

STEHT DAS BETRIEBSSTÄTTEN-KONZEPT VOR DEM AUS?

Möglichkeiten und Grenzen der Besteuerung der „Digital Economy“



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landesobmann der VWT Oberösterreich

1. STEUERLICHE HERAUSFORDERUNGEN DER DIGITALISIERUNG

Die Digitalisierung grenzüberschreitender Geschäfte bringt große Herausforderungen für das internationale Steuerrecht mit sich und verlangt nach neuen Lösungen. So scheitern im Bereich der Digital Economy (DE), sei es im Online-Handel oder bei Werbeleistungen, die von ausländischen IT-Unternehmen angeboten werden, die „traditionellen“ steuerlichen Anknüpfungspunkte. Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt (§ 1 Abs. 2 KStG), Sitz oder Ort der Geschäftsleitung, die unbeschränkte Steuerpflicht auslösen, bzw. Belegenheit, Inlandstätigkeit oder Verwertung, die beschränkte Steuerpflicht zur Folge haben idR **mangels physischer Präsenz** des ausländischen Anbieters im Bestimmungsland seiner Lieferungen oder Leistungen. Das gilt umso mehr im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), die eine Besteuerung von Unternehmensgewinnen außerhalb des Ansässigkeitsstaates des Unternehmens derzeit nur bei **Bestand einer Betriebsstätte** zulassen (Art. 7 OECD-MA). Auch aus anderen Verteilungsnormen (z.B. Art. 12 „Lizenzgebühren“, Art. 13 „Veräußerungsgewinne“, Art. 14 „Selbständiger Arbeit“, Art. 17 „Künstler und Sportler“) kann im Bereich der DE für den Quellenstaat meist nichts gewonnen werden.

Die Staaten der Welt haben sich allerdings infolge der als „GAFA-Strategien“ (GAFA = Google, Apple, Facebook, Amazon) bekannt gewordenen Steuervermeidungstechniken zum Ziel gesetzt, **„Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) zu bekämpfen**. Gleichzeitig fordert die EU-Kommission IT-Konzerne dazu auf, ungerechtfertigt gewährte, Ruling-bedingte, Steuerersparnisse zu refundieren.¹ Auch im **Arbeitsprogramm der Bundesregierung 2017/2018** findet sich – neben der generellen Zielsetzung

Steuerbetrug verstärkt bekämpfen und Steuerumgehung unterbinden zu wollen – die Ansage, dass *„...ausländische Konzerne, insbesondere im Onlinebereich, die erfolgreich in Österreich tätig sind, aber aufgrund ihrer Struktur keine oder geringe Steuern in Österreich zahlen und Wertschöpfung aus Österreich abziehen, ... in Zukunft effizienter besteuert werden [sollen].“*² Der Finanzminister wird darin aufgefordert, bis Ende Juni 2017 ein Maßnahmenpaket vorzulegen. Regierungskrise und vorgezogene Neuwahlen im Herbst 2017 werden nichts daran ändern, dass sich das BMF aufgrund internationaler Vorgaben von G-20, OECD und EU mit dem Thema beschäftigen wird müssen.

2. DIE BETRIEBSSTÄTTE – EIN RELIKT AUS DEM 19. JAHRHUNDERT

2.1. HISTORISCHES ZUM BETRIEBSSTÄTTENBEGRIFF

Betrieblich tätige Steuerausländer sind in Österreich gem. § 98 Abs. 1 Z 3 EStG unter anderem dann beschränkt steuerpflichtig, wenn sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG erzielen, für die im Inland eine Betriebsstätte iSd § 29 BAO unterhalten wird, im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist, im Inland unbewegliches Vermögen vorliegt oder bestimmte in § 98 Abs. 1 Z 3 TS 4 bis 6 EStG genannte Einkünfte (kaufmännische, technische Beratung, Arbeitskräfteüberlassung, Sportler, Artisten, Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen) erzielt werden. DBA-rechtlich darf der Nicht-Ansässigkeitsstaat (=Quellenstaat) Unternehmensgewinne iSd Art. 7 OECD-MA nur dann besteuern, wenn der Unternehmer seine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Ziel und Zweck des Betriebsstättenbegriffs ist es, die Besteuerungsmöglichkeit des Quellenstaates von einer **bestimmten Intensität** geschäftlichen Engagements im jeweiligen Territorium abhängig zu machen.³

In seiner Grundkonzeption ist der Betriebsstättenbegriff als Maßstab einer die Gewinnbesteuerung von Steuerausländern rechtfertigenden wirtschaftlichen Präsenz **mehr als 100 Jahre alt**. Staaten mit föderaler Struktur setzten bereits Ende des 19. Jahrhunderts erste Schritte zur Beseitigung der zunächst innerstaatlichen Doppelbesteuerung. Im Protokoll Nr. 64 der Sitzungsperiode 1869–70 des Preußischen Herrenhauses findet sich z.B. die *Übereinkunft zwischen Preußen und Sachsen wegen Beseitigung der doppelten Besteuerung der beiderseitigen Staats-Angehörigen* vom 16.4.1869, die am 1.1.1871 in Kraft trat.⁴ Die Übereinkunft war bereits zur Ausdehnung auf weitere Staaten im Sinne eines multilateralen DBA gedacht, ebenso wie das DBA zwischen Österreich und Italien vom 6.4.1922.⁵

Diese Übereinkunft war jedoch schon bald überholt, denn bereits am 13.5.1870 beschloss der Norddeutsche Bundestag ein Doppelbesteuerungsgesetz, das am 13.5.1870 in Kraft trat, womit die Übereinkunft zwischen Preußen und Sachsen außer Kraft gesetzt wurde.⁶ Zweck dieses Bundesgesetzes war es, die *Doppelbesteuerung* im Bundesgebiet der seit 1871 das Deutsche Reich formenden Bundesstaaten zu beseitigen, weshalb später der territoriale Anwendungsbereich auch auf Baden, Bayern, Hohenzollern und Württemberg ausgedehnt worden ist. Im § 3 dieses Gesetzes heißt es, dass „...der Grundbesitz und der Betrieb eines Gewerbes, sowie das aus diesen Quellen herrührende Einkommen ... nur von demjenigen Bundesstaate besteuert werden [darf], in welchem der Grundbesitz liegt oder das Gewerbe betrieben wird.“ Dieses Gesetz war jedoch *kein bilaterales Abkommen*, da es auf Bundesebene geschaffen und **nicht zwischen zwei souveränen Staaten** abgeschlossen worden ist. § 5 des Gesetzes aus 1870 stellte klar, dass bei verbleibender Steuerkompetenz der Bundesstaaten Fragen der Doppelbesteuerung im Verhältnis zum Ausland von den einzelnen Bundesstaaten zu klären seien. Auch in der Schweiz gab es ähnliche Maßnahmen, aber auch innerhalb der österreichisch-ungarischen Monarchie wurden Maßnahmen gesetzt, um (innerstaatlich) Doppelbesteuerung zu vermeiden.⁷

Das „**älteste moderne DBA der Welt**“ wurde am 21.6.1899⁸ zwischen dem Königreich Preußen und der K.K. Österreichischen Regierung „zur Beseitigung von Doppelbesteuerung, welche sich aus der Anwendung der für das Königreich Preußen beziehungsweise für die im Reichsrathe vertretenen Königreiche und Länder ergebenden Steuergesetze ergeben könnte...“ abgeschlossen. Gemäß Art 2 dieses Vertrages ist das aus einem Betrieb herrührende Einkommen nur in demjenigen Staate zu den direkten Staatssteuern heranzuziehen, in welchem **eine Betriebsstätte zur Ausübung des Gewerbes** unterhalten wird. Als Betriebsstätten galten gemäß Art 2 Abs 1 Satz 2 dieses Staatsvertrages „...Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Niederlagen⁹, ein Comptoir,¹⁰ Ein- und Verkaufsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen zur Ausübung des stehenden Gewerbes durch den Unternehmer selbst, Geschäftsinhaber, Prokuristen oder andere ständige Vertreter.“ Bayern, Sachsen und Baden folgten dem Beispiel und vereinbarten ähnliche Verträge mit Österreich.^{10a}

Nach dem Vorbild des Abkommens aus 1899 wurden vor dem

Ausbruch des ersten Weltkrieges 1914 von Österreich Abkommen mit *Baden* (RGI 1909/110), *Bayern* (RGI 1903/202 und 1913/243), *Hessen* (1912/104), *Liechtenstein* (RGI 1901/68), *Preußen* (RGI 1900/158), *Sachsen* (RGI 1903/123) und *Württemberg* (1905/154) abgeschlossen. Nach dem ersten Weltkrieg beschäftigten sich vor allem die **Internationale Handelskammer und der Völkerbund** mit notwendigen Maßnahmen gegen die Beseitigung von Doppelbesteuerung. Im Jahr 1928 wurde bei einer Tagung in Genf von Vertretern aus 27 Nationen und einem Gesandten der Internationalen Handelskammer ein erstes Musterabkommen präsentiert.¹¹ Darin widmet sich das Kapitel „*Bilateral Conventions for the Prevention of Double Taxation in the Special Matter of Direct Taxes*“ der bilateralen Aufteilung von Unternehmensgewinnen. Die Betriebsstätte ist darin wie folgt definiert: „*The real centres of management, branches, mining and oilfields, factories, workshops, agencies, warehouses, offices, depots, shall be regarded as permanent establishments. The fact that an undertaking has business dealings with a foreign country through a bonafide agent of independent status (broker, commission agent, etc.) shall not be held to mean that the undertaking in question has a permanent establishment in that country.*“ Im Zuge weiterer Berichte des Fiskalausschusses des Völkerbundes wurde der Betriebsstättenbegriff weiter verfeinert.¹²

Während des zweiten Weltkrieges wurden die Abkommensmuster von Mexico (1946) und London (1946) veröffentlicht.¹³ Nachdem die Vereinten Nationen später an die Stelle des Völkerbundes getreten waren, flossen deren Arbeiten in das UN-Musterabkommen (UN-MA) ein, das ein stärkeres Gewicht auf die Besteuerungsrechte von Entwicklungsländern legt. 1948 wurde von 18 europäischen Staaten die „Organisation for European Cooperation“ (OEEC) gegründet, deren Zweck es war, die Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedsstaaten beim Wiederaufbau Europas zu forcieren. Auf Drängen der Internationalen Handelskammer wurde 1956 schließlich eine Steueraussschuss gegründet, mit dem Ziel ein Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung zu erarbeiten.¹⁴ Innerhalb des Steueraussschusses beschäftigten sich insgesamt 15 „Working Parties“ (WP) mit einzelnen Fragen eines solchen DBA-Musters. WP 1 widmete sich dabei der Besteuerung von Betriebsstätten. Bis zum Jahr 1961 präsentierte dieser Ausschuss vier Berichte, die sich mit der bilateralen Aufteilung von Besteuerungsrechten beschäftigten.

Die 1961 gegründete OECD, als nicht nur auf Europa ausgerichtete Nachfolgeorganisation der OEEC, veröffentlichte schließlich im Februar 1963 ein Musterabkommen als Empfehlung der OECD an seine Mitgliedstaaten, diese Vertragsschablone ihren DBA-Verhandlungen zugrunde zu legen. Spätere Versionen stammen aus 1977, 1992 und 1997. In der Folge wurden OECD-MA und der Kommentar dazu (OECD-MK) in einem dreijährigen Rhythmus überarbeitet, und zwar in den Jahren 2000, 2003, 2005, 2008 und 2010. Die aktuelle Fassung stammt aus 2014.¹⁵ Der darin enthaltene Betriebsstättenbegriff (Art. 5 OECD-MA) unterscheidet sich nur marginal von der Fassung des Jahres 1963.¹⁶ Die nächste Version von OECD-MA und OECD-MK wird noch in diesem Jahr erwartet und wird die DBA-rechtlich relevanten Er-

kenntnisse aus dem BEPS-Projekt und die seit 2010 von der OECD veröffentlichten Berichte zu DBA-rechtlichen Fragen enthalten.

2.2. DIE BETRIEBSSTÄTTE IM OECD-MUSTERABKOMMEN

Die folgende Tabelle stellt den Betriebsstättenbegriff idF des ersten OECD-MA aus dem Jahr 1963 jenem gegenüber, der sich in der Fassung aus 2014 findet. Daraus ist zu erkennen, dass sich der Wortlaut der Betriebsstätten begründenden Tatbeständen seit der erstmaligen Veröffentlichung eines OECD-MA, also vor mehr als 50 Jahren, (faktisch) nicht verändert hat. Eine Anpassung des Begriffs an die sich verändernden Formen internationaler Geschäftstätigkeit wurde allerdings durch regelmäßige Updates des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA vorgenommen, deren Abschluss sich (vorläufig) durch die zu erwartenden BEPS-bedingten Änderungen im Update 2017 von OECD-MA und OECD-MK finden werden und bereits im multilateralen Abkommen der OECD¹⁷ ihren Niederschlag gefunden haben.

3. BEPS ACTION 1 ZUR DIGITAL ECONOMY

Die rasante Entwicklung der digitalen Wirtschaft hat den Ruf nach einer Anpassung nationaler und internationaler Besteuerungsprinzipien lauter werden lassen. Die OECD hat sich bereits 1998 anlässlich der **Ottawa Ministerial Conference on Electronic Commerce** mit Fragen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft beschäftigt.¹⁸ Die Konferenz kam zu dem Ergebnis, dass die damals bestehenden Besteuerungsgrundsätze iSv **Neutralität, Effizienz, Bestimmtheit, Einfachheit, Wirksamkeit, Fairness, Effektivität (vorerst) beibehalten** werden sollten. Auch BEPS Action 1¹⁹ plädiert in Zusammenhang mit der Erfassung der DE für einen geringstmöglichen Eingriff in bestehende Regeln. Nach den Ausführungen in BEPS Action 1 ist die DE das Ergebnis eines Veränderungsprozesses in der Informations- und Kommunikationstechnologie, die den traditionellen Handel ersetzen würde. Es sei jedoch schwierig, wenn nicht unmöglich für steuerliche Zwecke die DE von der übrigen Wirtschaft zu trennen („...to ring-

Art. 5 idF OECD-MA 1963	OECD-MA idF OECD-MA 2014
<u>Art. 5 Abs. 1 OECD-MA</u> „...in which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.“	<u>Art. 5 Abs. 1 OECD-MA</u> „...through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.“
<u>Art. 5 Abs. 2 OECD-MA</u> „The term permanent establishment shall include especially...“ a) a place of management... f) ...a mine, quarry, or other place of extraction of natural resources... g) ...a building site or construction or assembly project which exists for more than twelve months	<u>Art. 5 Abs. 2 OECD-MA</u> The term permanent establishment includes especially a) a place of management... f) ...a mine, quarry or other place of extraction of natural resources...
	<u>Art. 5 Abs. 3 OECD-MA</u> A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.
<u>Art. 5 Abs. 3 OECD-MA</u> The term „permanent establishment“ shall not be deemed to include... a) the use of facilities... e) ...the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of advertising, for the supply of information, for scientific research, or for similar activities which have a preparatory or auxiliary character, for the enterprise	<u>Abs. 4 OECD-MA</u> 1977: Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term „permanent establishment“ shall not be deemed to include... a) the use of facilities... e) ...the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character f) the maintenance of a fixed place of business solely for the combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character
<u>Art. 5 Abs. 4 OECD-MA</u> A person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State – other than an agent of an independent status to whom paragraph 5 applies – shall be deemed to be a permanent establishment in the first mentioned State if he has, and habitually exercises in that State, an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, unless his activities are limited to the purchase of goods or merchandise for the enterprise.	<u>Art. 5 Abs. 5 OECD-MA</u> Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 where a person – other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies – is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment.
<u>Art. 5 Abs. 5 OECD-MA</u> An enterprise of a Contracting State shall not be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State merely because it carries on business in that other State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, where such persons are acting in the ordinary course of their business.	<u>Art. 5 Abs. 6 OECD-MA</u> An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status provides that such persons are acting in the ordinary course of their business.
<u>Art. 5 Abs. 6 OECD-MA</u> An enterprise of a Contracting State shall not be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State merely because it carries on business in that other State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, where such persons are acting in the ordinary course of their business.	<u>Art. 5 Abs. 7 OECD-MA</u> The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

fence the digital economy from the rest of the economy for tax purposes“). Denn die DE sei zunehmend **die Wirtschaft an sich**. Die DE würde zwar keine speziellen Möglichkeiten der Gewinnverlagerung (=BEPS) eröffnen, einzelne Aspekte der DE würden jedoch die Risiken der Gewinnverlagerung und Steuerumgehung verschärfen.²⁰

BEPS Action 1 hat **drei steuerliche Erfassungsmöglichkeiten** der DE untersucht: Die Anknüpfung an einen **fiktiven Betriebsstättenbestand** durch signifikante **digitale Präsenz** („nexus approach“), eine **Quellenbesteuerung** oder die **Ausweitung von Verbrauchssteuern** in Form von **Ausgleichssteuern** („equalisation levy“). Die drei Alternativen werden in der Folge dargestellt.

4. BESTEUERUNG OHNE PHYSISCHE PRÄSENZ

4.1. NEXUS AUFGRUND „SIGNIFIKANTER WIRTSCHAFTLICHER PRÄSENZ

Die Aufweichung des Betriebsstättenbegriffs iSd Vorschläge in BEPS Action 7²¹ ändert nichts daran, dass die auf digitale Wege zustande gekommenen Geschäfte im Bestimmungsland (Quellenstaat) nur dann besteuert werden können, wenn das ausländische Unternehmen dort präsent ist (z.B. durch ein Auslieferungslager) bzw. durch Personen, die zu dem Unternehmen in einem Abhängigkeitsverhältnis stehen oder Handlungen gesetzt werden (z.B. durch einen abhängigen Vertreter). Viele Geschäftsmodelle bedürfen allerdings keiner solchen Präsenz, sodass das Betriebsstättenkonzept keine Besteuerungsmöglichkeit bietet. Deshalb schlägt die OECD in BEPS Action 1 vor, eine steuerliche Präsenz zu fingieren, wenn ein ausländisches, nicht ansässiges Unternehmen Merkmale erfüllt, die auf eine zweckgerichtete und nachhaltige Teilnahme am Wirtschaftsleben eines Staates schließen lassen („nexus based on the concept of significant economic presence“).²² BEPS Action 1 nennt die folgenden Faktoren bzw. deren Kombination als Maßstab für das eine Besteuerung rechtfertigende Ausmaß der **Teilnahme eines Unternehmens am Wirtschaftsleben eines Staates**:

- Der im jeweiligen Staat generierte Umsatz („revenue based factor“)²³.
- Digitale Faktoren („digital factors“)²⁴, wie die Nutzung eines lokalen Domainnamens, das Bestehen einer lokalen, auf die Bedürfnisse des jeweiligen Marktes abgestimmten Plattform oder lokale Zahlungsmöglichkeiten.
- Auf den Nutzer abgestimmte Faktoren („user based factors“)²⁵, wie z.B. die Zahl der monatlichen Nutzer („monthly active users“), die Anzahl der auf einer digitalen Plattform abgeschlossenen Verträge („online conclusion of contracts“) und der Umfang der von dem ausländischen Unternehmen über eine digitale Plattform gesammelten Daten („data collected“).

Will man diesem „nexus based approach“ folgen, stellt sich als weitere Frage, **welche Gewinne** dieser durch signifikante wirtschaftliche Präsenz fingierten Betriebsstätte **zugeordnet** werden können.²⁶ Nachdem digitale Geschäfte durch fehlende Personalfunktionen und Wirtschaftsgüter gekennzeichnet sind, kann aus dem derzeitigen Ansatz der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung

nach dem „authorized OECD-approach“, der auf „significant people functions“ abstellt, wohl nichts gewonnen werden.²⁷ In Erwägung gezogen werden deshalb Gewinnaufteilungsmethoden („fractional apportionment“)²⁸ oder Gewinnschätzungen aufgrund von Erfahrungswerten („modified deemed profit method“).²⁹

4.2. QUELLENSTEUERN AUF ONLINE-GESCHÄFTE

Soll eine Besteuerung anhand der im „Nexus Approach“ vorgeschlagenen, jedoch wenig mess- und objektivierbarer Kriterien vermieden werden, könnte eine **Abzugssteuer** den gewünschten Erfolg bringen.³⁰ Entweder als eine diesen ergänzende Option oder als Quellensteuer mit Abgeltungswirkung. Dieses Konzept setzt allerdings voraus, dass die davon betroffenen Einkünfte genau definiert werden. Während im B-2-B-Bereich ein verpflichtender Steuereinbehalt auf Zahlungen für im Internet getätigte Geschäftsabschlüsse durchsetzbar erscheint, ist dieser im B-2-C-Bereich nur schwer realisierbar.³¹ Deshalb schlägt BEPS Action 1 vor, die „intermediaries processing the payment“, also Banken und Kreditkartengesellschaft zum Steuereinbehalt zu verpflichten, was aber wiederum voraussetzt, dass diese „Intermediaries“ wissen, von welchen Zahlungen der Steuereinbehalt vorzunehmen ist. Nach Ansicht der OECD in BEPS Action 1 könnte dem begegnet werden, in dem ausländische Anbieter von Online-Produkten zu einer steuerlichen Registrierung und Einrichtung eines Bankkontos verpflichtet werden, auf das die steuerabzugspflichtigen Zahlungen zu überweisen sind.³² Zu bedenken ist aber auch, dass der Einbehalt von Quellensteuern auf die an ausländische Online-Anbieter geleisteten Zahlungen, internationalen Handelsabkommen (GATT), dem Gemeinschaftsrecht, vor allem aber dem DBA-Recht widersprechen kann.³³

4.3. AUSGLEICHSABGABE

Um eine Gleichbehandlung inländischer Anbieter, die in ihrem Marktgebiet der Unternehmensbesteuerung unterliegen, mit ausländischen Anbietern, deren Gewinne idR dort nicht besteuert werden können, herzustellen, wird in BEPS Action 1 die Einführung einer Ausgleichsabgabe („equalisation levy“) vorgeschlagen (vergleichbar der in vielen Staaten für Prämienzahlungen an ausländische Gesellschaften vorgesehenen Versicherungssteuer, oder einer Werbeabgabe).³⁴ Letztlich können solche Abgaben eine ertragsabhängige Besteuerung jedoch nur ergänzen. Im Übrigen müssen auch solche indirekten Steuern einer gemeinschafts- und wettbewerbsrechtlichen Prüfung standhalten. Da es sich bei einer „equalisation levy“ idR um keine „Steuer vom Einkommen (oder Vermögen)“ handelt, finden DBA auf eine solche Ausgleichsabgabe keine Anwendung.

4.4. „THE VOTE OF THE OECD-JURY!

Der 285-seitige Bericht zu den „Tax Challenges of the Digital Economy“, **kommt zu keinem Ergebnis**. Die analysierten drei Optionen werden (derzeit) nicht empfohlen. Die OECD geht in BEPS Action 1 vielmehr davon aus, dass die durch die DE möglichen unerwünschten Gewinnverlagerungen durch die Umsetzung des BEPS-Aktionsplanes gelöst werden können.³⁵ So z.B. durch die in BEPS Action 7 vorgesehene Einschränkung der **Ausnahme-**

tatbestände für Hilfsbetriebsstätten (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA), wonach künftig auch das Warenlager eines Online-Händlers zur Betriebsstätte werden kann, die dazu vorgeschlagene „**Anti-Fragmentierungsregel**“ oder die Aufweichung des Tatbestandes der **Vertreterbetriebsstätte** (Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA).³⁶ Auch die in den BEPS Actions 8 bis 10 vorgesehenen Anpassungen der **OECD-Verrechnungspreisrichtlinien**, die vorgenommenen Klarstellungen betreffend die Gewinnzuordnung im Bereich immaterieller Wirtschaftsgüter, sowie der „**Mindeststandard**“ zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch in Form eines „Principal Purpose Test“ und die Vorschläge im nationalen Steuerrecht **Zinsabzugsverbote** zu schaffen bzw. eine **Hinzurechnungsbesteuerung** vorzusehen, seien geeignet, der DE immanente BEPS-Risiken zu begegnen und **staatenloses Einkommen** zu verhindern. Es wird den Staaten jedoch freigestellt, unter Beachtung der von ihnen übernommenen DBA-rechtlichen Verpflichtungen die BEPS-Action 1-Vorschläge zu übernehmen. So heißt es darin: *„Countries could, however, introduce any of these three options in their domestic laws as additional safeguards against BEPS, provided they respect existing treaty obligations, or in their bilateral tax treaties“*.³⁷

4.5. NATIONALE ALLEINGÄNGE KONTERKARIEREN DAS BEPS-Projekt

Auf Grundlage dieser „Ermächtigung“ haben einzelne Staaten bereits Maßnahmen gesetzt, um die von Steuerausländern im Bereich der DE erwirtschafteten Gewinne im Bestimmungsland besteuern zu können. So z.B. Australien („*Diverted Profits Tax*“), Großbritannien („*Diverted Profits Tax*“)³⁸, Indien („*Equalisation Levy*“), Italien, Israel, Malaysia und die Türkei.³⁹ Der französische Versuch, umgeleitete Gewinne und vermiedene Betriebsstätten zu besteuern, ist vor dem französischen Conseil Constitutionnel gescheitert.⁴⁰ Um mit DBA-Recht nicht in Konflikt zu kommen haben die Staaten versucht, diese Abgaben so zu konzipieren, dass sie Steuern vom Einkommen (oder Vermögen) nicht vergleichbar sind, und die diesen Steuern unterliegenden Anbieter digitaler Leistungen somit keinen DBA-Schutz genießen.

Wie einzelne Staaten dabei vorgehen, Geschäfte im Bereich der DE zu besteuern, sei anhand der von **Italien** mit dem Budgetbegleitgesetz 2016⁴¹ geschaffenen „virtuellen Betriebsstätte“ dargestellt, die es ermöglichen soll, ausländische Anbieter von **Internet-Spielen und Wetten** zu erfassen. Die neue gesetzliche Regelung sieht vor, dass dann, wenn eine oder mehrere in Italien ansässige Personen, im gleichen Vertriebsnetz aktiv sind und

- a) im Namen eines nicht ansässigen Unternehmens oder auf Grundlage von Verträgen mit dritten zwischengeschalteten Unternehmen, die für einen „Gaming Manager“ typischen Aktivitäten durchführen, wie das Vereinnahmen von Wettgebühren und die Auszahlung von Gewinnen, auch wenn das auf elektronischer Weise erfolgt und
- a) die notwendige technische Ausrüstung dem Nutzer zur Verfügung gestellt wird und
- b) die Umsätze zwischen dem in Italien ansässigen „Gaming Manager“ und dem nicht ansässigen Unternehmen EUR 500.000 in einem 6-Monatszeitraum übersteigen,

die italienische Finanzverwaltung nach entsprechender Information durch Finanzintermediäre (Banken, Kreditkartenorganisationen) oder die Finanzpolizei eine **italienische Betriebsstätte des ausländischen Spiel- oder Wettanbieters fingieren** kann. Die Steuer wird erhoben, indem der inländische Schuldner der an den ausländischen Anbieter bezahlten Vergütung bzw. der Finanzintermediär zum Einbehalt einer 25%igen Quellensteuer verpflichtet wird. Die italienische Regelung dürfte jedoch aufgrund der unterschiedlichen Behandlung in- und ausländischer Anbieter weder mit Gemeinschaftsrecht noch mit den italienischen DBA vereinbar.

5. WAS WIRD DIE ZUKUNFT BRINGEN?

Nachdem sich die OECD in BEPS Action 1 zu keinem Ergebnis durchringen konnte, wurde ein weiterer Bericht im Jahr 2020 in Aussicht gestellt, wobei bis zum G-20-Gipfel bzw. der Tagung des IWF im Jahr 2018 einen Vorbericht präsentiert werden soll. Bis dahin will die OECD beobachten, wie die Staaten auf die Herausforderungen durch die digitale Wirtschaft reagiert haben, wie sich dieser Bereich entwickelt und inwieweit die im BEPS-Maßnahmenkatalog vorgeschlagenen Handlungsempfehlungen gegriffen haben. Die von einzelnen Staaten bereits gesetzten Maßnahmen, Gewinne aus der DE nach nationalem Gutdünken zu besteuern, haben eine internationale Schiefelage zur Folge, die gerade durch das BEPS-Projekt verhindert werden sollte. Mangels international nicht akkordierter Vorgangsweise wird DBA-Recht umschifft, indem die Sondersteuern auf digitale Geschäfte so gestaltet werden, dass sie möglichst einer „Steuer vom Einkommen“ nicht vergleichbar sind und ausländische Unternehmen damit keinen DBA-Schutz genießen.

Österreich ist gut beraten, bei ihren Überlegungen zur Besteuerung der DE behutsam vorzugehen. Die in „*Plan A – Das Programm für Wohlstand, Sicherheit & gute Laune*“ von Bundeskanzler Kern angekündigte Strafsteuer von mehr als 25% für verschobene Gewinne nach britischem und australischem Vorbild sind jedenfalls keine Lösung. Nicht zuletzt deshalb, weil gute Gründe dafür sprechen, dass eine solche Steuer sehr wohl als eine der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer vergleichbare Abgabe vom sachlichen Anwendungsbereich eines DBA erfasst ist und deshalb im Verhältnis zu den österreichischen DBA-Vertragsstaaten, nicht durchsetzbar wäre.⁴²

Sollen Gewinne aus digital erbrachten Leistungen (Online-Handels mit materiellen oder immateriellen Wirtschaftsgütern, Spiel- oder Wettmöglichkeiten auf online-Plattformen, Werbeleistungen von Suchmaschinen-Anbietern) **auch außerhalb des Ansässigkeitsstaates** des leistenden Unternehmens besteuert werden, bedarf das einer **international abgestimmten Vorgangsweise**. Nationale Alleingänge stoßen auf gemeinschaftsrechtliche, vor allen aber auch auf DBA-rechtliche Grenzen. Ohne eine völlige Neukonzeption des für die Aufteilung des Besteuerungsrechts an Unternehmensgewinnen relevanten Betriebsstättenbegriffs wird es **ohne völkerrechtswidrigem „Treaty Override“ nicht möglich** sein, Gewinne der DE zu besteuern, solange der ausländische Unternehmer im Inland nicht physisch vertreten

ist. Aber selbst wenn man auf das Tatbestandsmerkmal des Tätigwerdens verzichtet und eine „significant digital presence“ für eine Besteuerungsmöglichkeit des Quellenstaates als ausreichend ansieht, stellt sich die Frage der sachgerechten Gewinnaufteilung zwischen den beteiligten Staaten, die nur anhand einer systematischen Wertschöpfungsanalyse vorgenommen werden kann. Wird das für die Betriebsstätten-Gewinnaufteilung von der OECD postulierte Dogma der „significant peoples functions“ weiter verfolgt, wird sich im Bereich der DE in vielen Fällen für den Quellenstaat ein nur marginales Steueraufkommen ergeben.

Das BEPS-Projekt, bzw. das auf Grundlage von BEPS Action 13 entwickelte Multilaterale Abkommen, das (theoretisch) eine rasche und flächendeckende Änderung des DBA-Rechts bewirken könnte, wären die geeigneten Werkzeuge dafür, den verstaubten Betriebsstättenbegriff an die Formen des Welthandels im 21. Jahrhundert anzupassen. ■

- 1 *Kofler/Mayr/Schlager*, Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, RdW-Spezial, Heft 5b/2017, 360 (369).
- 2 Für Österreich, Arbeitsprogramm der Bundesregierung 2017/2018, Pkt. 1.2.
- 3 BFH 21.4.1999, I R 99/97, BStBl II 1999, 694.
- 4 Abgedruckt in IStR 24/2006, III.
- 5 *Kippenberg*, Ältestes DBA: Das DBA Preußen-Sachsen v. 1869, IStR 24/2006, II.
- 6 IStR 24/1997, III.
- 7 Gesetz v. 28.7.1871 (RGBl 1871/89), Gesetz v. 11.4.1873 (RGBl 1873/54).
- 8 Staatsvertrag vom 21. Juni 1899 RGBl 1900/118 abgedruckt in IStR 24/1997, II ff.
- 9 „Niederlagen“ sind Zwischenlager zur zeitlich befristeten Speicherung und Einlagerung von Materialien und Rohstoffen.
- 10 Ein „Kontor“ oder „Contor“ (aus dem Französischen: comptor = Zählstisch) war im Mittelalter eine Niederlassung von hansischen Kaufleuten im Ausland und ist eine veraltete Bezeichnung für ein Büro oder Zweigniederlassungen von Banken.
- 10a *Ritter*, Die deutsche Vertragspolitik zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, BB 1991, 353.
- 11 *League of Nations*, Double Taxation and Tax Evasion, Report presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion, C. 562.M.178, Geneva, October 1928.
- 12 Z.B. League of Nations, Fiscal Committee, Report to the Council of the Fourth Session of the Committee, Geneva, June 15 to 26, 1933, C.399.M.204, 1933 II A, Protocol Z 2 lit c; Fifth Session C.252. M. 124., 1935.II.A., Protocol Z 2 lit c.
- 13 *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2016), 21.
- 14 *Warter*, Die rechtsgeschichtliche Entwicklung der Doppelbesteuerungsabkommen, JLR 2014/2, Vol 1:2, 126.
- 15 *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, as it read on 15 July 2014.
- 16 Eine Darstellung der verschiedenen Fassungen des Betriebsstättenbegriffs in den einzelnen Versionen des OECD-MA findet sich in: *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital, Full Version as it read on 15 July 2014, MTC, M-17 f.
- 17 *OECD*, Multilateral Instrument, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 24 November 2016; *Jirousek*, Das MLI – eine Revolution im Internationalen Steuerrecht?, ÖStZ 2017, 217 (217).
- 18 *OECD*, Report by the Committee on Fiscal Affairs, A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce (1998)
- 19 *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report (idF als „BEPS Action 1“ zitiert).
- 20 BEPS Action 1, Executive Summary, 11.
- 21 *Bendlinger*, Änderung des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs durch das Multilaterale Abkommen der OECD, RdW-Spezial 359 (359)
- 22 BEPS Action 1, Rz 277 ff.
- 23 BEPS Action 1, Rz 278 ff.
- 24 BEPS Action 1, Rz 279 ff.
- 25 BEPS Action 1, Rz 280 ff.
- 26 BEPS Action 1, Rz 284.
- 27 BEPS Action 1, Rz 285 f.
- 28 BEPS Action 1, Rz 287 f.
- 29 BEPS Action 1, Rz 289 f.
- 30 BEPS Action 1, Rz 292 ff.
- 31 BEPS Action 1, Rz 296.
- 32 BEPS Action 1, Rz 297.
- 33 BEPS Action 1, Rz 298.
- 34 BEPS Action 1, Rz 302 ff.
- 35 BEPS Action 1, Executive Summary, 11 f.
- 36 *Bendlinger*, Übernahme des BEPS-Betriebsstättenbegriffs in die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 2017, 9 (10).
- 37 BEPS Action 1, Executive Summary, 13.
- 38 Bei der „Diverted Profits Tax“ handelt es sich um eine – aus britischer Sicht – eigenständige Steuer, die auf gezielt vermiedene Betriebsstätten erhoben wird. *Oppel*, Die neue diverted profits tax in Großbritannien – Unilaterale Alternative zu BEPS oder wahlkampfbedingter Schnellschuss?, IStR 2015, 333 (333); *Kofler/Mayr/Schlager*, Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, RdW Spezial 2017, 369 (373)
- 39 *Wagh*, The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy, BIT 2016, 538 (538).
- 40 Conseil Constitutionnel 29.12.2016, Décision No 2016-744 DC.
- 41 Budget Law No. 208 v. 28.12.2015.
- 42 *Kofler/Mayr/Schlager*, RdW Spezial 2017, 370 (387).