

BEPS 2.0. – BESTEUERUNG DIGITALISIERTER GESCHÄFTE – EINE (UN)ENDLICHE GESCHICHTE



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich

Die Absicherung von Besteuerungsrechten an Gewinnen der digitalen Wirtschaft beherrscht derzeit die internationale steuerpolitische Diskussion. Die von G20/OECD an den Anfang des BEPS-Projektes gestellte „BEPS Action 1 – Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy“ enthält nur Lösungsvorschläge, jedoch keine Empfehlungen. Den von der EU-Kommission veröffentlichten Richtlinienvorschlägen Unternehmensgewinne allein aufgrund signifikanter digitaler Präsenz zu besteuern¹, oder eine Digitalsteuer² auf bestimmte digitale Geschäfte einzuführen, blieb bislang die politische Zustimmung versagt. Auch der am 1.3.2019 von der EU-Kommission veröffentlichte Vorschlag zur Einführung einer Digitalwerbbesteuer auf den Umsatz aus der Erbringung digitaler Werbeleistungen ist mangels politischer Einigung gescheitert,³ da viele Staaten eine globale Lösung auf OECD-Ebene präferieren. Deshalb richtet die EU ihr Auge auf die OECD bzw. das sog. „Inclusive Framework on BEPS“⁴ als das am besten dazu geeignete Gremium, um eine weltweit anerkannte Lösung zu finden.

1. DIE ARBEITEN DER OECD

Bereits in BEPS Action 1 hat die OECD die Schlussfolgerung gezogen, dass die Digitalisierung der Wirtschaft die Frage auslöst, wie künftig Besteuerungsrechte international neu verteilt werden sollten. In der Folge beschäftigte sich der von der Task Force on the Digital Economy (TFDE) als Organ des Inclusive Framework on BEPS im März 2018 veröffentlichten Fortschrittsbericht⁵ mit der Frage, wie im Rahmen digitaler Geschäftsmodelle Wertschöpfung entsteht. Empfehlungen wurden jedoch auch in diesem Bericht nicht abgegeben.

Im Jänner 2019 wurden von der TFDE in einer „Policy Note“⁶ erste Lösungsansätze veröffentlicht und in einem „Public Consultation Document“ der interessierten Öffentlichkeit zur Stel-

lungnahme präsentiert.⁷ In diesem Entwurf verfolgt die OECD gleichwertig nebeneinander („without prejudice“) ein Zwei-Säulen-Modell: Die erste Säule setzt bei einer Neuverteilung von Besteuerungsrechten und Nexus („profit allocation and nexus rules“) an. Die zweite Säule soll ein bestimmtes Mindestbesteuerungsniveau sichern („global anti base erosion proposal“). Bis Ende der Begutachtungsfrist hat die TFDE insgesamt 209 Eingaben auf mehr als 2000 Seiten verzeichnet.

An einer am 13.3.2019 im OECD Conference Center stattgefundenen Anhörung, an der mehr als 400 Vertreter aus Wirtschaft, Wissenschaft, öffentlicher Verwaltung und von NGO's teilgenommen haben, wurde tendenziell Verständnis dafür geäußert, dass im Zeitalter der Digitalisierung neue Regelung zur Aufteilung von Besteuerungssubstrat geschaffen werden müssen, wie das die erste Säule vorsieht. Den in Säule 2 nach US-Muster aufgebauten Vorschlägen wurde hingegen mit Skepsis begegnet. Die OECD will jedenfalls bis Ende Mai 2019 den G20 Finanzministern und Regierungschefs anlässlich ihres Gipfeltreffens im Juni 2019 in Japan ein Arbeitsprogramm präsentieren, mit dem Ziel, bis Ende 2020 eine endgültige Lösung zu finden.

2. NEUVERTEILUNG VON BESTEUERUNGSRECHTEN

2.1. BETEILIGUNG DES NUTZERS

Die Vorschläge in Säule 1 zielen darauf ab, den Staaten, in denen die Nutzer digitaler Leistungen ansässig sind, entsprechend der geschaffenen Wertschöpfung Besteuerungsrechte einzuräumen. Die Rechtfertigung für die Zuweisung von Besteuerungsrechten an den „Marktstaat“ wird darin gesehen, dass mit digitalen Geschäftsmodellen eine vollständige Marktdurchdringung auch ohne eigene physische Präsenz vor Ort erreicht werden könne. Daran anknüpfend soll im Sinne eines „genuine link“ ein „Nexus“ als Tatbestand geschaffen werden, der einen neuen Besteuerungstatbestand auslösen soll. Dieser erste, insb.



von Großbritannien favorisierte Ansatz geht davon aus, dass sich die Besteuerung im „Marktstaat“ auf jene Unternehmen beschränken sollte, die aufgrund der Beteiligung von Nutzern („*user participation*“) Gewinne erzielen, wie Social-Media-Plattformen (z.B. Facebook), Suchmaschinen (Google) oder *Online-Marktplätze* (Amazon Marketplace).

Die im zweiten Schritt vorzunehmende *Gewinnaufteilung* bedingt eine Änderung bestehender Verrechnungspreis- bzw. Gewinnaufteilungsgrundsätze, um den „Nutzerstaaten“ unabhängig davon, ob ein Unternehmen dort physisch tätig ist, Gewinne zuteilen zu können. Letztlich nähert man sich damit einer Gewinnzuordnung nach einer „*Profit Split*“-Methode (Formelzerlegung⁹), wobei Routinetätigkeiten nach bestehenden Verrechnungspreis-Grundsätzen abgegolten werden sollen, „*entrepreneur*“-Aktivitäten jedoch nach neuen Regeln der Gewinnzuordnung.

Letztlich geht es darum, die „*value creation*“ im Bestimmungsland zu erfassen. Diese Wertschöpfung muss zwar nicht notwendigerweise aufgrund eigener Geschäftsaktivität entstanden sein, aber doch einen für das Gelingen des Geschäftsmodells essentiellen Beitrag geleistet haben, der die Teilhabe des Marktstaates an Gewinnen des Unternehmens rechtfertigt.⁹ Wie aber der „*Input*“ des Nutzers zu bewerten ist, bleibt bislang offen.¹⁰

Es wird auch notwendig sein in den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) neue Verteilungsnormen zu schaffen. Was die Anknüpfung an „*Nexus*“ betrifft, wird in Erwägung gezogen, an die bereits in BEPS Action 1 dargestellten Konzepte der „*significant economic presence*“ bzw. der „*significant digital presence*“ anzuknüpfen.

2.2. MARKETING INTANGIBLES

Der von den USA präferierte Vorschlag basiert auf dem Konzept der Vermarktung immaterieller Wirtschaftsgüter („*marketing intangibles*“) und soll auf dieser Basis den Marktstaaten Besteuerungsrechte einräumen. Als „*immaterielle Marketingwerte*“ versteht die OECD iSd OECD-VPR 2017¹¹ immaterielle Werte, die Marketingtätigkeiten betreffen, die eine kommerzielle Verwertung eines Produktes oder einer Dienstleistung unterstützen und/oder für das betreffende Produkt einen bedeutenden verkaufsfördernden Wert haben. Ja nach Kontext zählen dazu *Marken, Firmennamen, Kundenlisten, Kundenbeziehungen* sowie *unternehmenseigene Markt- und Kundendaten*, die für die *Vermarktung und den Verkauf von Waren oder Dienstleistungen* an Kunden genutzt werden oder dafür hilfreich sind. So wie der oben dargestellte Ansatz der „*Nutzerbeteiligung*“ bedarf die Anknüpfung an immaterielle Wirtschaftsgüter einer Anpassung steuerlicher Anknüpfungsmerkmale („*nexus*“) und einer Neuregelung der Gewinnverteilung.

Im Gegensatz zu dem an die Nutzerbeteiligung anknüpfenden Vorschlag wäre dieser Ansatz nicht auf hoch digitalisierte Unternehmen beschränkt, sondern hätte einen deutlich breiteren Anwendungsbereich.

2.3. SIGNIFIKANTE WIRTSCHAFTLICHE PRÄSENZ

Als dritte Möglichkeit favorisieren 24 Entwicklungsländer – allen voran Indien – eine Anknüpfung an eine „*significant economic presence*“, definiert als zielgerichtete und nachhaltige Interaktion in und mit einer anderen Jurisdiktion durch digitale Technologien oder andere automatische Verfahren. Eine solche ökonomische Präsenz soll z.B. dann begründet werden, wenn der Nutzerstamm und die von den Endkunden generierten

Daten wesentliches Merkmal der Wertschöpfungskette sind. Der Vorschlag sieht außerdem die Einführung von Abzugssteuern vor.

3. MINDESTBESTEUERUNG

Während Säule 1 an einer Neuverteilung von Besteuerungsrechten ansetzt, also darauf abstellt, wie der Steuerkuchen aufgeteilt werden soll, will die OECD mit der von Deutschland und Frankreich favorisierten Säule 2 sicherstellen, dass genug Kuchen zwecks steuerlichen Verzehrs vorhanden ist. Den Staaten soll es damit ermöglicht werden die Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer zu erschweren und eine effektive Mindestbesteuerung von Konzerngesellschaften sicherzustellen. Das soll einerseits dadurch bewirkt werden, dass niedrigbesteuerte Gewinne ausländischer verbundener Unternehmen dem Gewinn der inländischen Muttergesellschaft zugerechnet und besteuert werden („*income inclusion rule*“), wenn ein bestimmtes Mindestbesteuerungsniveau unterschritten wird.

Vorbild dafür ist das im Rahmen des US Tax Cuts and Jobs Act mit Wirkung ab 2018 eingeführte Konzept des „*global intangible low-taxed income*“ (GILTI), wonach ausländisches Einkommen in den USA besteuert werden soll, das eine gewisse Routinerendite übersteigt. Andererseits sollen der Betriebsausgabenabzug oder DBA-rechtlich vorgesehene Befreiungen für bestimmte ins Ausland geleistete Zahlungen versagt werden, es sei denn, dass dadurch ein effektiver Mindeststeuersatz nicht unterschritten wird („*tax on base eroding payments rule*“). Vorbild ist wiederum die in den USA eingeführte „*Base Erosion and Anti-Abuse Tax*“ (BEAT), die vermeiden soll, dass Zahlungen an verbundene Unternehmen geleistet werden, um die inländische Steuerschuld zu reduzieren.¹²

4. BESTEHENDE BESTEUERUNGSREGELN VERSAGEN

Die Anpassung der internationalen Steuerrechtsordnung an das geänderte wirtschaftliche Umfeld auf Grundlage der Vorschläge der OECD ist eine große Herausforderung. So ermöglichen es derzeit weder nationales noch internationales Steuerrecht steuerlich daran anzuknüpfen, wo sich der Nutzer oder der Konsument physisch aufhalten. Das *Bestimmungslandprinzip* gibt es derzeit nur im Bereich der indirekten Steuern. Nutzung, Verkauf und Konsum sind jedoch bislang nur Anknüpfungspunkte für indirekte Steuern.¹³ Ertragsteuern stellen grundsätzlich auf das *Ursprungsland* ab. Allen drei Ansätzen der Säule 1 ist immanent, dass Besteuerungsrechte ungeachtet physischer Präsenz nur wegen *intensiver Marktdurchdringung* zugeordnet werden sollen.¹⁴ Im Übrigen ist zu hinterfragen, warum nur digitale Dienstleistungen, nicht aber grenzüberschreitende Warenlieferungen im Bestimmungsland besteuert werden sollen oder das Streamen von Filmen bei Netflix anders zu behandeln ist als der (theoretisch denkbare) Versand von Filmkopien per Post.*

Nach den aktuellen Vorschlägen der OECD dürfte das bekannte und bewährte Betriebsstättenkonzept jedenfalls ausgedient haben. Hinsichtlich der *Gewinnzuordnung* wird das Prinzip des „*dealing at arm's length*“ nicht mehr anwendbar sein und einer

globalen Gewinnaufteilung (Formelzerlegung) weichen müssen. Die in der Säule 2 vorgesehene Regelung zur Sicherung eines Mindestbesteuerungsniveaus ist ein zumindest innerhalb der EU bislang unbekanntes Besteuerungskonzept, das auch DBA-rechtliche Probleme mit sich bringen kann.

Rascher internationaler Konsens ist dringend nötig, zumal nicht aufeinander abgestimmte Einzellösungen eine Fragmentierung der Steuerlandschaft und doppelte Besteuerung zur Folge haben.¹⁵ Die bestehenden Meinungsverschiedenheiten zwischen den Staaten sowie politischer Druck haben bereits dazu geführt, dass Staaten unilaterale Maßnahmen setzen, *Digitalsteuern* und „*Diverted Profit-Taxes*“ einführen. Auch Österreich hat angekündigt, mangels politischer Einigung im ECOFIN durch Erweiterung der bestehenden *Werbeabgabe* eine *naionale Digitalsteuer auf Online-Werbung* einführen zu wollen, die sich am entsprechenden Richtlinienvorschlag der EU-Kommission orientieren würde. Die Abgabe soll mit einem Steuersatz von 3% erhoben werden und nur Konzerne betreffen, deren jährlicher weltweiter Umsatz EUR 750 Mio. und deren Inlandsumsatz EUR 10 Mio. übersteigt.¹⁶ ■

- 1 Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz vom 21.3.2018 - COM(2018), 147 final.
- 2 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.
- 3 Rat der Europäischen Union, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalwerbesteuer auf Erträge aus der Erbringung digitaler Werbedienstleistungen vom 1.3.2019, 2018/0073(CNS).
- 4 Das „*Inclusive Framework on BEPS*“ ist ein Zusammenschluss von derzeit 129 Staaten, das sich aus OECD und Nicht-OECD-Mitgliedstaaten und den G20 zusammensetzt und zur Aufgabe hat, die Implementierung der Ergebnisse des BEPS-Projektes zu überwachen und das BEPS-Projekt fortzuführen.
- 5 OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting Project*, Tax Challenges Arising from Digitalisation -Interim Report 2018, Inclusive Framework on BEPS.
- 6 OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting Project*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note, As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23rd January 2019.
- 7 OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting Project*, Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, 13th February - 1st March 2019.
- 8 Kokott, IStR 2019, 123 (132).
- 9 Kreienbaum, IStR 2019, 121 (122).
- 10 Kokott, IStR 2019, 123 (126).
- 11 OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, Juli 2017, 26.
- 12 Hollaus, Highlights der US-Steuerreform, SWI 2018, 76 (79 f.); Maywald, Tax Cuts and Jobs Act: Bedeutung der US-Steuerreform für ausländische Investoren, DB 2018, 279 (282 f.); Raab, US-Steuerreform zum 1.1.2018, Auswirkungen auf Unternehmen, ÖStZ 2018, 43 (47 f.); Wünnemann, Herausforderungen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Jahr 2019, IStR 2019, 134 (138 ff.).
- 13 Kokott, Herausforderungen einer Digitalsteuer, IStR 2019, 123 (126).
- 14 Kokott, IStR 2019, 123 (131).
- 15 Kreienbaum, Fortschritte bei der Digitalbesteuerung - Zweisäulenstrategie in der Diskussion, IStR 2019, 121 (121).
- 16 Mayr, Digitale Werbesteuer: EU-weit oder nur national, RdW 2019, Art.-Nr. 48.
- * Becker/Van der Ham, Paradigmenwechsel bei der internationalen Unternehmensbesteuerung?, DB 2019, 502 (505).