

Stefan Bendlinger^{*)}

(Un-)Sinn der digitalen Betriebsstätte: Richtlinienpaket der EU zur Besteuerung der Digital Economy

(NON)SENSE OF THE DIGITAL PERMANENT ESTABLISHMENT: PACKAGE OF EU DIRECTIVES ON TAXATION OF THE DIGITAL ECONOMY

On March 21st, 2018, the European Commission proposed two guidelines, a recommendation and a communication to the European Parliament and the Council to ensure that digital business activities are taxed in a fair and growth-friendly way in the EU. The objective was to provide for a permanent and long-lasting concept in order to avoid uncoordinated unilateral solutions creating a legal minefield and tax uncertainty for cross-border business activities. The first proposal of a council directive aims to introduce a new PE concept of *“significant digital presence”*, which is the Commission’s preferred long-term solution. The second proposal of a directive responds to calls from member states for an interim solution covering the main digital activities currently escaping from tax altogether within the EU. Stefan *Bendlinger* analyzes the two guidelines and takes a critical look at the proposed concepts on taxation of the digital economy.

I. Das Richtlinienpaket

Im März 2018 fanden sowohl die Arbeiten der OECD als auch die Bemühungen der EU-Kommission zur Besteuerung der *„Digital Economy“* (DE) ihren vorläufigen Höhepunkt. Am 16. 3. 2018 präsentierte die vom OECD-Steuerausschuss eingerichtete *„Task Force on Digital Economy“* (TFDE) im Gefolge von BEPS-Aktionspunkt 1¹⁾ ihren Zwischenbericht²⁾ zu den steuerlichen Herausforderungen der DE. Darin wird eine an der Wertschöpfung orientierte Kategorisierung digitaler bzw. digitalisierter Geschäftsmodelle vorgenommen, und es werden die Unterschiede zu traditionellen Geschäftsmodellen herausgearbeitet. Zu einer Schlussfolgerung oder Empfehlung kommt es jedoch nicht.

Wenige Tage später, am 21. 3. 2018, hat die Europäische Kommission (EU-Kommission) dem Rat und dem Europäischem Parlament *zwei Richtlinienvorschläge, eine Empfehlung und eine Mitteilung* präsentiert, die eine Besteuerung digitaler Geschäftstätigkeiten innerhalb der EU sicherstellen sollen. Der erste Vorschlag einer Richtlinie (SDP-RL)³⁾ zielt darauf ab, Unternehmensgewinne allein aufgrund einer *signifikanten digitalen Präsenz* (SDP) zu besteuern, ohne dass es einer für die Begründung einer Betriebsstätte (BS) notwendigen physischen Präsenz des Unternehmens bedarf. Gewinne sollen dort besteuert werden, wo über digitale Schnittstellen zwischen Unternehmen und Nutzern wesentliche Interaktionen stattfinden. Die internationale Gewinnaufteilung soll nicht auf der Grundlage unternehmerischer Tätigkeit im Quellenstaat bemessen werden, sondern anhand der von den Nutzern zur Gewinnerzielung geleisteten *Wertschöpfungsbeiträge*, die sich auf verschiedene Staaten verteilen können. Das Konzept der *„digitalen“* (bzw. *„virtuellen“*) BS ist die von der EU-Kommission bevorzugte *langfristige Lösung*. Die darauf aufbauende *Empfehlung der EU-Kommission*⁴⁾ enthält einen Vorschlag zur *Anpassung der DBA mit*

^{*)} Prof. Dr. Stefan *Bendlinger* ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

¹⁾ *OECD/G20*, Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report (BEPS Action 1).

²⁾ *OECD*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 – Inclusive Framework on BEPS (16. 3. 2018).

³⁾ *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz vom 21. 3. 2018, COM(2018) 157 final.

⁴⁾ *Europäische Kommission*, Empfehlung der Kommission vom 21. 3. 2018 bezüglich der Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, C(2018) 1650 final.

Mitgliedstaaten und Drittländern, um auch in Drittstaaten ansässige Unternehmen der DE erfassen zu können.

Der zweite – als *Zwischenlösung* gedachte – Richtlinienvorschlag zur Einführung einer Digitalsteuer (DS-RL)⁵⁾ folgt dem Ruf mehrerer EU-Mitgliedstaaten nach einer Ausgleichssteuer („*equalization levy*“) für bestimmte digitale Geschäfte, bei denen dem *Nutzer* eine besonders wichtige Rolle an der Gewinnerzielung beizumessen ist und die innerhalb der EU bislang keiner Besteuerung unterlagen. Im Fokus stehen jene Aktivitäten, bei denen die Lücke zwischen der in einem Staat erwirtschafteten Wertschöpfung und den Besteuerungsmöglichkeiten besonders groß ist. Durch die Ausgleichssteuer wird innerhalb der EU ein (eigentlich vernachlässigbares) Steuermehraufkommen von 5 Mrd Euro erwartet.⁶⁾ Einigen sich die Mitgliedstaaten auf den Ansatz einer digitalen BS, soll die Ausgleichssteuer wieder abgeschafft werden.

Die von der EU präsentierten Vorschläge – mit deutlicher Präferenz für die digitale BS – sollen eine faire Besteuerung von Online-Geschäften dauerhaft und langfristig sicherstellen, die von den Staats- und Regierungschefs der EU im Oktober 2017⁷⁾ und vom Rat „Wirtschaft und Finanzen“ im Dezember 2017⁸⁾ nachdrücklich gefordert worden ist. Den durch BEPS-Aktionspunkt 1 motivierten *Alleingängen* und dem für den Binnenmarkt schädlichen Flickwerk nationaler Maßnahmen soll Einhalt geboten werden. Die DE soll fair, aber auch nicht doppelt besteuert werden.⁹⁾ Wenngleich die EU einer globalen Lösung den Vorzug geben würde, würde diese durch deutlich langsamere Fortschritte auf OECD-Ebene auf die lange Bank geschoben. Dass der Einigungsprozess auf OECD-Ebene schwierig ist, ergibt sich allein dadurch, dass sich das für die Ausarbeitung der Maßnahmen zuständige „*Inclusive Framework on BEPS*“ mit Stand Mai 2018 aus 116 Staaten zusammensetzt. Die EU will aber nicht länger warten und auch als „*first adopter of digital tax solutions*“ eine globale Lösung maßgeblich beeinflussen.¹⁰⁾

So heißt es in der „*Presidency Issues Note*“ zum informellen ECOFIN am 27./28. 4. 2018 in Sofia:¹¹⁾ „*The timely implementation of coherent changes to the Member States' tax rules would make the EU a global leader in the implementation of new and modern taxation standards corresponding to the dynamic business and technologic development and globalization while providing the necessary incentives for investment and growth.*“

II. Unternehmensbesteuerung aufgrund signifikanter digitaler Präsenz

1. Die virtuelle Betriebsstätte

Das für die internationale Gewinnaufteilung relevante „*Betriebsstättenprinzip*“ ist mehr als 100 Jahre alt.¹²⁾ Sinn und Zweck des Begriffs der BS war und ist es, die Besteuerungsmöglichkeit des Quellenstaates von einer bestimmten *Intensität der geschäftlichen Beziehungen* zum jeweiligen Territorium abhängig zu machen, die dann als aus-

⁵⁾ *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen vom 21. 3. 2018, COM(2018) 148 final.

⁶⁾ *Europäische Kommission*, Fact Sheet, Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market (21. 3. 2018).

⁷⁾ Schlussfolgerung des Europarates vom 19. 10. 2017, Pkt II „Digitales Europa“.

⁸⁾ Schlussfolgerung des Rates „Wirtschaft und Finanzen“ vom 5. 12. 2017 zu den mit der Digitalwirtschaft verbundenen Herausforderungen für die direkte Besteuerung, FISC 346 ECOFIN 1092.

⁹⁾ *Europäische Kommission*, Pressemitteilung: Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Kommission schlägt neue Maßnahmen vor, damit alle Unternehmen in der EU faire Steuern zahlen (21. 3. 2018).

¹⁰⁾ *Europäische Kommission*, Fact Sheet.

¹¹⁾ Informal Meeting of Economic and Financial Affairs Ministers, 27./28. 4. 2018, Presidency Issues Note, Working Session III: A renewed approach for corporate taxation in the Single Market and tax challenges of the digitalization of the economy.

¹²⁾ *Bendlinger*, Highlights und Probleme des deutsch-österreichischen DBA, IStR 2018, 85 (85).

reichend angesehen wird, wenn sich die Tätigkeit des Unternehmens dort in *örtlicher, zeitlicher und tatsächlicher Hinsicht verwurzelt* hat.¹³⁾ „Ziegel und Mörtel“ („brick and mortar“) waren Voraussetzung, um außerhalb des Ansässigkeitsstaates besteuert werden zu können. Gewinne sollten dort besteuert werden, wo Werte geschaffen und Gewinne durch physische Tätigkeit erwirtschaftet worden sind. Diese Besteuerungssystematik sollte eine zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat ausgewogene, wertschöpfungsgerechte Besteuerung sicherstellen. Die Art und Weise der Gewinnerzielung hat sich jedoch verändert, während die Besteuerungsgrundsätze gleichgeblieben sind. Die DE erzielt ihre Gewinne aus einer Kombination von Algorithmen, Plattfortmtechnologien, Softwarelösungen, Vertriebsfunktionen, Know-how und *Nutzerdaten*. So trägt zB der Nutzer zum Gewinn des Betreibers eines sozialen Netzwerkes dadurch bei, dass er seine persönlichen Daten, Vorlieben und Interessen auf der Plattform mit anderen teilt. Nach traditionellen Besteuerungskonzepten spielt jedoch der Beitrag des Nutzers einer digitalen Plattform für die Zuordnung von Besteuerungsrechten keine Rolle. DBA-rechtlich erfordert ein steuerlicher Zugriff nach wie vor physische Präsenz. Deshalb werden die Gewinne des Betreibers der Online-Plattform auch nicht in dem Staat besteuert, in dem die Online-Werbung am Computer abgerufen wird bzw wo der Nutzer ansässig ist, sondern idR im Ansässigkeitsstaat jenes Unternehmens, das den entsprechenden Algorithmus entwickelt hat.

Deshalb kann die DE mit traditionellen Grundsätzen des internationalen Steuerrechts nicht erfasst werden, woraus sich Möglichkeiten zur Steueroptimierung ergeben. Das zeigt ein Vergleich der Körperschaftsteuerbelastung digitaler Unternehmen mit jener der „traditionellen“ Wirtschaft, die bei weniger als die Hälfte liegt. Unter anderem dadurch bedingt, dass es für Unternehmen der DE wesentlich leichter ist, Gewinne dort anfallen zu lassen, wo sie den *geringstmöglichen steuerlichen Schaden* anrichten. Das und der Umstand, dass Unternehmen der DE exponentiell überdurchschnittliche Gewinnmargen erwirtschaften,¹⁴⁾ hat den politischen Druck und Ruf nach einer fairen Besteuerung und Sicherstellung eines „*level playing field*“ – ungeachtet des Geschäftsmodells – erhöht. Einigkeit besteht darüber, dass durch hohe Eingangsschwellen kleinere Unternehmen und Start-ups nicht belastet werden sollen.

Die vorgeschlagenen Maßnahmen sollen auch in den Geltungsbereich der *Common Consolidated Corporate Tax Base* (GKKB) aufgenommen werden, die von der EU-Kommission als optimale Lösung zur Schaffung einer faireren und effizienteren Besteuerung innerhalb der EU angepriesen wird. Eine Anpassung der Regelungen zur GKKB an die Vorschläge der EU-Kommission zur Besteuerung der DE würde eine effektive Besteuerung multilateral tätiger Unternehmen sicherstellen.¹⁵⁾ Am 15. 3. 2018 hat das Europäische Parlament die Änderungsvorschläge der EU-Kommission zum Vorschlag für eine Richtlinie über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage angenommen. Darin wurde der GKKB-RL-Vorschlag um Regelungen zur digitalen BS erweitert.¹⁶⁾

2. Betriebsstättenbegründende „signifikante digitale Präsenz“

Die Art 1 bis 4 der SDP-RL enthalten Vorschriften, die für Zwecke der Körperschaftsteuer (KöSt) den in den Mitgliedstaaten verwendeten Betriebsstättenbegriff auf eine „*signifikante digitale Präsenz*“ (SDP) ausdehnen sollen (Art 1 SDP-RL). Der Tatbestand

¹³⁾ *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts³ (2016) 64.

¹⁴⁾ Im Jahr 2006 war, gemessen an der Marktkapitalisierung, ein Unternehmen der digitalen Wirtschaft unter den Top 20, im Jahr 2017 waren es neun Unternehmen. *Europäische Kommission*, Fact Sheet.

¹⁵⁾ *Europäisches Parlament*, Legislative Entschließung vom 15. 3. 2018 zu dem Vorschlag für eine Richtlinie über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2016) 0638 – C8-0471/2016, 2016/0336(CNS) – angenommene Fassung F8_TA-PROV(2018)0087.

¹⁶⁾ *Kroppen/van der Ham*, Die digitale Betriebsstätte, IWB 2018, 334 (336).

der SDP ist eine *Ergänzung* zu bestehenden Betriebsstättenatbeständen. Die SDP-RL soll für *KöSt-pflichtige Rechtsträger* unabhängig davon gelten, ob sie in einem Mitgliedstaat oder in einem Drittland ansässig sind. Ist der Rechtsträger allerdings in einem Drittland ansässig, mit dem der betreffende Mitgliedstaat ein DBA abgeschlossen hat, soll die SDP-RL nur gelten, wenn auch das jeweilige DBA mit dem Drittland eine Art 4 und 5 SDP-RL vergleichbare Bestimmung enthält (Art 2 SDP-RL). Gemäß Art 3 Abs 7 SDP-RL gilt als „*Rechtsträger*“ eine juristische Person oder Rechtsgestaltung, die eine Geschäftstätigkeit über ein Unternehmen oder eine steuerlich transparente Struktur (zB Personengesellschaft) ausübt.

Gemäß Art 4 Abs 1 SDP-RL wird für KöSt-Zwecke von einer BS ausgegangen, wenn eine SDP vorhanden ist, über ein Unternehmen die Gesamtheit oder ein Teil einer Geschäftstätigkeit ausübt. Art 4 Abs 2 SDP-RL stellt klar, dass sich Abs 1 *zusätzlich* jeglicher anderen – ob nun speziell iZm der Erbringung „*digitaler Dienstleistungen*“ oder in einem anderen Kontext – Prüfung nach Unionsrecht oder nationalem Recht versteht, mit der für Zwecke der KöSt das Vorliegen einer BS in einem Mitgliedstaat festgestellt wird und in keinem Fall deren Anwendung beeinträchtigt oder begrenzt. Der in Art 4 Abs 2 SDP-RL verwendete Begriff „*digitale Dienstleistung*“ ist in Art 3 Abs 5 SDP-RL definiert und umfasst Dienstleistungen, die über das Internet oder ein elektronisches Netzwerk erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert ist *und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung* erfolgt und die ohne Informationstechnologie nicht erbracht werden können. In Art 3 Abs 5 lit a bis f SDP-RL findet sich eine demonstrative Aufzählung von Beispielen. Genannt sind die

- (a) Überlassung digitaler Produkte,
- (b) Dienste, die in elektronischen Netzwerken eine Präsenz vermitteln oder unterstützen,
- (c) automatisch generierte Internet-Dienstleistungen aufgrund spezifischer Dateninputs des Dienstleistungsempfängers,
- (d) das Anbieten von Online-Marktplätzen,
- (e) Internet-Service-Pakete und
- (f) die in Anh II und III SDP-RL genannten Dienstleistungen.¹⁷⁾

Der *bloße Verkauf von Gegenständen und Dienstleistungen* über das Internet oder ein elektronisches Netz gilt nicht als digitale Dienstleistung. So ist zB die entgeltliche Gewährung des Zugangs zu einem digitalen Marktplatz für den Kauf und Verkauf von Kfz eine digitale Dienstleistung, nicht jedoch der eigentliche Kauf eines Autos über eine solche Website ebenso wenig wie die Lieferung von Spielen auf CD-ROM, der Verkauf von DVDs oder Fernsehwerbung (Art 3 Abs 5 iVm Anh II und II SDP-RL).

Von einer (betriebsstättenbegründenden) signifikanten digitalen Präsenz in einem Mitgliedstaat in einem Steuerzeitraum wird gem Art 4 Abs 3 SDP-RL ausgegangen, „[...] wenn die durch sie ausgeübte Tätigkeit ganz oder teilweise aus der Bereitstellung digitaler Dienstleistungen über eine digitale Schnittstelle besteht und eine oder mehrere der nachstehenden Bedingungen im Hinblick auf die Bereitstellung dieser Dienstleistungen durch den Rechtsträger, der die Geschäftstätigkeit ausübt, erfüllt sind, wobei die Erbringung sämtlicher solcher Dienstleistungen über eine digitale Schnittstelle durch jedes mit dem Rechtsträger verbundene Unternehmen berücksichtigt wird:

- a) der Anteil der Gesamterträge dieses Steuerzeitraums aus der Bereitstellung dieser digitalen Dienstleistungen an den Nutzer in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum übersteigt 7.000.000 Euro;

¹⁷⁾ Europäische Kommission, Anhänge des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz (21. 3. 2018), COM(2018) 147 Final, Annexes 1 to 3.

- b) die Zahl der Nutzer einer oder mehrere dieser digitalen Dienstleistungen in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum übersteigt 100.000;
- c) die Zahl der Geschäftsverträge über die Bereitstellung solcher digitalen Dienstleistungen, die in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum abgeschlossen werden übersteigt 3.000.“

Zentrales Anknüpfungsmerkmal ist der *Nutzer*, der einem Mitgliedstaat zugeordnet werden muss. In Zusammenhang mit der Inanspruchnahme von Dienstleistungen gem Art 4 Abs 3 lit a und b SDP-RL gilt jener Staat als Ansässigkeitsstaat, „[...] in dem der Nutzer in dem betreffenden Steuergebiet und Steuerzeitraum ein Gerät benutzt, um auf eine digitale Schnittstelle zuzugreifen, über die die digitalen Dienstleistungen bereitgestellt werden“ (Art 4 Abs 4 SDP-RL). Zur Lokalisierung des Geräts wird auf die IP-Adresse des Geräts abgestellt, es sei denn, es bieten sich andere Methoden der Lokalisierung an, die zu einer genaueren Zuordnung führen würden (Art 4 Abs 6 SDP-RL).

Bezüglich des *Abschlusses von Verträgen* über digitale Dienstleistungen gem Art 4 Abs 3 lit c SDP-RL gilt ein Nutzer dann als in einem Mitgliedstaat ansässig, wenn er dort für KöSt-Zwecke ansässig ist oder dort eine BS unterhält (Art 4 Abs 6 SDP-RL).

Diese Regelung wurde auch in die Änderungsvorschläge der EU-Kommission zum Vorschlag der GKKB-Richtlinie übernommen. Das Konzept der „digitalen“ bzw „virtuellen“ BS ist die von der EU-Kommission *bevorzugte langfristige Lösung*. Die darauf aufbauende Empfehlung der Kommission enthält auch einen Vorschlag für die *Anpassung der DBA mit EU-Mitgliedstaaten und Drittstaaten*,¹⁸⁾ um auch durch SDP dem Quellenstaat Besteuerungsrechte an Gewinnen von Unternehmen der DE einräumen zu können.

3. Gewinnzuordnung zu digitalen Betriebsstätten

Art 5 SDP-RL enthält unter der Überschrift „*Gewinne, die einer signifikanten digitalen Präsenz zuzuordnen sind oder im Zusammenhang mit ihr stehen*“ (grundsätzliche) Regeln betreffend die Gewinnallokation. Art 5 Abs 1 SDP-RL sieht vor, dass Gewinne, die einer SDP zuzuordnen sind oder im Zusammenhang mit ihr stehen, nur in diesem Mitgliedstaat der KöSt unterliegen sollen. Art 5 Abs 2 SDP-RL hält an den *am Fremdverhalten orientierten Verrechnungspreisgrundsätzen* fest, wobei die der SDP zuzuordnenden Gewinne anhand einer *Funktionsanalyse* zu bestimmen sind (Art 5 Abs 3 SDP-RL). Um die Funktionen einer SDP zu bestimmen und ihr wirtschaftliches Eigentum an Vermögenswerten und Risiken zuzuordnen, sollen die diesen *wirtschaftlich signifikanten Tätigkeiten dieser SDP über eine digitale Schnittstelle* berücksichtigt werden. Die von dem Unternehmen über diese Schnittstelle ausgeübten Tätigkeiten *in Daten oder Nutzern* gelten als wirtschaftlich signifikante Tätigkeiten der SDP, anhand deren die Risiken und das wirtschaftliche Eigentum an den Vermögenswerten dieser SDP zuzuordnen sind.

Das OECD-Dogma des „*Authorized OECD Approach*“ (AOA) soll also auch bezüglich der Ergebnisuordnung zu einer SDP aufrechterhalten bleiben, jedoch ohne die Notwendigkeit von „*significant people functions*“; um die Art und Weise widerzuspiegeln, wie in der DE die Wertschöpfung entsteht. Denn im Bereich der DE reicht im Rahmen der Funktionsanalyse das Kriterium der maßgeblichen Personalfunktionen, das für die Übernahme der Risiken und das wirtschaftliche Eigentum an den Vermögenswerten im Kontext digitaler Geschäftstätigkeiten relevant ist, nicht aus, um eine Gewinnzuordnung zu einer SDP zu rechtfertigen. Denn eine SDP über eine digitale Schnittstelle kann *ohne jegliche physische Präsenz bzw nur mit minimaler Aktivität im Quellenstaat* begründet werden („*scale without mass*“). Gemäß Art 5 Abs 4 SDP-RL sollen bei der Gewinnzuordnung die wirt-

¹⁸⁾ Europäische Kommission, Empfehlung der Kommission vom 21. 3. 2018 bezüglich der Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, C(2018) 1650 final.

schaftlich signifikanten Tätigkeiten der SDP, die für *Entwicklung, Ausweitung, Schutz und Nutzung der immateriellen Vermögenswerte* des Unternehmens wichtig sind („DEMPE“-Funktionen¹⁹⁾), gebührend berücksichtigt werden, *auch wenn diese nicht mit Personal-funktionen* in dem jeweiligen Mitgliedstaat verknüpft sind. Denn jede dieser wirtschaftlich signifikanten Tätigkeiten trage auf einzigartige Weise zur Wertschöpfung in digitalen Geschäftsmodellen bei und sei fester Bestandteil solcher Modelle.

Art 5 Abs 5 SDP-RL enthält eine *demonstrative Aufzählung wirtschaftlich signifikanter Tätigkeiten*, die über eine SDP über eine digitale Schnittstelle ausgeübt werden können. Wirtschaftlich signifikante Tätigkeiten sind demnach:

- a) die Erhebung, Speicherung, Verarbeitung, Analyse, Bereitstellung und Verkauf von Daten auf Nutzerebene;
- b) die Erhebung, Speicherung, Verarbeitung und Anzeige nutzergenerierter Inhalte;
- c) der Verkauf von Online-Werbeflächen;
- d) die Bereitstellung von Inhalten Dritter über einen digitalen Marktplatz;
- e) die Bereitstellung anderer digitaler Dienstleistungen, die nicht unter Art 5 Abs 5 lit a bis d SDP-RL aufgeführt sind.

Zur Frage der *Relevanz immaterieller Vermögenswerte* wird in der Begründung zur SDP-RL als Beispiel die wichtige Rolle neuer Nutzer eines sozialen Netzwerks hervorgehoben. Diese würden positive externe Effekte gewährleisten, indem sie mit einer hohen Zahl anderer Nutzer in Verbindung treten können. Die Ausweitung eines Netzwerks, die durch die SDP erreicht wird, würde den Wert des immateriellen Wirtschaftsgutes steigern, indem auf den Nutzer zugeschnittene Werbeflächen zu höheren Preisen verkauft werden können. In Rahmen der GKKB sollen bezüglich des Vorliegens einer SDP (= BS) die gleichen Grundsätze anwendbar sein. Bei der Aufteilung der konsolidierten Bemessungsgrundlage soll neben den klassischen Aufteilungsfaktoren Arbeit, Vermögenswerte und Umsatz auch der *Faktor „Daten“* relevant sein.²⁰⁾

4. Ergebnisabgrenzung nach Gewinnaufteilungsmethoden

Art 5 Abs 6 SDP-RL sieht vor, dass bei der Bestimmung der einer SDP zuzuordnenden Gewinne die *Gewinnaufteilungsmethode* („*profit split*“) anzuwenden ist, sofern das Unternehmen nicht nachweisen kann, dass eine andere auf international anerkannten Grundsätzen basierende Methode unter Berücksichtigung der Ergebnisse einer Funktionsanalyse geeigneter erscheint. Als mögliche *Aufteilungsschlüssel* werden die *Ausgaben für Forschung, Entwicklung und Vermarktung* sowie die *Zahl der je Mitgliedstaat vorhandenen Nutzer* und die *erhobenen Daten* genannt.

Die Ergebnisabgrenzung zwischen Stammhaus und SDP (= „digitale BS“) anhand einer Gewinnaufteilungsmethode setzt allerdings voraus, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage *nach einem einheitlichen Standard* ermittelt wird. Deshalb betont die EU-Kommission in der Begründung zur SDP-RL, dass der Vorschlag für eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) die optimale Lösung wäre. Das *Verfahren der Formelzerlegung* müsste allerdings entsprechend angepasst werden, um die DE effizient besteuern zu können, indem die Faktoren Umsatz, Anzahl der Arbeitnehmer bzw Lohn- und Gehaltssumme und Vermögenswerte um den Faktor „Daten“ ergänzt werden.²¹⁾ Die EU-Kommission räumt deshalb ein, dass es sich bei den

¹⁹⁾ DEMPE = *development, enhancement, maintenance, protection, exploitation*.

²⁰⁾ *Kroppen/van der Ham*, IWB 2018, 334 (343).

²¹⁾ Bericht vom 22. 2. 2018 über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage [COM(2016)0685 – C8-0472/2016 – 2016/0337(CNS)] und Bericht vom 26. 2. 2018 zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) [COM(2016)0683 – C8-0471/2016 – 2016/0336(CNS)]; Bericht des EU-Parlaments zur GKKB (A8-0051/2018 vom 1. 3. 2018).

in der SDP-RL enthaltenen Regelungen nur um *allgemeine Grundsätze für die Zuordnung von Gewinnen zu einer SDP* handelt. Speziellere Leitlinien für die Zuordnung von den Gewinnen müssten in den entsprechenden internationalen Gremien oder auf EU-Ebene entwickelt werden.

5. Umsetzung durch die Mitgliedstaaten

Nach Art 9 SDP-RL soll diese von den Mitgliedstaaten spätestens am 31. 12. 2019 umgesetzt werden und ab dem 1. 1. 2020 für Steuerzeiträume anzuwenden sein, die an und nach diesem Datum beginnen. Art 8 SDP-RL weist ausdrücklich darauf hin, dass sich die Daten, die bei den Nutzern zum Zweck der Anwendung der SDP-RL erhoben werden können, nur auf die Angabe des Mitgliedstaates beschränken sollen, in dem die Nutzer ansässig sind, und damit keine Identifizierung des Nutzers möglich sein soll. In Art 6 SDP-RL wird die EU-Kommission aufgefordert, die Umsetzung der SDP-RL fünf Jahre nach deren Inkrafttreten zu bewerten. Art 7 SDP-RL sieht die Einrichtung eines Ausschusses für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft („*DigiTax-Ausschuss*“) vor.

III. Digitalsteuer als Zwischenlösung

1. Die steuerbaren Erträge

Wenngleich die EU-Kommission eine langfristige Lösung zur Besteuerung der DE bevorzugen würde, wird die Notwendigkeit eines „*quick fix*“ gesehen, nicht zuletzt um einseitige innerstaatliche Maßnahmen durch einzelnen Mitgliedstaaten zu verhindern. Unkoordinierte Maßnahmen würden die Gefahr einer weiteren *Fragmentierung des Binnenmarktes* in sich bergen, den Wettbewerb verzerren, die Entwicklung neuer digitaler Lösungen behindern und die Wettbewerbsfähigkeit der Union insgesamt beeinträchtigen.

Nach dem zweiten Richtlinienvorschlag eines gemeinsamen Systems einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen (DS-RL) sollen Erträge aus Leistungen, die derzeit nicht wirksam erfasst werden können, bis zur Umsetzung einer endgültigen Lösung besteuert werden. Das sind solche, bei denen dem *Beitrag des Nutzers* die entscheidende Rolle an der Wertschöpfung zukommt und es *keiner physischen Präsenz* des Unternehmers im Steuergebiet des Nutzers bedarf. Besteuert werden sollen aber nicht die Erträge aus der Beteiligung des Nutzers an sich, sondern die durch den Input des Nutzers geschaffenen Erträge.²²⁾ Gemäß Art 3 Abs 1 lit a bis c DS-RL zählen dazu

- a) Erträge aus dem Verkauf von *Online-Werbeflächen*,
- b) Erträge aus *digitalen Vermittlungsdienstleistungen*, die es den Nutzern erlauben, mit anderen Nutzern zu interagieren, und den Verkauf von Gegenständen und Dienstleistungen zwischen ihnen ermöglichen, und
- c) Erträge aus dem *Verkauf von Nutzerdaten*.

Art 3 Abs 1 lit a DS-RL soll jene digitalen Leistungen erfassen, die iZm der Verwertung von Benutzerdaten durch Online-Werbung erzielt werden (zB *Facebook, Google, Twitter, Instagram, „free“ Spotify*).

Art 3 Abs 1 lit b DS-RL soll *Vermittlungsdienstleistungen* erfassen, die eine *Verbindung zwischen Nutzern* herstellen. Die Notwendigkeit der Besteuerung solcher Leistungen wird damit begründet, dass die Nutzer durch ihre Beteiligung *Wertschöpfung* für eine mehrseitige digitale Schnittstelle *generieren*, sofern diese darauf angelegt ist, Angebot und Nachfrage miteinander abzustimmen.²³⁾ Darunter zu subsumieren sind Plattformen

²²⁾ Begründung zur DS-RL, 8.

²³⁾ Erwägungsgrund zur DS-RL, 31.

wie zB *Amazon Marketplace*, *eBay*, *Airbnb* oder *Uber*. Dienstleistungen, die zwar eine Interaktion zwischen den Nutzern ermöglichen, bei denen diese jedoch nicht miteinander in Verbindung treten können, sind nicht umfasst (zB *Instant-Messaging-Dienste*, *E-Mail-Dienste* oder *elektronische Zahlungsdienste*). Denn in solchen Fällen liege die Wertschöpfung in der Entwicklung und im Verkauf der Unterstützungssoftware, die eine solche Interaktion ermögliche, und weniger in der Beteiligung des Nutzers (Art 3 Abs 4 lit a DS-RL). Auch der *Online-Handel* („E-Commerce“), bei dem die digitale Schnittstelle nicht als Intermediär, sondern nur als Kommunikationsmittel dient, wird durch die Digitalsteuer nicht erfasst (zB der Produktverkauf durch *Amazon* selbst). Gleiches gilt für die *Bereitstellung digitaler Inhalte*, wie zB den *Verkauf von Computerprogrammen*, *Audio- und Videodateien*, *Spiele*, *Musik*, *Videos* oder *Texten*, selbst wenn deren Nutzer in der Lage sind, mit anderen Nutzern in Interaktion zu treten.²⁴⁾ Dies gilt unabhängig davon, ob auf diese Daten durch Herunterladen oder durch „*Streaming*“ zugegriffen wird.²⁵⁾ Auch Dienstleistungen, die in der *Gewährung von Darlehen* bestehen, die von regulierten *Crowdfunding-Dienstleistern* erbracht werden, *Wertpapierdienstleistungen* und *Finanzanalyseedienste* fallen nicht in den Geltungsbereich der Digitalsteuer.

Die Abgrenzung zwischen *Direktvertrieb* und *Vermittlungsdienst* ist anhand der rechtlichen und wirtschaftlichen Substanz einer Transaktion zu bestimmen. Ziel der Digitalsteuer soll es sein, auf jene Erträge zuzugreifen, die durch die Übermittlung von Daten, die durch Aktivitäten von Nutzern auf digitalen Schnittstellen erwirtschaftet werden.

Die in Art 3 Abs 1 lit c DS-RL genannten *Erträge aus der Übermittlung gesammelter Nutzerdaten* beziehen sich auf solche, die durch die entgeltliche *Bereitstellung* von Daten erwirtschaftet werden, die durch die Aktivität von Nutzern auf digitalen Schnittstellen generiert werden.

2. Die Schwellenwerte

Die „Digitalsteuer“ soll nur Unternehmen betreffen,

- die einen *weltweiten Jahresumsatz von mehr als 750 Mio Euro* und
- *Umsätze innerhalb der EU* aus den erfassten digitalen Leistungen von *mehr als 50 Mio Euro*

erzielen und damit auf EU-Ebene einen „*signifikanten digitalen Fußabdruck*“²⁶⁾ hinterlassen.

Es müssen also beide Merkmale *kumulativ erfüllt* sein. Damit sollen kleinere Unternehmen und Start-ups ausgeschlossen werden, für welche die Befolgungskosten der Digitalsteuer unverhältnismäßig wären. Erfasst werden sollen also Unternehmen, die in der Lage sind, digitale Dienstleistungen zu erbringen, bei denen der *Beitrag der Nutzer eine entscheidende Rolle* spielt und die sich in hohem Maße auf ausgedehnte Nutzernetzwerke, umfangreichen Nutzerverkehr und die Ausnutzung starker Marktpositionen stützen.²⁷⁾ Erfasst sind – um Diskriminierung zu vermeiden – sowohl grenzüberschreitende Vorgänge als auch rein innerstaatliche Fälle.

3. Ort der Besteuerung

Art 5 Abs 1 DS-RL regelt, dass die Digitalsteuer in den Mitgliedstaaten geschuldet wird, in denen die *Nutzer ansässig sind*. Im Fall des Verkaufs von Online-Werbeflächen iSd Art 3 Abs 1 lit a DS-RL gilt ein Nutzer dann als in einem Mitgliedstaat ansässig, wenn die

²⁴⁾ Begründung zur DS-RL, 10.

²⁵⁾ Erwägungsgrund zur DS-RL, 15

²⁶⁾ Erwägungsgrund zur DS-RL, 24.

²⁷⁾ Erwägungsgrund zur DS-RL, 23.

fragliche Werbung auf dem Gerät des Nutzers „[...] zu einem Zeitpunkt, zu dem das Gerät während des betreffenden Steuerzeitraums in dem betreffenden Mitgliedstaat für den Zugriff auf eine digitale Schnittstelle verwendet wird [...]“; erscheint. Bei *Vermittlungsleistungen* iSd Art 3 Abs 1 lit b DS-RL wird auf die *Verwendung eines Geräts* für den Zugriff auf die digitale Schnittstelle und die Durchführung der Transaktion abgestellt. Werden Erträge im Verkauf gesammelter Nutzerdaten erwirtschaftet, ist die *Verwendung des Geräts* relevant, das für den Zugriff auf die übermittelten Daten verwendet wird.

4. Ort der Besteuerung und Aufteilung der Erträge

Die innerhalb der EU erwirtschafteten Erträge sind auf die Mitgliedstaaten mittels eines Schlüssels aufzuteilen. Bei Erträgen aus *Online-Werbung* wird der Anteil der in einem Mitgliedstaat erwirtschafteten steuerbaren Gesamterträge danach bemessen, wie oft die Werbung während des betreffenden Steuerzeitraums auf den in einem Mitgliedstaat verwendeten Geräten des Nutzers angezeigt wird (Art 5 Abs 3 lit a DS-RL). Bei *digitalen Vermittlungsgeschäften* wird auf die Zahl der in einem Mitgliedstaat ansässigen Nutzer abgestellt, die während des betreffenden Steuerzeitraums mittels der digitalen Schnittstelle Transaktionen durchgeführt haben (Art 5 Abs 3 lit b [i] DS-RL) bzw ein Konto besitzen, das ihnen den Zugriff auf eine digitale Schnittstelle erlaubt (Art 5 Abs 3 lit b [ii] DS-RL). Bei Erträgen aus der *Übermittlung von Nutzerdaten* soll sich die Aufteilung an der Zahl der in einem Mitgliedstaat ansässigen Nutzer orientieren, deren Daten während eines Steuerzeitraums aufgrund ihrer Gerätenutzung in diesem Mitgliedstaat übertragen wurden.

Der *Zahlungsort* ist dabei irrelevant (Art 5 Abs 4 DS-RL). Der Mitgliedstaat, in dem der Nutzer ein Gerät verwendet, soll an der verwendeten *IP-(Internet-Protokoll-)Adresse* festgemacht werden oder, falls dies zu einer genaueren Bestimmung führt, über *andere Methoden der Geolokalisierung*. Für den Ort der Besteuerung ist irrelevant, ob die Nutzer monetär zur Erzielung der Erträge beigetragen haben, an welchem Ort die Zahlung der Lieferungen, die der Digitalsteuer unterliegen, vorgenommen wird oder an welchem Ort eine Lieferung oder Dienstleistung erfolgt, die über die digitale Schnittstelle bestellt worden ist.²⁸⁾

Die Digitalsteuer wird von dem Unternehmen geschuldet, der die steuerbaren Dienstleistungen erbracht hat. Eine zu Rechnungslegungszwecken *konsolidierte Gruppe* hat die Möglichkeit, innerhalb der Gruppe *nur einen Rechtsträger zu benennen*, der dann die Verpflichtungen für jedes der Digitalsteuer unterliegende Gruppenmitglied zu übernehmen hat (Art 9 DS-RL).

Gemäß Art 10 DS-RL muss sich der Steuerpflichtige *nur in einem Mitgliedstaat „identifizieren“* (registrieren). In diesem Staat ist die Steuererklärung abzugeben und die Digitalsteuer zu entrichten (Art 10 ff DS-RL). Dieser eine Mitgliedstaat ist als *„One-Stop-Shop“* dazu verpflichtet, die relevanten Informationen mit den übrigen Mitgliedstaaten, in denen Digitalsteuer fällig wird, auszutauschen und den Anteil der im Namen der übrigen Mitgliedstaaten einbezogenen Digitalsteuer an diese weiterzuleiten. Nach dem System des *„Self Assessment“* hat das steuerpflichtige Unternehmen dem Mitgliedstaat der „Identifizierung“ innerhalb von 30 Arbeitstagen nach Ablauf des jeweiligen Steuerzeitraums eine *Digitalsteuererklärung* vorzulegen (Art 14 DS-RL). Die notwendigen Angaben sind in Art 15 DS-RL aufgelistet. Der Umstand, dass Steuerklärungen an nur einen Mitgliedstaat abzugeben sind, ändert nichts daran, dass der Steuerpflichtige die Digitalsteuer unmittelbar jedem Mitgliedstaat schuldet, in dem eine solche anfällt. Einzelne Mitgliedstaaten sind auch befugt, die Zahlung der Digitalsteuer unmittelbar gegenüber dem Steuerpflichtigen durchzusetzen und Steuerprüfungen und Kontrollmaß-

²⁸⁾ Erwägungsgrund zur DS-RL, 33.

nahmen durchzuführen (Art 18 Abs 4 DS-RL). Die Art 20 bis 23 DS-RL regeln die Verwaltungszusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten, in denen Digitalsteuer geschuldet wird.

5. Bemessungsgrundlage und Steuersatz

Die Digitalsteuer ist *als Jahressteuer ausgestaltet* und soll in Form einer indirekten 3%igen Steuer (Art 8 DS-RL) auf die vom Steuerpflichtigen während eines Steuerzeitraums erwirtschafteten „steuerbaren Erträge“ erhoben werden (Art 7 DS-RL). „*Steuerbare Erträge*“ sind solche, die aus der Erbringung der in Art 3 Abs 1 lit a bis c DS-RL genannten Dienstleistungen (B2B und B2C) erwirtschaftet worden sind. Gemäß Art 3 Abs 2 DS-RL handelt es sich dabei um die *Gesamtbruttoerträge* abzüglich der Mehrwertsteuer und sonstiger ähnlicher indirekter Steuern. In dem Steuersatz von 3 % sieht die EU-Kommission ein geeignetes Gleichgewicht zwischen dem durch die Digitalsteuer erzielten Steueraufkommen und der Berücksichtigung der unterschiedlichen Auswirkungen dieser Steuer auf Unternehmen mit verschiedenen Gewinnspannen.²⁹⁾

6. Vermeidung von Doppelbesteuerung

Um die negativen Auswirkungen einer durch die Digitalsteuer möglichen Doppelbesteuerung (KöSt im Ansässigkeitsstaat und Digitalsteuer im „Nutzerstaat“) abzumildern, sollen es die EU-Mitgliedstaaten zulassen, dass die entrichtete Digitalsteuer in ihrem Hoheitsgebiet als Kosten von der KöSt-Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht werden kann, und zwar unabhängig davon, ob die Digitalsteuer im selben Mitgliedstaat oder in verschiedenen Mitgliedstaaten entrichtet wird.³⁰⁾

IV. Ein Ausblick

Eine effektive Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle kann langfristig nur auf globaler Basis vorgenommen werden, wenn ein Wettbewerbsgleichgewicht zwischen den Staaten vermieden werden soll. Deshalb bedarf es einer über die Grenzen der EU hinausgehenden, *abgestimmten internationalen Lösung*. Die OECD ist zweifellos das richtige Gremium dafür, einen solchen internationalen Konsens herbeizuführen. Allerdings finden sich weder im Erstbericht zu BEPS-Aktionspunkt1³¹⁾ noch im Fortschrittsbericht dazu konkrete Empfehlungen; solche sind auch nicht vor 2020 zu erwarten. Dabei ist auch zu bedenken, dass Berichte der OECD-Staaten allenfalls nur politisch, nicht aber rechtlich dazu verpflichten, darin abgegebene Empfehlungen umzusetzen.

Insofern ist der Alleingang der EU-Kommission verständlich, die eine umfassende Reform der Unternehmensbesteuerung anstrebt und auch das CCCTB-Projekt vorantreiben will. Fraglich ist allerdings, ob es gelingen kann, die für die Finalisierung der Richtlinien notwendige Einstimmigkeit herzustellen. Nach einem Beschluss des Bundesrates komme aus deutscher Sicht die vorgeschlagene Einführung einer digitalen BS nur einvernehmlich, mindestens auf OECD-Ebene, in Betracht. Die Schaffung einer digitalen BS allein auf europäischer Ebene wird von Deutschland abgelehnt und die Bundesregierung dazu aufgefordert, bei der Prüfung des Richtlinienvorschlags zur Einführung einer „Digitalsteuer“ den Kreis der betroffenen Unternehmen weiter einzugrenzen und sicherzustellen, dass ertragsteuerliche Doppelbesteuerung vermieden wird. Verwerfungen im europäischen Binnenmarkt und Nachteile für den Exportstandort Deutschland sollen vermieden, die Standortattraktivität soll beibehalten und die Wirtschaftsbeziehungen zu Drittstaaten sollen nicht erschwert werden. Zur Lösung der Probleme der

²⁹⁾ Erwägungsgrund zur DS-RL, 35.

³⁰⁾ Erwägungsgrund zur DS-RL, 27.

³¹⁾ *OECD/G20, Action 1: 2015 Final Report (BEPS Action 1)*.

Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle weist der Bundesrat auch auf den BEPS-Aktionsplan der OECD hin, insbesondere auf die Vorschläge zur Verhinderung doppelter Nichtbesteuerung bei hybriden Gestaltungen (BEPS-Aktionspunkt 2),³²⁾ die von vielen Unternehmen der digitalen Wirtschaft genutzt würden.³³⁾ Auch das österreichische BMF tendiert dazu, der von der EU-Kommission vorgeschlagenen Zwischenlösung nahezutreten und allenfalls die Werbeabgabe (BGBl I 2000/29) auf Online-Werbung auszuweiten.

Die vorliegenden RL-Vorschläge der EU-Kommission enthalten zwar gewisse Ansätze zur Besteuerung der DE, lassen jedoch viele Fragen offen und geben *keine konkreten Leitlinien* vor.³⁴⁾ So bedarf es einer Klärung, *welche Wertschöpfungsbeiträge* gesammelte Daten und die Interaktion zwischen Nutzern tatsächlich liefern. Es stellt sich die Frage, wie, wo und wodurch Unternehmen heute ihre Gewinne erwirtschaften und welche Bedeutung den bislang relevanten Anknüpfungspunkten der „*Ansässigkeit*“ und der „*Einkunftsquelle*“ in Zukunft noch beizumessen sein wird. Der von der OECD als Grundlage der Ergebnisabgrenzung geschaffene AOA, der eine Gewinnabgrenzung nach Maßgabe wesentlicher Personalfunktionen („*significant people functions*“) zum Dogma erhoben hat, bedarf jedenfalls einer Anpassung, um die DE besteuern zu können. Offen ist auch die Frage, *nach welcher Rechtsordnung* die Erträge zu ermitteln sind, die nach entsprechender Schlüsselung von den einzelnen Staaten besteuert werden dürfen. Unklar ist auch, ob die betroffenen Unternehmen überhaupt in der Lage sind, die in den RL-Vorschlägen vorgesehenen Anknüpfungspunkte hinreichend genau zu messen, und welche Leistungen im Hinblick auf die rasante Geschwindigkeit der Digitalisierung tatsächlich darunter fallen.³⁵⁾ Digitale BS werfen auch die Frage auf, wie und wo Behörden (*physisch*) *steuerlichen Zugriff* nehmen und Prüfungshandlungen setzen können. Weiters ist unklar, ob die Digitalsteuer tatsächlich die beabsichtigte Wirkung haben wird, da davon ausgegangen werden muss, dass diese letztlich *auf den Verbraucher überwältigt* wird.

Dennoch müssen möglichst rasch international abgestimmte Grundsätze gefunden werden, um nationale Alleingänge zu bremsen, die nicht zuletzt aufgrund des „*Freibriefs*“ in BEPS-Aktionspunkt 1³⁶⁾ von einzelnen Staaten bereits umgesetzt worden sind. Um mit DBA-Recht nicht in Konflikt zu geraten, sind die auf verschiedene Formen der DE erhobenen Abgaben als „*Werbesteuern*“, „*Ausgleichsabgaben*“ oder als „*diverted profits tax*“ ausgestaltet. Internationale (wirtschaftliche) Doppelbesteuerung ist die zwangsläufige Folge.

Ein Alleingang der EU-Kommission im Verhältnis zu Drittstaaten, mit denen die Mitgliedstaaten ein DBA abgeschlossen haben, wird letztlich wirkungslos sein, wenn man bedenkt, dass viele der im Fokus der Besteuerungsversuche stehenden Unternehmen in Staaten wie den USA oder in China ansässig sind, die über ein dichtes DBA-Netz verfügen.

Tatsache ist, dass die Abkehr von traditionellen Besteuerungsprinzipien zweifellos zur *Verschiebung von Besteuerungssubstrat* vom Ansässigkeitsstaat in den Quellenstaat (definiert als Ansässigkeitsstaat des Nutzers digitaler Leistungen) führen wird.

³²⁾ OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2: 2015 Final Report.

³³⁾ Beschluss des Bundesrates vom 27. 4. 2018, BT-Drs 94/18.

³⁴⁾ Schröger, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, TPI 2018, 72 (74).

³⁵⁾ Kroppen/van der Ham, IWB 20178, 334 (341).

³⁶⁾ So heißt es im „Executive summary zu BEPS-Aktionspunkt 1, 13: „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.“