

Matthias Mitterlehner\*)

# Gewinnverlagerung und Steuervermeidung in der Digital Economy

## BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING IN THE DIGITAL ECONOMY

On October 5<sup>th</sup>, 2015, the OECD and G20 issued the final reports on the 15 actions of the Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS), which had been started in 2013. Action 1 of the BEPS-Project deals with the tax challenges of the “digital economy”. Matthias Mitterlehner outlines the outcome of the work on this topic.

### I. Hintergrund des BEPS-Projekts zur Digital Economy

Aggressive Steuerplanung in Verbindung mit den Wechselwirkungen zwischen den einzelnen nationalen Gesetzgebungen und mit der mangelnden Transparenz und Zusammenarbeit zwischen den Steuerverwaltungen sowie begrenzte Vollzugsmittel führen nach Einschätzung der OECD zu Mindereinnahmen zwischen 4 % und 10 % der globalen Körperschaftsteuereinnahmen. Das entspricht in etwa 100 Mrd US-Dollar (USD) bis 240 Mrd USD jährlich.<sup>1)</sup> Im Rahmen des BEPS-Projekts der OECD und der G20-Staaten<sup>2)</sup> soll durch 15 Maßnahmen („Actions“) der Steuerverkürzung und Gewinnverlagerung („Base Erosion and Profit Shifting“) durch multinationale Konzerne entgegengetreten werden.<sup>3)</sup> In Action 1 des BEPS-Projekts befasste sich eine eigens gegründete Arbeitsgruppe („Task Force on the Digital Economy“) mit den steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft („Digital Economy“). Diese Task Force veröffentlichte im September 2014 einen Zwischenbericht,<sup>4)</sup> der nun in den Abschlussbericht<sup>5)</sup> mündete. Dieser wurde am 5. 10. 2015 – gemeinsam mit den anderen Abschlussberichten des BEPS-Projekts – veröffentlicht. Der Zwischenbericht wurde dabei in einigen Teilen nahezu unverändert übernommen, zugleich aber in durchaus erheblichem Umfang ergänzt. Im Folgenden werden die wesentlichen Ergebnisse der BEPS-Action 1 dargestellt.

### II. Der Aufbau des Berichts zu Action 1

Der Abschlussbericht beginnt mit einer kurzen Einführung zu den steuerlichen Herausforderungen der *Digital Economy*. Die Task Force legt dabei fest, dass bei der Entwicklung etwaiger Besteuerungsgrundsätze die Grundprinzipien beachtet werden sollten, die bereits im Jahr 1998 im Rahmen der „Ottawa Ministerial Conference on Electronic Commerce“<sup>6)</sup> entwickelt wurden. Besteuerungsregelungen für die *Digital Economy* sollten demgemäß den Grundsätzen der Neutralität, Effizienz, Bestimmtheit und Einfach-

\*) StB Mag. Matthias Mitterlehner ist Mitarbeiter einer international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei in Linz.

1) OECD, BEPS-Erläuterungen (2015) Rz 2; abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/beps-erlaeuterung-2015.pdf> (Zugriff am 25. 1. 2016).

2) Auch Österreich ist mittelbar über die EU Mitglied der „Group of 20“.

3) Einen Überblick über die 15 Actions bietet etwa Steiner, Aktionsplan der OECD zum BEPS-Report – Konzernbesteuerung, quo vadis? SWI 2013, 385 (385 ff).

4) OECD, Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Deliverable (2014); abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-9789264218789-en.htm> (Zugriff am 25. 1. 2016).

5) OECD, Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Final Report (2015); abrufbar unter <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315281e.pdf?expires=1448634249&id=id&acname=guest&checksum=519B43DFC6E07E85DB51A6BD228A228D> (Zugriff am 25. 1. 2016).

6) Ausführlich: OECD, Taxation and Electronic Commerce – Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions (2001); abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20e-Commerce%202001.pdf> (Zugriff am 25. 1. 2016).

heit, Wirksamkeit und Fairness sowie der Flexibilität folgen. Der Einführung folgt eine Darstellung der grundlegenden internationalen Prinzipien von direkter und indirekter Besteuerung.

Daran anschließend beschäftigt sich der Bericht in den Abschnitten 3 und 4 mit üblichen Geschäftsmodellen, dem Wesen der Informations- und Kommunikationstechnologie (ICT) und den Auswirkungen der sogenannten „*ICT-Revolution*“. Diese führte dazu, dass Technologien leistungsfähiger, leistungsstärker und weitgehend standardisiert wurden. Die Folgen waren maßgebliche Verbesserungen von Geschäftsabläufen und eine Belebung der Innovation in allen Bereichen der Wirtschaft. Es wurde einfacher und kostengünstiger, globale Märkte zu erobern, die Art und Weise, wie Produkte und Leistungen produziert und vertrieben werden, änderte sich, und es entstanden neue Zahlungsmethoden sowie neue digitale Währungen. Die neu entwickelten Informations- und Kommunikationstechnologien erwiesen sich als äußerst vielseitig und kommen in der Wirtschaft mittlerweile sehr umfassend zum Einsatz. Die Task Force kommt in diesem Abschnitt allerdings zum Schluss, dass eine eigens abgrenzbare „*Digital Economy*“ nicht (mehr) identifizierbar ist. Die digitale Wirtschaft wird zunehmend die Wirtschaft selbst.<sup>7)</sup> Nach *Fehling* wäre es demnach treffender von der „*Digitalisierung der Wirtschaft*“ als von der digitalen Wirtschaft zu sprechen.<sup>8)</sup> Versucht man dennoch, die *Digital Economy* aus steuerlicher Sicht zu charakterisieren, so lässt sich diese in der Regel an den folgenden Charakteristika – die nicht immer alle kumulativ vorliegen – festmachen:<sup>9)</sup>

- Die verringerte Notwendigkeit von lokalem Personal, oft in Verbindung mit großer Flexibilität des Standortes von Servern und anderen Ressourcen, führt zu einem *hohen Grad an Mobilität* im Hinblick auf immaterielle Werte, Nutzer und Unternehmensfunktionen;
- Abhängigkeit von *Daten*, insbesondere die Verwendung von sogenannten „*Big Data*“;<sup>10)</sup>
- *Die Ausnutzung von Netzwerkeffekten*;
- Der Einsatz von sogenannten „*Multi-Sided Business Models*“;<sup>11)</sup>
- Tendenz zu *Monopol- oder Oligopolbildung*, die oft wesentlich mit der starken Abhängigkeit von Netzwerkeffekten einhergeht;
- *Volatilität* aufgrund niedriger Einstiegsbarrieren und rascher Weiterentwicklung von Technologien.

In Abschnitt 5 werden BEPS-Probleme in Verbindung mit der *Digital Economy* identifiziert. Abschnitt 6 stellt die möglichen Gegenmaßnahmen des gesamten BEPS-Projekts zu den identifizierten BEPS-Problemen dar. Die Abschnitte 7 und 8 des Berichts gehen dann auf grundsätzliche Besteuerungsprobleme bei direkten und indirekten Steuern ein und stellen Lösungsansätze dar. Diese werden schließlich in Abschnitt 9 gewürdigt. In

<sup>7)</sup> OECD, Final Report, Rz 109 ff.

<sup>8)</sup> *Fehling*, Neues zu den Herausforderungen für die Besteuerung der Digitalen Wirtschaft, IStR 2015, 797 (798).

<sup>9)</sup> OECD, Final Report, Rz 151.

<sup>10)</sup> Unter „*Big Data*“ wird eine Datenquelle verstanden, die zu groß und/oder zu komplex ist, um sie mit klassischen Methoden der Datenverarbeitung zu verwalten oder zu analysieren; vgl. OECD, Final Report, Rz 166.

<sup>11)</sup> Der Erfolg eines *Multi-Sided Business Model* hängt von zwei oder mehreren, voneinander unabhängigen Gruppen ab, die zB über eine Plattform in Verbindung treten. Die Entscheidungen einer Gruppe beeinflussen dabei die anderen Gruppe und umgekehrt. Als Beispiel kann ein App-Store genannt werden. Der App-Store ist für Endverbraucher umso interessanter, je umfangreicher das App-Angebot ist. App-Entwickler werden andererseits ihre Apps nur dann für diesen App-Store anbieten/adaptieren, wenn sie mit ausreichender Nachfrage durch eine entsprechend große Kundenbasis rechnen können. Das Feedback der Kunden beeinflusst zudem andere Kunden und die Weiterentwicklung der Apps. Vgl. OECD, Final Report, Rz 173 ff.

Abschnitt 10 findet man die zusammenfassenden Schlussfolgerungen und den Ausblick. Außerdem findet sich in dem Bericht ein umfangreicher Anhang, der ua die dem BEPS-Projekt vorausgehende Aufarbeitung der *Digital Economy* aus steuerlicher Sicht sowie typische (anonymisierte) Steuerplanungsstrukturen von Unternehmen der Digital Economy enthält.

### III. Identifikation von Möglichkeiten für Steuerverkürzungen und Gewinnverlagerungen in der *Digital Economy*

In Abschnitt 5 des Abschlussberichts versucht die Task Force, die Gestaltungsmöglichkeiten für Steuerverkürzung und Gewinnverlagerung in der *Digital Economy* zu identifizieren. Dazu werden in einem ersten Schritt typische Gestaltungen aufgezeigt, die eine Steuerverkürzung oder Gewinnverlagerung fördern können. Sehr anschaulich wird dies durch die Grafik in Rz 183 des Berichts dargestellt.

Eine Steuerverkürzung oder Gewinnverlagerung wird im (hochbesteuerten) Quellenstaat durch die gezielte Vermeidung eines steuerlichen Anknüpfungspunkts oder den Einsatz von funktions- und risikolos/-armen Gesellschaften realisiert. Hier ist insbesondere der Betriebsstättenbegriff in Art 5 OECD-MA in den Fokus gerückt.<sup>12)</sup> So sind Endgeräte von Kunden, Websites, oder Auslieferungslager in der Regel nicht als Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA zu qualifizieren und ermöglichen dem Quellenstaat somit keine Besteuerung der dort erzielten Gewinne. Die zunehmende Bedeutung von automatisierten Prozessen reduziert die Notwendigkeit einer physischen Präsenz im Quellenstaat zudem fortlaufend. Als weitere Möglichkeit zur Gewinnverlagerung werden hohe abzugsfähige Aufwendungen – insbesondere für Zinsen und Lizenzen – genutzt. Durch die Einschaltung von Basisgesellschaften in Ländern mit günstigem DBA-Netzwerk wird mittels *Treaty-Shoppings* außerdem die Quellensteuerbelastung reduziert.<sup>13)</sup>

Auf der Ebene von Zwischengesellschaften kommen üblicherweise bevorzugt „*Preferential Tax Regimes*“ wie zB Patent-Box-Regimes zur Anwendung. Darüber hinaus werden „*Hybrid Mismatches*“<sup>14)</sup> und hohe abzugsfähige Zahlungsabflüsse (Zinsen und Lizenzzahlungen) in Niedrigsteuerländer eingesetzt, um Steuerverkürzungen oder Gewinnverlagerungen zu erreichen.<sup>15)</sup>

Im Ansässigkeitsstaat der Konzernmutter werden schließlich ähnliche Methoden wie im Quellenstaat angewendet. Zusätzlich wird die Ineffektivität oder Nichtexistenz von CFC-Regelungen<sup>16)</sup> in manchen Staaten ausgenutzt.<sup>17)</sup>

Abschließend identifizierte die Task Force auch potenzielle Risiken im Rahmen der Umsatzsteuer, vor allem bei umsatzsteuerbefreiten Unternehmen (zB Banken). Diese Risiken lassen sich nach Einschätzung der Task Force jedoch durch die Implementierung der „*Guidelines on place of taxation for B2B supplies of services and intangibles*“<sup>18)</sup> vermeiden. Es war folglich nicht notwendig, diese Thematik im Rahmen des BEPS-Projekts ausführlich zu behandeln.

---

<sup>12)</sup> *Action 7* des BEPS-Projekts beschäftigt sich mit der künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten. Siehe dazu zB *Bendlinger*, Die Betriebsstätte<sup>3</sup> (in Druck) Kap 8.14.8; *Bendlinger*, Maßnahmen der OECD gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten (BEPS-Action 7), SWI 2015, 2 (2 ff).

<sup>13)</sup> *OECD*, Final Report, Rz 184 ff.

<sup>14)</sup> Maßnahmen gegen die Steuervermeidung und Gewinnverlagerung mittels *Hybrid Mismatch Arrangements* wurden in BEPS-Action 2 erarbeitet. Siehe dazu zB *Kahlenberg/Kudert*, Der endgültige OECD-Bericht zur Maßnahme 2 des BEPS-Aktionsplans (Hybrid Mismatch Arrangements) – der große Wurf? SWI 2015, 52 (52 ff).

<sup>15)</sup> *OECD*, Final Report, Rz 191 ff.

<sup>16)</sup> Vor allem US-amerikanische IT-Konzerne vermeiden durch geschickte Gestaltungen die Hinzurechnungsbesteuerung der Einkünfte von passiven Oasengesellschaften; siehe *Pinkernell*, Das Steueroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne, IStR 2013, 180 (184 f). Mit dieser Thematik beschäftigt sich BEPS-Action 3 (*CFC-Rules*).

<sup>17)</sup> *OECD*, Final Report, Rz 195 f.

<sup>18)</sup> Diese findet man in Anhang D des Berichts.

#### IV. Maßnahmen gegen Steuerverkürzung und Gewinnverlagerung in der Digital Economy

Die Task Force stellt in Abschnitt 6 des Abschlussberichts ausdrücklich klar, dass die *Digital Economy* zwar keine einzigartigen Gewinnverlagerungsprobleme schafft, aber die Charakteristika<sup>19)</sup> der *Digital Economy* – insbesondere die große Mobilität – die Gewinnverlagerungsproblematik verschärfen. Dies bedeutete folglich, dass die Spezifika der *Digital Economy* und ihr Einfluss auf die Gewinnverlagerung auch Einfluss auf die Arbeit zu den anderen BEPS-Actions hatte. Umgekehrt werden die Ergebnisse der anderen BEPS-Actions auch die Besteuerung der *Digital Economy* beeinflussen. Vor allem die Actions 3 (CFC-Regelungen), 7 (Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus) und 8 bis 10 (Verrechnungspreise) werden nach Ansicht der Task Force starken Einfluss auf die Besteuerung der *Digital Economy* haben. Die Implementierung der Maßnahmen aus den Actions 2 bis 15 soll erwartungsgemäß zu einer maßgeblichen Reduktion der Gewinnverlagerungs- und Steuerverkürzungsproblematik in der *Digital Economy* führen.<sup>20)</sup>

#### V. Mögliche Ansätze zur Verringerung der Gewinnverlagerung in der Digital Economy

##### 1. Herausforderungen der Digital Economy

Bevor sich die Task Force in *Chapter 7* des Berichts den möglichen Lösungsansätzen zur Gewinnverlagerungsproblematik im Bereich der direkten Steuern widmet, werden die Herausforderungen herausgearbeitet, die sich für die Steuergesetzgebung im Zusammenhang mit der *Digital Economy* stellen. Problematisch ist dabei, dass Unternehmen der *Digital Economy* ihre Leistungen in einer drastisch anderen Weise erbringen, als dies zu jener Zeit üblich war, in der die aktuelle Steuergesetzgebung entworfen wurde. Eine Leistungserbringung ohne jegliche physische Präsenz war nämlich damals in der Regel nicht möglich. Die Task Force kategorisiert die Herausforderungen, die sich durch die *Digital Economy* stellen in die drei Kategorien Präsenz („Nexus“), Daten und Charakterisierung.<sup>21)</sup>

Kennzeichnend für die *Digital Economy* ist die gesunkene Notwendigkeit einer umfassenden physischen Präsenz für die Ausübung einer Geschäftstätigkeit. Ermöglicht wird dies durch die Ausnutzung des gestiegenen Potenzials der digitalen Technologien, verbunden mit der steigenden Bedeutung der Netzwerkeffekte durch Kundeninteraktionen. Dies stelle nach dem Bericht die derzeit bestehende hohe Bedeutung des Begriffs „Präsenz“ in den aktuellen nationalen und DBA-Regelungen stark in Frage. Die Digitalisierung hat zwar zu keiner Änderung der grundlegenden Kerntätigkeiten eines Unternehmens geführt. So müssten Unternehmen immer noch Vorleistungen beschaffen, einen Mehrwert generieren und ihr Produkt schließlich an den Kunden verkaufen. Die Digitalisierung ermögliche es (bestimmten) Unternehmen jedoch, sich auszusuchen, von wo aus die Kerntätigkeit des Unternehmens erfolgen soll. Zudem könnten Unternehmen sich in einzelnen Ländern ohne jegliche physische Infrastruktur oder Personal eine gewichtige Kundenbasis aufbauen. Dieser Umstand wird nach dem Bericht jedoch von der aktuellen Steuergesetzgebung nicht berücksichtigt, da nationale und internationale Bestimmungen derzeit überwiegend auf irgendeine Art von Präsenz im Quellenstaat – zB feste Geschäftseinrichtung, Vertreter iSd Art 5 OECD-MA – abstellen. Direktlieferungen ohne jegliche physische Präsenz führen in der Regel zu keinen ertragsteuerlichen Konsequenzen.<sup>22)</sup> Auch führen insbesondere vorbereitende und Hilfstätigkeiten – wie etwa ein Versandlager – zu keiner ausreichenden physischen Verfestigung.<sup>23)</sup>

<sup>19)</sup> Siehe Pkt II.

<sup>20)</sup> OECD, Final Report, Rz 241.

<sup>21)</sup> OECD, Final Report, Rz 246 ff.

<sup>22)</sup> OECD, Final Report, Rz 253 ff.

<sup>23)</sup> Siehe etwa die Ausnahmen in Art 5 Abs 4 OECD-MA.

Nach dem Bericht hat mit zunehmender Verbesserung der Informations- und Kommunikationstechnologie die Bedeutung und Verwendung von *Daten* – auch über Ländergrenzen hinweg – für die Generierung von Unternehmensgewinnen immer mehr zugenommen. Die Bewertung dieser Daten und deren Einstufung aus steuerlicher Sicht stelle jedoch eine zunehmend größere Herausforderung dar.<sup>24)</sup>

Schließlich stelle auch die steuerliche *Charakterisierung* der durch die Digitalisierung geschaffenen neuen Geschäftsmodelle, Produkte, Dienstleistungen (zB Cloud-Dienstleistungen, Server) und neuen Zahlungsmethoden eine große Herausforderung dar. Einerseits seien die aktuellen nationalen und DBA-Regelungen ungeeignet, angemessene Ergebnisse bei der Beurteilung dieser Geschäftsmodelle, Produkte usw zu erzielen. Auf der anderen Seite sei eine steuerliche Andersbehandlung von im Grundsatz gleichen Transaktionen wohl unverhältnismäßig.<sup>25)</sup>

Aus der Analyse von Überschneidungen der drei Kategorien Präsenz, Daten und Charakterisierung ergibt sich für die Task Force die Notwendigkeit, dass ein möglicher Lösungsansatz für die Gewinnverlagerung in der *Digital Economy* alle drei Kategorien berücksichtigen muss.<sup>26)</sup> Im Laufe des BEPS-Projekts zur *Digital Economy* wurden vor allem die folgenden Lösungsansätze analysiert: Einschränkung der Anwendbarkeit der Ausnahmen vom Betriebsstättenstatus,<sup>27)</sup> Alternativen zur bestehenden Betriebsstättenanknüpfung und die Einführung einer Steuer auf Bandbreitennutzung („*Bit Tax*“). Im Abschlussbericht konzentriert sich die Task Force auf die Möglichkeit der Schaffung einer „*wesentlichen digitalen Präsenz*“ („*A new nexus based on the concept of significant economic presence*“), der Einführung einer *Quellensteuer* oder einer sogenannten „*Equalization Levy*“.

## 2. Wesentliche digitale Präsenz

Dieses neue steuerliche Anknüpfungsmerkmal soll dann zu einer steuerlichen Präsenz in einem Land führen, wenn ein beschränkt Steuerpflichtiger über keine physische Präsenz, jedoch über eine „*wesentliche digitale Präsenz*“ verfügt. Entscheidend ist dabei das Vorliegen einer Kombination aus verschiedenen Faktoren, die eine zweckgerichtete und nachhaltige Interaktion mittels Technologie und anderen automatisierten Instrumenten mit der (Volks-)Wirtschaft eines Landes anzeigen. Eine digitale Präsenz könnte nach dem Bericht anhand der im Folgenden dargestellten Faktoren bestimmt werden.

Als erster möglicher Faktor für die digitale Präsenz wird von der Task Force ein *umsatzabhängiger Indikator* genannt. Relevant für diesen Schwellenwert könnten zB nur Umsätze sein, die aus digitalen Transaktionen mit Kunden aus dem jeweiligen Land über eine digitale Plattform des Unternehmens abgeschlossen wurden. Bei der Festlegung der Höhe des zu erreichenden Schwellenwerts sollten jedenfalls der Verwaltungsaufwand für die jeweilige Finanzverwaltung und die Steuerpflichtigen sowie die Beseitigung der Unsicherheit für die Steuerpflichtigen berücksichtigt werden.<sup>28)</sup>

Als weiteren Faktor für die digitale Präsenz nennt der Bericht die Nutzung von bestimmten *lokal angepassten digitalen Funktionen*. Genannt werden hier vor allem ein lokaler Domainname, eine lokale digitale Plattform und lokale Zahlungsoptionen. Unter „*lokaler digitaler Plattform*“ wird etwa eine Webseite verstanden, die im Hinblick auf Sprache, Kultur, Angebote, AGB etc den lokalen Gegebenheiten entspricht. Bei den Zahlungsoptionen stellt der Bericht zB auf angepasste Währung, Steuern, Abgaben und Gebühren

---

<sup>24)</sup> OECD, Final Report, Rz 262 ff.

<sup>25)</sup> OECD, Final Report, Rz 268 ff.

<sup>26)</sup> OECD, Final Report, Rz 273.

<sup>27)</sup> Diese Option ist jedoch Teil von Action 7 und wird im Bericht zu Action 1 nicht näher behandelt. Siehe dazu zB *Bendlinger*, Die Betriebsstätte<sup>3</sup> (in Druck) Kap 8.14.8; *Bendlinger*, SWI 2015, 2 (2 ff).

<sup>28)</sup> OECD, Final Report, Rz 278.

und lokale Zahlungsmöglichkeiten ab. Die Task Force geht davon aus, dass derartige – oft aufwändige – Adaptionen auch eine zielgerichtete und nachhaltige Teilnahme am Wirtschaftsleben im Zielland implizieren.<sup>29)</sup>

Schließlich könnte auch ein *nutzerbasierter Faktor* für die Bestimmung einer digitalen Präsenz herangezogen werden. Ein Schwellenwert könnte hier etwa auf die durchschnittliche Anzahl an Nutzern in 30 Tagen abstellen, die sich auf der Seite des Unternehmens einloggen, die sogenannten „*Monthly Active Users*“ (MAU). Auch der regelmäßige Abschluss von Verträgen – ähnlich dem Kriterium für die Vertreterbetriebsstätte – könnte maßgebend sein. Unabhängig davon, wo die Daten letztlich aufbewahrt und verarbeitet werden, könnte auch der Datenumfang, der durch das Unternehmen über die digitale Plattform von Nutzern gesammelt wird (zB Produktbewertungen, Suchverläufe), entscheidend sein.<sup>30)</sup>

Das Abstellen auf den erzielten Inlandsumsatz allein ist nach Ansicht der Task Force nicht zielführend. Demgemäß soll nur eine Kombination von mehreren der genannten Kriterien eine digitale Präsenz begründen. Entscheidend ist, dass die Transaktion über eine digitale Plattform abgewickelt wird. Erzielt ein Unternehmen vor allem aufgrund persönlicher Verhandlungen mit Kunden Umsätze, die den umsatzabhängigen Schwellenwert übersteigen, und unterhält es lediglich eine passive Webseite zur Produktinformation, so sollte dies im Zielland keine wesentliche digitale Präsenz gemäß den Vorstellungen der Task Force begründen.<sup>31)</sup> Möglicherweise liegt dann aber eine Vertreterbetriebsstätte iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA vor.

Die Schaffung einer wesentlichen digitalen Präsenz würde zwar – trotz mangelnder physischer Präsenz – zu einer Betriebsstätte im Quellenstaat führen. Die Frage der Gewinnzurechnung ist damit jedoch noch nicht geklärt. Die Gewinnabgrenzung von Betriebsstätten erfolgt derzeit maßgeblich auf Basis der ausgeübten Funktionen, zurechenbaren Wirtschaftsgüter und getragenen Risiken.<sup>32)</sup> Hier stellt der Bericht allerdings ausdrücklich klar, dass einer „*digitalen Betriebsstätte*“, mangels bedeutungsvollen Funktionen, kein wesentlicher Gewinn zugeteilt werden kann.<sup>33)</sup> Im Bericht finden sich in der Folge mehrere Alternativen,<sup>34)</sup> die zu einer Gewinnzuordnung führen könnten. Diese bringen aber allesamt weitere Probleme mit sich. Einige dieser Alternativen würden insbesondere zu einer Abkehr von bestehenden Grundsätzen nur für die *Digital Economy* und folglich einer Ungleichbehandlung führen.<sup>35)</sup> Wohin die weitere Reise im Hinblick auf die Gewinnabgrenzung gehen könnte, lässt der Bericht an dieser Stelle offen.

### 3. Eine Quellensteuer auf digitale Transaktionen

Alternativ zu einer digitalen Präsenz könnte auch eine finale Quellensteuer auf die Zahlungen für Güter und Dienstleistungen, die online von Nichtansässigen erworben wurden, eingehoben werden. Denkbar wäre die Quellensteuer allerdings auch als Erhebungsform bei Bestehen einer digitalen Präsenz. Die Task Force spricht sich tendenziell für eine einfache Definition und einen weiten Anwendungsbereich einer solchen Quel-

<sup>29)</sup> OECD, Final Report, Rz 279.

<sup>30)</sup> OECD, Final Report, Rz 280.

<sup>31)</sup> OECD, Final Report, Rz 283.

<sup>32)</sup> Siehe Art 7 OECD-MA. Ausführlich zur Gewinnabgrenzung von Betriebsstätten siehe *Bendlinger*, Die Betriebsstätte<sup>2</sup> (2012), 178 ff; *Plansky*, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten: im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2011).

<sup>33)</sup> OECD, Final Report, Rz 285. So auch bereits OECD, Report on the attribution of profits to permanent establishments (2008) Rz 95. Zu diesem Ergebnis kommt auch das österreichische BMF betreffend die Frage der Gewinnzuteilung zu Satellitenschüsseln; vgl EAS 1721 vom 1. 9. 2000.

<sup>34)</sup> Genannt wird etwa eine formelbasierte Gewinnaufteilung oder eine fiktive Gewinnzuweisung auf Basis bestimmter Annahmen. Auch die Möglichkeit, dass Kunden oder Nutzer unter gewissen Umständen Funktionen des Unternehmens wahrnehmen könnten wird angeschnitten. Vgl OECD, Final Report, Rz 284 ff.

<sup>35)</sup> OECD, Final Report, Rz 284 ff.

lensteuer aus. Dies soll Umgehungsmöglichkeiten und Qualifikationskonflikte – vor allem auch im Hinblick auf Technologien und Produkte die erst in Zukunft auf den Markt kommen werden – vermeiden.

Problematisch erscheine die Einhebung einer solchen Quellensteuer allerdings, wenn die Abfuhrverpflichtung – wie bei Quellensteuern aus Praktikabilitätsgründen üblich – auf den Vergütungsschuldner verlagert wird.<sup>36)</sup> Während im B2B-Bereich davon ausgegangen wird, dass Unternehmen der Verpflichtung nachkommen würden, steht die Task Force einer Quellensteuer auf B2C-Geschäfte kritisch gegenüber. Immerhin hätten private Kunden kaum Erfahrung und Anreiz, die Quellensteuer für den nichtansässigen Unternehmer einzubehalten und abzuführen. Die Einhebung kleiner Quellensteuerbeträge von einer großen Menge an Kunden ist zudem ineffizient. Als Lösung könnte die Abzugsverpflichtung auf Intermediäre (zB Kreditkartenunternehmen, Banken) verlagert werden. Diese verfügen jedoch in aller Regel nicht über die nötigen Informationen, um die Quellensteuerpflicht einer Zahlung beurteilen zu können.<sup>37)</sup>

Quellensteuern stellen grundsätzlich auf das Bruttoeinkommen ab.<sup>38)</sup> Die Einhebung einer Quellensteuer könnte für nichtansässige Unternehmen folglich zu einer Benachteiligung oder Diskriminierung führen, da ansässige Unternehmen mit den Nettoeinkünften einer Ertragsbesteuerung unterliegen. Die Task Force fürchtet, dass eine Quellensteuer deshalb zu erheblichen Konflikten mit Zoll- und Handelsabkommen (GATT) sowie mit dem Unionsrecht<sup>39)</sup> führen könnte.<sup>40)</sup> Die Task Force kommt daher zu dem Schluss, dass eine Quellensteuer eher als „Back-up“ für die Steuererhebung im Rahmen einer auf einer digitalen Präsenz basierenden Nettobesteuerung dienen sollte. Doch auch in dieser Variante bleiben zahlreiche Probleme bestehen.<sup>41)</sup>

#### 4. Die Einführung einer Verbrauchsteuer bzw einer „Equalization Levy“

Eine Verbrauchsteuer bzw eine sogenannte „Equalization Levy“ wird im Bericht als dritte Variante für die Vermeidung von Steuerumgehung und Gewinnverlagerung in der *Digital Economy* diskutiert. Für die Anknüpfung dieser indirekten Besteuerungsform könnte ebenso auf die Kriterien der digitalen Präsenz<sup>42)</sup> zurückgegriffen werden. Konflikte mit dem Unionsrecht und internationalen Zoll- und Handelsabkommen ließen sich nach Ansicht der Task Force jedoch auch bei einer *Equalization Levy* kaum vermeiden. Zusätzlich bestünde das Risiko einer Mehrfachbesteuerung, wenn das Einkommen eines nichtansässigen Unternehmens im Quellenstaat der *Equalization Levy* unterliegt, im Ansässigkeitsstaat zugleich eine Körperschaftsteuer erhoben wird, auf welche die *Equalization Levy* nicht angerechnet werden kann.<sup>43)</sup>

#### 5. Besteuerungsprobleme im Bereich der indirekten Steuern

In Abschnitt 8 stellt der Abschlussbericht zu *Action 1* noch einige BEPS-Herausforderungen im Bereich der indirekten Steuern und potenzielle Lösungswege vor. Zunächst greift die Task Force die Regelungen zu Umsatzsteuerfreigrenzen bei der Wareneinfuhr auf. Diese wurden nämlich zumeist vor Entstehen des Onlinehandels eingeführt

<sup>36)</sup> Schuldner einer österreichischen Abzugsteuer iSd § 99 EStG ist gem § 100 Abs 2 EStG zwar der ausländische Vergütungsempfänger. Nach den §§ 100, 101 EStG ist jedoch der Vergütungsschuldner zur Einbehaltung und Abfuhr verpflichtet und haftet für die Einbehaltung und Abfuhr.

<sup>37)</sup> OECD, Final Report, Rz 295 ff.

<sup>38)</sup> § 99 Abs 2 Z 2 EStG sieht unter gewissen Voraussetzungen auch die Möglichkeit einer Nettoabzugsbesteuerung vor. Diese Bestimmung stellt eine Reaktion auf die EuGH-Judikatur in der Sache *FKP Skorpion* dar; vgl EuGH 3. 10. 2004, C-290/04, *FKP Skorpion Konzertproduktionen GmbH*.

<sup>39)</sup> Siehe FN 37.

<sup>40)</sup> OECD, Final Report, Rz 299 ff.

<sup>41)</sup> OECD, Final Report, Rz 301.

<sup>42)</sup> Siehe Pkt III. 2.

<sup>43)</sup> OECD, Final Report, Rz 302 ff.

und führen insbesondere bei Waren mit geringem Wert zu Verzerrungen und Gestaltungsmöglichkeiten.<sup>44)</sup> Der Bericht stellt mehrere Lösungsansätze und deren Stärken und Schwächen vor.<sup>45)</sup>

Der zweite Themenblock beschäftigt sich mit der Problematik der umsatzsteuerlichen Erfassung von digital erbrachten grenzüberschreitenden Leistungen und dem digitalen grenzüberschreitenden Vertrieb von immateriellen Wirtschaftsgütern (zB Streaming von Filmen, Onlinekauf von Software etc) im B2C-Bereich. Die Task Force schlägt vor, dass die Umsatzsteuerpflicht bei derartigen Leistungen auch im B2C-Bereich dem Bestimmungslandprinzip folgen sollte. Da eine Compliance von den Endverbrauchern nicht erwartet wird, sollten die nichtansässigen Unternehmer zu einer – vereinfachten – Registrierung im Bestimmungsland verpflichtet werden. Der weitere Ausbau des internationalen Informationsaustauschs soll wesentlich zur Sicherstellung der Compliance und Steuerabfuhrverpflichtungen beitragen.<sup>46)</sup>

#### IV. Bewertung der vorgestellten Optionen und Ausblick

In Abschnitt 9 des Berichts werden schließlich sämtliche vorgestellten Optionen durch die Task Force gewürdigt. Diese folgt dabei den Prinzipien der Neutralität, Effizienz, Bestimmtheit und Einfachheit, Wirksamkeit und Fairness, Flexibilität und Nachhaltigkeit sowie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.<sup>47)</sup> Die ökonomischen Auswirkungen aller untersuchten Optionen werden von der Task Force auf Basis einer in Anhang E dargestellten Analyse als vergleichbar eingestuft.<sup>48)</sup> Eine Präferenz aus ökonomischer Sicht für eine der Varianten ergibt sich aus dieser Untersuchung folglich nicht.<sup>49)</sup>

Konkret umgesetzt werden sollen die Änderungen zu den Ausnahmen vom Betriebsstättenstatus in Art 5 Abs 4 OECD-MA. In *Action 7* des BEPS-Projekts wurde dazu beschlossen, dass die in Art 5 Abs 4 OECD-MA genannten Ausnahmetatbestände (zB Warenlager) in Zukunft nur mehr dann greifen sollen, wenn tatsächlich eine vorbereitende oder Hilfstätigkeit vorliegt,<sup>50)</sup> nicht aber, wenn diese die Kerntätigkeit des Unternehmens darstellen. Zusätzlich soll die neue „*Anti-Fragmentation Rule*“ verhindern, dass die Ausnahmetatbestände durch die Aufteilung der Geschäftstätigkeit auf mehrere verbundene Gesellschaften in Anspruch genommen werden können.<sup>51)</sup> Die Implementierung dieser beiden Änderungen in bestehende DBA soll über ein multilaterales Instrument erfolgen, das Ausfluss von *Action 15* des BEPS-Projekts sein soll. Ziel des BEPS-Projekts ist ganz allgemein, die Besteuerung dort sicherzustellen, wo auch die wirtschaftliche Aktivität und/oder Wertschöpfung geschehen. Deshalb geht die Task Force davon aus, dass auch die Maßnahmen der anderen BEPS-*Actions* zu einer weitgehenden Beseitigung der Steuerverkürzung und Gewinnverlagerung in der Digital Economy führen werden.<sup>52)</sup>

Die Einführung einer digitalen Präsenz, einer Quellensteuer oder einer *Equalization Levy* zur Bekämpfung der Steuervermeidung in der *Digital Economy* wird jedoch von der Task Force derzeit nicht empfohlen. Die Task Force verlässt sich vorerst darauf, dass die Maßnahmen der BEPS-*Actions* 2 bis 15 auch im Bereich der *Digital Economy* maßgebliche Auswirkungen zeigen werden. Die wesentliche digitale Präsenz, die Quel-

<sup>44)</sup> OECD, Final Report, Rz 310 ff.

<sup>45)</sup> OECD, Final Report, Rz 322 ff und Anhang C.

<sup>46)</sup> OECD, Final Report, Rz 335 ff und Anhang D.

<sup>47)</sup> OECD, Final Report, Rz 351.

<sup>48)</sup> OECD, Final Report, Rz 349.

<sup>49)</sup> So auch *Fehling*, IStR 2015, 797 (800 f).

<sup>50)</sup> Diese Änderung wurde bereits im Betriebsstättenbericht vom Oktober 2012 vorgeschlagen; vgl. OECD, OECD Model Tax Convention: Revised Proposals concerning the interpretation and application of Article 5 [Permanent Establishment], 19 October 2013 to 31 January 2013, Rz 73.

<sup>51)</sup> Siehe dazu zB *Bendlinger*, Die Betriebsstätte<sup>3</sup> (in Druck) Kap 8.14.8.7; *Bendlinger*, SWI 2015, 2 (8 f).

<sup>52)</sup> OECD, Final Report, Rz 357 Aufzählungspunkte 1 und 3.

lensteuer oder eine *Equalization Levy* erfordern jedoch umfassende Änderungen von grundlegenden internationalen Besteuerungsprinzipien und weiter gehende Untersuchungen. Insbesondere die fortlaufende Weiterentwicklung von Produkten, Leistungen, Geschäftsmodellen etc in der *Digital Economy* erschwert derzeit eine Einschätzung, ob neue Besteuerungsgrundsätze die durch diesen Wandel entstehenden BEPS-Probleme lösen können.<sup>53)</sup> Um gegen Gewinnverlagerung und Steuerverkürzung in der *Digital Economy* vorzusorgen, könnten einzelne Staaten die besprochenen Optionen jedoch in nationales Recht umsetzen oder bilateral in einzelne DBA aufnehmen. Solche Maßnahmen dürften aber nicht zur Verletzung von abkommensrechtlichen Verpflichtungen führen,<sup>54)</sup> wie etwa einer unilateralen Besteuerung digitaler Betriebsstätten entgegen dem bestehenden Betriebsstättenkonzept.<sup>55)</sup>

Im Bereich der Umsatzsteuer betont die Task Force, dass die vorgeschlagenen Änderungen im B2C-Bereich<sup>56)</sup> umgesetzt werden sollen. Für die Umsetzung in nationales Recht werden „*Implementation Packages*“ zu den internationalen Umsatzsteuerrichtlinien im Anhang des Berichts ausgearbeitet.<sup>57)</sup>

Die Task Force bekennt sich im Anschluss dazu, dass die Arbeiten im Zusammenhang mit der *Digital Economy* noch nicht abgeschlossen sind und weitergeführt werden sollen. Es gilt insbesondere, die weitere technische Entwicklung und die Entwicklung von neuen Geschäftsmodellen und Produkten zu beobachten. Zusätzlich sind die Auswirkungen der Implementierung der Maßnahmen gegen Steuerverkürzung und Gewinnverlagerung aus den Actions 2 bis 15 auf die Digital Economy zu beobachten und einzuschätzen. Noch in diesem Jahr soll ein Mandat mit detaillierten Aufgaben für die weitere Arbeit ausgearbeitet und 2020 ein weiterer Bericht zur Besteuerung der Digital Economy veröffentlicht werden.<sup>58)</sup>

## V. Fazit

Entgegen dem weitaus überwiegenden Teil der anderen BEPS-*Actions* ergeben sich aus BEPS-*Action 1* keine konkreten Empfehlungen für die Änderung von DBA, Verrechnungspreisrichtlinien oder der nationalen Gesetzgebung. Die *Task Force on the Digital Economy* geht vielmehr davon aus, dass die Maßnahmen der BEPS Actions 2 bis 15 auch in der *Digital Economy* zu einer wesentlichen Reduktion der Steuerverkürzung und Gewinnverlagerung führen werden. Die Einordnung von digitalen Geschäftsmodellen in die teilweise seit Jahrzehnten geltenden und auf klassische Industriebetriebe zugeschnittenen Definitionen wird demgemäß auch in Zukunft eine große Herausforderung bleiben. Insbesondere die (ständige) Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs wird wohl aber zu einer vermehrten Begründung von Betriebsstätten führen. Auf Basis der derzeit geltenden Gewinnaufteilungsgrundsätze ist jedoch zu bezweifeln, dass diesen Betriebsstätten auch maßgebliche Gewinne zugerechnet werden können, die den damit einhergehenden Verwaltungsaufwand rechtfertigen. Angesichts der Tatsache, dass es eine abgrenzbare *Digital Economy* nicht (mehr) gibt, ist es jedoch auch zu begrüßen, dass vorerst keine gesonderten Bestimmungen geschaffen werden sollen, die dann zu einer Andersbehandlung von im Grundsatz gleichen Transaktionen führen könnten. Abschließend bleibt zu hoffen, dass Alleingänge, zB im Hinblick auf die Schaffung einer wesentlichen digitalen Präsenz, durch einzelne Staaten und eine damit verbundene Mehrfachbesteuerung und vermehrte Inanspruchnahme von Streitbeilegungsmechanismen die absolute Ausnahme bleiben.

---

<sup>53)</sup> OECD, Final Report, Rz 357 Aufzählungspunkt 4.

<sup>54)</sup> OECD, Final Report, Rz 357 Aufzählungspunkt 5.

<sup>55)</sup> Vgl *Fehling*, IStR 2015, 797 (801).

<sup>56)</sup> Wechsel zum Bestimmungslandprinzip bei digital erbrachten grenzüberschreitenden Leistungen.

<sup>57)</sup> OECD, Final Report, Rz 357 Aufzählungspunkt 2.

<sup>58)</sup> OECD, Final Report, Rz 358 ff.