



ART.-NR.: 267

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler/Univ.-Prof. DDr. Gunter Mayr/Mag. Christoph Schlager • Linz/Wien

# Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept

» RdW 2017/267

Google, Facebook, Amazon und viele weitere „digitale“ Unternehmen sind innerhalb weniger Jahre fixer Bestandteil unseres Alltages sowie ein Motor für die Wirtschaft geworden. Die digitalen Geschäftsmodelle stellen allerdings die nationalen Steuerrechtsordnungen vor erhebliche Herausforderungen, insb das ertragsteuerliche Betriebsstättenkonzept hinkt der „digitalisierten“ Leistungserbringung nach. Dieser Beitrag beleuchtet und erarbeitet Vorschläge zur Weiterentwicklung des Steuerrechts im Lichte der digitalen Wirtschaft.

## Übersicht:

1. Digitalisierung und (nachhinkendes) Steuerrecht
2. Internationale Entwicklungen: OECD und EU
3. Unilaterale Reaktionen: Das Beispiel der britischen „Diverted Profits Tax“
4. Verprobung anhand prominenter Fallbeispiele: Amazon und Google
5. Vorschläge zur „Neuaufrichtung“ des Nexusgedankens
6. Schlussfolgerungen und Zusammenfassung

## 1. Digitalisierung und (nachhinkendes) Steuerrecht

Die „digitale Wirtschaft“ hat sich in den vergangenen Jahren als Motor für Wachstum, Wandel und Wertschöpfung erwiesen<sup>1</sup> und bringt neue Geschäftsmodelle hervor. Die IT-Großkonzerne haben die weltweiten wirtschaftlichen Machtverhältnisse binnen kürzester Zeit neu geordnet: Fand sich etwa im Jahr 2006 unter den 10 weltweit größten börsennotierten Unternehmen aus der IT-Branche nur Microsoft (auf Platz 4), dominieren dieses Ranking im Jahr 2016 die IT-Konzerne Apple (Platz 1), Alphabet („Google“, Platz 2), Microsoft (Platz 3) sowie Amazon (Platz 6) und Facebook (Platz 7).<sup>2</sup>

Die Digitalisierung stellt allerdings die gegenwärtigen **Systeme der Einkommens- wie auch der Konsumbesteuerung** vor

**erhebliche Herausforderungen:**<sup>3</sup> Die neuen Geschäftsmodelle auf der Basis moderner Informations- und Kommunikationstechnologien mit ihrer Dezentralisierung und Entkoppelung von einer „physischen Präsenz“ offenbaren die Grenzen des derzeitigen internationalen Steuerrechts, gerade in Zeiten eines intensiven Steuerwettbewerbs. Im indirekten Steuerrecht bringen vor allem E-Commerce und digitale Dienstleistungen die herkömmlichen Besteuerungskonzepte und Erhebungsverfahren an ihre Grenzen, im direkten Steuerrecht die stark gestiegene Bedeutung des geistigen Eigentums und die zunehmende Fragmentierung von Wertschöpfungsketten.

Die mediale Berichterstattung über die **Steuervermeidungspraktiken namhafter IT-Großkonzerne** sorgt für Aufregung. Dies bestätigt ein Blick auf die beiden größten IT-Konzerne, Apple und Google: Bei Apple kam die Europäische Kommission zum Ergebnis, dass Irland dem Unternehmen Apple durch Verrechnungspreisurulings unrechtmäßige Steuervergünstigungen von bis zu 13 Mrd € gewährt hat.<sup>4</sup> Die Europäische Kommission bezieht dabei indirekt auch die anderen Länder mit ein; denn sollten diese auf Grundlage ihrer nationalen Steuervorschriften von Apple mehr Steuern auf erwirtschaftete Gewinne erheben, „so würde dies den von Irland zurückzufordernden Betrag verringern“.<sup>5</sup> Italien hatte bereits zuvor mit Apple einen medial kolportierten „Vergleich“ iHv 318 Mio € geschlossen.<sup>6</sup> Google hat wiederum bereits 2010 in den USA eine heftige politische Diskussion über die Steuergestaltungsmodelle der IT-Industrie ausgelöst.<sup>7</sup> Diese ist mittlerweile in Europa und bei der Politik angekommen; nach Aussagen des französischen Staatssekretärs schrieb zB Frankreich den Internet-Giganten „GAFA“ (= Google, Apple, Facebook, Amazon) 2,5 Mrd € an Steuern und Strafen vor.<sup>8</sup> Auch wenn das

<sup>3</sup> Siehe dazu auch *Englisch*, Seminar G: VAT and Direct Taxation of the Digital Economy, IStR 2016, 717 (717 ff).

<sup>4</sup> Siehe das Beihilfeverfahren SA.38373 und zur negativen Entscheidung mit Rückforderung auch die Pressemitteilung IP/16/2923 (30. 8. 2016); die Rechtsmittel sind beim Gericht anhängig als T-778/16, *Irland/Kommission*, und T-892/16, *Apple Sales International ua/Kommission*.

<sup>5</sup> Siehe die Pressemitteilung IP/16/2923 (30. 8. 2016).

<sup>6</sup> Vgl zB Die Presse vom 31. 12. 2015, Italien: Steuernachzahlung für Apple, erhältlich unter [http://diepresse.com/home/wirtschaft/international/4896383/Italien\\_Steuernachzahlung-fuer-Apple](http://diepresse.com/home/wirtschaft/international/4896383/Italien_Steuernachzahlung-fuer-Apple) (20. 4. 2017).

<sup>7</sup> Auslöser waren die Recherchen des Bloomberg-Journalisten *Jesse Drucker* und dessen Onlinebericht vom 21. 10. 2010; dazu *Pinkernell*, Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, *StuW* 2012, 369 (369 m FN 3).

<sup>8</sup> Die Aussagen des französische Staatssekretärs *Eckert* vom 17. 11. 2016 im Rahmen der Anhörung vor der französischen Hauptversammlung (iZm dem Finanzgesetz 2017) sind im französischen BGBI – No 113 (2) A.N., Seite 7545 festgehalten und bedeuten übersetzt: „Schon jetzt haben die multinationalen Unternehmen GAFA – Google, Apple, Facebook und Amazon –

<sup>1</sup> Der Schlussbericht der *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, Report (28. 5. 2014) 13, verweist auf Studien, wonach (1) der Digitalisierung im Jahr 2011 193 Mrd US-\$ an globaler Wirtschaftsleistung und die Schaffung von 6 Millionen Arbeitsplätzen zurechenbar waren und (2) im Zeitraum von 1995 bis 2007 64 % des Wachstums der Arbeitsproduktivität auf diesen Bereich zurückgingen.

<sup>2</sup> Ranking nach Börsenwert, *The Economist* vom 17. 9. 2016, *The rise of the superstars*.



Ansinnen der einzelnen Staaten grundsätzlich nachvollziehbar erscheint, ist die rechtsstaatliche Grundlage für solche Vorgangsweisen bisher unklar.

Die österreichische Bundesregierung hat im **Arbeitsprogramm 2017/2018** ebenfalls die „**Vermeidung von Gewinnverschiebungen**“ aufgegriffen;<sup>9</sup> im BMF wird dazu an einem Maßnahmenpaket gearbeitet. Ob dieses Maßnahmenpaket neben der ausdrücklich angesprochenen Ausdehnung der Werbeabgabe auf den Online-Bereich auch ertragsteuerlich ansetzen kann, hängt von der Frage ab, ob den angesprochenen Geschäftsmodellen ertragsteuerlich überhaupt beizukommen ist.

## 2. Internationale Entwicklungen: OECD und EU

### 2.1. Ausgangspunkt: Betriebsstättenbegriff

Der Betriebsstättenbegriff hat im Rahmen des internationalen Steuerrechts immense Bedeutung, dient er doch auch als nexus-indizierende **Schwelle für das Vorliegen einer hinreichenden ökonomischen Bindung**, die eine Besteuerung im Quellenstaat rechtfertigt. So unterliegen etwa der beschränkten Steuerpflicht in Österreich gem § 98 Abs 1 Z 3 EStG insb Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG, für den im Inland eine Betriebsstätte iSd § 29 BAO unterhalten wird („örtliche Betriebsstätte“),<sup>10</sup> im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist („Vertreterbetriebsstätte“)<sup>11</sup> oder bei dem im Inland unbewegliches Vermögen vorliegt.<sup>12</sup> Vor

Mitteilungen über Steuernachforderungen von 2,5 Mrd. €, einschließlich 40 bis 80% Strafen, erhalten. Und es ist noch nicht vorbei, denn die Geschäftsjahre 2013 bis 2015 müssen noch geprüft werden und es ist davon auszugehen, dass es zu Steuernachforderungen im selben Ausmaß kommen wird.“

9 „Für Österreich, Arbeitsprogramm der Bundesregierung 2017/18“, Punkt 1.2.

10 Siehe auch EStR 2000 Rz 7924. Die Betriebsstättendefinition des § 29 BAO hat für alle bundesgesetzlich geregelten Abgaben Geltung, soweit nicht abweichende, spezielle Betriebsstättenbegriffe existieren, wie zB der Betriebsstättenbegriff des § 81 EStG (VwGH 12. 6. 1990, 87/14/0022, ÖStZB 1990, 441).

11 Siehe zur Reichweite der Vertreterbetriebsstätte auch im Lichte der OECD-BEPS-Überlegungen zB *Bendlinger*, Änderung des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs durch das Multilaterale Abkommen der OECD, RdW 2017/266, 359 (in diesem Heft), und ausführlich auch *Kofler/Schmid/Simonek*, Vertreterbetriebsstätten in Deutschland, Österreich und der Schweiz im Hinblick auf BEPS-Aktionspunkt 7, unter besonderer Berücksichtigung von Kommissionsstrukturen, StAW 1/2017, 67 (67 ff) = 85 ASA 2017, 433 (433 ff) = IStR, Beihefter zu Heft 8/2017, 1 (1 ff). Der Begriff des ständigen Vertreters ist auch in § 29 Abs 2 lit b BAO genannt; diese Bestimmung setzt aber für die Annahme einer Betriebsstätte voraus, dass der Vertreter über eine Geschäftseinrichtung verfügt, über die der Geschäftsherr Verfügungsmacht hat, während es für den Eintritt in die beschränkte Steuerpflicht nach § 98 Abs 1 Z 3 TS 2 EStG schon ausreicht, dass der ausländische Unternehmer im Inland einen ständigen Vertreter bestellt. § 98 Abs 1 Z 3 TS 2 EStG betrifft freilich nur die Besteuerung gewerblicher Einkünfte des vertretenen ausländischen Unternehmers, nicht aber die Steuerpflicht des Entgelts für den ständigen Vertreter (zB Dienstbezug, Provision); dieses ist gesondert im Lichte des § 98 EStG zu beurteilen.

12 Im Übrigen werden demgegenüber nur gewisse Arten von gewerblichen Einkünften bei bloßer Ausübung im Inland unabhängig davon erfasst, ob eine inländische Betriebsstätte unterhalten oder ein Vertreter im Inland bestellt ist. Dies sind Einkünfte aus kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland, aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen

Arbeitsausübung und aus gewerblicher Tätigkeit als Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland.

allem die örtliche Betriebsstätte iSd § 29 BAO nimmt im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht eine zentrale Stellung ein: Sie dient zwar unmittelbar nur bei den gewerblichen Einkünften als (ein) Anknüpfungspunkt für die beschränkte Steuerpflicht (§ 98 Abs 1 Z 3 EStG), ist aber für sämtliche betriebliche Einkünfte gleichermaßen bedeutsam. Das Bestehen einer inländischen Betriebsstätte ist nach innerstaatlichem Steuerrecht aber auch für eine Vielzahl weiterer Aspekte (zB Gewinnermittlung, Einkünftequalifikation, Beteiligungsertragsbefreiung, Gruppenträgerfähigkeit etc) von Bedeutung.<sup>13</sup>

Der Betriebsstättenbegriff dient zudem im DBA-Recht dazu, die **nationalen Besteuerungsansprüche für Unternehmensgewinne territorial abzugrenzen**: Das Bestehen einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte im Inland (Art 5 OECD-MA) ist idR entscheidend, ob Österreich abkommensrechtlich überhaupt ein Besteuerungsrecht an Unternehmensgewinnen (Art 7 OECD-MA) zukommt: Denn nach Art 7 OECD-MA darf der Quellenstaat Unternehmensgewinne nur insoweit besteuern, als sie einer Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA zuzurechnen sind. Darüber hinaus greift die sogenannte **Schrankenwirkung** der Abkommens: Selbst wenn nach nationalem Steuerrecht eine Besteuerung möglich wäre (zB nach § 98 Abs 1 Z 3 EStG), wird dieser innerstaatliche Besteuerungsanspruch durch ein DBA eingeschränkt;<sup>14</sup> umgekehrt kann ein Abkommen einen im innerstaatlichen Steuerrecht gar nicht bestehenden Besteuerungsanspruch weder ausweiten noch begründen;<sup>15</sup> Doppelbesteuerungsabkommen haben also eine „negative Wirkung“,<sup>16</sup> sie haben „nicht die Kraft, Besteuerungsrechte zu schaffen, die nach innerstaatlichem Recht nicht vorhanden sind“. <sup>17</sup> Dies ist deshalb bedeutsam, weil sich der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff mit dem innerstaatlichen freilich nicht immer decken muss. Der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff des Art 5 OECD-MA stellt im Wesentlichen auf das **Bestehen einer physischen Einrichtung**, einer festen Geschäftseinrichtung im Inland, ab und erfasst auch länger andauernde Bauausführungen und Montagen; zudem wird der (abhängige) **Vertreter** einer physischen Betriebsstätte gleichgestellt, wobei gerade in diesem Bereich die Arbeiten der OECD im

Arbeitsausübung und aus gewerblicher Tätigkeit als Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland.

13 Siehe die Liste bei *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) Rz VII/25.

14 Siehe zB VfGH 11. 3. 1965, B 210/64, B 211/64, VfSlg 4928/1965; 11. 3. 1965, B 210/64, VfSlg 4928/1965; VwGH 25. 4. 1978, 813/75, ÖStZB 1978, 265; 14. 3. 1990, 86/13/0179, ÖStZB 1990, 347; 22. 4. 1992, 91/14/0048, ÖStZB 1992, 833; 16. 11. 1993, 90/14/0222, ÖStZB 1994, 390; 25. 9. 2001, 99/14/0217, ÖStZB 2002/365, 474; ebenso zB BFH 24. 3. 1999, I R 114/97, BFHE 188, 315, BStBl 2000 II 399; weiters zB EAS 2178 = SWI 2003, 258.

15 VfGH 11. 3. 1965, B 210, 211/64; ÖStZB 1965, 258 = VfSlg 4928/1965; VwGH 25. 4. 1978, 813/75, ÖStZB 1978, 265; 14. 3. 1990, 86/13/0179, ÖStZB 1990, 347; 27. 8. 1991, 90/14/0237, ÖStZB 1992, 127; 22. 4. 1992, 91/14/0048, ÖStZB 1992, 833; 16. 11. 1993, 90/14/0222, ÖStZB 1994, 390; 25. 9. 2001, 99/14/0217, ÖStZB 2002/365, 474; 27. 11. 2003, 2000/15/0033, ÖStZB 2004/148, 180; 29. 7. 2010, 2010/15/0021, ÖStZB 2011/84, 139; 30. 3. 2011, 2007/13/0105, ÖStZB 2011/379, 599.

16 VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217, ÖStZB 2002/365, 474.

17 *Loukota*, Über das Verhältnis zwischen internationalem und nationalem Steuerrecht, FJ 1976, 105 (105).



ART.-NR.: 267

Rahmen des BEPS-Projekts auf eine abkommensrechtliche **Ausdehnung des Vertreterbetriebsstättenbegriffs** (insb hinsichtlich der Vertriebsstrukturen) abzielten.<sup>18</sup> Der ständige Vertreter mag zwar über den engen Fokus auf örtliche Betriebsstätten iS von festen Geschäftseinrichtungen hinausgehen, da es sich bei der „Vertreterbetriebsstätte“ gerade nicht um eine reale, örtliche Betriebsstätte, sondern eben um eine „fiktive“ Betriebsstätte handelt, die durch die Person des ständigen Vertreters verkörpert und als ökonomisch gleichwertig angesehen wird.<sup>19</sup> Darüber hinaus dehnen DBA nur vereinzelt den Betriebsstättenbegriff auch auf „echte“ **Dienstleistungsbetriebsstätten** aus, erfordern aber auch diesfalls eine physische Anwesenheit im Quellenstaat<sup>20</sup> und werfen die Frage auf, ob auch entsprechende Gewinne nach innerstaatlichem Steuerrecht stets erfassbar sind.

Ob ein eher weiterer oder engerer Betriebsstättenbegriff für einen Staat gesamtwirtschaftlich von Vorteil ist, hängt von den jeweiligen Investitions- und Handelsbeziehungen der betroffenen Staaten ab; aus dem Blickwinkel des Ansässigkeitsstaates eines Unternehmens wäre ein engerer Betriebsstättenbegriff von Vorteil, wohingegen ein weiterer Betriebsstättenbegriff die Besteuerungsrechte des Quellenstaates (und korrespondierend die Entlastungsverpflichtungen des Ansässigkeitsstaates) ausdehnen würde.

Das **Abstellen auf physische Präsenzen in Art 5 OECD-MA** hat sich in der Vergangenheit auch allgemein aus Gründen des Vollzugs bewährt, weshalb gegen eine allzu starke Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs zumeist auch die höheren administrativen Kosten vorgebracht werden.<sup>21</sup> Allerdings stellt die rasante Entwicklung der digitalen Wirtschaft erneut die Frage in den Fokus, ob und inwieweit eine Ausdehnung bzw ein Überdenken des traditionellen Betriebsstättenbegriffs im internationalen Steuerrecht angebracht ist oder zukünftig erwogen werden muss. Diese Frage ist nicht neu, stellt sich aber mit zunehmender Dringlichkeit. So befasste sich die OECD schon in den frühen 2000er-Jahren ausführlich mit Fragen des E-Commerce und insb dessen abkommensrechtlicher Qualifikation.<sup>22</sup> Allerdings erfasst – ungeachtet der allfälligen „Betriebsstättentauglichkeit“ der Hardware eines physischen Servers<sup>23</sup> – der derzeitige **Betriebsstättenbegriff nicht die „entmaterialisierten“ Geschäftsmodelle** der digitalen Wirtschaft, da zB weder eine unkörperliche Webseite

oder eine App<sup>24</sup> noch das Endgerät des Konsumenten eine Betriebsstätte darstellen.<sup>25</sup> Bei einigen Online-Dienstleistungen (zB Cloud-Computing etc) ließe sich zwar darüber nachdenken, ob aus abkommensrechtlicher Sicht keine Unternehmensgewinne nach Art 7 OECD-MA, sondern etwa Lizenzgebühren nach Art 12 OECD-MA (iVm § 98 Abs 1 Z 6 und § 99 Abs 1 Z 3 EStG) vorliegen, doch scheitert diese Qualifikation idR an den Grenzen des abkommensrechtlichen Lizenzgebührenbegriffs.<sup>26</sup>

## 2.2. OECD: „BEPS“ und digitale Wirtschaft

Probleme und Fragestellungen der digitalen Wirtschaft sind daher in den vergangenen Jahren auch auf internationaler Ebene von OECD und EU intensiv vor dem Hintergrund der aggressiven Steuerplanung diskutiert worden.<sup>27</sup> Diese institutionellen Diskussionen befassten sich bisher allerdings nicht mit den weitreichenden Vorschlägen zur Umstellung etwa der Unternehmensbesteuerung auf eine – durch die „Trump-Steuerpläne“ wieder in den Fokus gerückte – am **Bestimmungsland ausgerichtete Körperschaftsteuer** in Abhängigkeit von der Ansässigkeit der Leistungsempfänger bzw Kunden („Destination-Based Corporate Tax“)<sup>28</sup>, sondern schlugen **Modifikationen traditioneller Besteuerungskonzepte** vor.<sup>29</sup>

Der „Kampf“ gegen die aggressive Steuerplanung multinationaler Unternehmen ist spätestens seit ersten Berichten zum OECD BEPS-Projekt im Jahr 2013<sup>30</sup> in aller Munde. Im Oktober 2015 hat die OECD ihre insgesamt rund 2.000 Seiten umfas-

<sup>18</sup> Siehe dazu unten Kapitel 2.2. und den Beitrag von *Bendlinger*, Änderung des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs durch das Multilaterale Abkommen der OECD, RdW 2017/266, 359 (in diesem Heft).

<sup>19</sup> Vgl *Loukota*, Die „Vertreterbetriebsstätte“ – das unbekannte Wesen, SWI 2017, 70.

<sup>20</sup> Siehe für einen Überblick *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts<sup>3</sup> (2016) 120 ff, und zu den Besonderheiten der österreichischen DBA *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA (2016) Art 5 Rz 215 ff.

<sup>21</sup> Vgl zB *Görl* in *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA<sup>6</sup> (2015) Art 5 Rz 3.

<sup>22</sup> Siehe insb den OECD-Bericht „Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce“ (angenommen am 7. 11. 2002), der teilweise Eingang in das Update 2003 des OECD-MK fand.

<sup>23</sup> Art 5 Z 42.2 OECD-MK.

<sup>24</sup> Ausführlich *Peyerl*, Kann eine „App“ eine Betriebsstätte begründen? SWI 2017, 243 (243 ff).

<sup>25</sup> Dazu mwN aus den Arbeiten der OECD *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts<sup>3</sup> (2016) 135 ff; *ders* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA (2016) Art 5 Rz 221 ff.

<sup>26</sup> *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts<sup>3</sup> (2016) 140 ff.

<sup>27</sup> Dazu insb *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), und den Schlussbericht der Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, Report (28. 5. 2014).

<sup>28</sup> Siehe zuletzt zB *Auerbach/Devereux/Keen/Vella*, Destination-Based Cash Flow Taxation, Oxford University Centre for Business Taxation WP 17/01 (2017); siehe dazu auch den Schlussbericht der *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, Report (28. 5. 2014) 50.

<sup>29</sup> Auf Ebene der EU würde aber mit dem nunmehr neu vorliegenden Vorschlag für die zweistufige Einführung einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage („GKKB“ bzw – in der englischen Abkürzung – „CCCTB“) und der darin vorgesehenen, den Konsum berücksichtigenden formelmäßigen Aufteilung von Bemessungsgrundlagen auch ein Schritt in eine solche „bestimmungslandorientierte“ Besteuerung getan. Siehe für die Regelung der Bemessungsgrundlage den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, COM(2016) 685 final (25. 10. 2016), und hinsichtlich der Konsolidierung und Aufteilung den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2016) 683 final (25. 10. 2016). Zur langfristigen Bedeutung für die digitale Wirtschaft siehe auch den Schlussbericht der *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, Report (28. 5. 2014) 50.

<sup>30</sup> Siehe grundlegend *OECD*, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013), und nachfolgend *OECD*, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013).



senden Abschlussberichte zum großen „**Base Erosion and Profit Shifting**“ Project (BEPS) abgegeben, die sich mit 15 Aktionspunkten im Hinblick auf die Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung speziell durch multinationale Unternehmen befassen.<sup>31</sup> Die **digitale Wirtschaft und deren Steuergestaltungen** standen von Beginn an im Zentrum der Überlegungen der Staatengemeinschaft zur Verhinderung aggressiver Steuergestaltungen. Das 2013 veröffentlichte BEPS-Grundlagenpapier der OECD befasste sich auch mit einem typischen Steuergestaltungsmodell,<sup>32</sup> das von zahlreichen Unternehmen der digitalen Wirtschaft genutzt wurde, dem sogenannten „**Double Irish Dutch Sandwich**“.<sup>33</sup> Dieses Modell verdeutlicht anschaulich, wie Disparitäten zwischen den Steuerrechtsordnungen, „Schlupflöcher“, Steuerbefreiungen etc genutzt werden, um die Steuerlast auf operative Gewinne zu optimieren oder sogar sogenanntes „staatenloses Einkommen“ zu schaffen und der Besteuerung zu entgehen.<sup>34</sup>

Angesichts der neuen Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft und der teilweisen Unzulänglichkeit traditioneller Steueranknüpfungen ist es nicht überraschend, dass der „Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting“<sup>35</sup> der OECD das Thema der digitalen Wirtschaft als **BEPS-Aktionspunkt 1** („**Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**“) von insgesamt 15 Aktionspunkten definierte und sowohl das direkte wie auch das indirekte Steuerrecht ansprach. Die OECD empfahl allerdings – im Sinne des „**Ottawa Taxation Framework**“<sup>36</sup> – keine isolierten Maßnahmen für die digitale Wirtschaft, sondern fokussierte den Umstand, dass durch verschiedene BEPS-Aktionspunkte, etwa zu Betriebsstätten (Aktionspunkt 7) und Verrechnungspreisen (Aktionspunkte 8–10), auch Gestaltungen der digitalen Wirtschaft aufgegriffen würden.<sup>37</sup>

**31** Für einen Überblick siehe zB *OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung* (2016). Am 15. und 16. 11. 2015 wurde das Maßnahmenpaket der OECD auch von den Staats- und Regierungschefs der G20 gebilligt; siehe die Pressemitteilung „G20 leaders endorse OECD measures to crack down on tax loopholes, reaffirm its role in ensuring strong, sustainable and inclusive growth“, abrufbar auf <http://www.oecd.org>.

**32** Für eine Übersicht zu typischen Steuerplanungsstrukturen in integrierten Geschäftsmodellen siehe Anhang B in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015), mit Beispielen zu Online-Händlern (Rz 1 ff), Internet-Werbung (Rz 8 ff), „Cloud computing“ (Rz 16 ff) und „App stores“ (Rz 22 ff).

**33** Siehe für eine Beschreibung dieser Struktur *OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (12. 2. 2013) 74–76; *Fuest et al, Profit Shifting and 'Aggressive' Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform, ZEW Discussion Paper No. 13-044* (July 2013) 3–6.

**34** *Kleinbard, Stateless Income*, 11 Fla. Tax Rev. 699 (699 ff) (2011).

**35** *OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (2013).

**36** Siehe Report by the Committee on Fiscal Affairs, *A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce* (1998). Siehe auch Rz 7 in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015), auch mit einer Darstellung der weiteren Entwicklungen seit 1998 in Anhang A.

**37** Siehe Rz 215 ff und Rz 225 ff in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015).

**Aktionspunkt 7 zur künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten**,<sup>38</sup> der die Definition des Betriebsstättenbegriffs (insb hinsichtlich der Vertriebsstrukturen und der Hilfstätigkeiten und vorbereitenden Tätigkeiten) betrifft, greift allerdings grundlegende strukturelle Probleme kaum auf: Zwar wird dadurch – abkommensrechtlich – die Schwelle abgesenkt, ab der der Quellenstaat unternehmerische Gewinne steuerlich erfassen kann (zB bei Kommissionärsstrukturen).<sup>39</sup> Dies spricht allerdings die Grundfrage digitaler Geschäftsmodelle nicht an, die eben darauf basieren, dass **keine physische Präsenz des Unternehmens im Absatzstaat** erforderlich ist, Vertragsverhältnisse ohne Personalbindung entstehen, die Wertschöpfung (zB durch Werbung) auf Basis kostenloser Nutzerbeiträge iwS (insb bei „mehrseitigen“ Geschäftsmodellen) erfolgt und Werte durch das Sammeln und Verwerten von Daten (insb Nutzerdaten) geschaffen werden.

### 2.3. Weitergehende Herausforderungen der digitalen Wirtschaft

Sowohl der Abschlussbericht der OECD zu Aktionspunkt 1 („**Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**“)<sup>40</sup> als auch der Bericht der „**Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy**“<sup>41</sup> befassen sich mit diesen (steuerpolitischen) Herausforderungen der digitalen Wirtschaft. So enthält der Schlussbericht der OECD zu Aktionspunkt 1 auch ein Kapitel zu

**38** *OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015); vgl auch *Bendlinger, Änderung des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs durch das Multilaterale Abkommen der OECD*, RdW 2017/266, 359 (in diesem Heft).

**39** Die entsprechenden abkommensrechtlichen Anpassungen werden offenbar auch Eingang in das Update des OECD-MA 2017 finden (dort als Art 5 Abs 4 und 5), wurden in das Multilaterale Instrument übernommen (dort Art 12 bis 15) und deren Umsetzung wurde auch durch die EU Kommission empfohlen (Empfehlung der Kommission vom 28.1.2016 zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C(2016) 271); sie sind allerdings nicht Bestandteil des „verpflichtend“ von den Staaten umzusetzenden Mindeststandards und es zeichnen sich ab, dass Österreich – ebenso wie zB Deutschland – diese neuen Definitionen im Zuge des MLI vorerst nicht übernehmen wird (dazu ausführlich den Beitrag von *Bendlinger, Änderung des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs durch das Multilaterale Abkommen der OECD*, RdW 2017/266, 359 [in diesem Heft]), allerdings davon ausgeht, dass zahlreiche von Aktionspunkt 7 angesprochene Sachverhalte sowohl innerstaatlich als auch abkommensrechtlich bereits bisher erfasst werden konnten. Siehe zum Gesamten zuletzt auch *Kofler/Schmidt/Simonek, Vertreterbetriebsstätten in Deutschland, Österreich und der Schweiz im Hinblick auf BEPS-Aktionspunkt 7, unter besonderer Berücksichtigung von Kommissionärsstrukturen*, StAW 1/2017, 67 (67 ff) = 85 ASA 2017, 433 (433 ff) = ISTR, Beihefter zu Heft 8/2017, 1 (1 ff).

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

**41** Während daher in der „klassischen“ Wirtschaft zusätzlich zu Gewinnsteuern ein breites Spektrum anderer Steuern erhoben wird (zB Lohnsteuer, Umweltsteuern, Grund- und Vermögensteuern), haben die Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft aufgrund der modernen Informations- und Kommunikationstechnologie das Potenzial, diese Abgaben zu vermeiden oder signifikant zu reduzieren. Siehe auch den Schlussbericht der *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, Report* (28. 5. 2014).



ART.-NR.: 267

„**Broader direct tax challenges raised by the digital economy and the options to address them**“. Darin werden von der OECD auf Basis der Arbeiten der Task Force on the Digital Economy (TFDE) Optionen zur Bewältigung der grundsätzlicheren steuerlichen Herausforderungen im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft, wie die Frage des Anknüpfungspunkts und der Daten, erörtert und analysiert. Ausgangspunkt der Analyse ist, dass die digitale Wirtschaft zwar zahlreiche Vorteile – Wachstum, Beschäftigung, Wohlfahrt – bringt, allerdings die neuen Geschäftsmodelle sowohl zu **steuertechnischen Herausforderungen** als auch zu **möglichen Einschränkungen des steuerpolitischen Spielraums** führen.

Drei Kernherausforderungen bestehen:

1. **Präsenz** – Das gegenwärtige, auf physische „Präsenz“ ausgegerichtete Steuersystem für die „klassische“ Wirtschaft nimmt noch keinen Bezug auf die dramatisch neue Weise der **Art der Leistungserbringung durch Unternehmen der digitalen Wirtschaft**.<sup>42</sup> So verändert die Digitalisierung das „Wie“ der Ausführung dieser Tätigkeiten, etwa die Aktivitätsausübung „aus der Distanz“ (ohne lokales Personal oder gänzlich automatisiert) und die Geschwindigkeit der Datenerfassung, -analyse und -nutzung. Da zudem die physische Distanz keine oder eine geringere Hürde bildet, steigt die Zahl erreichbarer Kunden, was umgekehrt auch dazu führt, dass das Wachsen der Konsumentenzahl in einem gewissen Markt – anders als in der „vordigitalen“ Wirtschaft – nicht mehr Hand in Hand mit lokaler Infrastruktur und Mitarbeitern geht. Zudem wird durch Kundeninteraktionen (zB Rezensionen, Bewertungen) und kundengenerierte Inhalte bei partizipativen Plattformen ein „Wert“ geschaffen oder erhöht (zB Wert der Website, Nutzung von Daten für gezielte Werbung etc) und eine größere Teilnahme im Wirtschaftsleben des Marktstaats ermöglicht, ohne dass eine physische Präsenz besteht.
2. **Daten** – Mit zunehmender Verbesserung der Informations- und Kommunikationstechnologie hat die **Bedeutung und Verwendung von Daten (Sammlung, Speicherung, Nutzung)** – auch über Ländergrenzen hinweg – für die Generierung von Unternehmensgewinnen immer mehr zugenommen.<sup>43</sup>
3. **Charakterisierung** – Die steuerliche Charakterisierung der durch die Digitalisierung geschaffenen neuen **Geschäftsmodelle, Produkte, Dienstleistungen** (zB Cloud-Dienstleistungen, Server, 3D-Drucken) und neuen Zahlungsmethoden stellt eine große Herausforderung dar.<sup>44</sup>

Aus der Analyse der Überschneidungen der drei Kategorien Präsenz, Daten und Charakterisierung folgt auch die Notwendigkeit,

dass ein möglicher Lösungsansatz für die Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft alle drei Kategorien berücksichtigen muss. **Spezielle Maßnahmen** – die Anknüpfung an eine „digitale Präsenz“, eine Quellenbesteuerung bei digitalen Transaktionen oder Ausgleichssteuern – wurden sodann im Abschlussbericht zu Aktionspunkt 1 zwar diskutiert, **nicht aber empfohlen**,<sup>45</sup> sondern deren Einführung den Staaten – unter Beachtung ihrer abkommensrechtlichen Verpflichtungen – freigestellt.<sup>46</sup> Diese Lösungsansätze werden in Kapitel 5 dieses Beitrages näher untersucht.

### 3. Unilaterale Reaktionen: Das Beispiel der britischen „Diverted Profits Tax“

#### 3.1. Hintergrund

Die OECD hat den Staaten keine der drei steuerpolitischen Optionen – die Anknüpfung an eine „digitale Präsenz“, eine Quellenbesteuerung bei digitalen Transaktionen oder Ausgleichssteuern – empfohlen. Allerdings heißt es in der Zusammenfassung auch: „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. Adoption as domestic law measures would require further calibration of the options in order to provide additional clarity about the details, as well as some adaptation to ensure consistency with existing international legal commitments.“<sup>47</sup> Die Staaten könnten daher zwar grundsätzlich eine oder mehrere dieser drei Optionen wählen, haben dabei aber die bestehenden DBA-Verpflichtungen zu respektieren; darin wird letztlich der Knackpunkt liegen. Die **Arbeiten auf OECD-Ebene** bei der „Digital Economy“ gehen weiter, 2020 soll ein weiterer Bericht vorgelegt werden.

Aufgrund des Fehlens einer international akkordierten Lösung verwundert es nicht, wenn **einzelne Staaten** bereits jetzt auf verschiedene Arten im Rahmen und in der Struktur ihrer nationalen Steuerrechtsordnungen auf Fragen der digitalen Wirtschaft reagiert haben,<sup>48</sup> etwa durch spezielle (indirekte) **Steuern auf gewisse Leistungen der digitalen Wirtschaft** (so hat zB In-

<sup>42</sup> Dazu Rz 243 ff in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015).

<sup>43</sup> Dazu Rz 248 und 262 ff in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015).

<sup>44</sup> Dazu Rz 248 und 268 ff in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015).

<sup>45</sup> Diese „Nichtempfehlung“ von besonderen Maßnahmen wurde vor allem damit begründet, dass – neben den Anpassungen der Betriebsstättendefinition – das BEPS-Projekt als Ganzes auch die „broader direct tax challenges raised by the digital economy“ anspricht und weitreichende Änderungen erhebliche Anpassungen der internationalen Steuerstandards und genauere Analysen erfordern würden. Siehe Rz 357 in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015).

<sup>46</sup> Siehe die Executive Summary und Rz 243 ff in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015).

<sup>47</sup> Siehe die Executive Summary 13 und Rz 243 ff in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015).

<sup>48</sup> Siehe für einen instruktiven Überblick ua zu Malaysia, Israel und der Türkei zB *Wagh, The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy*, BIT 2016, 538 (549 ff).



dien mit Juni 2016 eine „Ausgleichsabgabe“ auf Online-Werbung eingeführt).<sup>49</sup>

In Großbritannien wiederum findet seit 2012 eine öffentliche Debatte über die Steuervermeidungsstrategien internationaler Großkonzerne statt; am 12. 11. 2012 wurden Vertreter von Google, Amazon und Starbucks sogar in das Public Accounts Committee des britischen Unterhauses geladen, um zu ihren Aktivitäten in Großbritannien und den Steuerzahlungen an den britischen Fiskus befragt und letztlich der Steuervermeidung in Großbritannien beschuldigt zu werden.<sup>50</sup> Vor diesem Hintergrund erscheint es (politisch) nachvollziehbar, dass Großbritannien sodann im Finance Act 2015 eine „Diverted Profits Tax“ (DPT) eingeführt hat, also eine eigene Sondersteuer auf „umgeleitete Gewinne“,<sup>51</sup> die vor allem die Steuergestaltungen der IT-Industrie erfassen soll und daher gemeinhin auch als „Google Tax“ bezeichnet wird. Typologisch entspricht diese nationale Steuer einer einseitigen Ausdehnung des Betriebsstättenbegriffs, die gewisse Ähnlichkeiten mit der angedachten Herabsenkung der abkommensrechtlichen Betriebsstättenschwelle im Aktionspunkt 7 des BEPS-Projekts (zB Kommissionärsbetriebsstätte, entscheidende Rolle bei Vertragsverhandlungen) aufweist.

## 3.2. Ausgestaltung der britischen Diverted Profits Tax

### 3.2.1. Zwei Grundtatbestände

Bei genauerer Betrachtung hat die britische „Diverted Profits Tax“ (DPT) zwei Ausprägungen bzw Grundtatbestände:<sup>52</sup>

- Erstens bezieht sie sich auf die „Wegleitung“ von Gewinnen durch Arrangements oder Gebilde, die keine hinreichende wirtschaftliche Substanz aufweisen (zB Ausgaben oder Gewinnumleitungen in der Gruppe) und schafft damit im Wesent-

lichen ein neues Werkzeug zur Angemessenheitsprüfung von Gestaltungen und Verrechnungspreisen.<sup>53</sup>

- Zweitens, und von besonderer Relevanz für die Diskussion rund um eine Neudefinition des „Nexusbegriffs“, erfasst sie<sup>54</sup> auch die „Vermeidung“ von Betriebsstätten. Dieser Grundtatbestand hat an seinem Ausgangspunkt Ähnlichkeiten mit den in BEPS Aktionspunkt 7 angesprochen Gestaltungen, bei denen das Entstehen einer Betriebsstätte im Quellenstaat verhindert werden soll (zB durch die Trennung von signifikanten Verkaufsaktivitäten und letztlichem Vertragsabschluss).<sup>55</sup>

### 3.2.2. Die „vermiedene“ Betriebsstätte

Vor allem der zweite Grundtatbestand, die vermiedene Betriebsstätte, ist für die derzeitige Diskussion von besonderem Interesse. Dieser Tatbestand ist (bewusst) weit gefasst und umfasst Fälle, in denen „a person, whether or not UK resident, is carrying on activity in the United Kingdom in that period in connection with supplies of services, goods or other property made by the foreign company in the course of that trade“.<sup>56</sup> Die Prüfung im Detail ist komplex und kann hier nur skizziert werden.<sup>57</sup>

Die DPT findet auf ein ausländisches Unternehmen mit geschäftlichen Aktivitäten im Vereinigten Königreich (zB Verkauf von Waren oder Dienstleistungen über das Internet an UK-Verbraucher)<sup>58</sup> Anwendung (Sec 86(1)(a) und (b) Finance Act 2015), wenn mehrere Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- Erstens muss eine (in- oder ausländische) Person (die „vermiedene Betriebsstätte“) eine **Aktivität im Vereinigten Königreich** im Zusammenhang mit der Lieferung bzw Leistung von Waren, Dienstleistungen oder sonstigen Gütern durch das ausländische Unternehmen **ausüben** (Sec 86(1)(c) Finance Act 2015); dies betrifft zB Vertragsverhandlungen mit Kunden (nicht aber Vertragsabschluss) durch eine inländische Verkaufsunterstützungstochtergesellschaft für die ausländische Muttergesellschaft,<sup>59</sup> Ausliefern von Waren, Anbieten von Serviceleistungen etc.<sup>60</sup> Es ist hier zwar nicht erforderlich, dass die „Person“ ein (konzernmäßig) verbundenes Unternehmen ist, allerdings findet die DPT dann keine Anwendung, wenn – vereinfacht for-

<sup>49</sup> Steuerpflichtig mit einem Steuersatz von 6 % sind B2B-Zahlungen an nichtansässige Steuerpflichtige für Online-Werbung. Steuerpflichtig ist zwar der nichtansässige Werbeleister, allerdings besteht für den indischen Auftraggeber eine Steuerabzugsverpflichtung, deren Verletzung ein Abzugsverbot nach sich zieht. Indien steht offenbar auf dem Standpunkt, dass es sich hierbei um eine indirekte Steuer handelt, die nicht von den indischen Doppelbesteuerungsabkommen erfasst wird. Siehe dazu ausführlich *Wagh*, *The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy*, BIT 2016, 538 (547 ff); weiters zB *Butani/Hemkar*, *Indian equalisation levy – progressive or regressive?*, abrufbar auf <http://kluwertaxblog.com>.

<sup>50</sup> Vgl *Nolte*, Die neue „Diverted Profits Tax“ – eine unilaterale britische Antwort auf BEPS, DStZ 2015, 364 (364), unter Hinweis auf „Tax Avoidance – Amazon, Google and Starbucks accused of diverting UK profits“, *The Guardian*, 12. 11. 2012.

<sup>51</sup> Siehe Sec 77 ff des Finance Act 2015 und die mehr als 100 Seiten umfassende Guidance des HMRC, abrufbar unter <https://www.gov.uk/government/publications/diverted-profits-tax-guidance>.

<sup>52</sup> Dazu ausführlich zB *Oppel*, Die neue diverted profits tax in Großbritannien – Unilaterale Alternative zu BEPS oder wahlkampfbedingter Schnellschuss? IStR 2015, 333 (333 ff); *Nolte*, Die neue „Diverted Profits Tax“ – eine unilaterale britische Antwort auf BEPS, DStZ 2015, 364 (364 ff); siehe auch *Santos*, *The United Kingdom’s Diverted Profits Tax and Tax Treaties: An Evaluation*, BIT 2016, 399 (399 ff); für einen konzisen Überblick siehe auch *Varro*, *Großbritannien plant Steuer auf „umgeleitete“ Gewinne*, SWI 2015, 183 (183 ff).

<sup>53</sup> Siehe Sec 80 bis 85 des UK Finance Act 2015.

<sup>54</sup> Siehe Sec 86 bis 91 des UK Finance Act 2015.

<sup>55</sup> Dazu auch DPT1140 der Guidance des HMRC.

<sup>56</sup> „Fälle, in denen eine Person, ob UK-ansässig oder nicht, Aktivitäten in Großbritannien im fraglichen Zeitraum entfaltet, die im Zusammenhang mit der Lieferung/Leistung von Waren, Dienstleistungen oder sonstigen Gütern durch das ausländische Unternehmen stehen.“ Siehe *Nolte*, Die neue „Diverted Profits Tax“ – eine unilaterale britische Antwort auf BEPS, DStZ 2015, 364 (366 mit FN 4).

<sup>57</sup> Ausführlich zB *Oppel*, Die neue diverted profits tax in Großbritannien – Unilaterale Alternative zu BEPS oder wahlkampfbedingter Schnellschuss? IStR 2015, 333 (333 ff); *Nolte*, Die neue „Diverted Profits Tax“ – eine unilaterale britische Antwort auf BEPS, DStZ 2015, 364 (364 ff).

<sup>58</sup> *Oppel*, Die neue diverted profits tax in Großbritannien – Unilaterale Alternative zu BEPS oder wahlkampfbedingter Schnellschuss? IStR 2015, 333 (335).

<sup>59</sup> Siehe auch das Beispiel in DPT1310 der Guidance des HMRC.

<sup>60</sup> Dazu auch *Oppel*, Die neue diverted profits tax in Großbritannien – Unilaterale Alternative zu BEPS oder wahlkampfbedingter Schnellschuss? IStR 2015, 333 (335).



ART.-NR.: 267

muliert – die „vermiedene Betriebsstätte“ ein unabhängiger Vertreter wäre (Sec 86(1)(g) iVm (5) Finance Act 2015).

- Zweitens muss die **konkrete Ausgestaltung absichtlich so gewählt** sein, um die Voraussetzungen für eine **Betriebsstätte im Vereinigten Königreich nicht zu erfüllen (Motivtest)**, wobei es auf die Gründe für das planmäßige Unterschreiten der Betriebsstättenschwelle nicht ankommt (Sec 86(1)(e) Finance Act 2015).
- Drittens muss entweder die „Tax Avoidance Condition“ oder die „Mismatch Condition“ oder beide gemeinsam erfüllt sein (Sec 86(1)(f) Finance Act 2015), wobei der jeweilige Tatbestand unterschiedliche Rechtsfolgen in der Berechnung der DPT zeitigt:
  - Nach der „**Tax Avoidance Condition**“ ist zu prüfen, ob es Vereinbarungen gibt, deren wesentliches Ziel die Vermeidung („avoid“) oder Verminderung („reduce“) einer Belastung mit Körperschaftsteuer ist (Sec. 86(3) Finance Act 2015). Ist (nur) dies der Fall und sind auch die anderen Voraussetzungen erfüllt, kommt die DPT zur Anwendung; Bemessungsgrundlage ist diesfalls der unter Anwendung des Fremdvergleichskriteriums ermittelte Gewinn der „vermiedenen Betriebsstätte“ im Vereinigten Königreich (Sec 89 Finance Act 2015).
  - Die Erfüllung der „**Mismatch Condition**“ (Bedingung der Unausgewogenheit) verlangt zunächst rein formal eine wesentliche Vereinbarung oder Rechtsbeziehung über eine oder mehrere Transaktionen. Liegen diese vor, sind zwei weitere Kriterien zu prüfen („Effective Tax Mismatch Outcome“ bzw „Insufficient Economic Substance“) (Sec 86(2) Finance Act 2015). Beide Bedingungen sollen letztlich Rechtsbeziehungen identifizieren, die aus dem Blickwinkel der Steuerbehörden vorrangig von steuerlichen Optimierungsüberlegungen getrieben sind. Sollten die beiden Bedingungen erfüllt und die DPT dem Grunde nach anwendbar sein, sind für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage weitere Prüfschritte erforderlich, insb, ob die gewählte Rechtsbeziehung überhaupt als solche anzuerkennen ist oder ob für Zwecke der DPT eine andere Rechtsbeziehung zu fingieren ist (Sec 90 und 91 Finance Act 2015).
- Schließlich und viertens ist die DPT explizit auf **große Unternehmen** ausgerichtet<sup>61</sup> und findet keine Anwendung, wenn (1) die Verkäufe im Vereinigten Königreich höchstens 10 Mio £ und/oder die im Vereinigten Königreich entstandenen Kosten höchstens 1 Mio £ betragen (Sec 86(1)(d) iVm Sec 87 Finance Act 2015) oder (2) sowohl das ausländische Unternehmen als auch die „vermiedene Betriebsstätte“ kleine oder mittelgroße Unternehmen sind (Sec 86(1)(h) Finance Act 2015), also erstens höchstens 250 Mitarbeiter und zweitens weniger als 50 Mio € Umsatz oder weniger als 43 Mio € Bilanzsumme haben.<sup>62</sup>

<sup>61</sup> Auch das australische MAAL („Multinational Anti-Avoidance Law“) findet nur auf „signifikante globale Unternehmen“ Anwendung, wobei die Grenze bei einem (konsolidierten) Jahreseinkommen von 1 Mrd A-\$ angesetzt ist.

<sup>62</sup> Siehe die auf einer Kommissionsempfehlung (2003/361/EC) basierende britische Definition in Sec 172 TIOPA 2010 und in der Guidance INTM412080.

Dieser Abriss verdeutlicht die Komplexität der DPT; selbst das Studium von Beispielen<sup>63</sup> vermag nicht alle Unklarheiten zu beseitigen. Zudem ist auch das Veranlagungsverfahren komplex.<sup>64</sup> Aus steuerpolitischer Sicht erscheint zudem auch die „**Erziehung“ der Steuerpflichtigen** und das Erlangen von Informationen aus dem Konzernverbund über die gesamte Wertschöpfungskette als ein Hauptmotiv für die Einführung der DPT.<sup>65</sup> Schließlich soll die DPT wohl auch verhaltenslenkend wirken: Denn der Steuersatz der DPT beträgt 25 % und liegt damit höher als der normale britische KSt-Satz von 20 %, was Unternehmen offenbar auch dazu anhalten soll, eine „angemessene“, normal körperschaftsteuerpflichtige Gestaltung zu wählen. Allerdings vermeidet das britische Steuerrecht durch eine zeitlich eingeschränkte Anrechenbarkeit ausländischer Steuern auf die DPT zumindest in gewissen Fällen eine internationale Doppelbesteuerung (Sec 100 Finance Act 2015).

### 3.2.3. Ausstrahlwirkung

Der britische Alleingang bei der DPT fand auch im Hinblick auf ihre Stoßrichtung hinsichtlich der Besteuerung „vermiedener Betriebsstätten“ bereits Nachahmer: Nach **Australien**<sup>66</sup> wollte zuletzt auch **Frankreich** – ua – Regelungen nicht nur für „umgeleitete“ Gewinne, sondern auch für „vermiedene Betriebsstätten“ einführen; das entsprechende Regelwerk wurde auch von der französischen Nationalversammlung am 20. 12. 2016 im Rahmen des Finanzgesetzes 2017 beschlossen,<sup>67</sup> aber bereits am 29. 12. 2016 vom französischen Verfassungsrat für verfassungswidrig erklärt (allerdings nur wegen eines zu weiten Anwendungsermessens der Steuerverwaltung)<sup>68</sup> und wurde damit in Frankreich – zumindest vorläufig – nicht umgesetzt. Auch in der (politischen) Diskussion in **Österreich** wurde die Einführung einer weitreichenden DPT nicht nur hinsichtlich missbräuchlich „umgeleiteter“ bzw „weggeleiteter“ Gewinne,<sup>69</sup> sondern auch

<sup>63</sup> Siehe die zahlreichen Beispiele in der Guidance des HMRC sowie zB *Nolte*, DStZ 2015, 364.

<sup>64</sup> Siehe nur den Überblick bei *Oppel*, Die neue diverted profits tax in Großbritannien – Unilaterale Alternative zu BEPS oder wahlkampfbedingter Schnellschuss? IStR 2015, 333 (336 f).

<sup>65</sup> Ausgehend vom bisherigen Informationsdefizit der UK-Steuerbehörden erhalten diese mit den umfassenden Schätzbefugnissen der DPT ein Instrument, mit dem sie die Konzerne zur Offenlegung der gesamten Wertschöpfungskette zwingen können; dazu *Nolte*, Die neue „Diverted Profits Tax“ – eine unilaterale britische Antwort auf BEPS, DStZ 2015, 364 (371).

<sup>66</sup> Siehe den Tax Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Act 2015, No 170, 2015 (zur „vermiedenen“ Betriebsstätte).

<sup>67</sup> Art 78 des Finanzgesetzes 2017. Dieser Artikel, mit dem Art 209 des französischen Steuerkodex geändert werden sollte (neuer Art 209 C), sah generell für Konzernunternehmen einige Anti-Missbrauchsbestimmungen vor, Abs VI überließ die Anwendung der neuen Bestimmungen dem Ermessen der Steuerverwaltung im Rahmen einer Steuerprüfung.

<sup>68</sup> Siehe Conseil constitutionnel 29. 12. 2016, Décision n° 2016-744 DC, und dazu zB *Ashwoth/Leclère/Bailleul-Mirabaud*, France Tightens the Noose on Digital Companies, Tax Planning International European Tax Service 03/2017, 11 (12).

<sup>69</sup> Siehe Sec 80 bis 85 des UK Finance Act 2015 sowie für Australien den Treasury Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Act 2017, No 27, 2017 (zu Gestaltungen ohne „economic substance“), sowie die entsprechenden Legislativdokumente unter <http://www.treasury.gov.au/ConsultationsandReviews/Consultations/2016/diverted-profits-tax>.



im Hinblick auf die hier diskutierten „vermiedenen Betriebsstätten“ gefordert.<sup>70</sup>

Genauer betrachtet bleibt die DPT zur Hintanhaltung der künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten in der digitalen Wirtschaft aber **auf halbem Wege stehen**: Das Konzept der „vermiedenen“ Betriebsstätte „lebt“ also – ebenso wie der BEPS-Aktionspunkt 7 – noch in der klassischen Vorstellung einer Anknüpfung an physische Präsenzen, kann also jene Phänomene der digitalen Wirtschaft nicht erfassen, für die von **vornherein keine inländische physische Präsenz** besteht oder auch nur notwendig wäre.<sup>71</sup> Die britische DPT knüpft eben durch die Tatbestandsmerkmale der inländischen Aktivität und des Motivtests an das Vermeiden einer „echten“ Betriebsstätte für gewisse Aktivitäten an. Dadurch wird natürlich implizit vorausgesetzt, dass das konkrete Geschäftsmodell überhaupt einer physischen Präsenz im Inland bedarf bzw aus wirtschaftlichen Gründen eine solche etwa für Marketing-, Vertriebs- oder Supporttätigkeiten tatsächlich unterhalten wird (zB aufgrund der Notwendigkeit, am Markt einer großen Volkswirtschaft präsent zu sein). Gerade **bei kleinen Volkswirtschaften** könnte daher die DPT dazu führen, dass bestehende, nicht notwendige lokale **Präsenzen aufgegeben** würden.<sup>72</sup> Umgekehrt geht es bei der Leistungserbringung ohne lokale Präsenz (zB Cloud-Services, Downloads etc) gerade nicht um „vermiedene“, sondern um bloß „digitale“ Betriebsstätten. Diesen – ebenfalls in der politischen Diskussion stehenden<sup>73</sup> – „digitalen Präsenzen“ ist Kapitel 5 gewidmet.

### 3.3. Verhältnis der Diverted Profits Tax zum DBA- und Unionsrecht

Jede rein unilaterale Ausdehnung des Betriebsstättenbegriffs kann allerdings ein Spannungsverhältnis mit bestehenden internationalen Verpflichtungen hervorrufen. Gerade bei der britischen DPT – und auch für (geplante) vergleichbare Regelungen anderer Staaten – drängt sich sogleich die bereits heftig diskutierte Frage ihres Verhältnisses zu anderen Rechtskreisen auf, wobei hier naturgemäß Fragen der **Vereinbarkeit mit dem Abkommens- und dem EU-Recht** im Vordergrund stehen.

#### 3.3.1. Die Diverted Profits Tax als „Steuer“ iSd Art 2 OECD-MA und Sperrwirkung des Abkommens?

Diskutiert wird die Frage, ob die britische DPT mit den abkommensrechtlichen Verpflichtungen des Vereinigten Königreichs vereinbar ist und ob die DBA-Partnerstaaten eine korrespondierende Entlastung von der Besteuerung fordern können. Kern- und Ausgangspunkt ist hier, ob die DPT eine unter das Abkommen fallende Steuer ist: Der **sachliche Anwendungsbereich** eines Abkommens, also die unter das Abkommen fallenden Steuern, wird von Art 2 Abs 1 OECD-MA typischerweise auf „Steuern vom Einkommen und vom Vermögen“ erstreckt), wobei „[a]ls Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [...] alle Steuern [gelten], die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, einschließlich der Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens, der Lohnsummensteuern sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs“ (Art 2 Abs 2 OECD-MA); Art 2 Abs 3 OECD-MA sieht sodann eine demonstrative Auflistung der nationalen Steuern (arg „insbesondere“) vor (die nach hA zwar die allgemeine Definition des Art 2 Abs 2 OECD-MA erweitern, nicht aber einschränken kann)<sup>74</sup>; und nach Art 2 Abs 4 OECD-MA gilt das Abkommen auch für nach der Unterzeichnung eingeführte „Steuern gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art“, die „neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden“, wobei nachfolgend eingeführte Steuern auch bereits unter die allgemeine Definition des Art 2 Abs 2 OECD-MA subsumiert werden können, selbst wenn sie nicht einer der in Art 2 Abs 3 OECD-MA explizit gelisteten Steuern vergleichbar sind.<sup>75</sup> Wäre das ausländische Unternehmen abkommensberechtigt und die DPT eine unter Art 2 OECD-MA fallende Steuer, wäre ihre Erhebung – mangels Vorliegens einer Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA und vorbehaltlich einer möglichen Zulässigkeit als Anti-Missbrauchsregelung<sup>76</sup> – in vielen Fäl-

<sup>70</sup> Vgl. „Plan A“ 37, Punkt „Sondersteuer für verschobene Gewinne“: „Künftig unterliegen verschobene Gewinne einer Strafsteuer von mehr als 25 Prozent. Vorbild sind die zuletzt eingeführten Strafsteuern in Großbritannien, Frankreich und Australien“. Siehe nachfolgend auch „SPÖ-Modell: So kann die Steuervermeidung der Multis gestoppt werden“ (<https://klub.spoe.at> vom 3. 5. 2017), wo unter dem Pkt „Diverted Profit Tax (DPT) – Steuern auf umgeleitete/verschobene Gewinne“ Folgendes ausgeführt wird: „Unternehmen, die [...] in Österreich missbräuchlich eine Betriebsstätte vermeiden oder mit Zahlungen/Strukturen ohne Substanz Gewinne verschieben, sollen eine Strafsteuer über dem gewöhnlichen KÖSt-Satz zahlen. Großbritannien hat diese Regelung bereits eingeführt.“

<sup>71</sup> Ebenso zB *Cerioni*, The New „Google Tax“: The „Beginning of the End“ for Tax Residence as a Connecting Factor for Tax Jurisdiction? ET 2015, 185 (186 ff und 191).

<sup>72</sup> Siehe wiederum *Cerioni*, The New „Google Tax“: The „Beginning of the End“ for Tax Residence as a Connecting Factor for Tax Jurisdiction? ET 2015, 185 (191).

<sup>73</sup> Siehe auch „SPÖ-Modell: So kann die Steuervermeidung der Multis gestoppt werden“ (<https://klub.spoe.at> vom 3. 5. 2017), wo unter dem Pkt „Digitale Betriebsstätte“ – in offenkundiger Anlehnung an die Überlegungen der OECD (dazu unten Kapitel 5.2.) – Folgendes ausgeführt wird: „Bislang knüpft der Betriebsstättenbegriff (und damit die Steuerpflicht im Inland) ausschließlich an eine physische Präsenz an. Damit sind Erträge von Unternehmen, die nur Internetgeschäfte machen ohne eine Niederlassung in Österreich nicht erfasst. Bei ‚völlig entmaterialisierten digitalen Aktivitäten‘ und bei Vorliegen einer ‚erheblichen digitalen Präsenz‘ kann eine digitale Betriebsstätte angenommen werden und damit eine steuerliche Erfassung wie bei einer echten Betriebsstätte erreicht werden.“

<sup>74</sup> Siehe nur *Helminen*, The notion of tax and the elimination of international double taxation or non-taxation – General Report, CDFI 101b (2016) 17 (26).

<sup>75</sup> So zB High Court of Ireland 31. 7. 2007, *Kinsella v The Revenue Commissioners*, [2007] IEHC 250 (2007); ausführlich auch *Helminen*, The notion of tax and the elimination of international double taxation or non-taxation – General Report, CDFI 101b (2016) 17 (42).

<sup>76</sup> Dazu sogleich unten Kapitel 3.3.2.



ART.-NR.: 267

len **abkommensrechtlich gesperrt**<sup>77</sup> bzw nur durch einen **Treaty Override**<sup>78</sup> zu verwirklichen.

Der britische Steuergesetzgeber hat seine Position im Hinblick auf die abkommensrechtliche Erfassung der DPT klar abgesteckt: „DPT is ... not covered by tax treaties“, sie sei nämlich „not income tax, capital gains tax, or corporation tax“.<sup>79</sup> Diese Aussage hat wohl einen dreifachen Rechtshintergrund:<sup>80</sup>

- Erstens weichen britische Abkommen (und etwa auch das DBA Österreich-UK) insofern vom OECD-MA ab, als keine allgemeine Definition der erfassten Steuern nach Art 2 Abs 2 OECD-MA vorgesehen ist, sondern wiederum nur **spezifische Steuern** (nämlich „income tax“, „corporation tax“ und „capital gains tax“) genannt werden und eine Öffnungsklausel für nachfolgend eingeführte vergleichbare Steuern vorgesehen ist.<sup>81</sup> Allerdings sei – auch aus völkerrechtlicher Sicht – die DPT keine der „corporation tax“ vergleichbare Steuer iSd Art 2 Abs 4 OECD-MA, weil sie nur auf „umgeleitete Gewinne“ und auf eine spezifische Gruppe von Körperschaftsteuersubjekten Anwendung finde und zudem ein anderer Steuersatz sowie spezifische Verfahrens- und Erhebungsvorschriften greifen würden.<sup>82</sup>
- Zweitens gibt das nationale britische Recht in Sec 2(3) TIOPA 2010<sup>83</sup> den Doppelbesteuerungsabkommen **innerstaatliche Wirkung nur für bestimmte Steuern** (nämlich insb „income tax“, „corporation tax“ und „capital gains tax“, aber nicht zB vergleichbare inländische Steuern), sodass die – in Sec 6 TIOPA 2010 angesprochenen – materiellen Abkommenswirkungen offenbar auf Abgaben außerhalb dieser Kategorien (selbst wenn sie „substantially similar“ wären) nicht eintreten könnten;<sup>84</sup> mögliche abkommensrechtliche Verpflichtungen werden solcherart allenfalls nur unvollständig in das nationale Recht übernommen (sog „Treaty Underride“).
- Drittens sei die DPT eine **Steuer auf einen „künstlichen“ Betrag**, der zwar unter Bezug auf „Gewinne“ errechnet würde, allerdings keine Steuer auf „tatsächliche“ Gewinne; DBA fänden

aber – wie die Entscheidung in *Bricom* zeige<sup>85</sup> – nur für Steuern auf tatsächliche Gewinne Anwendung.

Die DPT zielt klar auf die Besteuerung von im Vereinigten Königreich erwirtschafteten Gewinnen ab, sodass die genannten Argumente gegen den Abkommensschutz geradezu künstlich erscheinen: „To give the tax a new name, create a new method of charge and procedural arrangements and a different rate to corporation tax (i.e. to alter the form of the tax), does not alter its substance, and indeed looks like artificial or contrived arrangements designed to override the UK's double tax treaty obligations by exploiting a loophole (precisely the kind of behavior HMRC discourages in taxpayers).“<sup>86</sup> Zudem lassen sich aus abkommensrechtlicher Sicht **erhebliche Zweifel am britischen Verständnis** anbringen, ist doch die Bemessungsgrundlage der wohl wichtigste Faktor für die Feststellung der „Vergleichbarkeit“ von Abgaben;<sup>87</sup> und die DPT erfasst gerade jene Gewinne, die im Falle des Bestehens einer Betriebsstätte von der britischen Körperschaftsteuer erfasst worden wären (Sec 90(2) Finance Act 2015). Dies spricht uE dafür, die DPT zumindest als eine nachfolgend eingeführte, der „corporation tax“ vergleichbare Steuer und damit – zumindest auf völkerrechtlicher Ebene – von den britischen Abkommen erfasste Steuer anzusehen.<sup>88</sup> Überdies bestehen durchaus einige britische Abkommen, die eine allgemeine Definition iSd Art 2 Abs 2 OECD-MA enthalten und damit auch Steuern auf „Teile des Einkommens“ erfassen (etwa das DBA Deutschland-UK), was noch stärker für eine Erfassung der DPT durch derart gestaltete Abkommen spricht.<sup>89</sup> Mit dieser Folgerung ist allerdings aus britischer innerstaatlicher Sicht dann wenig gewonnen, wenn insofern abkommensrechtliche Verpflichtungen nicht auf das innerstaatliche Recht durchschlagen (und daher vor britischen Behörden und Gerichten nicht durchsetzbar sind).<sup>90</sup> Vergleichsweise wurde die aus-

<sup>77</sup> Siehe allgemein zur Schrankenwirkung von DBA *Kofler* in *Kofler/Aigner/Tumpel* (Hrsg), DBA (2016) Einl Rz 33 ff.

<sup>78</sup> Dazu unten Kapitel 5.2.

<sup>79</sup> Siehe die Präsentation zum „DPT – Open Day 8 January 2015“, Legislative Overview (abrufbar unter [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/400340/Diverted\\_Profits\\_Tax.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/400340/Diverted_Profits_Tax.pdf)) und ebenso zB DPT1690 der Guidance des HMRC.

<sup>80</sup> Ausführlich und kritisch zu diesen Argumenten die Law Society Response „The New Diverted Profits Tax: Draft Legislation and Guidance“ (February 2015) Rz 87 ff.

<sup>81</sup> Dazu zB *Schwarz*, *Schwarz* on Tax Treaties<sup>4</sup> (2015) Kapitel 13-025.

<sup>82</sup> Siehe zu diesen – offenbar auf einen Vortrag von *Baker* im Jänner 2015 zurückgehenden – Argumenten kritisch *Oppel*, Die neue diverted profits tax in Großbritannien – Unilaterale Alternative zu BEPS oder wahlkampfbedingter Schnellschuss? IStR 2015, 333 (337); *Menon/Narasmhan*, United Kingdom, in *IFA* (Hrsg), The notion of tax and the elimination of international double taxation or non-taxation – General Report, CDFI 101b (2016) 857 (869).

<sup>83</sup> Taxation (International and Other Provisions) Act 2010.

<sup>84</sup> Siehe zu dieser Diskussion auch die Entscheidung der UK Special Commissioners, 3. 4. 1996, *Bricom Holdings Ltd v IRC*, [1996] STC (SCD) 228, und die Abweisung der Berufung durch den Court of Appeal 25. 7. 1997, *Bricom Holdings Ltd v Inland Revenue*, [1997] EWCA Civ 2193, 70 TC 272), und ausführlich *Schwarz*, *Schwarz* on Tax Treaties<sup>4</sup> (2015) Kapitel 10-250.

<sup>85</sup> Siehe wiederum UK Special Commissioners, 3. 4. 1996, *Bricom Holdings Ltd v IRC*, [1996] STC (SCD) 228, und die Abweisung der Berufung durch den Court of Appeal, 25. 7. 1997, *Bricom Holdings Ltd v Inland Revenue*, [1997] EWCA Civ 2193, 70 TC 272.

<sup>86</sup> Law Society Response „The New Diverted Profits Tax: Draft Legislation and Guidance“ (February 2015) Rz 89.

<sup>87</sup> Siehe nur *Helminen*, The notion of tax and the elimination of international double taxation or non-taxation – General Report, CDFI 101b (2016) 17 (42 f mwN).

<sup>88</sup> Ebenso bzw in diese Richtung *Oppel*, Die neue diverted profits tax in Großbritannien – Unilaterale Alternative zu BEPS oder wahlkampfbedingter Schnellschuss? IStR 2015, 333 (337); *Menon/Narasmhan*, United Kingdom, in *IFA* (Hrsg), The notion of tax and the elimination of international double taxation or non-taxation – General Report, CDFI 101b (2016) 857 (869).

<sup>89</sup> Siehe auch *Nolte*, Die neue „Diverted Profits Tax“ – eine unilaterale britische Antwort auf BEPS, DStZ 2015, 364 (373); weiters zB *Santos*, The United Kingdom's Diverted Profits Tax and Tax Treaties: An Evaluation, BIT 2016, 399 (400).

<sup>90</sup> Für den Ansässigkeitsstaat stellt sich umgekehrt die Frage der Entlastung: Stünde die DPT außerhalb des Abkommens, wäre auch die Entlastung iSd Art 23 OECD-MA nicht anwendbar; wäre die DPT hingegen vom Abkommen erfasst, die britische Besteuerung aber abkommenswidrig (weil eben keine abkommensrechtliche Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA besteht, sondern eine solche lediglich fingiert wird), wäre eine Entlastung nicht abkommensrechtlich erforderlich, sondern könnte allenfalls nach nationalem Recht (zB § 48 BAO) erfolgen. Siehe zu diesen Varianten auch *Nolte*, Die neue „Diverted Profits Tax“ – eine unilaterale britische Antwort auf BEPS, DStZ 2015, 364 (373).

tralische Besteuerung „vermiedener“ Betriebsstätten von vornherein und deutlich aus dem Anwendungsbereich der DBA herausgeschält,<sup>91</sup> wodurch insofern wohl auch ein „Treaty Override“ in Kauf genommen wird.

Auf Österreich übertragen erhellt diese Diskussion allerdings, dass die **Einführung einer DPT in Österreich** entweder die „**abkommensrechtliche Hürde**“ nehmen müsste, außerhalb des Art 2 des jeweiligen Abkommens zu stehen, obwohl die meisten der ca 90 österreichischen Abkommen eine dem OECD-MA entsprechende Definition der unter das jeweilige Abkommen fallenden Steuern enthalten,<sup>92</sup> oder einen (expliziten) **Treaty Override** vorsehen müsste.<sup>93</sup>

### 3.3.2. *Abkommensrechtliche Deckung als Anti-Missbrauchsregel?*

Der britische Gesetzgeber hat zudem noch eine (vermeintliche) Rückfallsposition aufgebaut: Selbst wenn die DPT von den britischen DBA erfasst wäre, würden „the entry conditions for the diverted profits tax mean that it will only be applied to arrangements designed to exploit the provisions of tax treaties to avoid tax“, sodass „the arrangements it targets are the kind where there is no obligation to provide relief under international law“.<sup>94</sup> Die DPT fiel nach dieser Ansicht also umfassend in den **Bereich der Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs**. Der Steuerpflichtige wäre für die von ihm gewählte, auf Abkommensmissbrauch ausgelegte Struktur verantwortlich und insoweit nicht schutzbedürftig.<sup>95</sup>

Die Tragkraft dieses Arguments erscheint allerdings eingeschränkt, ist doch die „**Vermeidung**“ einer **Betriebsstätte** nicht *per se* „missbräuchlich“ oder „künstlich“, sondern vielfach auch wirtschaftlich sinnvoll.<sup>96</sup> Auch wenn der derzeit anwendbare, im Jahr 2003 maßgeblich novellierte<sup>97</sup> OECD-MK zu diesem Punkt

den Staaten relativ großen Spielraum belässt,<sup>98</sup> nationale Anti-Missbrauchsvorschriften auch im Abkommenskontext anzuwenden, ist doch überaus fraglich, ob ein Staat auf dieser Basis unilateral Betriebsstätten fingieren und besteuern und sich damit gerade über die nuancierte Grenzziehung des Art 5 OECD-MA hinwegsetzen darf.<sup>99</sup> Gerade für die britische Regelung verwundert unter diesem Gesichtspunkt auch die wertmäßige Grenzziehung: Warum soll eine Missbrauchsvermeidung nur bei großen Konzernen, nicht aber bei kleinen und mittleren Unternehmen geboten sein? Warum nur ab einer gewissen Umsatz- oder Kostenhöhe? Vieles spricht dafür, dass eine **derart breitflächige Anti-Missbrauchsnorm** letztlich nur in Form eines völkerrechtswidrigen – im Vereinigten Königreich<sup>100</sup> ebenso wie zB in Österreich<sup>101</sup> oder Deutschland<sup>102</sup> aber verfassungsrechtlich (und auch unionsrechtlich)<sup>103</sup> zulässigen – **Treaty Overrides** durchgesetzt werden kann.

### 3.3.3. *Verstoß gegen die EU-Grundfreiheiten?*

Im Schrifttum wurden auch erhebliche Bedenken im Hinblick auf die Vereinbarkeit einer DPT mit den **unionsrechtlichen Grundfreiheiten** (zB Niederlassungs- oder Dienstleistungsfreiheit) geltend gemacht und insb eine mögliche Rechtfertigung nach dem in *Cadbury Schweppes*<sup>104</sup> aufgestellten Maßstab der „rein künstlichen Gestaltungen“ ablehnend diskutiert.<sup>105</sup> Der britische Gesetzgeber hat sich – in Zeiten vor dem Brexit-Votum – ebenfalls mit dieser Frage befasst und letztlich „[c]onsiderable care [...] to ensure compliance with EU law“ betont und darauf hingewiesen, dass die DPT gegen „arrangements that are abusive or contrived and designed to erode the UK tax base“ gerichtet und zudem verhältnismäßig sei, da sie den Steuerpflichtigen breite Gelegenheit

91 Die australische Regelung über „vermiedene Betriebsstätten“ wurde in die in Part IVA (Missbrauchsbestimmungen) angesiedelte Sec 177DA des Income Tax Assessment Act 1936 eingefügt, wobei dieser Part IVA durch Sec 4(2) des International Tax Agreements Act 1954 ausdrücklich aus dem Anwendungsbereich der australischen DBA ausgenommen ist.

92 Siehe zB die Übersicht bei *Tumpel in Kofler/Aigner/Tumpel* (Hrsg), DBA (2016) Art 2 Rz 26 ff.

93 Dazu auch unten Kapitel 5.2.

94 Siehe die Präsentation zum „DPT – Open Day 8 January 2015“, Legislative Overview (abrufbar unter [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/400340/Diverted\\_Profits\\_Tax.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/400340/Diverted_Profits_Tax.pdf)), auch unter Hinweis auf die Überlegungen zum Verhältnis zwischen DBA und nationalen Anti-Missbrauchsvorschriften in Art 1 Z 9.4 und 9.5 OECD-MK. Dazu auch Law Society Response „The New Diverted Profits Tax: Draft Legislation and Guidance“ (February 2015) Rz 90.

95 Dazu auch *Nolte*, Die neue „Diverted Profits Tax“ – eine unilaterale britische Antwort auf BEPS, DStZ 2015, 364 (372).

96 *Nolte*, Die neue „Diverted Profits Tax“ – eine unilaterale britische Antwort auf BEPS, DStZ 2015, 364 (373); *Santos*, The United Kingdom’s Diverted Profits Tax and Tax Treaties: An Evaluation, BIT 2016, 399 (404 f).

97 Zur Streitfrage, ob neue Kommentaraussagen auch für davor abgeschlossene Abkommen relevant sein können, siehe allgemein zB *Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) Rz X/12, und spezifisch zur DPT insb *Santos*, The United Kingdom’s Diverted Profits Tax and Tax Treaties: An Evaluation, BIT 2016, 399 (403 f).

98 Siehe Art 1 Z 7 ff OECD-MK und auch die geplante Neufassung dieser Kommentarstellen durch Rz 59 in *OECD*, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

99 Ebenso *Oppel*, Die neue diverted profits tax in Großbritannien – Unilaterale Alternative zu BEPS oder wahlkampfbedingter Schnellschuss? IStR 2015, 333 (338). Zur Frage, ob ein abkommensrechtlicher „Principal Purpose Test“ daran etwas ändern würde, siehe ablehnend *Santos*, The United Kingdom’s Diverted Profits Tax and Tax Treaties: An Evaluation, BIT 2016, 399 (405).

100 Siehe nur *Schwarz*, Schwarz on Tax Treaties<sup>4</sup> (2015) Kapitel 10-600.

101 *Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) Rz IX/27 f.

102 Siehe zum Urteil des dBVerfG 15. 12. 2015, 2 BvL 1/12, zB *Kofler/Rust*, Deutsches BVerfG zur Verfassungskonformität von „Treaty Overrides“, SWI 2016, 144 (144 ff).

103 EuGH 6. 12. 2007, C-298/05, *Columbus Container Services*, EU:C:2007:754; 19. 9. 2012, C-540/11, *Levy & Sebbag*, EU:C:2012:581.

104 EuGH 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:544.

105 Siehe insb *Oppel*, Die neue diverted profits tax in Großbritannien – Unilaterale Alternative zu BEPS oder wahlkampfbedingter Schnellschuss? IStR 2015, 333 (339 f), und auch *Nolte*, Die neue „Diverted Profits Tax“ – eine unilaterale britische Antwort auf BEPS, DStZ 2015, 364 (372). Für einen auf die Dienstleistungserbringung im Wege der „vermiedenen“ Betriebsstätte abstellenden, einzelfallbezogenen Ansatz siehe hingegen *Cerioni*, The New “Google Tax”: The “Beginning of the End” for Tax Residence as a Connecting Factor for Tax Jurisdiction? ET 2015, 185 (192 f).



ART.-NR.: 267

gebe „to establish the extent to which any arrangement under consideration may be commercial“.<sup>106</sup>

Für die Besteuerung „vermiedener“ Betriebsstätten stellt sich uE aber bereits die Vorfrage, ob **dem Grunde nach überhaupt eine Diskriminierung** grenzüberschreitender Sachverhalte vorliegt. Denn im Ergebnis führt die bemessungsgrundlagenmäßige Erfassung von Gewinnen zur – womöglich abkommenswidrigen – Gleichbehandlung mit „echten“ Betriebsstätten in- und ausländischer Unternehmen, also zur Inländergleichbehandlung;<sup>107</sup> es bleiben eben „[i]n Ermangelung unionsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen [...] die Mitgliedstaaten befugt, [...] die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen“;<sup>108</sup> das Unionsrecht schreibt also „keine allgemeinen Kriterien für die Verteilung der Kompetenzen der Mitgliedstaaten untereinander vor“.<sup>109</sup> Auch allfällige Doppelbesteuerungseffekte verstoßen nicht gegen die Grundfreiheiten.<sup>110</sup> Problematisch und **wohl diskriminierend** scheint aber der **höhere Steuersatz** der DPT (25 %) im Vergleich zur normalen Körperschaftsteuer (20%),<sup>111</sup> und zwar selbst wenn dieser Nachteil durch eine entsprechende „angemessene“ Strukturierung vermieden werden könnte.<sup>112</sup> Vorzunehmen wäre schließlich noch eine **beihilferechtliche Prüfung**, wenn – wie im britischen System (Sec. 86(1)(d) und (h) iVm Sec 87 Finance Act 2015) – letztlich kleinere Unternehmen oder Unternehmen mit geringeren Umsätzen gänzlich von der DPT „verschont“ bleiben.

## 4. Verprobung anhand prominenter Fallbeispiele: Amazon und Google

### 4.1. Allgemeines

Die oben von der OECD bzw deren Task Force on the Digital Economy (TFDE) dargestellten **Optionen zur Erfassung „digitaler Wertschöpfung“** sind auf eine Stärkung der Quellenbesteuerungsrechte ausgerichtet; sie zielen speziell auf eine stärkere Besteuerung im E-Commerce-Staat des Absatzmarktes sowie teilweise auch jegliche Wertschöpfung im Zusammen-

hang mit digitalen Diensten im Ansässigkeitsstaat der Nutzer dieser Dienste ab.<sup>113</sup> Allerdings stellen nationale wie internationale Bestimmungen derzeit überwiegend auf eine **Art von (physischer) Präsenz im Quellenstaat** ab; daher führen zB Direktlieferungen ohne jegliche physische Präsenz oder rein über das Internet erbrachte Dienstleistungen derzeit zu keinen ertragsteuerlichen Konsequenzen. Es bedürfte daher sowohl der Anpassung des innerstaatlichen Rechts als auch – um die Beschränkung dessen Anwendung zu verhindern – einer Neuverhandlung von Doppelbesteuerungsabkommen, sofern es sich um von den Abkommen erfasste Steuern handelt (insb Einkommen- oder Körperschaftsteuer). Bevor die von der OECD erarbeiteten Möglichkeiten näher beleuchtet werden, soll das Thema anhand zweier prominenter Fallbeispiele beleuchtet werden.

Der Abschlussbericht der OECD zu BEPS-Aktionspunkt 1 „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy“<sup>114</sup> gibt in seinem Kapitel 4 einen abstrakten Überblick über die verschiedenen Geschäftsmodelle, wobei auch Überschneidungen und Kombinationen möglich sind; in Annex B werden sodann exemplarisch die **typischen Steuerplanungsüberlegungen für vier Geschäftsmodelle** („Online Retailer“, „Internet Advertising“, „Cloud Computing“ und „Internet App Store“) analysiert. Dabei wird offenkundig, dass es wohl nicht „die“ eine ertragsteuerliche Antwort auf sämtliche aufgeworfenen Fragen geben können wird. Vor diesem Hintergrund sollen mit Amazon und Google die wohl prominentesten Vertreter von neuen Geschäftsmodellen genauer beleuchtet und steuerlich voneinander abgegrenzt werden; Amazon und Google sind gewissermaßen „Prototypen“ dieser Geschäftsmodelle und werden deshalb auch im Schrifttum intensiv diskutiert.<sup>115</sup>

### 4.2. Amazon

#### 4.2.1. Was ist das Geschäftsmodell von Amazon?

Amazon ist der in Nordamerika und Europa bekannteste Online Retailer. Obwohl Amazon bereits eine ganze Palette von Gütern und Diensten anbietet, insb „Amazon Web Services“ (AWS) wie E-Books, Audiobooks, digitale Videos und Musik und Abos („Amazon Prime“) sowie Services für Dritthändler („Amazon Marketplace“), offenbart ein Blick in die aktuellen Unternehmensdaten, dass umsatzbezogen nach wie vor der Verkauf von physischen Waren an Konsumenten – also der Versandhandel – die wichtigste Sparte darstellt: So entfallen von knapp 136 Mrd US-\$ Umsatz rund 91,5 Mrd US-\$ allein auf die-

<sup>106</sup> Siehe die Präsentation zum „DPT – Open Day 8 January 2015“, Legislative Overview (abrufbar unter [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/400340/Diverted\\_Profits\\_Tax.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/400340/Diverted_Profits_Tax.pdf)).

<sup>107</sup> Vgl auch EuGH 6. 12. 2007, C-298/05, *Columbus Container Services*, EU:C:2007:754, zur Zulässigkeit des Wechsels von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode. Allgemein ebenso zur Besteuerung digitaler Präsenzen auch *Englisch*, BEPS Action 1: Digital Economy – EU Law Implications, BTR 2015, 280 (285 f).

<sup>108</sup> Siehe zB EuGH 8. 12. 2011, C-157/10, *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, EU:C:2011:813 RN 31 mwN

<sup>109</sup> EuGH 14. 11. 2006, C-513/04, *Kerckhaert-Morres*, ECLI:EU:C:2006:713 RN 22.

<sup>110</sup> Siehe zB EuGH 14. 11. 2006, C-513/04, *Kerckhaert-Morres*, ECLI:EU:C:2006:713; 16. 7. 2009, C-128/08, *Damseaux*, EU:C:2009:471; EuGH 19. 9. 2012, C-540/11, *Levy & Sebbag*, EU:C:2012:581.

<sup>111</sup> Dazu und zur kritischen Analyse möglicher Rechtfertigungsgründe siehe ausführlich die Law Society Response „The New Diverted Profits Tax: Draft Legislation and Guidance“ (February 2015) Rz 94 ff.

<sup>112</sup> Dazu EuGH 18. 3. 2010, C-440/08, *Gielen*, EU:C:2010:148 RN 49 ff.

<sup>113</sup> Siehe auch *Englisch*, Seminar G: VAT and Direct Taxation of the Digital Economy, ISTR 2016, 717 (722).

<sup>114</sup> *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015) 51 ff; eine Zusammenfassung findet sich in Box 4.1, 64.

<sup>115</sup> Vgl zB *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift 494, 131.



sen Geschäftsbereich,<sup>116</sup> während der Gewinn primär aus der AWS-Sparte stammt.<sup>117</sup> Die langfristige Strategie<sup>118</sup> von Amazon ist darauf gerichtet, auch den Versandhandel künftig profitabler zu machen; die weitere Untersuchung konzentriert sich auf diese Kerntätigkeit von Amazon. Hierbei handelt es sich um kein neues, durch die Digitalisierung erst entstandenes Geschäftsmodell, sondern um eine **weiterentwickelte Form des Versandhandels**, bei dem Warenpräsentation, Vertragsabschluss und Bezahlung über das Internet erfolgen; ausgeliefert wird die physische Ware nach wie vor auf herkömmlichem Weg (zB per Paketpost) – wie auch beim Vorgänger dieses Online-Versandhandels, dem „Katalog-Versandhandel“.

#### 4.2.2. Wie ist Amazon „aufgestellt“?

Da dieser Beitrag auf die Besteuerung in den Quellenstaaten fokussiert, sind im hier interessierenden Zusammenhang weniger die Details der steueroptimierten US-Struktur relevant, als die **Umsetzung des Geschäftsmodells in Europa**. Hier erfolgt – wie jeder Amazon-Kunde weiß – der Vertragsabschluss des Konsumenten im Versandhandel stets mit der luxemburgischen Vertriebsgesellschaft. Steuerlich ist dies insofern bedeutend, als bei einem Direktverkauf ertragsteuerlich das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens zukommt.<sup>119</sup> Die tatsächliche Lieferung erfolgt dann durch eine der zahlreichen Logistikzentren: Derzeit betreibt Amazon in Europa 31 solcher Logistikzentren in sieben verschiedenen Ländern; neun Standorte gibt es allein in Deutschland, in denen rund 12.000 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter beschäftigt sind.<sup>120</sup> Damit existieren im Hinblick auf die Versandhandelssparte in einer Reihe von Quellenstaaten physische Anknüpfungspunkte für die Besteuerung.

#### 4.2.3. Wie werden die Logistikzentren besteuert?

Auf den ersten Blick erscheint primär die Frage relevant, ob die **Logistikzentren** als Lager überhaupt eine Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA darstellen und somit einen Besteuerungsanspruch im jeweiligen Staat begründen können; damit stellt sich insb die Frage, ob die Tätigkeit unter die Ausnahme des Art 5 Abs 4 OECD-MA fällt. Dazu wurde seitens der österreichischen Finanzverwaltung schon bisher die Auffassung vertreten, dass der Ausnahmekatalog des Art 5 Abs 4 OECD-MA nur anwendbar ist, wenn es sich nicht um die Kernfunktion des Unternehmens han-

delt; diese Sichtweise wird nun durch das MLI gestärkt, das in Art 13 eine entsprechende Regelung vorsieht.<sup>121</sup>

*Pinkernell* hat sich bereits 2012 mit der Besteuerung von Amazon am Beispiel der deutschen Konzernteile beschäftigt und dabei festgestellt, dass die deutschen Logistikzentren nicht direkt von einer amerikanischen oder luxemburgischen Gesellschaft gehalten werden, sondern von einer **deutschen Konzerngesellschaft**. Der Grund für diese rechtliche Konstruktion liege darin, die Funktion der deutschen Einheiten auf eine nach der Cost-Plus-Methode zu vergütende Routinetätigkeit zu beschränken; denn deutsche Betriebsstätten der luxemburgischen Gesellschaft brächten ein größeres Risiko der Besteuerung der Verkaufstätigkeit unmittelbar in Deutschland mit sich.<sup>122</sup> Diesem Gedanken folgend, verlagert sich bei Amazon die eigentliche Kernfrage weg vom Vorhandensein einer (Lager-)Betriebsstätte hin zur Frage einer **angemessenen Verrechnungspreisgestaltung** zwischen der luxemburgischen Vertriebsgesellschaft, die Einkauf und Vertrieb organisiert und dabei IP einsetzt, und den lokalen Logistikzentren, die für die tatsächliche Distribution zuständig sind.

#### 4.2.4. Wo könnte eine sachgerechte Besteuerung ansetzen?

Die Frage einer angemessenen Verrechnungspreisgestaltung für die Logistikzentren stellt sich natürlich unabhängig davon, ob es sich dabei um Betriebsstätten der luxemburgischen Gesellschaft oder einer eigenen lokalen Gesellschaft handelt. Gerade bei Amazon wird in die Verrechnungspreisgestaltung einfließen müssen, dass die rasche und verlässliche Distribution im Versandhandel zu den zentralen Unternehmensfunktionen gehört, die daher auch aus einer Wertschöpfungssicht entsprechend zu bewerten ist.

Beim Online-Versandhandel gilt es daher, einen Mittelweg zwischen den Extrempositionen zu finden: Auf der einen Seite wollen Unternehmen die Distribution als reine Routinetätigkeit mit einer geringen Cost-Plus-Verrechnung abgegolten sehen. Auf der anderen Seite könnte die hier „vermeidene“ Vertreterbetriebsstätte Anlass zu einer Besteuerung der luxemburgischen Gesellschaft nach dem „Two-Taxpayer-Approach“ geben oder Staaten veranlassen, eine DPT einzuführen. Der uE pragmatische und rechtlich vertretbare Mittelweg sollte lauten, die **Verrechnungspreisgestaltung stärker an der tatsächlichen Bedeutung der Distribution für das Unternehmen auszurichten**. Oder pointiert gefragt: Wie konkurrenzfähig wäre der Online-Versandhandel, wenn die Ware nicht zeitnah und verlässlich geliefert werden könnte? Die Beantwortung dieser Frage führt zur Bedeutung von Logistikzentren oder Lagern „vor Ort“ für den Online-Versandhandel.

**116** Siehe dazu den veröffentlichten Annual Report 2016 von Amazon.com Inc., erhältlich unter <http://phx.corporate-ir.net/phoenix.zhtml?c=97664&p=irol-reportsannual> (26. 4. 2017), 68.

**117** Das Operating Income aus dem AWS-Segment beträgt 2016 rd 3,1 Mrd US-\$, das Nordamerika-Geschäft erzielte ein Operating Income von rd 2,4 Mrd US-\$, das Europa-Geschäft einen Operating Loss von knapp 1,3 Mrd US-\$. Siehe Annual Report 2016 von Amazon.com 67.

**118** Vgl *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift 494 (2014) 138 f.

**119** Vgl *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift 494 (2014) 141 ff.

**120** Siehe [https://www.amazon.de/p/feature/4xvco5dxnpva6a6?ref\\_=aa\\_tbbx\\_all\\_9&pf\\_rd\\_r=VRKWMDD66FE66QFXXWFE&pf\\_rd\\_p=035eab6-9ab3-4598-a461-f45aed9c4a73](https://www.amazon.de/p/feature/4xvco5dxnpva6a6?ref_=aa_tbbx_all_9&pf_rd_r=VRKWMDD66FE66QFXXWFE&pf_rd_p=035eab6-9ab3-4598-a461-f45aed9c4a73) (26. 4. 2017).

**121** Vgl auch *Bendlinger*, Änderung des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs durch das Multilaterale Abkommen der OECD, RdW 2017/266, 359 (in diesem Heft); *Schmidjell-Dommes*, Wie BEPSt Österreich? TPI 2017, 36 (38 f.).

**122** Vgl *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift 494 (2014), 141 f.



ART.-NR.: 267

Werden allerdings Staaten ohne Logistikzentren oder Lager von Online-Versandhändlern wie Amazon vom (benachbarten) Ausland beliefert, wird es mit den derzeit zur Verfügung stehenden rechtlichen Instrumenten schwieriger, diese (beliebten) Staaten ertragsteuerlich am Unternehmenserfolg teilhaben zu lassen. Da selbst die oben dargestellte Diverted Profits Tax eine gewisse physische Präsenz voraussetzt, wäre eine solche Teilhabe wohl nur durch eine auf das Vorhandensein eines entsprechenden Absatzmarktes abstellende „virtuelle Betriebsstätte“ möglich.

Selbst wenn man im Sinne der unten in Kapitel 5 dieses Beitrages diskutierten Neuausrichtung des Nexusgedankens eine pragmatische Lösung für das Vorliegen einer solchen „virtuellen Betriebsstätte“ findet, bleibt als weitere Aufgabe, eine diesem entsprechende Wertschöpfungsanalyse und ein darauf fußendes Verrechnungspreiskonzept zu finden. Wie das Beispiel der erweiterten Vertreterbetriebsstätte im MLI zeigt, sollte dies aber nicht in einem zweiten Schritt erfolgen, sondern von Anfang an mitbedacht werden, um die Akzeptanz und Praktikabilität zu gewährleisten. Dabei müssen auch die bereits angestellten Überlegungen zur Bedeutung der Distribution berücksichtigt werden.

### 4.3. Google

#### 4.3.1. Was ist das Geschäftsmodell von Google?

Bei Google denkt man als Konsument zunächst vor allem an eine Suchmaschine; Google ist aber viel mehr und erzielt – nach wie vor<sup>123</sup> – den Großteil seines Umsatzes mit **automatisierten Werbeleistungen**; daneben bietet Google mittlerweile auch eine Reihe von körperlichen und unkörperlichen Gütern und Diensten an.<sup>124</sup> Google verwendet seine Gratis-Suchmaschine und andere bekannte nützliche Programme, um sich ein entsprechend großes Zielpublikum zu schaffen, dessen (Such-)Verhalten ausgewertet wird, um es insb für zielgerichtete Werbung nützen zu können. Die Einnahmen werden aber nicht unmittelbar vom Zielpublikum der Suchmaschine generiert, sondern durch die Nutzung der Suchmaschine und anderer, auch fremder Websites als Werbefläche für werbende Unternehmen. Die zwei wesentlichen Produkte dabei sind:<sup>125</sup>

- „AdWords“: Werbende Unternehmen können gegen eine – unterschiedlich ausgestaltbare Vergütung – sicherstellen, dass ihre Textanzeigen bei der Suche nach bestimmten Begriffen bei oder neben den Suchtreffern angezeigt werden.

- „AdSense“: Hier werden Websites von Dritten, die als Subunternehmer fungieren, als Werbefläche genutzt, indem Google auf diesen Websites Anzeigenblöcke schaltet; dafür erhalten die Subunternehmer eine Vergütung.

#### 4.3.2. Wie ist Google „aufgestellt“?

Google ist auf dem europäischen Markt so strukturiert, dass die lokalen Google-Gesellschaften lediglich **Serviceleistungen für den lokalen Markt, Promotion, Marketing etc** erbringen, während die Werbeverträge von den zB österreichischen Kunden ausschließlich direkt mit einer irischen Konzerngesellschaft abgeschlossen werden. Die weitere Struktur ist so gewählt, dass eine sehr geringe effektive Besteuerung der thesaurierten Gewinne erreicht wird<sup>126</sup> – die Konstruktion hat als bereits erwähntes „Double Irish Dutch Sandwich“ mittlerweile sogar mediale Bekanntheit erlangt, wobei die Details hier nicht von Bedeutung sind. Entscheidend ist vielmehr, dass die Struktur steuerlich für Google nur dann „hält“, wenn die lokale österreichische Gesellschaft nicht eine (Vertreter-)Betriebsstätte für die irische Konzerngesellschaft begründet bzw die tatsächlichen Funktionen der lokalen österreichischen Gesellschaft nicht so stark sind, dass das gewählte Verrechnungspreismodell grundsätzlich hinterfragt werden kann.

#### 4.3.3. Was ist die Rolle der lokalen Gesellschaft?

Die lokalen Google-Gesellschaften sollen nur reine Serviceleistungen erbringen, um keine Vertreterbetriebsstätte für Google Irland zu begründen; die Serviceleistungen sollen mit einer Cost-Plus-Vergütung abgefunden werden. Je stärker die „Vorleistungen“ der lokalen Gesellschaft aber sind, desto fragwürdiger erscheint es, diese Sichtweise zu teilen.

Auch hier liegt der „Knackpunkt“ der Frage nicht im Vorliegen einer (Vertreter-)Betriebsstätte, sondern in der angemessenen Vergütung der durch die lokale Gesellschaft erbrachten Leistungen: Hängen etwa die Gehälter des inländischen Personals in nicht nur untergeordnetem Ausmaß von den Werbeumsätzen (neuer und bereits bestehender) Kunden ab, wird dies für eine über bloße Routinetätigkeiten hinausgehende Funktion mit Ergebnisverantwortung sprechen. Diese **stärker an der tatsächlichen Wertschöpfung orientierte Funktionsanalyse** kann dann die Grundlage für die Verrechnungspreisgestaltung oder auch für die Gewinnzuteilung an eine Vertreterbetriebsstätte sein.

#### 4.3.4. Wäre die Vermeidung einer inländischen Betriebsstätte missbräuchlich?

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH steht es Steuerpflichtigen grundsätzlich frei, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt wird;<sup>127</sup> die Grenze liegt dort, wo eine Gestaltung im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung un-

<sup>123</sup> Vgl *Pinkernell*, Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, *StuW* 2012, 369 (370).

<sup>124</sup> Vgl den konsolidierten Konzernabschluss der Google-Konzernmutter Alphabet Inc.: Rd 79,3 Mrd US-\$ von insgesamt 90,3 Mrd US-\$ stammen aus dem Bereich Werbung; siehe dazu den veröffentlichten Annual Report 2016 der Alphabet Inc., abrufbar unter [https://abc.xyz/investor/pdf/20161231\\_alphabet\\_10K.pdf](https://abc.xyz/investor/pdf/20161231_alphabet_10K.pdf) (20. 4. 2017); die angesichts der angebotenen Produkte einseitige Einnahmenstruktur wurde auch schon medial aufgegriffen, siehe zB „Liste an Diensten wird immer länger“ auf <http://orf.at/stories/2288063/2273612/> (20. 4. 2017).

<sup>125</sup> Vgl *Pinkernell*, Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, *StuW* 2012, 369 (370).

<sup>126</sup> Ausführlich *Pinkernell*, Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, *StuW* 2012, 369 (370 ff).

<sup>127</sup> Siehe zB VwGH 6. 11. 1991, 89/13/0093, ÖStZB 1992, 477.



gewöhnlich und unangemessen ist und nur aufgrund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird.<sup>128</sup> Geht man davon aus, dass die inländische Tochtergesellschaft von Google zwar wertvolle Aufgaben übernimmt, das Geschäftsmodell von Google aber grundsätzlich keine körperliche Präsenz im Inland und damit keine inländische Betriebsstätte bzw Tochtergesellschaft voraussetzt, wird man **schwer eine ungewöhnliche bzw unangemessene Gestaltung unterstellen können**, wenn keine physische Präsenz gegeben ist. In einem solchen Fall wird das bestehende ertragsteuerliche Instrumentarium wiederum nicht ausreichen, um einen Anknüpfungspunkt im Inland zu finden.

#### 4.3.5. „Virtuelle Betriebsstätte“ und Funktionsanalyse

Selbst bei Annahme einer noch zu entwickelnden „virtuellen Betriebsstätte“<sup>129</sup> würde sich wieder die Frage stellen, welche Funktionen dieser beizumessen sind. Haben etwa **Angebots- und Nachfrageseite einen starken Konnex zum Inland**, wie bei der Erbringung von Werbeleistungen für österreichische Unternehmen an österreichische Konsumenten, könnten diesem Umstand höhere Funktionen beigemessen werden. Diese Erbringung von Werbeleistungen führt zu einer erheblichen Wertschöpfung mit starkem Inlandsbezug. Aus dem Blickwinkel des österreichischen Steuersystems drängt sich aber die Frage auf, ob die Erbringung von Online-Werbeleistungen systematisch nicht besser bei der **Werbeabgabe** aufgehoben wäre.<sup>130</sup>

## 5. Vorschläge zur „Neuaustrichtung“ des Nexusgedankens

### 5.1. Problemstellung

Die beiden Fallbeispiele sollten zunächst die Möglichkeiten und Grenzen des bestehenden steuerlichen Instrumentariums aufzeigen. Sodann sollten sie das Problembewusstsein schärfen; denn gerade die neuen Geschäftsmodelle führen zu einer erheblichen Wertschöpfung im Inland, die eine **Weiterentwicklung des Steuerrechts** erforderlich machen.

Begründen ließe sich eine solche **Neuaustrichtung des Nexusgedankens** für die digitale Wirtschaft zunächst nutzentheoretisch, weil gerade auch die digitale Wirtschaft ohne die Zurverfügungstellung eines soliden Rechtssystems, Energieversorgung, Infrastruktur (zB physische und digitale Transportwege), Schutz von Immaterialgüterrechten, Durchsetzung von Zahlungen, Abfallentsorgung etc nicht existieren könnte. Zudem scheint sich auch der Fokus von der angebotsseitigen Perspektive des Einkommensteuerrechts hin zu einer – bislang eher für Konsumsteuern maßgeblichen – nachfrageseitigen Wertschöpfungsbeachtung zu verschieben. Insofern plädieren etwa *Hongler/Pis-*

*tone* auch für ein neues Verständnis des Quellenbegriffes, der die Wertschöpfung sowohl auf der Angebots- wie auch auf der Nachfrageseite berücksichtigt.<sup>131</sup> Am Ausgangspunkt ihrer Überlegungen steht dabei die wirtschaftliche Entwicklung.<sup>132</sup>

Ein solcher Perspektivenwechsel ist auch dem gegenwärtigen Ertragsteuersystem nicht vollkommen fremd. Teilweise wird nämlich die Markteinkommenstheorie als Theorie des Erwerbseinkommens („Staatsteilhabetheorie“) verstanden und der Steuerzugriff auf jenen individuellen Zuwachs an Zahlungsfähigkeit verwiesen, der „nicht allein als Ausdruck individueller Leistung, sondern ebenso als Erfolg einer gemeinsamen Volkswirtschaft“ anzusehen ist.<sup>133</sup> Wenn aber aus diesem Abstellen auf den vom Staat „gewährleisteten Rahmen zur individuellen Erwerbstätigkeit“ einerseits ein spezifisches Territorialitätsprinzip abgeleitet wird,<sup>134</sup> das gerade die Freistellung ausländischer Einkünfte erfordern würde,<sup>135</sup> ließe sich umgekehrt umso mehr auch die Erfassung der Einkünfteerzielung durch Steuerausländer unter Nutzung des inländischen Marktes rechtfertigen. Verprobt man diese theoretischen Ansätze an den beiden oben diskutierten Fallbeispielen, so nutzt auch Amazon und Google den inländischen Markt; bei Google ist im B2B-Bereich der Inlandsbezug insofern „stärker“, als die Werbung für inländische Unternehmen an inländische Konsumenten erbracht wird.

In sämtlichen Fällen steht man freilich vor der Frage, welche **Intensität der inländischen Wertschöpfung oder Marktteilnahme** bestehen soll, um auch von einem besteuerswürdigen Sachverhalt ausgehen zu können. Diesen Punkt und insb den

<sup>128</sup> Siehe zB VwGH 18. 10. 2006, 2003/13/0031, ÖStZB 2007/298, 401; 1. 3. 2007, 2006/15/0070, ÖStZB 2007/361, 484; 1. 10. 2008, 2006/13/0036, ÖStZB 2009/226, 244; 25. 2. 2009, 2006/13/0111; 5. 4. 2011, 2010/16/0168, ÖStZB 2011/457, 706.

<sup>129</sup> Dazu sogleich unten Kapitel 5.2.

<sup>130</sup> Dazu unten Kapitel 5.4.

<sup>131</sup> *Hongler/Pistone*, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, IBFD White Paper (20 January 2015) 15 ff.

<sup>132</sup> *Hongler/Pistone*, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, IBFD White Paper (20 January 2015) 18: „The global economy has significantly altered the framework for the source of business income as compared to the one within which the sourcing theory of taxation was developed. Currently, goods are often produced in one country by a resident of another country and sold in yet one or more countries. In particular, the digital economy gives the source of business income a completely new dimension, no longer confined to bilateralism between one country of source and another country of residence, but spreads through more source countries in a multilateral scenario. Besides, the ontological validity of residence as a nexus to the taxing jurisdiction is gradually losing importance, since international tax planning has proved that in some cases, very limited functions are performed in such country, as frequently happens within multinational groups of companies.“

<sup>133</sup> *Kirchhof*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen? 57. DJT/F (1988) F 23; kritisch mwN *Steichen*, Die Markteinkommens- theorie: Ei des Kolumbus oder rechtswissenschaftlicher Rückschritt? in *Lang, J.* (Hrsg), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, FS Tipke (1995) 365 (370 ff); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II<sup>2</sup> (2003) 614 ff.

<sup>134</sup> *Kirchhof*, Leistungsfähigkeit und Erwerbseinkommen – Zur Rechtfertigung und gerechtfertigten Anwendung des Einkommensteuergesetzes, in *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Lang (2010) 451 (474 f) (Zugriff nur auf das Einkommen, „das in seinem Gebiet und unter Wirkung seiner Rechts- und Finanzordnung im Inland erzielt worden ist“).

<sup>135</sup> So *Beiser*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – Irrweg oder Richtschnur? ÖStZ 2000/806, 413 (420); *Beiser*, Die Befreiungs- und die Anrechnungsmethode im Licht des Gleichheitssatzes, SWI 2014, 52 (56 f).



ART.-NR.: 267

Gedanken einer „signifikanten digitalen Präsenz“ hat auch die OECD aufgegriffen; die OECD bzw ihre Task Force on the Digital Economy (TFDE) zur Erfassung „digitaler Wertschöpfung“ diskutiert basierend auf den Charakteristika der Herausforderungen der digitalen Wirtschaft **drei Vorschläge**: die Anknüpfung an eine „digitale Präsenz“, eine Quellenbesteuerung bei digitalen Transaktionen oder Ausgleichssteuern.<sup>136</sup> Das Ergreifen solcher speziellen Maßnahmen wurde den Mitgliedstaaten aber nicht empfohlen, weil weitreichende Änderungen erhebliche Anpassungen der internationalen Steuerstandards und genauere Analysen erfordern würden,<sup>137</sup> sondern unter Beachtung ihrer abkommensrechtlichen Verpflichtungen freigestellt.<sup>138</sup> Die Überlegungen der OECD sollen im Folgenden etwas näher beleuchtet werden.

## 5.2. Erfassung „digitaler Präsenzen“: „Virtuelle Betriebsstätte“

Bei der Erfassung digitaler Präsenzen geht es um das Finden eines „new nexus based on the concept of significant economic presence“,<sup>139</sup> sodass ein Unternehmen, das etwa „fully dematerialised digital activities“ anbietet, bei signifikanter digitaler Präsenz in jenem Staat besteuert werden könnte. Ob eine digitale Präsenz „signifikant“ ist, könnte auf Basis mehrerer Faktoren bzw Indikatoren ermittelt werden (zB landesspezifischer Umsatz aus digitalen Transaktionen, „digitale“ Faktoren, wie zB ein lokaler Domainname, eine lokale digitale Plattform, lokale Zahlungsmöglichkeiten, nutzerbasierte Faktoren, wie zB monatliche aktive inländische Nutzer einer Plattform).<sup>140</sup> Eine **signifikante digitale Präsenz** würde dann – trotz fehlender physischer Präsenz – zu einer **virtuellen (digitalen) Betriebsstätte** im Quellenstaat führen. In einem nächsten Schritt wäre sodann die Gewinnzuordnung zu einer solchen „virtuellen Betriebsstätte“ zu untersuchen.

Im Schrifttum finden sich bereits konkrete Vorschläge:<sup>141</sup> Zur Formulierung einer möglichen abkommensrechtlichen Bestimmung im Hinblick auf „virtuelle Betriebsstätten“<sup>142</sup> wurde etwa

**136** Die Vorschläge wurde von der OECD bzw TFDE aber nicht empfohlen, sondern deren Einführung den Staaten unter Beachtung der abkommensrechtlichen Verpflichtungen freigestellt; Vorschlag 1 („virtuelle Betriebsstätte“) und Vorschlag 2 („Quellensteuer“) würden aber gerade Änderungen im Abkommensrecht erfordern.

**137** Siehe Rz 357 ff in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015).

**138** Siehe oben Kapitel 2.3. sowie die Executive Summary und Rz 243 ff in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015).

**139** Rz 277 ff in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015).

**140** Rz 278 ff in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015).

**141** Siehe auch den Überblick mit zahlreichen wN bei *Olbert/Spengel, International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?* WTJ 2017, 3 (12 ff).

**142** *Hongler/Pistone, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, IBFD White Paper (20 January 2015).

von *Hongler/Pistone* vorgeschlagen, auf Basis eines **neuen Quellenverständnisses** den Betriebsstättenbegriff des Abkommensrechts auf jene Fälle zu erweitern, in denen digitale Dienstleistungen (zB Apps, Datenbanken, Marktplatz, Speicher, Werbeleistungen) auf einer Website mit mehr als 1.000 monatlichen Nutzern im anderen Staat erbracht werden und ein gewisser, noch festzulegender Mindestumsatz überschritten wird.<sup>143</sup> Der Besteuerungsvollzug könnte sodann durch Abkommen (etwa nach dem Vorbild des früheren Rubik-Steuerabkommens zwischen Österreich und der Schweiz) extraterritorial erfolgen, wobei die Gewinnzuteilung auf Basis eines modifizierten „Profit Splits“ „with an upfront allocation of a partial profit to the market jurisdictions“ erfolgen sollte.<sup>144</sup>

Bei diesem in der Theorie interessanten Vorschlag stellt sich allerdings schon am Ausgangspunkt die Frage, wie die 1.000 monatlichen Nutzer vom betroffenen (Quellen-)Staat überprüft werden sollen. Doch selbst dann, wenn man von über 1.000 monatlichen Nutzern ausgehen kann, hilft dies für eine ertragsteuerliche Erfassung nicht wirklich weiter. Deshalb sollte uE an eine **steuerliche Messgröße** angeknüpft werden, die dem betroffenen (Quellen-)Staat auch tatsächlich bekannt ist. Anbieten würden sich die Umsätze, weil die Inlandsumsätze der IT-Konzerne bekannt sind. Ab einer bestimmten Umsatzhöhe wäre sodann von einer signifikanten digitalen Präsenz und damit von einer virtuellen Betriebsstätte auszugehen. Basierend auf dem Umsatz wäre die virtuelle Betriebsstätte sodann einer auf die inländische Wertschöpfung ausgerichteten Funktionsanalyse zu unterziehen.

Da die traditionelle **Gewinnzuteilung** auf Basis ausgeübter Funktionen, zurechenbarer Wirtschaftsgüter und getragener Risiken bei digitalen Betriebsstätten weitgehend ins Leere geht, erwägt die TFDE etwa die Anpassung bestehender Regelungen (zB die Zurechnung von Handlungen über automatisierte Systeme zur digitalen Präsenz oder eine Betrachtung der Kunden als Funktionsausübende für das Unternehmen) wie auch eine formelmäßige Aufteilung oder das Abstellen auf – widerlegbar – vermutete Gewinne (zB auf Basis von Branchenkoeffizienten).<sup>145</sup> Diese Lösungen sollten aber in ein Gesamtkonzept eingebettet

**143** Der vorgeschlagene Wortlaut für einen neuen Art 5 Abs 8 OECD-MA lautet: „If an enterprise resident in one Contracting State provides access to (or offers) an electronic application, database, online marketplace, storage room or offers advertising services on a website or in an electronic application used by more than 1,000 individual users per month domiciled in the other Contracting State, such enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State if the total amount of revenue of the enterprise due to the aforementioned services in the other Contracting State exceeds XXX (EUR, USD, GBP, CNY, CHF, etc) per annum.“

**144** Ausführlich *Hongler/Pistone, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, IBFD White Paper (20 January 2015) 32 ff.

**145** Siehe Rz 284 ff in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015), sowie für den Vorschlag einer modifizierten Gewinnaufteilungsmethode *Hongler/Pistone, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, IBFD White Paper (20 January 2015) 32 ff.



werden, um nicht zu Ungleichbehandlungen im Vergleich zur „klassischen“ Wirtschaft zu führen.

Die Anknüpfung an (bloß) virtuelle, digitale Präsenzen würde natürlich neue **Herausforderungen im Vollzug** stellen.<sup>146</sup> Diese Herausforderung sollte uE aber kreativ angenommen werden.<sup>147</sup> Als Ausgangspunkt kann dabei durchaus auf aus anderen Bereichen bekannte Konzepte, wie die bereits erwähnten Steuerabkommen,<sup>148</sup> den MOSS in der Umsatzsteuer und auch auf nationale Quellensteuern zurückgegriffen werden, auf die sogleich in Kapitel 5.3. eingegangen werden soll.

Anknüpfend an *Hongler/Pistone* zielen die Überlegungen auf die Implementierung eines neuen Nexusgedankens nicht nur auf das nationale Steuerrecht, sondern vor allem auf das **Abkommensrecht** ab. Wenngleich eine Neuausrichtung des Betriebsstättenbegriffes weder aus verfassungsrechtlicher<sup>149</sup> noch aus unionsrechtlicher<sup>150</sup> Perspektive offenkundigen Bedenken begegnet, würde sie im bestehenden Abkommensnetzwerk **keine Deckung im Betriebsstättenbegriff** finden: Mangels Vorliegens

einer „physischen“ Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA wäre die Besteuerung digitaler Präsenzen abkommensberechtigter Personen im Verhältnis zu den rund 90 österreichischen DBA-Partnerstaaten abkommensrechtlich gesperrt<sup>151</sup> bzw nur durch einen **Treaty Override** zu verwirklichen. DBA sind nämlich als Bestandteil des österreichischen Rechts unmittelbar anwendbar und stehen im Stufenbau der Rechtsordnung auf Ebene einfacher Gesetze, gehen allerdings innerstaatlichen einfachgesetzlichen Steuerregelungen grundsätzlich als speziellere Vorschriften (*leges speciales*) vor.<sup>152</sup> Sie entfalten eine „Schrankenwirkung“, indem allenfalls bestehende innerstaatliche Besteuerungsansprüche durch ein DBA eingeschränkt werden.<sup>153</sup> Nun ist es umgekehrt auch nicht ausgeschlossen, dass der nationale Gesetzgeber – nach dem Grundsatz des späteren Rechts (*lex posterior*) – durch einen später geschaffenen innerstaatlichen Besteuerungstatbestand das ältere Abkommensrecht „überschreibt“. Dies wird im Zweifel zwar deshalb nicht anzunehmen sein, weil ein solches Ergebnis die völkerrechtswidrige Nichtbefolgung des Abkommens zur Folge hätte,<sup>154</sup> was wiederum der Wertung der österreichischen Rechtsordnung, Übereinstimmung mit dem Völkerrecht anzustreben,<sup>155</sup> widersprechen würde.<sup>156</sup> Allerdings können nachträgliche Änderungen des innerstaatlichen Rechts den Bestimmungen eines DBA im Einzelfall durchaus nach den

**146** Siehe Box 7.1 in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015)* 105, und zB auch *Englisch*, Seminar G: VAT and Direct Taxation of the Digital Economy, IStR 2016, 717 (722).

**147** Kritisch hingegen die von der EU-Kommission eingesetzte Expertenkommission, Schlussbericht der Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, Report (28. 5. 2014) 47: „The Group has extensively considered this question and has come to the conclusion that there is currently no valid justification for such a fundamental change specifically for digital activities. There is no convincing argument why the collection of data via electronic means in a country should in itself create a taxable presence in that country. Deficiencies in the interpretation and application of the existing nexus provisions will be addressed under the G20/OECD BEPS project and the Group supports these efforts. Revenue concerns of the country where digital services and products are consumed should be adequately addressed via the VAT system.“

**148** Der Vergleich mit dem Steuerabkommen zwischen Österreich und der Schweiz „hinkt“ hier uE schon deshalb, weil es dabei um die Sicherstellung der Besteuerung von in Österreich Ansässigen mit ihren ausländischen (= schweizerischen) Kapitaleinkünften vor dem Hintergrund des noch nicht implementierten automatischen Informationsaustausches ging. Das Vollzugsproblem bei der digitalen Wirtschaft besteht aber darin, die Besteuerung von im Ausland ansässigen Konzernen in allen anderen Staaten, in denen sie eine bestimmte digitale Präsenz haben, zu gewährleisten. Dass sich die Ansässigkeitsstaaten der großen IT-Konzerne (wohl überwiegend USA) bzw ihrer europäischen Headquarters (oftmals in Staaten, die Niedrigbesteuerung bzw präferentielle Besteuerung bieten) völkerrechtlich dazu verpflichten, erscheint aber höchst unwahrscheinlich.

**149** Hinsichtlich der britischen „Diverted Profits Tax“ wurden – wenngleich ohne nähere Begründung – aus deutscher Sicht verfassungsrechtliche Bedenken auf Basis des Leistungsfähigkeitsgedankens hinsichtlich des einzelnen Steuerpflichtigen geltend gemacht und die Frage aufgeworfen, ob eine DPT überhaupt verfassungskonform ausgestaltet werden könnte (so *Nolte*, Die neue „Diverted Profits Tax“ – eine unilaterale britische Antwort auf BEPS, DStZ 2015, 364 [373]). Selbst wenn solche Sachlichkeitsbedenken zuträfen, bestünde bei vergleichbaren Anti-Missbrauchsregelungen im Lichte der österreichischen Judikatur wohl eine weiterer Spielraum des Gesetzgebers zur Beurteilung der Angemessenheit von Gestaltungen, für die das einzelfallbezogene Instrument des § 22 BAO für eine effiziente Missbrauchsbekämpfung nicht ausreicht (siehe VfGH 29. 2. 2012, B 945/11, VfSlg 19.615/2012, zum Abzugsverbot von Zinsen bei konzerninternem Beteiligungserwerb).

**150** Dazu nur *Englisch*, BEPS Action 1: Digital Economy – EU Law Implications, BTR 2015, 280 (285 f).

**151** Siehe allgemein zur Schrankenwirkung von DBA *Kofler in Kofler/Aigner/Tumpel* (Hrsg), DBA (2016) Einl Rz 33 ff.

**152** VfGH 28. 6. 1963, 2312/61, ÖStZB 1963, 215; 7. 9. 1989, 89/16/0085, ÖStZB 1990, 248 = VwSlg 6424 F/1989.

**153** Siehe zB VfGH 11. 3. 1965, B 210/64, B 211/64, VfSlg 4928/1965; 11. 3. 1965, B 210/64, VfSlg 4928/1965; VfGH 25. 4. 1978, 813/75, ÖStZB 1978, 265; 14. 3. 1990, 86/13/0179, ÖStZB 1990, 347; 22. 4. 1992, 91/14/0048, ÖStZB 1992, 833; 16. 11. 1993, 90/14/0222, ÖStZB 1994, 390; 25. 9. 2001, 99/14/0217, ÖStZB 2002/365, 474; ebenso zB BFH 24. 3. 1999, I R 114/97, BFHE 188, 315, BStBl 2000 II 399; weiters zB EAS 2178 = SWI 2003, 258.

**154** Sehr schön fasst dies der OECD-Bericht zu „Tax Treaty Overriding“ (abgedruckt in *OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital II [2000]* R(8)-1 ff) folgendermaßen zusammen: „In summary, it can be said that under international law treaties have to be observed by the parties as long as they are valid, and unless they have been formally denounced. Domestic legislation (whether subsequent to signature or otherwise) or other reasons in no way affect the continuing existence of that international obligation. All other parties to a treaty are entitled to insist on compliance by a party not performing its obligations.“

**155** So normiert Art 26 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (WVK) (BGBl 1980/40), dass ein in Kraft getretener Staatsvertrag „die Vertragsparteien“ bindet und „von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen“ ist. Auf diesem unter der Überschrift „Pacta sunt servanda“ stehenden völkerrechtlichen Fundamentalprinzip der Vertragstreue baut auch Art 27 WVK auf, wonach sich – abgesehen von offenkundigen Zuständigkeitsmängeln beim Vertragsabschluss nach Art 46 WVK – „[e]ine Vertragspartei [...] nicht auf ihr innerstaatliches Recht berufen [kann], um die Nichterfüllung eines Vertrags zu rechtfertigen“. Der Grundsatz des „Pacta sunt servanda“ erlangt auch staatsrechtliche Bedeutung, normiert doch Art 9 Abs 1 B-VG, dass „[d]ie allgemein anerkannten Regeln des Völkerrechts [...] als Bestandteile des Bundesrechts gelten“; zu diesen durch Art 9 Abs 1 B-VG rezipierten Regeln des Völkerrechts zählt vor allem der Grundsatz der Vertragstreue (siehe zB VfGH 18. 9. 1999, 98/17/0333).

**156** Siehe auch *Loukota*, Über das Verhältnis zwischen internationalem und nationalem Steuerrecht, FJ 1976, 105 (105); zur entsprechenden Bestimmung in § 1 des (nie umgesetzten) Entwurfs eines DBA-Durchführungsgesetzes siehe *Loukota*, Der Ministerialentwurf für ein DBA-Durchführungsgesetz, SWI 1997, 285 (286).



ART.-NR.: 267

Grundsätzen der *lex posterior* derogieren und solcherart ein völkerrechtswidriges Ergebnis herbeiführen. Diesfalls spricht man von einem „Überschreiben“ des Abkommens, von einem „Treaty Override“; dieses kann sowohl verdeckt als auch offen durch ausdrückliche Kennzeichnung erfolgen.<sup>157</sup> Ein solcher unilateraler „Bruch“ des völkervertragsrechtlich Vereinbarten ist zwar aus rechtspolitischer Sicht unerfreulich, allerdings nach österreichischem Verständnis nicht verfassungswidrig<sup>158</sup> (und widerspricht *per se* auch nicht dem Unionsrecht).<sup>159</sup> Die österreichische Praxis war bisher im Hinblick auf die Vornahme von „Treaty Overrides“ äußerst zurückhaltend.<sup>160</sup>

Die Abkommensrechtslage spricht also dafür, bei einer Neuausrichtung des Nexusgedankens eine **internationale Koordination** anzustreben. Österreich wird sich hier verstärkt einbringen – zumal die Arbeiten auf OECD-Ebene zur Besteuerung der „Digital Economy“ fortgesetzt werden und für 2020 ein weiterer Bericht geplant ist.

### 5.3. Erhebung von Quellensteuern auf digitale Transaktionen

Als weiterer ertragsteuerlicher Lösungsansatz wurde die Erhebung einer besonderen Quellensteuer auf die Zahlungen für Güter und Dienstleistungen (zB Werbeleistungen) vorgeschlagen, die Inländer online von nichtansässigen Unternehmen beziehen. Eine solche Quellensteuer könnte ausgestaltet sein als

- **finale Bruttoquellensteuer** auf gewisse Zahlungen („standalone option“), dh als Alternative zu einer „virtuellen Betriebsstätte“, oder als

- **primäre Erhebungsform und Vollzugsmechanismus** zur Unterstützung der Nettobesteuerung der Gewinne, die „virtuellen“ Betriebsstätten zuzuordnen sind („back-up mechanism“).<sup>161</sup>

Beide Varianten erscheinen problematisch: Bei einer **Quellensteuer als „standalone option“**, also der Bemessung einer einheitlichen, finalen Bruttoquellensteuer, würden alle Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft letztlich „über einen Kamm geschoren“. Dies würde außer Acht lassen, dass die Wertschöpfung bzw die Margen in den unterschiedlichen Geschäftsmodellen ganz unterschiedlich sind, wie schon die beiden dargestellten Fallbeispiele zeigen. Aber auch schon für die unterschiedlichen Geschäftsbereiche eines Konzerns (zB Amazon Retail vs Amazon Web Services) wäre eine pauschale Quellensteuer kaum sachgerecht. Blicke parallel dazu die normale Nettobesteuerung für inländische Anbieter bestehen, ergäben sich neben verfassungsrechtlichen Bedenken auch Diskriminierungsbedenken auf Grundlage des Welthandelsrechts (GATT, GATS) sowie des EU-Rechts.<sup>162</sup> Zudem bedürfte es auch korrespondierender Änderungen der DBA, um eine Quellensteuer als „standalone option“ auch abkommensrechtlich durchsetzen zu können.<sup>163</sup>

Eine **Quellensteuer als bloßer „back-up mechanism“** kann wiederum – von technischen Fragestellungen einmal abgesehen<sup>164</sup> – nur in einem ersten Schritt eine pauschale Besteuerung sichern und muss sich in einem zweiten Schritt wieder allen – auch abkommensrechtlichen – Herausforderungen stellen, die zuvor bei der „virtuellen Betriebsstätte“ aufgezeigt wurden.

Im Schrifttum wurde auch eine Art „**Mittelweg**“ angedacht: *Brauner/Baez* schlagen als grobe, aber einfache Lösung vor, eine **allgemeine 10%ige Bruttoquellensteuer** auf Zahlungen einzuführen, die die Bemessungsgrundlage mindern und damit potenziell „base eroding“ sein können.<sup>165</sup> Durch eine Reihe von Ausnahmen könnte dann einerseits der Anwendungsbereich abgegrenzt werden: Insb soll nur der B2B-Bereich betroffen sein, nicht-digitale Güter und Dienstleistungen (insb Miete, Material etc) könnten ebenso ausgenommen werden wie bestimmte Zahlungen (insb Löhne und Dividenden). Sodann könnte eine Ausnahme für Fälle vorgesehen werden, bei denen bereits eine Registrierung zur Nettobesteuerung im Quellenstaat – nach einem

<sup>157</sup> ZB durch die Wortfolge „ungeachtet der Vorschriften eines Abkommens“, eine sogenannte „Melford-Klausel“ (benannt nach der Reaktion des kanadischen Gesetzgebers auf die Entscheidung des Supreme Court of Canada in *The Queen v Melford Developments Inc.*, 82 DTC 6281 [SCC], in Form eines ausdrücklichen Treaty Overrides).

<sup>158</sup> Siehe dazu den Beitrag von *Zorn*, Doppelbesteuerungsabkommen und Grundrechtsschutz, 2017/268, 389; weiters zB *Lang*, Rechtsquellen und Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, in *Achatz* (Hrsg), Internationales Steuerrecht, DStJG 36 (2013) 7 (12 f), und – zum Urteil des dBVerfG 15. 12. 2015, 2 BvL 1/12 – zB *Kofler/Rust*, Deutsches BVerfG zur Verfassungskonformität von „Treaty Overrides“, SWI 2016, 144 (144 ff).

<sup>159</sup> Aus unionsrechtlicher Sicht hat der EuGH gegen einen Treaty Override bisher keine Bedenken gehegt; siehe EuGH 6. 12. 2007, C-298/05, *Columbus Container Services*, EU:C:2007:754; 19. 9. 2012, C-540/11, *Levy & Sebbag*, EU:C:2012:581.

<sup>160</sup> Das prominenteste Beispiel eines – zudem nur temporären – Treaty Overrides findet sich im Hinblick auf den früheren Art 11 Abs 3 des DBA mit Spanien. Nach dieser Regelung waren Zinsen aus spanischen Staatsanleihen bei den österreichischen Empfängern steuerbefreit, was zu entsprechenden Veranlagungen in größerem Umfang geführt hat. Um eine Doppelnichtbesteuerung von Zinsen aus spanischen Staatsanleihen zu verhindern, wurde Mitte der 1990er-Jahre durch originär innerstaatliches Gesetz angeordnet, dass Art 11 Abs 3 DBA-Spanien auf „Einkünfte nicht mehr anzuwenden [ist], die auf Zeiträume nach dem 31. Dezember 1994 entfallen“ (Art VII BGBl 1995/21 = AÖF 1995/36). Dieser Treaty Override wurde allerdings umgehend völkerrechtlich „saniert“, indem durch ein entsprechendes Protokoll zum DBA-Spanien das Abkommen – ebenfalls rückwirkend zum 1. 1. 1995 – entsprechend geändert wurde (BGBl 1995/709 = AÖF 1995/273).

<sup>161</sup> Rz 292 ff in *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

<sup>162</sup> Siehe zB EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, EU:C:2003:340; 31. 3. 2011, C-450/09, *Schröder*, EU:C:2011:198; 3. 10. 2006, C-290/04, *Scorpio*, EU:C:2006:630.

<sup>163</sup> Siehe nur *Brauner/Baez*, Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, IBFD White Paper (2 February 2015) 23 f.

<sup>164</sup> Ua wäre eine Registrierung und Veranlagung ausländischer Unternehmen jedenfalls erforderlich (zur Zahlung der Steuer auf das Nettoeinkommen bzw zur Erstattung der Quellensteuer etwa in Verlustsituationen), wobei allerdings für den Fall, dass die Quellensteuer geringer ist als die Steuer auf das Nettoeinkommen, wenig Anreiz zur Abgabe einer Steuererklärung bestünde.

<sup>165</sup> Siehe *Brauner/Baez*, Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, IBFD White Paper (2 February 2015).



noch zu definierenden neuen Nexusgedanken – vorliegt. Somit bliebe es letztlich dem Unternehmen überlassen, eine finale Brutto-Quellenbesteuerung zu akzeptieren oder sich für Zwecke der Nettobesteuerung registrieren zu lassen. Für Zahlungen an nicht registrierte Empfänger bzw an Empfänger in Gebieten mit Nicht- oder Niedrigbesteuerung schlagen *Brauner/Baez* zudem eine höhere, nicht finale Besteuerung (15 %) vor.

Wie dieser Vorschlag zeigt, müsste der **Anwendungsbereich einer Quellensteuer** recht weit gefasst werden, um Umgehungsmöglichkeiten und Qualifikationskonflikte zu verhindern (zB alle Online-Transaktionen im Hinblick auf Güter oder Dienstleistungen oder alle Online-Verkaufsgeschäfte mit Nichtansässigen).<sup>166</sup> Dies rückt wiederum die Frage der Erhebung – speziell im B2C-Bereich – in den Vordergrund, weil private Kunden kaum Erfahrung und Anreiz hätten, die Quellensteuer für den nichtansässigen Unternehmer einzubehalten und abzuführen, und zudem die Einhebung kleiner Quellensteuerbeträge von einer Vielzahl an privaten Kunden ineffizient wäre. *Brauner/Baez* sprechen sich daher – auch deshalb, weil es sich um keine bemessungsgrundlagenmindernden Zahlungen handle, die zu „Base Erosion“ führen – dafür aus, keine Quellensteuer für den B2C-Bereich vorzusehen.<sup>167</sup> Eine mögliche Lösung für den B2C-Bereich ließe sich wohl nur dann praktikabel umsetzen, wenn die Abzugsverpflichtung auf Intermediäre (zB Kreditkartenunternehmen, Banken) verlagert würde.<sup>168</sup>

Vor dem Hintergrund der verschiedenen Geschäftsmodelle und der rechtlichen und praktischen Einschränkungen erscheint daher eine ertragsteuerliche Quellensteuer lediglich als **Ergänzung zu einer neuen „virtuellen Betriebsstätte“** zur Sicherstellung der Besteuerung im B2B-Bereich zweckmäßig.

#### 5.4. Schaffung spezieller Ausgleichssteuern („Equalisation Levy“)

Dabei handelt es sich um **spezielle Verbrauchsteuern** („excise taxes“) zur Kompensation „ausfallender“ Gewinnsteuern beschränkt Steuerpflichtiger mit signifikanter wirtschaftlicher Präsenz, die der Gleichstellung inländischer und ausländischer An-

bieter dienen.<sup>169</sup> Schon derzeit werden von mehreren Ländern zB Verbrauchsteuern im Versicherungssektor auf Versicherungsprämien erhoben, die an ausländische (und damit idR nicht der Körperschaftsteuer unterliegende) Anbieter gezahlt werden.<sup>170</sup> Für die digitale Wirtschaft könnte eine Ausgleichssteuer dazu dienen, die signifikante wirtschaftliche Präsenz eines nichtansässigen Unternehmens zu besteuern (zB als Ausgleichssteuer auf alle Online-Verkäufe an Konsumenten im Zielmarkt), wobei in der Ausgestaltung auf kleine und mittelgroße Unternehmen Bedacht zu nehmen wäre.<sup>171</sup> Reine Ausgleichssteuern werfen natürlich Fragen hinsichtlich der Vereinbarkeit mit den Diskriminierungsverboten des Unionsrechts und dem Welthandelsrecht<sup>172</sup> sowie hinsichtlich einer – nationalen und internationalen – Mehrfachbesteuerung mit „normaler“ Körperschaftsteuer auf.<sup>173</sup> Besonders im internationalen Fokus steht derzeit die 2016 in Indien eingeführte „Equalisation Levy“.<sup>174</sup>

Ausgleichssteuern für Gewinnsteuern, die aber spezielle Verbrauchsteuern sind, muten aus österreichischer Perspektive etwas merkwürdig an. Dennoch könnte man auch in Österreich bei der im Arbeitsprogramm der Bundesregierung für 2017/18 vorgesehenen (aufkommensneutralen) Ausweitung der **Werbeabgabe auf den Online-Bereich** an eine Art Ausgleichssteuer denken, weil diese Maßnahme wie maßgeschneidert für ausländische IT-Konzerne wirkt, die Werbeleistungen im Inland erbringen. Der eigentliche Grund für die Ausweitung liegt aber weniger im Ertragsteuerrecht, es soll vielmehr Wettbewerbsgleichheit bei den die Werbung durchführenden Unternehmen hergestellt werden. Denn die Werbeabgabe iHv 5 % vom Entgelt für die zu erbringenden Werbeleistungen erstreckt sich derzeit nur auf Werbung in Fernsehen und Radio, in Zeitungen, auf Plakaten oder mittels Postwurfsendungen und begünstigt damit die – derzeit nicht erfasste – Online-Werbung.<sup>175</sup>

Die Einbeziehung von Online-Werbung in die Werbeabgabe erscheint schon deshalb geboten, weil nach aktueller Progno-

<sup>166</sup> Rz 293 f in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015).

<sup>167</sup> Siehe *Brauner/Baez, Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, IBFD White Paper* (2 February 2015) 16 ff.

<sup>168</sup> Dies würde wiederum zu verschiedenen technischen Problemen führen, da diese idR nicht über die nötigen Informationen zur Identifikation der erfassten Transaktionen verfügen, um die Quellensteuerpflicht einer Zahlung beurteilen zu können. Eine Abzugsverpflichtung für Intermediäre müsste daher mit einem verpflichtenden Registrierungssystem für alle nichtansässigen Online-Unternehmen verknüpft werden, die spezielle Konten für die Abwicklung der erfassten Transaktionen einrichten, die sodann die Abzugsverpflichtung auslösen würde. Allerdings würde auch diese Lösung offensichtliche Vollzugs-, Compliance- und Umgehungprobleme aufwerfen, etwa im Hinblick auf in Drittstaaten ansässige Intermediäre.

<sup>169</sup> Rz 302 ff in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015).

<sup>170</sup> Dazu Rz 302 ff in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015).

<sup>171</sup> Rz 302 in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015).

<sup>172</sup> Rz 306 in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015).

<sup>173</sup> Rz 306 f in *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (2015).

<sup>174</sup> Dazu oben FN 49 und *Wagh, The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalisation Levy*, BIT 2016, 538 (538 ff).

<sup>175</sup> Diese abgabenrechtliche Ungleichbehandlung von „konventioneller“ Werbung und Online-Werbung ist derzeit auch Gegenstand einer Reihe von beim VfGH anhängigen Verfahren (zB unter den GZ E 2025/2016, E 2133/2016, E 2134/2016, E 2135/2016, E 2459/2016, E 2474/2016, E 2475/2016, E 2665/2016, E 3160/2016).



ART.-NR.: 267

se<sup>176</sup> bereits im Jahr 2017 die Internetwerbung 36,9 % der globalen Werbeausgaben ausmachen wird und Online-Werbung auch in Österreich der am stärksten wachsende Werbeträger ist; so flossen im Jahr 2015 ca 17,2 % der Gesamtwerbeausgaben (brutto) in Online-Werbung.<sup>177</sup> In absoluten Zahlen wird das Gesamtvolumen noch deutlicher: Im Jahr 2016 bewegten sich die Ausgaben für die gesamte Online-Werbung (klassisch, Suchwortvermarktung etc) in Österreich bei ca 530 Mio €. <sup>178</sup> Die technische Ausgestaltung dieser Einbeziehung von Online-Werbung ist zwar anspruchsvoll, weil die Werbeleistungen großteils über das Ausland erbracht werden, erscheint aber lösbar.

## 6. Schlussfolgerungen und Zusammenfassung

Die Digitalisierung hat völlig neue Geschäftsmodelle hervorgebracht und stellt damit die derzeitigen Steuersysteme vor große Herausforderungen. Zudem setzen gerade IT-Großkonzerne Steuervermeidungspraktiken ein. Vor allem die OECD arbeitet an Lösungen, um die aggressive Steuerplanung in den Griff zu bekommen. Aufgrund des Fehlens einer derzeit international akkordierten Lösung haben einzelne Staaten unilaterale Maßnahmen gesetzt, wobei die britische Diverted Profits Tax (DPT) die größte Aufmerksamkeit auf sich zieht und bereits Nachahmer gefunden hat.

Für Österreich ergibt die Untersuchung der vorliegenden Konzepte und Handlungsmöglichkeiten uE folgendes Bild:

- Der **derzeitige Betriebsstättenbegriff** als zentraler Anknüpfungspunkt für die territoriale Abgrenzung von Besteuerungsrechten an Unternehmensgewinnen ist kaum geeignet, die digitale Wirtschaft steuerlich sachgerecht abzubilden.
- Ein nationaler „Befreiungsschlag“ in Form einer **Diverted Profits Tax** klingt verführerisch – zumal das Vereinigte Königreich wie Australien auch von einer abkommensrechtlichen Zulässigkeit einer DPT ausgehen. UE sprechen aber die besseren Gründe dafür, dass die britische wie auch die australische DPT sehr wohl vom DBA-Netzwerk der beiden Staaten erfasst sind.
- Für Österreich, das in fast allen seinen DBA eine dem OECD-MA entsprechende Definition der unter das Abkommen fallenden Steuern vorgesehen hat, wäre eine **DPT abkommensrechtlich noch schwieriger** zu argumentieren oder nur als expliziter Treaty Override umsetzbar.
- In Abhängigkeit von der rechtlichen Ausgestaltung der DPT ergeben sich auch **unionsrechtliche Bedenken** (zB bei Diffe-

renzierungen im Steuersatz oder bei Ausschluss bestimmter Unternehmen).

- Da eine **DPT** nach britischem Vorbild auf einer gewissen physischen Präsenz aufbaut, würde sie zudem **rein digitale Geschäftsmodelle nicht erfassen**. Anders als bei den großen Volkswirtschaften des Vereinigten Königreiches oder Australiens riskieren kleinere Volkswirtschaften mit Einführung einer DPT, die für das Geschäftsmodell nicht unbedingt notwendige physische Präsenz vollkommen zu verlieren.
- Die **Untersuchung zweier typischer IT-Geschäftsmodelle** (Online-Versand; Suchmaschinen-Marketing) zeigt, wie groß das Spektrum der digitalen Wirtschaft ist und wo **mögliche Ansatzpunkte** für die vorhandenen ertragsteuerlichen Mittel und deren Grenzen sind:
  - Bei **Online-Versandhändlern** rückt die Bedeutung der **Logistikzentren** für die Wertschöpfung in den Vordergrund; handelt es sich um einen wesentlichen Faktor für den Unternehmenserfolg, wird dies auch bei den Verrechnungspreisen entsprechend abzubilden sein. Eine darüber hinausgehende Ertragsbesteuerung in sämtlichen Ländern, in denen der Online-Versandhändler am Markt präsent ist, würde die Schaffung einer „virtuellen Betriebsstätte“ voraussetzen.
  - Beim **Suchmaschinen-Marketing** wäre bei lokalen Service- und Marketinggesellschaften deren tatsächlicher Beitrag zum Unternehmenserfolg zu hinterfragen sein; dies erfordert eine stärker an der tatsächlichen Wertschöpfung orientierte **Funktionsanalyse**. Für die Schaffung einer „virtuellen Betriebsstätte“ spricht bei einem solchen Geschäftsmodell die starke Verbundenheit zum Inlandsmarkt (primär Werbung inländischer Anbieter an inländische Konsumenten).
- Für die **Neuausrichtung des Nexusgedankens bzw der steuerlichen Erfassung der digitalen Wirtschaft** hat die **OECD drei Vorschläge** erarbeitet (ohne eine Empfehlung auszusprechen), die als Basis für weiterführende Überlegungen dienen können:
  - Zur Schaffung einer **neuen „digitalen Präsenz“** in Form einer „virtuellen Betriebsstätte“ wurden bereits erste Überlegungen für eine praktische Umsetzung angestellt (zB Untergrenze von 1.000 monatlichen Nutzern). Die Kriterien sollten aber auch für die Einzelstaaten (nach)vollziehbar sein. Als einfachstes und kontrollierbares „Einstiegskriterium“ würde sich zB der Inlandsumsatz des digitalen Konzerns anbieten. Ist dieses Kriterium erfüllt, sollte eine **vertiefte Wertschöpfungs- und Funktionsanalyse** erfolgen. Für den Vollzug könnte auf die Erfahrungen mit bestehenden Instrumenten (Rubik-Steuerabkommen, MOSS, Quellensteuern) zurückgegriffen werden. Jedenfalls zu befürworten ist eine **international akkordierte Vorgangsweise**.
  - Die Einführung von **ertragsteuerlichen Quellensteuern** vermag für sich allein das Problem **nicht zu lösen**: Eine reine Bruttobesteuerung würde dem Spektrum der digitalen Wirtschaft nicht gerecht und damit auch auf rechtliche Bedenken stoßen. Eine Quellensteuer könnte damit nur die Ergänzung zu einer zu schaffenden „virtuellen Betriebsstätte“ die

<sup>176</sup> Siehe *Publicis Media, Advertising Expenditure Forecast* von Zenith, verfügbar unter <http://www.publicismedia.at/blog/2017/03/29/advertising-expenditure-forecast-von-zenith/>.

<sup>177</sup> Siehe *Werbeplanung.at, Prognose: Onlinewerbung wächst heuer in Österreich netto um 12 %*, verfügbar unter <http://werbeplanung.at/news/medien/werbeplanung-at-prognose-onlinewerbung-waechst-heuer-in-oester-reich-netto-um-12-prozent/1.224.505>.

<sup>178</sup> *Statista (2017): Prognose der Investitionen in die einzelnen Segmente der Onlinewerbung in Österreich im Jahr 2016* (in Mio €), verfügbar unter <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/418859/umfrage/investitionen-in-onlinewerbung-in-oesterreich/>.

nen und wäre aus pragmatischen Gründen womöglich auf den B2B-Bereich zu beschränken.

- **Spezielle Ausgleichssteuern** werfen Fragen hinsichtlich der Vereinbarkeit mit den Diskriminierungsverboten des Unionsrechts und dem Welthandelsrecht auf.
- Die geplante Ausdehnung der **Werbeabgabe** auf den Online-Bereich soll vor allem Wettbewerbsgleichheit unter den Werbeleistern herstellen; sie ist für Österreich eine zweckmäßige Ergänzung zu ertragsteuerlichen Maßnahmen.

Abschließend betrachtet sollten bei den IT-Geschäftsmodellen bereits heute die bestehenden Möglichkeiten im Rahmen der Korrektur von Verrechnungspreisen durch eine stärker an der tatsächlichen Wertschöpfung orientierte Funktionsanalyse ausgeschöpft

werden. Auf diesen Erfahrungen aufbauend wären sodann auf internationaler Ebene die Voraussetzungen für eine „virtuelle Betriebsstätte“ festzulegen. Eine international akkordierte Vorgehensweise erscheint aus der Perspektive des österreichischen Marktes steuerlich zudem erfolgversprechender als nationale Alleingänge.



Foto: Ulili Engleder

**Der Autor:**

Univ.-Prof. DR. **Georg Kofler**, LL.M. (NYU), lehrt und forscht an der Johannes Kepler Universität Linz. Er ist in mehreren internationalen Gremien aktiv und leitet etwa die ECJ Task Force der Confédération Fiscale Européenne (CFE), ist Mitglied des Permanent Scientific Committee der International Fiscal Association (IFA) und Mitglied des D-A-CH-Steuerausschusses.

lesen.lexisnexus.at/autor/Kofler/Georg



**Der Autor:**

Univ.-Prof. DR. **Gunter Mayr** ist Sektionschef für Steuerpolitik und Steuerrecht im Bundesministerium für Finanzen und lehrt am Institut für Finanzrecht der Universität Wien.

lesen.lexisnexus.at/autor/Mayr/Gunter



**Der Autor:**

Mag. **Christoph Schlager** leitet seit Jänner 2013 die steuerpolitische Abteilung des Bundesministeriums für Finanzen, davor war er stellvertretender Leiter in der Abteilung für Einkommen- und Körperschaftsteuer im BMF. Weiters Lektorentätigkeit am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien und im Postgraduate Center der Universität Wien.

lesen.lexisnexus.at/autor/Schlager/Christoph

Foto: BMF citronnetrot

Foto: beigestellt

# Die ÖStZ Österreichische Steuerzeitung

Der „Klassiker“ unter den steuerrechtlichen Zeitschriften versorgt die gesamte Steuerbranche aktuell, verlässlich und aus erster Hand [BMF] mit aktuellen Beiträgen und Entscheidungsbesprechungen. Neben der von Praktikern geforderten Prägnanz und Kürze bietet sie aber auch ein Forum für fach(wissenschaftlichen) Diskurs auf höchster Ebene.

Alle Inhalte des gedruckten Hefts stehen Ihnen **auch digital** zur Verfügung.



Als Abonnent/-in nutzen Sie das Zeitschriftenportal  
**„ÖStZ digital“** als Bestandteil Ihres Abos!



Jetzt einsteigen:  
[oestz.lexisnexus.at](http://oestz.lexisnexus.at)