweise finden, welche Rolle Österreich für die Gewinnverlagerung ausländischer Konzerne möglicherweise spielt.

Zunächst werden aus Tabelle I der *OECD Corporate Tax Statistics* die CbCR-Daten sämtlicher Steuergebiete mit Tätigkeiten in Österreich herangezogen. Exklusive österreichischer Konzerne entspricht dies CbCR-Daten aus 17 Mutterländern. Die berechneten Kennzahlen sind in Abbildung 3 dargestellt. Als auffällig werden Kennzahlen außerhalb des Interquartilbereichs, dh im ersten oder vierten Quartil, angesehen.

Die Spalte öETR in Abbildung 3 zeigt ein sehr uneinheitliches Bild. Die effektive Steuerquote rangiert von -33,6 % (Luxemburg) und 1 % (Mexiko, Brasilien) bis 71,6 % (USA) und 137 % (China),<sup>23)</sup> die Steuerbelastung der österreichischen Tochtergesellschaften ausländischer Konzerne ist daher stark heterogen. Der Median der Spalte öETR liegt bei 17,9 %. In fünf Fällen rangiert Österreich in Relation zu den jeweiligen anderen Tochterländern unter den Hochsteuerländern (jeweils im 4. Quartil a<sup>24)</sup>), nämlich aus der Sicht Chinas, Dänemarks, Indonesiens, Spaniens und der USA. In nur einem Fall (Luxemburg) scheint Österreich im 1. Quartil a auf. Da dies aber in der negativen öETR (-33,6 %) begründet ist, ist diese Aussage schwer zu interpretieren. In keinem anderen Fall scheint Österreich im Vergleich zu anderen Tochterländern als „Niedrigsteuerland“ auf. Österreich scheint daher in Relation zu anderen Tochterländern für internationale Konzerne eher ein Hochsteuerland zu sein.

## 2. Länderspezifische Betrachtung

Die Beobachtung, dass Österreich eher als Hochsteuerland für internationale Konzerne einzustufen ist, bestätigt sich allerdings nicht in allen Fällen. Abbildung 3 zeigt, dass insbesondere die Kennzahlen von Konzernen aus Brasilien, Indonesien, Mexiko und Südafrika auffallend sind.

- **Brasilien:** Bezogen auf österreichische Tätigkeiten weisen brasilianische CbCR-Angaben für 17 CbCR (54 Konzernunternehmen in Österreich, *entities*) eine auffallend niedrige öETR von nur 1,1 % auf. Nicht nur im Vergleich zu den anderen Tochterländern brasilianischer Konzerne befinden sich sowohl die öUmsatzrentabilität (18,8 %) als auch der öGewinn pro Mitarbeiter (6.708.662 US-Dollar) und der öUmsatz pro Mitarbeiter (35.741.760 US-Dollar) im oberen Quartil a der Angaben, sondern auch im Vergleich zu den österreichischen Töchtern anderer ausländischer Konzerne (4. Quartil b). Auch der Innenumsatzanteil (37,8 %, 4. Quartil b) ist auffallend hoch. Die CbCR-Daten für Brasilien sind daher stark auffallend und weisen auf Gewinnverlagerung nach und Niedrigbesteuerung in Österreich hin. Dies deckt sich mit der bekannten Beobachtung, nach welcher Österreich für brasilianische Konzerne als für Steuergestaltungen günstiges Land genutzt wird.<sup>25)</sup>
- **Mexiko:** Mexikanische CbCR-Daten, es handelt sich um sechs CbCR für 30 österreichische Konzernunternehmen, zeigen eine auffallend niedrige öETR von 1,0 % (1. Quartil b) und gleichzeitig einen auffallend hohen öGewinn pro Mitarbeiter (4. Quartil a und b, 132.375 US-Dollar) sowie öUmsatzrentabilität von 61,8 % (eben-

<sup>23)</sup> Sehr hohe ETR kann durch zB sehr niedrige Gewinne, verbunden mit einer Steuernachzahlung für frühere Perioden, entstehen. Für China und die USA weist die jeweils niedrige Umsatzrentabilität von 0,6 % und 1,7 % darauf hin. Es kann sich aber auch zB um andere Periodeneffekte oder um verzerrende Aggregation handeln.

<sup>24)</sup> Quartil a bezeichnet die Zugehörigkeit zum ersten oder vierten Quartil, bezogen auf die anderen Tochterländer des jeweiligen Mutterlandes.

<sup>25)</sup> Vgl *Laibacher*, Aus für das Steuersparmodell nach dem DBA Brasilien? SWI 2014, 311; *Chroustovsky/Riedl*, SWI-Jahrestagung: Hybride Finanzinstrumente im Verhältnis zu Brasilien, SWI 2020, 467.

falls 4. Quartil a und b). Ähnlich wie Brasilien deutet dies, mit allen Caveats, auf Gewinnverlagerung nach Österreich bei gleichzeitiger Niedrigbesteuerung hin.

- **Südafrika:** Die Tätigkeit südafrikanischer Konzerne (sechs CbCR, 65 Konzernunternehmen) in Österreich erscheint aufgrund der niedrigen öETR von 5,9 %, verbunden mit hohem öGewinn pro Mitarbeiter (4. Quartil a und b, 130.145 US-Dollar) und hohem öUmsatz pro Mitarbeiter (4. Quartil a und b, 887.198 US-Dollar) auffällig. Auch die öUmsatzrentabilität mit 14,7 % liegt im 4. Quartil b und ist daher ungewöhnlich hoch. Der Innenumsatzanteil befindet sich mit 28,9 % am oberen Ende des Interquartilbereichs. Diese Zahlen, wiederum mit Hinweis auf ihre beschränkte Aussagekraft, deuten ähnlich wie bei Brasilien, wenngleich mit weniger Vehemenz, auf Steuergestaltung hin.
- **Indonesien:** Indonesien fällt in umgekehrter Richtung auf. Es handelt sich um ein CbCR für ein österreichisches Konzernunternehmen. Auch hier sind die öUmsatzrentabilität (51,5 %) und der öGewinn (140.229 US-Dollar) im 4. Quartil a und b zu finden, allerdings gibt es den Daten zufolge keine Innenumsätze, und die öETR ist mit 25,3 % auch im 4. Quartil a und damit hoch, verglichen mit anderen Tochterländern indonesischer Konzerne. Es entsteht damit der – zwangsläufig oberflächliche – Eindruck einer vergleichsweise erfolgreichen und steuerzahlenden österreichischen Tochtergesellschaft eines indonesischen Konzerns.

An weiteren Auffälligkeiten ist zunächst Bermuda zu nennen, welches als eines der wenigen bekannten Niedrigsteuerländer<sup>26)</sup> seiner Pflicht zur Meldung der CbCR-Daten offenbar nachkommt<sup>27)</sup> und als Mutterland für rund 95 Tochterländer, darunter Österreich, auftritt. Bermuda berichtet von 16 CbCR für 24 österreichische Unternehmen. Abgesehen von einem hohen öInnenumsatzanteil (31,3 %, 4. Quartil b) und einem hohen öUmsatz pro Mitarbeiter (982.426 US-Dollar, 4. Quartil a und b) sind die Daten unauffällig, insbesondere liegt die öETR bei knapp 16 % nahe beim Median b. Gleichwohl sei die Vermutung erlaubt, dass eine nähere Analyse der Bermuda-Daten – für die an dieser Stelle kein Raum ist – aufschlussreich wäre. Naheliegend ist die Bestätigung der Annahme, dass hier nicht Österreich als Niedrigsteuerland eingesetzt wird.

Bei österreichischen Konzernunternehmen australischer Konzerne (neun CbCR für 16 Konzernunternehmen) fallen ein sehr hoher öInnenumsatzanteil (40,8 %, der höchste Wert in dieser Spalte, und im 4. Quartil a und b) sowie ein hoher öUmsatz pro Mitarbeiter auf (788.430 US-Dollar, 4. Quartil a), auch im Vergleich zu anderen ausländischen Tochterländern australischer Konzerne. Demgegenüber sind die öUmsatzrentabilität mit 5,3 % und der öGewinn pro Mitarbeiter unauffällig. Gleichwohl wäre die Vermutung, hier würden durch hohe Innenumsätze und entsprechende Verrechnungspreisgestaltung Gewinne auf ein „Normalmaß“ gedrückt, um dem öETR von 22,8 % nicht zu sehr ausgesetzt zu sein, stark spekulativ.

| Mutterland | Tochterland | öETR   | öUmsatzrentabilität | öGewinn pro Mitarbeiter in US-Dollar | öInnenumsatzanteil | öUmsatz pro Mitarbeiter in US-Dollar |
|------------|-------------|--------|---------------------|--------------------------------------|--------------------|--------------------------------------|
| Australien | Österreich  | 22,8 % | 5,3 %               | 42.107                               | 40,8 %             | 788.430                              |
|            | Quartil a   |        |                     |                                      | Q4                 | Q4                                   |
|            | Quartil b   |        |                     |                                      | Q4                 |                                      |

<sup>26)</sup> Singapur berichtet ebenfalls CbCR-Daten. Ebenso Isle of Man, allerdings stark aggregiert.

<sup>27)</sup> Seit drei Jahren besteht mit Bermuda auch eine „umfassende“ Amtshilfe, vgl Info des BMF vom 18. 12. 2017, BMF-010221/0538-IV/8/2017.

| Mutterland  | Tochterland                          | öETR                | öUmsatzrentabilität | öGewinn pro Mitarbeiter in US-Dollar | öInnenumsatzanteil | öUmsatz pro Mitarbeiter in US-Dollar |
|-------------|--------------------------------------|---------------------|---------------------|--------------------------------------|--------------------|--------------------------------------|
| Bermuda     | Österreich<br>Quartil a<br>Quartil b | 15,9 %              | 3,7 %               | 36.163                               | 31,3 %<br>Q4       | 982.426<br>Q4<br>Q4                  |
| Brasilien   | Österreich<br>Quartil a<br>Quartil b | 1,1 %               | 18,8 %<br>Q4<br>Q4  | 6.708.662<br>Q4<br>Q4                | 37,8 %<br>Q4       | 35.741.760<br>Q4<br>Q4               |
| China       | Österreich<br>Quartil a<br>Quartil b | 137,0 %<br>Q4       | 0,6 %<br>Q1         | 4.462                                | 9,5 %              | 730.431                              |
| Dänemark    | Österreich<br>Quartil a<br>Quartil b | 22,8 %<br>Q4        | 7,2 %               | 12.681                               | 9,7 %<br>Q1        | 175.046                              |
| Deutschland | Österreich<br>Quartil a<br>Quartil b | 11,0 %              | 6,2 %               | 27.587                               | 31,2 %             | 447.319                              |
| Frankreich  | Österreich<br>Quartil a<br>Quartil b | 18,7 %              | 5,9 %               | 17.324                               | 15,7 %             | 295.776                              |
| Italien     | Österreich<br>Quartil a<br>Quartil b | 2,7 %<br>Q1         | 10,6 %              | 40.521<br>Q4                         | 11,1 %             | 380.905                              |
| Indien      | Österreich<br>Quartil a<br>Quartil b | 17,9 %              | 2,0 %               | 14.243                               | 4,4 %              | 724.461<br>Q4                        |
| Indonesien  | Österreich<br>Quartil a<br>Quartil b | 25,3 %<br>Q4        | 51,5 %<br>Q4<br>Q4  | 140.229<br>Q4<br>Q4                  | 0,0 %              | 272.199                              |
| Japan       | Österreich<br>Quartil a<br>Quartil b | 8,8 %               | 6,2 %               | 36.459                               | 28,4 %             | 585.972                              |
| Luxemburg   | Österreich<br>Quartil a<br>Quartil b | -33,6 %<br>Q1<br>Q1 | -1,2 %<br>Q1        | -15.998<br>Q1                        | 12,7 %             | 1.299.484<br>Q4<br>Q4                |
| Mexiko      | Österreich<br>Quartil a<br>Quartil b | 1,0 %<br>Q1         | 61,8 %<br>Q4<br>Q4  | 132.375<br>Q4<br>Q4                  | 15,6 %             | 214.290                              |
| Spanien     | Österreich<br>Quartil a<br>Quartil b | 19,7 %<br>Q4        | 10,6 %              | 30.058                               | 6,1 %<br>Q1        | 284.549                              |



| Mutterland | Tochterland     | öETR          | öUmsatzrentabilität | öGewinn pro Mitarbeiter in US-Dollar | öInnenumsatzanteil | öUmsatz pro Mitarbeiter in US-Dollar |
|------------|-----------------|---------------|---------------------|--------------------------------------|--------------------|--------------------------------------|
| Schweiz    | Österreich      | 18,0 %        | 4,6 %               | 21.752                               | 38,4 %             | 478.049                              |
|            | Quartil a       |               |                     |                                      | Q4                 |                                      |
|            | Quartil b       |               |                     |                                      | Q4                 |                                      |
| Südafrika  | Österreich      | 5,9 %         | 14,7 %              | 130.145                              | 28,9 %             | 887.198                              |
|            | Quartil a       |               |                     | Q4                                   |                    | Q4                                   |
|            | Quartil b       |               | Q4                  | Q4                                   |                    | Q4                                   |
| USA        | Österreich      | 71,6 %        | 1,7 %               | 10.066                               | 23,2 %             | 603.025                              |
|            | Quartil a       | Q4            | Q1                  |                                      |                    |                                      |
|            | Quartil b       |               |                     |                                      |                    |                                      |
|            | <b>Median b</b> | <b>17,9 %</b> | <b>6,2 %</b>        | <b>30.058</b>                        | <b>15,7 %</b>      | <b>585.972</b>                       |

**Abbildung 3** zeigt die Kennzahlen ETR, Umsatzrentabilität, Gewinn pro Mitarbeiter, Innenumsatzanteil und Umsatz pro Mitarbeiter für die österreichischen Tochtergesellschaften ausländischer Konzerne, welche basierend auf den CbCR-Daten von Mutterländern mit österreichischen Tochtergesellschaften der Tabelle I der *OECD Corporate Tax Statistics 2017* ermittelt wurden. Quartil a bezeichnet die Zugehörigkeit zum ersten oder vierten Quartil, bezogen auf die anderen Tochterländer des jeweiligen Mutterlandes. Quartil a ergibt sich daher auf Basis sämtlicher Tochterländer eines Mutterlandes mit österreichischen Tätigkeiten (exkl der Position „Foreign Jurisdictions Total“, diese entspricht im Wesentlichen der Summe sämtlicher ausländischer CbCR-Daten eines Mutterlandes). Quartil b bezeichnet die Zugehörigkeit zum ersten (für öETR) oder vierten (für die weiteren Spalten) Quartil, bezogen auf die jeweilige Spalte, dh auf die Werte von österreichischen Tochterunternehmen aus allen Mutterländern. Die grau hinterlegten Felder kennzeichnen jene, deren Wert sowohl in Quartil a als auch in Quartil b auffallend niedrig/hoch ist. Median b bezeichnet den Median der Werte je Spalte.

### 3. Effektive Konzernsteuerbelastung

Tabelle III der *OECD Corporate Tax Statistics* ermöglicht, Österreich als Tochterland in Abhängigkeit von der jeweiligen Konzern-ETR des Mutterlandes zu betrachten. Mit anderen Worten, sie ermöglicht einen vorsichtigen Blick auf die Frage, ob österreichische Töchter eher in Konzernen mit insgesamt niedriger effektiver Steuerbelastung (und damit möglicherweise, aber nicht notwendigerweise, aktiver Steuerplanung) oder eher in Konzernen mit hoher effektiver Steuerbelastung zum Einsatz kommen. Die Auswertung<sup>28)</sup> zeigt ein sehr ausgewogenes Bild (Abbildung 4). Sowohl ausländische Konzerne mit sehr niedriger als auch mit hoher effektiver Konzernsteuerquote setzen Konzernstrukturen in Österreich ein; eine systematische Verzerrung zugunsten von Konzernen mit geringer Steuerbelastung, welche möglicherweise, aber nicht notwendigerweise, auf aktive Steuerplanung hinweist, ist nicht festzustellen.

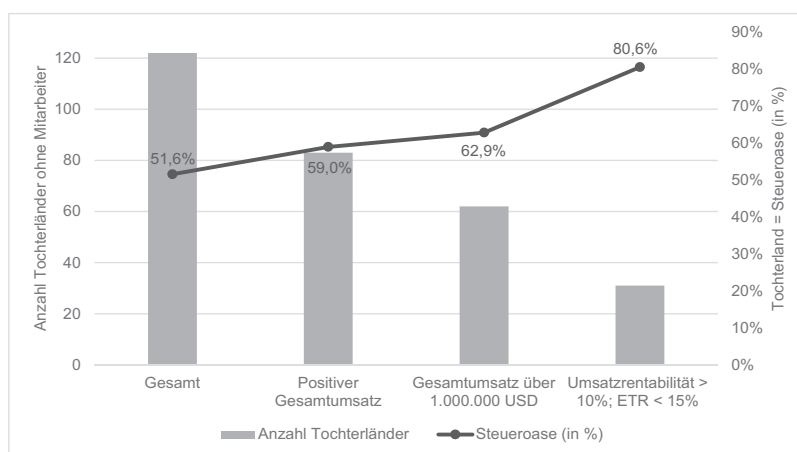
|                                    | Zahl der Nennungen Österreichs als Tochterland |
|------------------------------------|--|
| Konzern-ETR kleiner 10 %           | 11   |
| Konzern-ETR zwischen 10 % und 20 % | 10   |
| Konzern-ETR größer/gleich 20 %     | 16   |

**Abbildung 4** zeigt, wie häufig Österreich als Tochterland genannt wird in Mutterländern, deren Konzerne die jeweils in den Zeilen genannten Konzern-ETR aufweisen.

<sup>28)</sup> Exklusive Zugehörigkeit zu Konzernen mit Verlust oder keinem Gewinn/Verlust (acht Nennungen); exklusive Zugehörigkeit zu Konzernen mit ausschließlich negativem Steueraufwand (fünf Nennungen); exklusive Konzern-ETR größer/gleich 10 % mangels genauerer Zuordenbarkeit (zwei Nennungen). Zwei Nennungen der „Konzern-ETR kleiner 10 %“ inkludieren auch negative Steueraufwände.

#### 4. Wirtschaftliche Substanz

Tabelle I der *OECD Corporate Tax Statistics* ermöglicht ferner die Identifikation von Tochterländern, in welchen keine Mitarbeiter vorliegen. Dies stellt eine Möglichkeit dar, Steuergemeinschaften mit gegebenenfalls mangelnder wirtschaftlicher Substanz und damit erhöhter Wahrscheinlichkeit, als Steueroase genutzt zu werden, ausfindig zu machen.<sup>29)</sup> Es zeigt sich, dass bei 122 Tochterländerangaben<sup>30)</sup> keine Mitarbeiter vorliegen. Österreich zählt nicht zu diesen Tochterländern, auch aus diesem Blickwinkel besteht daher kein Hinweis darauf, dass Österreich für Briefkastenfirmen genutzt wird.



**Abbildung 5** zeigt die Häufigkeit der Nennung (Balken, linke Skala) von Tochterländern ohne Mitarbeiter mit diversen Ausprägungen des Gesamtumsatzes, der Umsatzrentabilität (über 10 %) sowie der ETR (unter 15 %). Die Auswertungen basieren auf Tabelle I der *OECD Corporate Tax Statistics 2017*. Ferner wird ausgewiesen, wieviel Prozent (Linie, rechte Skala) der jeweils genannten Tochterländer als Steueroase nach Oxfam 2017, EU Black List 2017 oder EU Grey List 2017 zu qualifizieren sind. Die Prozentwerte beziehen sich auf die jeweilige Zahl der Nennungen des jeweiligen Balkens.

Auch wenn Österreich nicht unmittelbar betroffen ist, ist ein genauerer Blick auf diese 122 Länder spannend. Es zeigt sich, dass 106 dieser Tochterländer keine OECD-Mitgliedstaaten sind. Bei Abgleich mit drei Steuerlisten (Oxfam 2017,<sup>31)</sup> EU Black List 2017<sup>32)</sup> oder EU Grey List 2017<sup>33)</sup>) können 51,6 % der 122 Tochterländer als Steueroase identifiziert werden. Bei 83 der 122 Tochterländerangaben ohne Mitarbeiter liegt ein positiver Gesamtumsatz (exkl null) vor, wobei 59,0 % der Tochterländer in einer Steuerliste

<sup>29)</sup> Auch die Geschäftstätigkeit „*ruhend*“ wurde anhand sämtlicher CbCR-Daten der Tabelle I betrachtet; die Ergebnisse sind jedoch weniger bedeutend. Für 18 Tochterländer werden lediglich ruhende Tätigkeiten angegeben. In diesem Zusammenhang sei Italien bezogen auf die Tätigkeiten in Zypern erwähnt, für welche bei ausschließlich ruhender Tätigkeiten sowohl die Mitarbeiteranzahl iHv 517 als auch der Vorsteuergewinn von 87.071.869 US-Dollar fragwürdig erscheinen. Des Weiteren zeigt die Betrachtung der Anzahl ruhender Unternehmen als Anteil der in Summe berichteten Unternehmen pro Steuergemeinschaft mit Werten über 100 %, da die berichteten Geschäftstätigkeiten die Unternehmensanzahl übersteigen.

<sup>30)</sup> Die Angaben entsprechen den CbCR-Angaben zu Tochterländern aus 16 Mutterländern. Die Mutterländer berichten betreffend ihre Tätigkeit im eigenen Steuergemeinschaft (wenn das Tochterland dem Mutterland gleicht) jeweils Mitarbeiter.

<sup>31)</sup> Vgl Oxfam, Blacklist or Whitewash? (November 2017) 3 und 8, abrufbar unter [https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file\\_attachments/bn-blacklist-whitewash-tax-havens-eu-281117-en\\_0.pdf](https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file_attachments/bn-blacklist-whitewash-tax-havens-eu-281117-en_0.pdf) (Zugriff am 13. 9. 2021).

<sup>32)</sup> Vgl Schlussfolgerungen des Rates zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke, ABI C 438 vom 19. 12. 2017, S 5 (S 8 bis S 10).

<sup>33)</sup> Vgl EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke, ABI C 438 vom 19. 12. 2017, S 5 (S 11 f).

als Steueroase genannt wurden. In 62 Tochterländern überschreitet der Gesamtumsatz 1.000.000 US-Dollar; 62,9 % dieser Tochterländer sind Steueroasen. Eine weitere Analyse zeigt 31 der 122 Tochterländer mit einer hohen Umsatzrentabilität und niedrigen ETR (kleiner 15 %), wobei 80,6 % der Tochterländer Steueroasen sind. Abbildung 5 zeigt daher deutlich: Je ausgeprägter die Anzeichen für aktive Steuerplanung (keine Mitarbeiter, hoher Umsatz, niedrige ETR), umso höher der Anteil an involvierten Steueroasen.

## VI. Schlussfolgerungen

Die genauere Prüfung der von der OECD veröffentlichten CbCR-Daten des Jahres 2017 liefert Hinweise auf die Rolle Österreichs in der internationalen Steuerplanung. Die Analyse kann dabei einerseits jene CbCR nützen, die von Österreich über „seine“ Konzerne an die OECD gemeldet werden, andererseits jene Daten, die das Ausland über Österreich als Land, in welchem ausländische Konzerne Tochterunternehmen und Betriebsstätten unterhalten, meldet.

Die Meldung Österreichs an die OECD ist leider stark aggregiert und nicht auf Länderebene, sondern stattdessen bezogen auf Österreich einerseits und auf Kontinente (Afrika, Asien, Europa, Amerika) andererseits. Genauere Aussagen müssen daher unterbleiben. Die Informationen erlauben allerdings, zu Österreich als Mutterland einige wenige, vorsichtige Aussagen zu treffen.

So fällt auf, dass die österreichische ETR mit 5,7 % sehr niedrig ist, und damit deutlich niedriger als die ETR im Rest der Welt. Noch auffallender ist die österreichbezogene ETR von österreichischen Konzernen, deren gesamte Konzern-ETR geringer als 10 % ist. Sie liegt bei nur 1,3 % – über die Ursachen kann nur spekuliert werden, die Datenlage ist hier nicht ausreichend; sie kann auch in unzureichender Spezifikation der Daten, namentlich Berücksichtigung negativer ETR, begründet sein.

Die Meldungen anderer Länder als Sitzländer der jeweiligen Konzernmutter beinhalten auch Informationen über österreichspezifische CbCR. Die effektive Steuerbelastung insgesamt, über alle österreichspezifischen CbCR ermittelt, liegt bei 17,9 %. Sie streut aber, in Abhängigkeit vom jeweiligen Mutterland, sehr breit, von –33,6 % bis 137 %. Die Zahlen deuten ferner darauf hin, dass insbesondere im Verhältnis zu Brasilien, aber auch im Verhältnis zu Mexiko und Südafrika, möglicherweise ein erhöhtes Steuerrisiko besteht. In diesen Fällen ist die effektive österreichische Steuerbelastung niedrig, Gewinn oder Umsatz pro Mitarbeiter, Umsatzrentabilität und/oder Innenumsatzanteil aber vergleichsweise sehr hoch. Es sei ausdrücklich darauf hingewiesen, dass tatsächlich auch nichtsteuerliche Gründe für die jeweilige Ausprägung der Kennzahlen vorliegen könnten, die den Daten nicht entnommen werden können.

Von diesen Spezialfällen abgesehen scheint aber keine systematische Nutzung Österreichs als Niedrigsteuerland vorzuliegen. Im Gegenteil, in Relation zu anderen Tochterländern scheint Österreich eher als Hochsteuerland in Erscheinung zu treten. Erwähnenswert ist allerdings, dass Bermuda als Mutterland österreichischer Unternehmen in Erscheinung tritt, wengleich die dazugehörigen Kennzahlen aus österreichischer Sicht nicht sehr auffällig sind.

Abschließend ist festzuhalten, dass die CbCR-Daten der OECD ein großer Datenschatz sind, der noch zahlreiche weitere Analysen und Einblicke erlaubt, deren Umfang und Qualität mit den Jahren auch noch zunehmen wird, da anzunehmen ist, dass auch die Menge und die Qualität der von den Staaten gemeldeten Daten steigen wird. Gleichwohl ist darauf hinzuweisen, dass die Interpretation der Auswertungen zahlreichen Beschränkungen unterliegt und mit Vorsicht zu erfolgen hat.

Die Datenanalyse kann letztlich nur einen Hinweis auf ein erhöhtes steuerliches Risiko geben, nicht mehr, aber auch nicht weniger.