DIGITALSTEUERSTREIT MIT DEN USA BEENDET

PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich

MIT WIRKUNG AB 1.1.2020 HAT ÖSTERREICH DURCH DAS DIGITALSTEUERGESETZ 2020 (DIGSTG)[1] EINE 5%IGE DIGITALSTEUER AUF WERBELEISTUNGEN EINGEFÜHRT, DIE ONLINE IM INLAND GEGEN ENTGELT ERBRACHT WERDEN, AUF DEM GERÄT EINES NUTZERS MIT INLÄNDISCHER IP-ADRESSE ERSCHEINEN UND SICH NACH IHREM INHALT UND IHRER GESTALTUNG AUCH AN INLÄNDISCHE NUTZER RICHTEN. IM FOKUS DES DIGSTG STEHEN DIE ÜBERWIEGEND IN DEN USA ANSÄSSIGEN IT-GROSSKONZERNE, DIE MIT ÖSTERREICHISCHEN UNTERNEHMEN REGELMÄSSIG WERBEVERTRÄGE IN MILLIONENHÖHE ABSCHLIESSEN.[2] AUCH ANDERE EUROPÄISCHE STAATEN HATTEN MANGELS INTERNATIONAL ABGESTIMMTER REGELUNGEN IN DEN LETZTEN JAHREN IN NATIONALEN ALLEINGÄNGEN VERGLEICHBARE *„DIGITAL SERVICE TAXES"* EINGEFÜHRT. DIE US-REGIERUNG IST DEN ALS DISKRIMINIEREND UND BELASTEND EMPFUNDENEN ABGABEN, DIE AUS US-SICHT AUCH IM WIDERSPRUCH ZU INTERNATIONALEN BESTEUERUNGSPRINZIPIEN STÜNDEN, ENTGEGENGETRETEN UND HAT ÖSTERREICH MIT STRAFZÖLLEN UND HANDELSHEMMNISSEN GEDROHT. IN EINER ZWISCHEN GROSSBRITANNIEN, FRANKREICH, ITALIEN, SPANIEN UND ÖSTERREICH EINERSEITS UND DEN USA ANDERERSEITS AM 21.10.2021 VERABSCHIEDETEN ERKLÄRUNG WURDE NUN BIS ZUM WIRKSAMWERDEN DER VOM INCLUSIVE FRAMEWORK DER OECD ENTWICKELTEN UND AM 8.10.2021 VERABSCHIEDETEN NEUEN NEXUS- UND GEWINNVERTEILUNGSREGELN (SÄULE I) EINE KOMPROMISSLÖSUNG GEFUNDEN, DIE DEN DIGITALSTEUERSTREIT BEENDEN SOLLTE.

1. SÄULE I UND NATIONALE DIGITALSTEUERN

Nach der Grundsatzeinigung über ein neues Konzept der internationalen Unternehmensbesteuerung haben sich 136 der im Inclusive Framework der OECD (OECD-IF) vertretenen 140 Staaten im Rahmen der Säule I am 8.10.2021 auf einen neuen steuerlichen Nexus und eine teilweise Neuverteilung des Besteuerungssubstrats der weltweit größten und profitabelsten Unternehmen geeinigt. Betroffen davon sind Unternehmen mit einem weltweiten konsolidierten Umsatz von mehr als EUR 20 Mrd. Wird eine 10%ige Gewinnschwelle überschritten, sind 25% der Residualgewinne umsatzbezogen auf jene Staaten zu verteilen, in denen die Produkte und Dienstleistungen des multinationalen Konzerns konsumiert bzw. genutzt werden, unabhängig davon, ob der Konzern in dem jeweiligen Marktstaat durch eine Gesellschaft, eine Niederlassung oder Betriebsstätte physisch präsent ist.[3]

Die Entwicklung eines Konzepts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft, die bereits im Zuge des Ende 2015 veröffentlichten BEPS-Aktionsplans in „BEPS Action 1" angestoßen wurde, ist nur langsam vorangekommen. Auch die im Jahr 2018 folgenden Richtlinienvorschläge der EU zum Konzept einer *„digitalen Betriebsstätte"*[4] bzw. einer *„Digital Service Tax"*[5], später auch mit eingeschränktem Anwendungsbereich auf digitale Werbeleistungen[6] sind im Rat der EU mangels Einstimmigkeit zwischen den Mitgliedstaaten gescheitert. Das hat Staaten wie *Frankreich, Italien, Spanien, Großbritannien, Israel*, die *Türkei* oder *Indien* dazu bewogen, sich in nationalen Alleingängen Zugang zum Steuerkuchen internationaler IT-Konzerne zu verschaffen. Mangels politischer Einigung im ECOFIN hat Österreich mit einem *„Digitalsteuerpaket"* reagiert, und mit Wirkung ab 1.1.2020 durch das Digitalsteuergesetz[7] unter anderem eine *5%ige Digitalsteuer auf Umsätze im*

Bereich der Onlinewerbung (§ 1 DigStG 2020) eingeführt, die von digitalen Großkonzernen erhoben wird. Das sind solche mit einem weltweiten Umsatz von EUR 750 Mio., die in Österreich einen konsolidierten Umsatz von zumindest EUR 25 Mio. aus der Durchführung von Onlinewerbeleistungen erzielen (§ 2 Abs. 1 DigStG 2020). Österreich hat sich jedoch dazu bekannt, eine international akkordierte Lösung anzustreben und sich in § 8 Abs. 1 DigStG dazu verpflichtet, die Digitalsteuer regelmäßig – erstmals zum 31.12.2021 – im Lichte von allfälligen umfassenden Maßnahmen auf EU- oder OECD-Ebene – zu evaluieren.[8]

In der Erklärung des OECD Inclusive Framework (OECD-IF) vom 8.10.2021, der sich inzwischen 136 der darin vertretenen 140 Staaten angeschlossen haben, verpflichten sich die Staaten auf politischer Ebene, auf Grundlage eines noch zu entwickelnden multilateralen Übereinkommen (MLC) nationale Digitalsteuern abzuschaffen und keine neuen einzuführen. Dazu heißt es in der Erklärung des OECD-IF: *"No newly enacted Digital Service Taxes or other relevant similar measures will be imposed on any company from 8 October 2021 and until the earlier of 31 December 2023 or the coming into force of the MLC."*[9]

2. KONFLIKT MIT DEN USA

Nachdem von den unilateral eingeführten Digitalsteuern vor allem die überwiegend in den USA ansässigen Digitalkonzerne wie *Google* oder *Facebook* betroffen sind, haben die USA im Juni 2021 angekündigt, Digitalsteuern bzw. Digitalsteuervorhaben von neun Ländern, darunter Österreich und die EU selbst[10] gemäß Section 301 US Trade Act 1974 untersuchen zu wollen. Diese Bestimmung ermöglich es dem *Office of the United States Trade Representative* (USTR) Handelspraktiken anderer Staaten zu prüfen, um die Rechte der USA auf Grundlage bestehender Handelsabkommen zu wahren und festzustellen, ob durch Maßnahmen eines Staates der Handel mit den USA unangemessen und in diskriminierender Weise belastet oder behindert wird.

Sollte dies festgestellt werden, kann die USA mit Handelshemmnissen und Strafzöllen reagieren.[11] In einer am 21.10.2021 veröffentlichten gemeinsamen Erklärung *(„Joint Statement")*[12] haben *Großbritannien, Österreich, Frankreich, Italien, Spanien* den Besteuerungskonflikt mit den USA gelöst und sich bis zum Wirksamwerden der Säule I auf eine Übergangsregelung geeinigt.

3. DIE GEMEINSAME ERKLÄRUNG

3.1. DIE KOMPROMISSLÖSUNG

Auf Grundlage der vom OECD-IF am 8.10.2021 getroffenen und den G20 inzwischen bestätigten Vereinbarung, unilaterale Digitalsteuern zurücknehmen zu wollen und bis zum Wirksamwerden der Säule I keine neuen Maßnahmen zur Besteuerung von Digitalkonzernen zu setzen, haben *Österreich, Frankreich, Italien* und *Spanien* und *Großbritannien* in Form einer Übergangsregelung einen Kompromiss zur Lösung des schwelenden Streits über die Erhebung ihrer Digitalsteuern auf die Werbeleistungen von US-Konzernen gefunden. Im Zuge der Verhandlungen hatten die USA auf eine *sofortige Rücknahme* nationaler Digitalsteuern mit Wirkung ab 8.10.2021 bestanden, während die fünf Staaten die Rücknahme von der Umsetzung der Säule I abhängig machen wollten.

Im Rahmen der am 21.10.2021 veröffentlichten gemeinsamen Erklärung *(„Joint Statement")* konnte man sich während eines Übergangszeitraumes jedoch auf einen *„Unilateral Measures Compromise"* einigen, wonach die Staaten *nicht verpflichtet* sind, im Verhältnis zur USA ihre Digitalsteuern bis zum Inkrafttreten der Säule I abzuschaffen.

Allerdings sollen jene Digitalsteuern, die bis zum Wirksamwerden von Säule 1 anfallen und die jenen Betrag an Steuern übersteigen, die nach den Regeln der Säule I im ersten Jahr der Wirksamkeit von Säule I erhoben werden, auf jenen Teil der Körperschaftsteuer (KöSt) angerechnet werden, der auf den gemäß Säule I ermittelten Residualgewinn (Säule I) entfällt (anteilig entsprechend der Dauer des Übergangszeitraumes). Im Gegenzug verpflichten sich die USA bis zum Ende dieses Übergangszeitraums *(„interim period")* auf Handelsbeschränkungen zu verzichten und mit den Staaten Meinungsverschiedenheiten in einem konstruktiven Dialog zu lösen.

3.2. DIE RELEVANTEN DEFINITIONEN

In der gemeinsamen Erklärung finden sich auch Definitionen der für die Umsetzung der Kompromisslösung relevanten Begriffe:

(1) Als „Steuergutschrift" *(„Credit Amount")* gilt jener Betrag, um den die Steuern, die während des Übergangszeitraumes *(„interim period")* auf Grundlage der vor dem 8.10.2021 wirksamen unilateralen Maßnahmen die auf Säule 1 entfallende KöSt *(„Pillar I amount")* übersteigt

(2) „Übergangszeitraum" *(„interim Period")* ist die Zeitspanne zwischen 1.1.2022 und dem Inkrafttreten (Wirksamwerden) der Säule 1 oder dem 31.12.2023, je nachdem, was früher eintritt.

(3) Der *„Interim Pillar 1 Amount"* ist das Produkt aus
   a) Dem Betrag an Steuern, den der Steuerpflicht auf den gemäß Säule I ermittelten *„Amount A"* im ersten Jahr nach deren Wirksamwerden der im betroffenen Staat schuldet und
   b) einem Bruch, dessen Zähler die Anzahl der Tage während des Übergangszeitraumes ist und dessen Nenner 365 ist.

(4) Zum Begriff des „multinationalen Konzerns" („MNE group") wird auf die Definition im Glossar der Verrechnungspreisleitlinien 2017 verwiesen, wonach als solcher eine Gruppe verbundener Unternehmen mit Geschäftsniederlassungen in zwei oder mehr Staaten gilt.[13]

(5) Als „betroffener Staat" („relevant country") gilt jenes Hoheitsgebiet, das innerstaatlich Digitalsteuern erhebt, die Gegenstand der in der gemeinsamen Erklärung vogesehenen Steuergutschrift sind.

3.3. DIE RAHMENBEDINGUNGEN

Die Signatarstaaten der gemeinsamen Erklärung verpflichten sich, einen *„interim Credit"* zu gewähren, der dem *„Credit Amount"* entspricht. Diese Steuergutschrift kommt im ersten Besteuerungszeitraum zur Anwendung, in dem der Steuerpflichtige Teil eines multinationalen Konzerns („MNE group") ist, der nach dem Übergangszeitraum *(„interim period")* im Sinne der Säule I einer am Residualgewinn *(„Amount A")* bemessenen Besteuerung unterliegt. Eine Steueranrechnung hat jedoch nur auf jene *KöSt* zu erfolgen, die sich aus dem in Säule I vorgesehenem neuen Besteuerungsrecht des betroffenen Staates ergibt. Ist die steuerpflichtige Person nicht Mitglied eines multinationalen Konzerns, dessen Residualgewinn *(„Amount A")* im ersten Jahr der Wirksamkeit der Säule I keiner Besteuerung im betroffenen Staat unterliegt, wird die Steuergutschrift auf Basis der Ergebnisse des ersten Jahres ermittelt, in dem Säule I auf die multinationale Unternehmensgruppe anwendbar ist. Ab diesem Zeitpunkt kann die Steuergutschrift genutzt werden. Allerdings kann dieser *„interim Credit"* nicht genutzt werden, wenn der multinationale Konzern *erst nach einem Zeitraum von vier Jahren* nach Wirksamwerden von Säule I im betroffenen Staat in den Anwendungsbereich der Säule I fällt. Sofern der Anrechnungsbetrag *(„interim credit")* in einem Steuerjahr den sich aus Säule I ergeben Steuerbetrag überschreitet, kann der Differenzbetrag *unbegrenzt* auf die folgenden Besteuerungszeiträume *vorgetragen* werden. Im Gegenzug verpflichten sich die USA, die gemäß Section 301 US Trade Act 1974 vorgeschlagenen Untersuchungen zu möglichen Handelsbeschränkungen einzustellen und in Zusammenhang mit den im Übergangszeitraum bestehenden Digitalsteuern in Großbritannien, Österreich, Frankreich, Italien und Spanien keine weiteren Vergeltungsmaßnahmen zu setzen, soweit die oben dargestellten Anrechnungsmechanismen eingehalten werden.

4. BEISPIELE ZUM MECHANISMUS DER STEUERANRECHNUNG

Anhand eines Beispiels im Annex zu der zwischen den USA und den fünf Staaten am 21.10.2021 verabschiedeten gemeinsamen Erklärungen wird die Funktionsweise der Anrechnung der in Großbritannien, Österreich, Frankreich, Italien und Spanien erhobenen Digitalsteuern auf die von den Residualgewinnen („Amount A") gemäß Säule I künftig anfallende KöSt erläutert:

SACHVERHALT

Im Übergangszeitraum bezahlt ein Köst-pflichtiges Unternehmen (XYZ) in einem der betroffenen Staaten (Staat A) eine dort nach innerstaatlichem Recht erhobene Digitalsteuer von EUR 100.000. Der Übergangszeitraum beginnt am 1.1.2022 und endet für Staat A am 31.12.2023. Staat A setzt mit Wirksamkeit für das Kalenderjahr 2024 und Folgejahre Säule I um und schafft ihre nationale Digitalsteuer ab. XYZ ist Mitglied eines multinationalen Konzern, dessen Residualgewinn (Amount A) im Staat A im Jahr 2024 der KöSt unterliegt. Die von XYZ für das Steuerjahr 2024 darauf zu entrichtende KöSt beträgt EUR 20.000, im Jahr 2025 EUR 25.000. Der *„Interim Pillar 1 Amount"* der XYZ beträgt (für den zweijänrigen Übergangszeitraum) EUR 40.000 (EUR 20.000 KöSt auf „Amount A" x 730/365). Es sei angenommen, dass die gesamte KöSt-Schuld der XYZ (inklusive der sich aus Pillar I ergebenden KöSt) im Jahr 2024 EUR 110.000 beträgt und EUR 70.000 im Jahr 2025.

LÖSUNG

XYZ steht eine Steuergutschrift in Höhe von EUR 60.000 zur Verfügung (Digitalsteuer: EUR 100.000 abzüglich des sich aus Säule I ergebenden *„interim Pillar I Amount"* in Höhe von EUR 40.000). Damit wird die auf *„Amount A"* im Jahr 2024

entfallende Köst-Schuld in Höhe von EUR 20.000 auf Null reduziert. Die verbleibende Steuergutschrift in Höhe von EUR 40.000 (EUR 60.000 abzüglich der für das Steuerjahr 2024 verbrauchten Steuergutschrift von EUR 20.000) kann auf das Steuerjahr 2025 vorzutragen werden und reduziert auch in diesem Jahr die auf Amount A entfallende KöSt von EUR 25.000 auf Null. Der verbleibende „interim Credit" in Höhe von EUR 15.000 (EUR 60.000 minus der KöSt für 2024 von EUR 20.000 und der Köst für 2024 von EUR 25.000) kann auf das Steuerjahr 2026 vorgetragen werden. Daraus ergibt sich, dass die KöSt-Belastung der XYZ Ltd. im Steuerjahr 2024 EUR 90.000 (EUR 110.000 abzüglich EUR 20.000) und EUR 45.000 (EUR 70.000 abzüglich der vortragsfähigen Steuergutschrift in Höhe von EUR 25.000) beträgt.

5. ZUSAMMENFASSUNG

Die USA belegen nach Deutschland und vor Italien den zweiten Platz unter den österreichischen Exportnationen. Das Exportvolumen hat im Jahr 2020 EUR 9,3 Mrd. betragen. Damit bleiben die USA mit einem Anteil von 6,6% an den österreichischen Gesamtexporten der mit Abstand wichtigste Absatzmarkt außerhalb Europas. Angesichts der Bedeutung dieses Wirtschaftsraums für österreichische Unternehmen ist dank der Anfang Oktober 2021 im OECD-IF erzielten politischen Einigung über eine Neuverteilung von Besteuerungsrechten an den Gewinnen der größten und profitabelsten multinationalen Konzernen der zwischen Österreich, Frankreich, Italien, Spanien und Großbritannien erzielte Kompromiss bezüglich der Erhebung von Digitalsteuern auf US-Konzerne ein wichtiger Schritt zur Beseitigung bzw. Vermeidung von Handelshemmnissen im Verhältnis zur USA. ■

1 BGBl I 88/2020, ergänzt um die Digitalsteuergesetz2020-Umsetzungsverordnung (BGBl II 378/2019).

2 *Mayr*, Digitale Werbesteuer: EU-weit oder nur national?

3 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Twp-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, October 2021; *Bendlinger*, die G20 beschießen eine neue Weltsteuerordnung ab 2023, WT 2021, 282 (282 ff.); *Bendlinger*, Das inernationale Steuerrecht wird neu geschrieben, SWI 2021 (in Druck); *Schmidjell-Dommes/Bendlinger*, Rust 2021: Upddate zum internationalen Steuerrecht – die Highlights, RdW 2021 (in Druck).

4 Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, 21.3.2018 , COM(2018) 147 final.

5 Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, 21.3.2018 , COM(2018) 148 final.

6 Rat der Europäischen Union, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalwerbesteuer auf Erträge aus der Erbringung digitaler Werbeleistungen, 1.3.2019, 2018/0073(CNS).

7 BGBl I 99/2020 erläutert durch die Digitalsteuergesetz 2020-Umsetzungsverordnung (BGBl II 378/2019.

8 *Mayr*, Das neue Digitalsteuergesetz 2020, RdW 2019, 264 (264 ff.).

9 *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, October 2021, 7.

10 Zu den Ländern zählen neben *Österreich Brasilien*, die *Tschechische Republik*, *Indien*, *Indonesien*, *Italien*, *Spanien*, die *Türkei*, das *Vereinigte Königreich* und die *EU* als Institution. Gegen *Frankreich* hat die USA bereits 2019 eine solche Untersuchung eingeleitet, worauf auf eine Erhebung von Digitalsteuern verzichtet wurde.

11 *Ohne Autor*, USA versus Digitalsteuer, SWK 2020, 1012 (1012).

12 *US Department of the Treasury*, Joint statement from the United Kingdom, Austria, France, Italy, Spain and the United States regarding a compromise on a transitional approach to existing unilateral measures during the interim period before Pillar 1 is in effect, October 21, 2021.

13 *OECD (2018),* OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017, 28.