

# Gewinnbesteuerung der digitalisierten Wirtschaft

## Das Ende des transaktionsbezogenen Arm's-Length-Prinzips?

Georg Kofler

Probleme und Fragestellungen der Gewinnbesteuerung der digitalisierten Wirtschaft wurden in den vergangenen Jahren intensiv unter dem Gesichtspunkt der aggressiven Steuerplanung diskutiert.<sup>1</sup> Mittlerweile hat sich der Fokus aber deutlich auf die fundamentale Frage der „gerechten“ Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten – also eine Nexus- und Gewinnzuordnungsdiskussion – verschoben.<sup>2</sup> Vieles ist unklar, nicht zuletzt das immer wieder behauptete Prinzip, die Besteuerung solle am Ort der *value creation* erfolgen, und die konkreten Folgerungen aus diesem Prinzip.<sup>3</sup> Derzeit stehen auf internationaler Ebene aber schon drei große Reformideen im Raum: Gerade die seit Februar 2019 intensiv diskutierte Gewinnzuordnung zu Nutzerbeiträgen, zu Marketing Intangibles oder zu (nicht physischen) signifikanten wirtschaftlichen Präsenzen würde aber wohl eine Abkehr von traditionellen, transaktionsbezogenen Verrechnungspreisüberlegungen erfordern. Dieser Beitrag soll einen kurzen Überblick zum Stand der aktuellen Überlegungen geben.



Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. lehrt und forscht an der Johannes Kepler Universität Linz und ist Mitglied des dort angesiedelten LIT Law Lab zur Erforschung der rechtlichen Fragen und Visionen der digitalen Transformation.

### 1. Ausgangspunkt und Problemstellung

Sowohl nach innerstaatlichem als auch nach zwischenstaatlichem Recht können Unternehmen, die Gewinne in einem Staat ohne physische Präsenz erzielen (zB weil sie nur durch ihre Website oder Plattform mit Kunden in Kontakt treten) und etwa auch Beiträge von Nutzern aus diesem Staat (zB durch die Sammlung und Überwachung von Daten) durch Weiterverkauf, Verwertung für Marketing usw fruchtbar machen, in diesem Staat regelmäßig nicht besteuert werden. Grund ist, dass die Besteuerung der Gewinne ausländischer Unternehmen konzeptiell eine Tochtergesellschaft, eine feste, dauernd

mit einem Ort physisch erfassbar verbundene Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter erfordert. Die steuerpolitische Frage, ob ein solches Anknüpfen an physische Präsenzen weiterhin sachgerecht ist, steht daher offen im Raum. Die OECD reagierte im Oktober 2015 in BEPS-Aktionspunkt 1 („Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy“) auf diese Problemstellung allerdings nicht mit Vorschlägen für eine völlige Neustrukturierung der Steuersysteme – etwa in Form einer am Bestimmungsland ausgerichteten Körperschaftsteuer („destination-based cash-flow tax“)<sup>4</sup> –, sondern diskutierte zunächst (auch auf Basis akademischer Vorarbei-

<sup>1</sup> Dazu insb OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report (2015) (idF: BEPS Action 1: 2015 Final Report), und Schlussbericht der Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, Report (2014) (idF: Schlussbericht).

<sup>2</sup> Für einen thematischen Überblick und insb zum Vergleich mit der „klassischen“ Wirtschaft siehe zB Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel, Entwicklungen und Zukunft der Ertragsbesteuerung digitaler Geschäftsmodelle, in Felten/Kofler/Mayrhofer/Perner/Tumpel, Digitale Transformation im Wirtschafts- & Steuerrecht (2019) 369 (369 ff), sowie ausführlich die Beiträge in Haslechner/Kofler/Pantazatou/Rust, Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform (2019). Für eine internationale „Steuerkriegsperspektive“ siehe Cockfield, Tax Wars: The Battle Over Taxing Global Digital Commerce, Tax Notes 2018, 1331 (1331 ff).

<sup>3</sup> Ausf zB Kofler/Mayr/Schlager, Taxation of the Digital Economy: 'Quick Fixes' or Long-Term Solution? ET 2017, 523 (523 ff); Schön, Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy, BIT 2018, 278 (278 ff); Hey, „Taxation Where Value is Created“ and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative, BIT 2018, 203 (203 ff); Devereux/Vella, Value Creation as the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System, European Tax Policy Forum: Policy Paper (July 2018).

<sup>4</sup> Siehe zB Auerbach/Devereux/Keen/Vella, Destination-Based Cash Flow Taxation, Oxford University Centre for Business Taxation WP 17/01 (2017); siehe dazu auch Expert Group, Schlussbericht, 50. Auf Ebene der EU würde aber mit dem nunmehr neu vorliegenden Vorschlag für die zweistufige Einführung einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsbemessungsgrundlage („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 Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, COM(2016) 685 final, und hinsichtlich der Konsolidierung und Aufteilung Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2016) 683 final. Erwähnenswert ist, dass in den Arbeiten des Europäischen Parlaments die Einfügung eines „digitalen Betriebsstättenkonzepts“ sowie eines „Datenfaktors“ für die formelmäßige Gewinnzuteilung in die GKKB erwogen wurde (siehe zB PE 602.948v03-00). Allerdings darf dabei nicht übersehen werden, dass die Frage der Gewinnzuordnung zu bloß digitalen Präsenzen von Drittstaatsunternehmen in der EU nicht automatisch mitgelöst wäre.

ten)<sup>5</sup> drei grobe Konzepte, wie eine Besteuerung der Gewinne „ausländischer“ digital tätiger Unternehmen erfolgen könnte:<sup>6</sup>

- die Erfassung signifikanter digitaler Präsenzen nach Art einer Betriebsstätte;
- die Erhebung von Quellensteuern auf digitale Transaktionen; und
- die Schaffung spezieller Ausgleichssteuern („*equalization taxes*“).

Die OECD gelangte nach einer Analyse dieser Varianten – im Sinne des *Ottawa Taxation Framework*<sup>7</sup> – ursprünglich zu dem Schluss, ausdrücklich keine davon zu empfehlen.<sup>8</sup> Die Einführung derartiger Maßnahmen wurde den Staaten – unter Beachtung ihrer abkommensrechtlichen Verpflichtungen – allerdings „*freigestellt*“.<sup>9</sup> Ein Anlauf für eine europäische Ausgleichssteuer in Form einer 3%igen „*digital services tax*“ (DST) auf verschiedene digitale Umsätze großer Unternehmen wurde von der EU-Kommission mit einem Richtlinienvorschlag im März 2018 genommen.<sup>10</sup> Nach erheblichen

<sup>5</sup> Siehe insb *Hongler/Pistone*, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, IBFD White Paper (2015), und *Brauner/Baez*, Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, IBFD White Paper (2015).

<sup>6</sup> Siehe *OECD*, BEPS Action 1: 2015 Final Report, Tz 253 ff.

<sup>7</sup> Siehe *OECD*, A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce (1998); weiters zB *OECD*, BEPS Action 1: 2015 Final Report, Tz 7, auch mit einer Darstellung der weiteren Entwicklungen seit 1998 in Anhang A.

<sup>8</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*“ ansprechen und weitreichende Änderungen erhebliche Anpassungen der internationalen Steuerstandards und genauere Analysen erfordern würden (siehe *OECD*, BEPS Action 1: 2015 Final Report, Tz 243 ff und 356 ff). Gleichermassen sah etwa auch die *Expert Group*, Schlussbericht, 47, keine Rechtfertigung für die Schaffung des neuen Konzepts einer „*digitalen Betriebsstätte*“.

<sup>9</sup> Siehe Executive Summary und Tz 243 ff in *OECD*, BEPS Action 1: 2015 Final Report: „*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>10</sup> Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM(2018)148 final; ausführlich und mwN dazu *Kofler/Sinnig*, Equalization Taxes and the EU's 'Digital Services Tax', in *Haslechner/Kofler/Pantazatou/Rust*, Tax and the Digital Economy, 101 (101 ff), bzw in Intertax 2019, 176 (176 ff); siehe zuletzt auch für eine Analyse aus Sicht des EU-Primärrechts *Mason/Parada*, Digital Battlefront in the Tax Wars, 92 Tax Notes International 1183 (2018), und zudem aus der Perspektive des WTO-Rechts *Nogueira*, The Compatibility of the EU Digital Services Tax with EU and WTO Law, International Tax Studies 1/2019; für eine Analyse mit einer Wirkungseinschätzung US *Congressional Research Service*, Digital Services Taxes (DSTS): Policy and Economic Analysis (2019).

technischen Arbeiten im Rat<sup>11</sup> ist der Vorschlag allerdings zunächst im Dezember 2018<sup>12</sup> und letztlich in einer auf Werbeleistungen („*digital advertising tax*“ bzw DAT) reduzierten Fassung<sup>13</sup> im März 2019 im Rat gescheitert;<sup>14</sup> auch die OECD hat Abstand von derartigen Ausgleichssteuern genommen.<sup>15</sup> Dennoch haben einige Mitgliedstaaten den Gedanken aufgegriffen und unilaterale Ausgleichssteuern implementiert oder angekündigt.<sup>16</sup>

Der politische Druck hat diese „*Nichtempfehlung*“ des Jahres 2015 jedoch überholt: Der OECD-Zwischenbericht des Jahres 2018<sup>17</sup> nennt gleich mehrere Staaten, die vergleichbare Maßnahmen bereits unilateral eingeführt oder zumindest in Aussicht gestellt haben.<sup>18</sup> Ausdrücklich offen blieb in diesem Bericht allerdings die allgemeinere Frage nach neuen Konzepten für die internationale Verteilung der Besteuerungsrechte an den Gewinnen dieses Sektors. Wenig überraschend gehen allerdings auch die politischen Meinungen der Staaten, ob und in welcher Form derartige Reformen erforderlich sind, stark auseinander:<sup>19</sup> Eine Gruppe – darunter wohl das Vereinigte Königreich<sup>20</sup> – präferiert gezielte Maßnahmen zur Erfassung von Nutzerbeiträgen; eine zweite Gruppe – darunter wohl die USA<sup>21</sup> – sprach sich für nicht auf die digitalisierte Wirtschaft beschränkte Neuüberlegungen zu Nexus und Gewinnzuordnung aus und eine dritte Gruppe sah im Lichte des abgeschlossenen BEPS-Projekts (derzeit) überhaupt keinen Handlungsbedarf. Die OECD kündigte allerdings weitere Arbeiten, speziell am Konzept einer „*digitalen Präsenz*“ als Steueranknüpfungspunkt (Nexus) nach Art einer Betriebsstätte sowie das Streben nach einem internationalen Konsens bezüglich möglicher Reformen

<sup>11</sup> Siehe zB den Kompromissvorschlag der österreichischen Ratspräsidentschaft in 14886/18 FISC 511 ECO-FIN 1149 DIGIT 239 (2018).

<sup>12</sup> Siehe die Pressemitteilung vom 4. 12. 2018, 15085/18 PRESSE 68 PR CO 68.

<sup>13</sup> Siehe dazu und zum modifizierten Textvorschlag 6873/19 FISC 135 ECOFIN 242 DIGIT 44 (2019).

<sup>14</sup> Siehe die Pressemitteilung vom 12. 3. 2019, 7368/19 PRESSE 12 PR CO 12, 6.

<sup>15</sup> Siehe bereits *OECD*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 (2018) Tz 403 ff: „*[T]here is no consensus on either the merit or need for interim measures with a number of countries opposed to such measures on the basis that they give rise to risks and adverse consequences irrespective of their design*“ (idF: Interim Report).

<sup>16</sup> Siehe den rezenten Überblick bei *Hadzhieva*, Impact of Digitalisation on International Tax Matters (2019) 39 ff (PÉ 626.078).

<sup>17</sup> *OECD*, Interim Report; siehe dazu zB *Dourado*, Digital Taxation Opens the Pandora Box, Intertax 2018, 565 (565 ff).

<sup>18</sup> Siehe *OECD*, Interim Report, Tz 341 ff, und zum seinerzeitigen BM *Schelling* angekündigten Vorstoß *Starlinger*, Virtual? Reality! SWI 2017, 341 (341 f).

<sup>19</sup> Siehe *OECD*, Interim Report, Tz 388 ff.

<sup>20</sup> *HM Treasury*, Corporate tax and the digital economy: position paper update (March 2018).

<sup>21</sup> Siehe auch *Finley*, U.S. Wants to Align Rules With Practices in Digital Economy Work, 93 Tax Notes International 1223 (2019).

bis 2020 an.<sup>22</sup> Die EU-Kommission hat hier zudem mit ihrem Vorschlag für eine „*signifikante digitale Präsenz*“ als neuen Anknüpfungspunkt für die Gewinnbesteuerung bereits einen – auf EU- und Nicht-DBA-Partnerstaaten eingeschränkten<sup>23</sup> – Vorstoß in diese Richtung unternommen,<sup>24</sup> der sodann mittelfristig in eine GKKB eingearbeitet werden soll.

Die politischen Gewichte dürften sich seit diesem Zwischenbericht nochmals verschoben haben. Im Jänner 2019 hat das aus knapp 130 Staaten bestehende *Inclusive Framework* der OECD eine *Policy Note*<sup>25</sup> vorgelegt und in wenigen Absätzen zwei Säulen zukünftiger Überlegungen angerissen: Säule 1 soll sich mit den Herausforderungen der digitalisierten Wirtschaft im Hinblick auf Nexus- und Gewinnzuordnungsregeln befassen, Säule 2 mit verbliebenen „*BEPS-Themen*“ und diesbezüglich vor allem Minimalbesteuerungsregime untersuchen („*BEPS 2.0*“). Ein nachfolgend im Februar 2019 vorgelegtes *Public Consultation Document*<sup>26</sup> präzisiert diese Gedanken (und hat 212 Stellungnahmen nach sich gezogen<sup>27</sup>) und soll im Hinblick auf Säule 1 im Folgenden kurz aufgegriffen werden.<sup>28</sup>

## 2. Nexus und Gewinnzuordnung: Mögliche Ansatzpunkte

### 2.1. Überblick

Die im Konsultationspapier diskutierte Säule 1 entkoppelt sich – abgesehen vom Gedanken signifikanter digitaler Präsenzen nach Art einer Betriebsstätte – von den bisher bekannten Reformvarianten aus dem Endbericht zu BEPS-Aktionspunkt 1 im Jahr 2015 und befasst sich ausführlich mit drei groben Ideen im Hinblick auf Nexus- und Gewinnzuordnungsregeln der digitalisierten Wirtschaft:

<sup>22</sup> Siehe *OECD*, Interim Report, Tz 398 ff.

<sup>23</sup> Siehe diesbezüglich die Empfehlung der Kommission vom 21. 3. 2018 bezüglich der Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, C(2018)1650 final.

<sup>24</sup> *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018)147 final.

<sup>25</sup> *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note (2019) (idF: Policy Note).

<sup>26</sup> *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document (2019) (idF: Consultation Document).

<sup>27</sup> Verfügbar unter <http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm> (Zugriff am 6. 5. 2019). Für einen Kurzüberblick siehe auch *Johnston*, OECD's Latest Digital Tax Consultation Draws Robust Response, 93 Tax Notes International 1114 (2019).

<sup>28</sup> Für Analysen siehe bereits zB *Pistone/Nogueira/Andrade*, The 2019 OECD Proposals for addressing the tax challenges of the digitalization, International Tax Studies 2/2019, und *UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report (2019), E/C.18/2019/CRP.12.

- Erstens eine – wohl von den Vorarbeiten des Vereinigten Königreichs inspirierte<sup>29</sup> – Gewinnzuordnung zu Nutzerbeiträgen, insbesondere im Fall von Social-Media-Plattformen, Suchmaschinen und Online-Marktplätzen („*User-Participation-Vorschlag*“).<sup>30</sup>
- Zweitens eine – von den Vereinigten Staaten ins Rennen gebrachte<sup>31</sup> – Residualgewinnzuordnung zu sogenannten Marketing Intangibles (zB Marken, Konsumentendaten, Kundenbeziehungen etc) und damit zur jeweiligen Marktjurisdiktion („*Marketing-Intangibles-Vorschlag*“).<sup>32</sup>
- Drittens die bereits aus dem Endbericht zu BEPS-Aktionspunkt 1 im Jahr 2015<sup>33</sup> bekannte Schaffung eines (inner- und zwischenstaatlichen) alternativen Anknüpfungspunktes einer signifikanten wirtschaftlichen – bzw oft synonym: digitalen – Präsenz („*Significant-Economic-Presence-Vorschlag*“).<sup>34</sup>

Der letztgenannte Vorschlag der signifikanten ökonomischen Präsenz wurde im Konsultationspapier nur kurz diskutiert und dabei auch ein Quellenbesteuerungsmechanismus als Vollzugsmechanismus in den Raum gestellt.<sup>35</sup> Die beiden erstgenannten Vorschläge gehen demgegenüber weit über den Endbericht zu BEPS-Aktionspunkt 1 im Jahr 2015 hinaus und sind auch der deutliche Fokus des Konsultationspapiers. Sie unterscheiden sich voneinander grundlegend unter anderem darin, dass das Abstellen auf Nutzerbeiträge ein *ring fencing*, insbesondere für hochdigitalisierte Social-Media-Plattformen, Suchmaschinen und Online-Marktplätze bedeuten würde, während Marketing Intangibles potenziell die gesamte Wirtschaft betreffen; dem liegt freilich auch eine gänzlich andere Sichtweise zugrunde, welcher Faktor – Nutzerbeiträge versus Marketing Intangibles – eine Neuordnung der Gewinnbesteuerung letztlich rechtfertigen könnte. Beide Vorschläge haben aber auch eine Reihe von Gemeinsamkeiten und werden offenbar von der OECD auch gemeinsam entwickelt.<sup>36</sup> So rechtfertigt nach beiden Vorschlägen der bloße grenzüberschreitende Verkauf von Gütern und Dienstleistungen noch keine Besteuerung im Marktstaat.<sup>37</sup> Ihnen ist aber auch gemeinsam, dass sie nicht nur einen neuen Nexusansatz erfordern, sondern letztlich auch ein Hybrid zwischen formelhafter Gewinnzuordnung und

<sup>29</sup> *HM Treasury*, Position paper update.

<sup>30</sup> *OECD*, Consultation Document, Tz 17 bis 28.

<sup>31</sup> Siehe auch *Finley*, 93 Tax Notes International 1223.

<sup>32</sup> *OECD*, Consultation Document, Tz 29 bis 49.

<sup>33</sup> Ausführlich *OECD*, BEPS Action 1: 2015 Final Report, Tz 277 ff, und vorgehend bereits *Hongler/Pistone*, Blueprints for a New PE Nexus.

<sup>34</sup> *OECD*, Consultation Document, Tz 50 bis 55.

<sup>35</sup> Siehe FN 34.

<sup>36</sup> Siehe *OECD*, Consultation Document, Tz 58 ff (betreffend die Gemeinsamkeiten und Unterschiede) und Tz 69 ff (zu verschiedenen Designfragen bei beiden Vorschlägen).

<sup>37</sup> *OECD*, Consultation Document, Tz 67.

dem traditionellen Arm's-Length-Prinzip darstellen und zu einer erhöhten Gewinnzuordnung zu Nutzer- bzw Marktjurisdiktionen führen. Nach diesen Modellen sollen zunächst Routinegewinne – entweder pauschal (zB auf Kostenbasis) oder exakt (nach Verrechnungspreisgrundsätzen) – zugeordnet werden und der verbleibende Residualgewinn (oder ein Teil davon) formelhaft dem Staat der Nutzer bzw Konsumenten zugeteilt werden.

Diese Ideen werden gemeinhin als Familie der Residualgewinnzuordnungsmethoden („*residual profit allocation*“ bzw RPA) zusammengefasst. Im Schrifttum finden sich dazu bereits ausführliche Überlegungen: Nach einem prominenten Vorschlag von *R. Avi-Yonah, K. Clausing und M. Durst* aus den späten 2000er-Jahren soll etwa der Gesamtgewinn eines Konzerns zunächst den einzelnen Jurisdiktionen auf Basis tatsächlicher Kosten zuzüglich eines 7,5%igen Zuschlags zugeordnet werden, der verbleibende Restgewinn sodann den einzelnen Jurisdiktionen auf Basis des Verhältnisses lokaler Umsätze zu den Gesamtumsätzen.<sup>38</sup> Nach einem 2019 vorgelegten Alternativvorschlag eines Autorenteams um *M. Devereux* wäre demgegenüber der Routinegewinn nach traditionellen Verrechnungspreismethoden (und auf Basis traditioneller Nexusregeln, zB der Betriebsstättendefinition des Art 5 OECD-MA) zuzuordnen, der verbleibende Residualgewinn hingegen nicht auf Basis von Umsätzen, sondern auf Basis eines Residual-Gross-Income-Faktors (RGI), der als Verkäufe an Drittparteien abzüglich zuordenbarer Kosten definiert ist („*residual profit allocation by income*“ bzw RPA-I).<sup>39</sup> Damit würde auch jenen Märkten weniger Residualgewinn zugeordnet, deren Bewirtschaftung kostenintensiver ist. Staaten könnten sodann zugeordnete Routine- und Residualgewinne potenziell auch mit unterschiedlichen Steuersätzen belasten.

## 2.2. Nutzerbeteiligung

Das Vereinigte Königreich hat im März 2018 in einem Positionspapier die Ansicht vertreten, die *value creation* aufgrund verschiedener Nutzerbeiträge (Nutzercontent, Nutzerdaten bei intensiver Interaktion mit einer Plattform, Netzwerkeffekten und Beiträgen zur Marke) vor allem bei Social-Media-Plattformen, Such-

<sup>38</sup> *Avi-Yonah/Clausing/Durst*, Allocating Business Profits for Tax Purposes, 9 Florida Tax Review 2009, 497 (497 ff).

<sup>39</sup> *Devereux/Auerbach/Keen/Oosterhuis/Schön/Vella*, Residual profit allocation by income, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper WP19/01; siehe auch bereits die Diskussion bei *Oosterhuis/Parsons*, Destination-Based Income Taxation, 71 Tax Law Review 2018, 516 (516 ff). Eine alternative (und äquivalente) Sichtweise wäre, in einem ersten Schritt für jede Jurisdiktion das *residual gross income* („RGI“) zu ermitteln und sodann in einem zweiten Schritt in jeder Jurisdiktion noch einen Teil der nicht zuordenbaren Kosten (zB F&E, globale Marketingausgaben etc) anzusetzen.

maschinen, Online-Marktplätzen etc sollte im Wege der Gewinnbesteuerung erfasst werden.<sup>40</sup> Eine Reihe anderer Staaten des *Inclusive Frameworks* vertritt ähnliche Überlegungen mit durchaus divergierender Sichtweise dahin gehend, welche Nutzerbeiträge und -daten bei welchen Geschäftsmodellen letztlich relevant sein sollen.<sup>41</sup> Die Besteuerungszuordnung auf Basis von Nutzerbeiträgen wird allerdings aus verschiedenen Gründen und wegen schwieriger Abgrenzungsfragen (zB zwischen aktiven und passiven Nutzern, zu vergleichbaren Konsumentenbeiträgen in der klassischen Wirtschaft etc) kritisch gesehen,<sup>42</sup> wobei insbesondere ins Treffen geführt wird, dass – vor allem im Rahmen von Gratisfleistungen erhaltene – Nutzerbeiträge gleich wie der „normale“ Erwerb von Inputfaktoren von Drittunternehmen in der klassischen Wirtschaft (zB Strom, Internetzugang, Speicherkapazität) keine Gewinnzuordnung nach sich ziehen sollten.<sup>43</sup> Dagegen sprechen wiederum – vor allem für die Rechtfertigung einer DST vorgebrachte – ökonomische Argumente für die Besteuerung von sogenannten ortsspezifischen Renten digitaler Plattformen („*location-specific rents*“), zumal Nutzerbeiträge – bildlich gesprochen – die lokale Nachfragekurve nach oben verschieben und dadurch zusätzliche Produzentenrente schaffen können.<sup>44</sup>

Das Konsultationspapier der OECD greift nunmehr einige diese Überlegungen im User-Participation-Vorschlag auf und fokussiert die Gewinnzuordnung zu Beiträgen einer „*active and engaged user base*“ vor allem bei – und womöglich sogar eingeschränkt auf<sup>45</sup> – Social-Media-Plattformen, Suchmaschinen und Online-Marktplätzen.<sup>46</sup> Der Vorschlag würde sodann darauf hinauslaufen, die Gewinnzuteilungsregeln derart zu modifizieren, dass für bestimmte Unternehmen ein Gewinn jenen Jurisdiktionen zugeteilt würde, in denen sich aktive und teilnehmende Nutzer (nicht aber zwingend auch die Kunden) befinden, und zwar ungeachtet dessen, ob diese Unternehmen dort über eine physische Präsenz verfügen. Der Vorschlag verwirft aber auch den Gedanken, dass die Ge-

<sup>40</sup> *HM Treasury*, Position paper update, Rz 2.1 ff. Das Positionspapier versucht aber auch, diese Nutzerbeiträge von den Kunden (Markt) zu unterscheiden (Rz 2.26 ff) und möchte auch das bloße, für das Kerngeschäft nur sekundäre Sammeln von Daten nicht erfassen (Rz 2.33 ff).

<sup>41</sup> Dazu *OECD*, Interim Report, Tz 37 f.

<sup>42</sup> Siehe zB *Grinberg*, User Participation in Value Creation, BTR 2018, 407 (407 ff); *US Congressional Research Service*, DSTs, 13 ff; siehe aber für eine Steuergutzuordnung auf Basis einer *sustained user relationship* („*SURE*“) *Becker/Englisch*, Taxing Where Value Is Created, Intertax 2019, 161 (161 ff), und *Becker/Englisch/Schanz*, How Data Should (Not) Be Taxed (2018).

<sup>43</sup> Siehe die Darstellung der Argumente in *OECD*, Interim Report, Tz 39.

<sup>44</sup> Siehe zB *Cui*, The Digital Services Tax: A Conceptual Defense (2019).

<sup>45</sup> *OECD*, Consultation Document, Tz 28.

<sup>46</sup> *OECD*, Consultation Document, Tz 17 bis 28.

winnzuordnung nach traditionellen Verrechnungspreisüberlegungen erfolgen könnte (zB durch ein Fingieren der Nutzer als unabhängiges Unternehmen, das fremdüblich für seine Beiträge remuneriert würde), und schlägt letztlich einen Profit Split vor. Dies würde vier Schritte erfordern:<sup>47</sup>

- Erstens wäre ein Residualgewinn des Unternehmens zu ermitteln, also ein Restgewinn, nachdem alle Routinefunktionen der verschiedenen Teile des multinationalen Unternehmens fremdüblich remuneriert wurden.
- Zweitens bedarf es einer Identifikation des auf die Nutzerbeiträge entfallenden Teils dieses Residualgewinns, was entweder aufgrund quantitativer oder qualitativer Informationen oder durch einen einfachen, vorab abgestimmten Prozentsatz erfolgen könnte.
- Drittens müsste dieser Teil auf jene Jurisdiktionen aufgeteilt werden, in denen sich die Nutzer befinden (etwa auf Basis einer abgestimmten Metrik, zB den jeweiligen Umsätzen).
- Viertens wäre diesen Jurisdiktionen das Besteuerungsrecht am jeweils zugeteilten Gewinn einzuräumen, und zwar ungeachtet dessen, ob diese Unternehmen dort über eine physische Präsenz verfügen.

### 2.3. Marketing Intangibles

Die zweite, offenbar von den Vereinigten Staaten präferierte<sup>48</sup> Reformüberlegung ist eine Residualgewinnzuordnung zu Marketing Intangibles<sup>49</sup> und damit zur jeweiligen Marktjurisdiktion (Marketing-Intangibles-Vorschlag). Ihm räumt das Konsultationspapier breiten Raum ein.<sup>50</sup> Der Marketing-Intangibles-Vorschlag wäre nicht auf bestimmte (zB hochdigitalisierte) Unternehmen beschränkt, sondern basiert vielmehr auf der allgemeinen Überlegung, dass zwischen Marketing Intangibles und der Marktjurisdiktion ein intrinsischer funktionaler Bezug besteht (zB positive Konsumentenhaltung zur Marke, zielgerichtete Aktivitäten auf Basis von Konsumentendaten, Kundenbeziehungen etc) und dieser Bezug das (vollständige oder teilweise) Besteuerungsrecht des Marktstaates an den diesen Marketing Intangibles zuordenbaren

<sup>47</sup> OECD, Consultation Document, Tz 24 ff und 74 ff; siehe auch die – wenngleich nicht mit Zahlen unterlegten – Beispiele in *HM Treasury*, Position paper update, Rz 3.62 ff.

<sup>48</sup> Siehe auch *Finley*, 93 Tax Notes International 1223.

<sup>49</sup> Die Definition der Marketing Intangibles soll dabei der bekannten Begriffsbeschreibung im Glossar der OECD-VPL 2017, 27, entsprechen und umfasst ein „intangible [...] that relates to marketing activities, aids in the commercial exploitation of a product or service and/or has an important promotional value for the product concerned. Depending on the context, marketing intangibles may include, for example, trademarks, trade names, customer lists, customer relationships, and proprietary market and customer data that is used or aids in marketing and selling goods or services to customers“.

<sup>50</sup> OECD, Consultation Document, Tz 29 bis 49.

Gewinnen rechtfertige.<sup>51</sup> Nicht relevant für die Gewinnzuordnung wäre damit etwa das bloße, von unternehmerischer Tätigkeit unabhängige Bestehen positiver Nachfrageumstände (zB stabile, konsumkräftige Bevölkerung)<sup>52</sup> oder Gewinne, die auf nicht intrinsisch mit der Marktjurisdiktion verknüpfte *trade intangibles* (zB Patente etc) zurückgehen.<sup>53</sup>

Neben einer entsprechenden Neugestaltung der Nexusregeln bedürfte auch der Marketing-Intangibles-Vorschlag einer (komplexeren) Ausgestaltung der Gewinnzuordnung:

- Zunächst wäre der auf Marketing Intangibles entfallende Residualgewinn zu ermitteln (während der übrige Gewinn entsprechend den traditionellen Verrechnungspreisregeln zB den Routinefunktionen und den technologiebezogenen immateriellen Wirtschaftsgütern zuzuordnen wäre),<sup>54</sup> was eine Aufteilung des Residualgewinns zwischen Marketing Intangibles und anderen einkommensproduzierenden Faktoren erfordert. Dies könnte – unter entsprechenden Annahmen – auf Basis klassischer Verrechnungspreisdogmatik oder aber auch „mechanischer“ (zB auf Kostenbasis) oder gar formelhaft (zB auf Basis fester Beitragsprozentsätze) erfolgen.<sup>55</sup>
- Der solcherart ermittelte, auf Marketing Intangibles entfallende Residualgewinn wäre schließlich den einzelnen Marktjurisdiktionen zuzuordnen, wobei die OECD hier Umsätze als zu vereinbarenden Metrik erwägt und zudem darauf hinweist, dass etwa bei Werbeumsätzen nicht die Ansässigkeit der Werbenden, sondern jene der Werbeadresaten (zB der Nutzer einer Plattform) relevant wäre.<sup>56</sup>

### 2.4. Signifikante wirtschaftliche Präsenz

Die dritte im Konsultationspapier der OECD angedachte Option ist die – schon im Endbericht zu BEPS-Aktionspunkt 1 im Jahr 2015<sup>57</sup> in den Raum gestellte und im Schrifttum bereits ausführlich diskutierte<sup>58</sup> – Schaffung eines (in-

<sup>51</sup> OECD, Consultation Document, Tz 30 ff.

<sup>52</sup> OECD, Consultation Document, Tz 33.

<sup>53</sup> OECD, Consultation Document, Tz 34.

<sup>54</sup> OECD, Consultation Document, Tz 43 f.

<sup>55</sup> OECD, Consultation Document, Tz 45 ff.

<sup>56</sup> OECD, Consultation Document, Tz 48.

<sup>57</sup> Ausführlich OECD, BEPS Action 1: 2015 Final Report, Tz 277 ff, und vorgehend bereits *Hongler/Pistone*, Blueprints for a New PE Nexus.

<sup>58</sup> Siehe zB *Blum*, Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative, BIT 2015, 314 (314 ff); *Lopez*, An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties, Intertax 2015, 6 (6 ff); *Kofler/Mayr/Schlager*, Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, RdW 2017, 368 (368 ff); *Starlinger*, SWI 2017, 341 (341 ff); *Kofler/Mayr/Schlager*, ET 2017, 523 (523 ff); *Spinoza/Chand*, A Long-Term Solution for Taxing Digitalized Business Models, Intertax 2018, 476 (476 ff); *Turina*, Which ‘Source Taxation’ for the Digital Economy? Intertax 2018, 495 (495 ff).

ner- und zwischenstaatlichen) alternativen Anknüpfungspunktes (Nexus) für die Gewinnbesteuerung, der für die digitale Wirtschaft auf anderen, nicht physischen Faktoren aufbaut, die eine substanziale wirtschaftliche Tätigkeit bzw. signifikante digitale bzw. ökonomische Präsenz im jeweiligen Staat belegen. Dem Vernehmen nach sind etwa Argentinien, Brasilien, Indien, Mexiko und Südafrika an einer solchen Lösung interessiert.

Ein Unternehmen, das etwa *fully-dematerialised digital activities* anbietet, könnte nach diesem Vorschlag bei signifikanter ökonomischer Präsenz in einem anderen Staat dort besteuert werden. Zu den relevanten Aktivitäten sollen insbesondere jene zählen, die das Kerngeschäft eines Unternehmens darstellen, die ausschließlich elektronisch erbracht werden, bei denen keine physischen Elemente oder Aktivitäten erforderlich sind und bei denen Verträge nur elektronisch oder telefonisch abgeschlossen werden. Derartige Konzepte müssen die erfassten Aktivitäten abgrenzen und (schon aus Praktikabilitätsgründen) festlegen, ab welcher Schwelle eine nicht physische Präsenz „*signifikant*“ ist. Dies könnte auf Basis mehrerer Faktoren bzw. Indikatoren erfolgen:<sup>59</sup> Dazu könnte der Umsatz aus digitalen Transaktionen zwischen den in einem Staat ansässigen Kunden und dem ausländischen Unternehmen herangezogen werden; Bedeutung könnten auch digitale Faktoren wie zB ein lokaler Domainname, eine lokale digitale Plattform (etwa eine Website, die im Hinblick auf Sprache, Kultur, Angebote, AGB usw. den lokalen Gegebenheiten entspricht) und lokale Zahlungsmöglichkeiten (zB in lokaler Währung mit lokalen Abgaben, Gebühren usw) haben; schließlich wären auch nutzerbasierte Faktoren einzubeziehen, wie zB die Zahl aktiver Nutzer einer Plattform oder auch der Datenumfang, der durch das Unternehmen über die digitale Plattform von Nutzern gesammelt wird (zB Produktbewertungen, Suchverläufe).

Der diesbezügliche, im März 2018 vorgelegte und auf den Binnenmarkt und Nicht-DBA-Situationen beschränkte<sup>60</sup> Vorschlag der EU-Kom-

<sup>59</sup> Siehe auch die Kriterien in *OECD, BEPS Action 1: 2015 Final Report*, Tz 278 ff, sowie in *OECD, Consultation Document*, Tz 51. *Hongler/Pistone* (FN 5) schlugen etwa folgenden Wortlaut für einen neuen Art 5 Abs 8 OECD-MA vor: „*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.*“ Zur Definition eines „*digitalen Betriebssätenkonzepts*“ durch das EU-Parlament im Hinblick auf die GKKB siehe zB PE 602.948v03-00.

<sup>60</sup> Siehe FN 23.

mission zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz erfasst zB sämtliche „*digitalen Dienstleistungen*“, die über „*digitale Schnittstellen*“ erbracht werden. Das sind im Wesentlichen (in Anlehnung an die unionsrechtliche Definition „*elektronisch erbrachter Dienstleistungen*“ für Zwecke der MwSt)<sup>61</sup> alle Leistungen, die per Informationstechnologie über elektronische Netzwerke erbracht werden und weitestgehend automatisiert erfolgen. Ein Unternehmen soll Gewinne aus solchen Leistungen in einem Staat (abseits seines Sitzstaates) besteuern müssen, sobald einer von drei Schwellenwerten innerhalb des betroffenen Steuerzeitraums überschritten wird. Diese Grenzen sollen in allen Mitgliedstaaten (unabhängig von deren Größe) einheitlich festgesetzt werden:

- Der rechnerische Anteil der Erträge aus erfassten Leistungen, der auf Nutzer in diesem Staat entfällt (geortet mittels IP-Adresse oder anderer Verfahren der Geolokation), übersteigt 7 Mio €;
- die Zahl der Nutzer in diesem Staat liegt über 100.000; oder
- es werden über 3.000 Verträge mit in diesem Staat ansässigen Geschäftskunden geschlossen.<sup>62</sup>

Die Erfüllung eines dieser Kriterien einer solchen signifikanten digitalen Präsenz führt dann – auch ohne sonstige physische Anwesenheit – zu einer steuerlichen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen im jeweiligen Staat für den jeweiligen Steuerzeitraum nach nationalem Steuerrecht.<sup>63</sup> Zusätzlich bedürfte es einer entsprechenden Anpassung der Betriebsstättendefinition des Art 5 OECD-MA in den bilateralen DBA, wozu etwa das MLI ein Vehikel bieten könnte.

Allerdings sind auch im Falle des Bestehens einer solchen digitalen Betriebsstätte dieser in einem nächsten Schritt erst – national und abkommensrechtlich (Art 7 Abs 2 OECD-MA) – Gewinne zuzuordnen, um tatsächlich eine Steuergrundlage zu schaffen.<sup>64</sup> Da die traditionelle Gewinnzuteilung auf Basis ausgeübter Funktionen, zurechenbarer Wirtschaftsgüter und getragener Risiken hier aber weitgehend ins Leere geht, schlägt die Kommission die Anwendung einer (formelhaften) Gewinnaufteilungsmethode vor<sup>65</sup> und räumt zugleich ein, dass konkrete Vorgaben in der Praxis erst entwickelt werden müssten.<sup>66</sup> Gleichsam erwog die OECD

<sup>61</sup> Siehe Art 7 DVO (EU) 282/2011 des Rates vom 15. 3. 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 77 vom 23. 3. 2011, S 1.

<sup>62</sup> Siehe Art 4 Abs 3 ff COM(2018)147 final.

<sup>63</sup> Art 1 COM(2018)147 final.

<sup>64</sup> Im Schrifttum wurde zB die Gewinnzuteilung auf Basis eines modifizierten Profit Splits „*with an upfront allocation of a partial profit to the market jurisdictions*“ vorgeschlagen. Ausführlich *Hongler/Pistone*, Blueprints for a New PE Nexus, 32 ff.

<sup>65</sup> Art 5 Abs 6 COM(2018)147 final.

<sup>66</sup> Siehe COM(2018)147 final, 11.

im Endbericht zu BEPS-Aktionspunkt 1 sowohl eine formelmäßige Aufteilung („*fractional apportionment method*“) oder das Abstellen auf – widerlegbar – vermutete Gewinne, zB auf Basis von Branchenkoeffizienten („*deemed profits method*“).<sup>67</sup> Im Konsultationspapier konkretisiert die OECD insbesondere die fraktionierte Gewinnzuordnung, die drei aufeinanderfolgende Schritte erfordert:

- Erstens eine Definition der zu teilenden Bemessungsgrundlage (wobei eine Anwendung der Gewinnrate des Gesamtkonzerns auf die lokalen Umsätze erwogen wird),
- zweitens eine Bestimmung der Allokationsfaktoren zur Teilung der Bemessungsgrundlage (wobei die OECD Faktoren wie Umsätze, Wirtschaftsgüter und Mitarbeiter nennt) und
- drittens eine Gewichtung dieser Allokationsfaktoren (wzu bei wesentlichen Beiträgen auch Nutzer einbezogen werden könnten).<sup>68</sup>

Als Vollzugsmechanismus wurde sodann von der OECD im Konsultationspapier die Möglichkeit eines Quellensteuerabzugs mit einem niedrigen Steuersatz auf Bruttoprätäge samt Rückerstattungsmöglichkeit in den Raum gestellt.<sup>69</sup> Derartige pauschale Gewinnzuordnungslösungen würden freilich zu einer Abkehr von bestehenden Grundsätzen für die digitale Wirtschaft und folglich einer Ungleichbehandlung im Vergleich zur klassischen Wirtschaft führen.<sup>70</sup>

## Auf den Punkt gebracht

Das politische Momentum zur Änderung des internationalen Steuersystems im Hinblick auf die Digitalisierung der Wirtschaft hat sich nochmals vergrößert: Im Jänner 2019 hat das aus knapp 130 Staaten bestehende *Inclusive Framework* der OECD eine *Policy Note*<sup>71</sup> vorgelegt, die im Februar 2019 im Zuge eines *Public Consultation Document*<sup>72</sup> präzisiert wurde. Im Hinblick auf Nexus- und Gewinnzuordnungsregeln identifiziert und präsentiert das Konsultationspapier drei Ansätze:

- Eine Gewinnzuordnung zu Nutzerbeiträgen („*User-Participation-Vorschlag*“),
- eine Residualgewinnzuordnung zu sogenannten Marketing Intangibles („*Marketing-Intangibles-Vorschlag*“) und
- die bereits bekannte Schaffung des Konzepts einer signifikanten wirtschaftlichen – bzw oft synonym: digitalen – Präsenz („*Significant-Economic-Presence-Vorschlag*“).

<sup>67</sup> OECD, BEPS Action 1: 2015 Final Report, Tz 284 ff.

<sup>68</sup> OECD, Consultation Document, Tz 52 f.

<sup>69</sup> OECD, Consultation Document, Tz 50 bis 55.

<sup>70</sup> Siehe deutlich OECD, BEPS Action 1: 2015 Final Report, Tz 288, und weiters zB Kofler/Mayr/Schlager, ET 2017, 523 (529); Staringer, SWI 2017, 341 (349).

<sup>71</sup> Siehe FN 25.

<sup>72</sup> Siehe FN 26.

Alle drei Vorschläge haben unterschiedliche steuerpolitische Ansätze und Zielrichtungen; allen wäre aber eine Abkehr sowohl vom gegenwärtigen Nexus- als auch vom transaktionsbezogenen Verrechnungspreisregime und das Erfordernis massiver Änderungen auch in Art 5, 7 und 9 OECD-MA gemeinsam: „*The three proposals would require changes to nexus and profit allocation rules. On nexus they all argue for a re-thinking of the traditional nexus concept and, within their different parameters, they go beyond the limitations on taxing rights determined by reference to a physical presence. On profit allocation, the significant economic presence proposal contemplates the use of a fractional apportionment approach with the possibility of using a withholding mechanism for collection while the user contribution and marketing intangible proposals would use a residual profit split approach. All three proposals apply a global approach to determination of profit.*

<sup>73</sup>

Die Probleme einer Definition und vor allem der nachfolgenden Gewinnzuordnung zu einer signifikanten wirtschaftlichen Präsenz (und deren absehbar schwerliche Vereinbarkeit mit dem auf Personenfunktionen abstellenden *AOA*) liegen auf der Hand und werden – wie auch die OECD betont – kaum ohne ein Abweichen vom transaktionsbezogenen Arm's-Length-Prinzip verwirklichbar sein. Aber auch die Residualgewinnmodelle müssten eine Reihe von Hürden überwinden. Hier geht es um verschiedene Abgrenzungs- und Einschränkungsfragen (zB hinsichtlich der erfassten Geschäftsmodelle und Unternehmen,<sup>74</sup> hinsichtlich möglicher Einschränkungen nach Unternehmensgröße, Nutzerbasis oder Sektor,<sup>75</sup> hinsichtlich der Ebene – *business line* versus *MNE group* – der Anwendung,<sup>76</sup> ob nur B2C-Bereich oder auch der B2B-Bereich erfasst werden soll etc). Hinzu kommen die Notwendigkeit einer international abgestimmten Determinierung von (globalen) Gewinnen, Kosten, Residualgewinnen, die Behandlung und Zuordnung von Verlusten etc<sup>77</sup> und die damit zusammenhängende Abwägung zwischen Präzision einerseits und Rechtssicherheit und Vorhersehbarkeit andererseits.<sup>78</sup> Weiters entstehen Fragen nach der Person des Steuerpflichtigen,<sup>79</sup> des Vollzugs, der Amtshilfe, der Vermeidung der Doppelbesteuerung und der

<sup>73</sup> OECD, Consultation Document, Tz 56.

<sup>74</sup> OECD, Consultation Document, Tz 71.

<sup>75</sup> OECD, Consultation Document, Tz 71.

<sup>76</sup> OECD, Consultation Document, Tz 72.

<sup>77</sup> OECD, Consultation Document, Tz 73 ff.

<sup>78</sup> OECD, Consultation Document, Tz 70.

<sup>79</sup> OECD, Consultation Document, Tz 83.

Streitvermeidung und -beilegung etc.<sup>80</sup> Das Konsultationspapier der OECD hat einige dieser Fragen aufgegriffen und erste Lösungsideen präsentiert, zugleich aber weitere technische Arbeiten angekündigt.<sup>81</sup> Zudem sind wohl auch detailliertere Überlegungen zu den aus einer Systemumstellung resultierenden Verschiebungen von Besteuerungsrechten zwischen den Staaten (speziell von exportstarken Staaten relativ zu Staaten mit einer starken Konsumentenbasis) sowie zu den möglichen langfristigen Effekten auf die Entwicklung der Steuersysteme<sup>82</sup> unum-

<sup>80</sup> OECD, Consultation Document, Tz 80 f und 84 ff.

<sup>81</sup> OECD, Consultation Document, Tz 69 bis 86.

<sup>82</sup> So hat zB die Erfahrung bei der formelnaßigen Gewinnaufteilung der US-Bundesstaaten gezeigt, dass ein Übergewicht des oder sogar ausschließliches Abstellen auf den Umsatzfaktor durch einen Bundesstaat ein Incentive zur effektiven Ansiedelung von Unternehmen

gänglich. Man darf daher den weiteren Entwicklungen gespannt entgegensehen: Bereits im Juni 2019 soll ein Fortschrittsbericht an die G20-Finanzminister erstattet und so dann im Jahr 2020 ein finaler Bericht mit einer konsensbasierenden Lösung präsentiert werden.<sup>83</sup>

Der Autor dankt Univ.-Ass. MMag. Dr. Peter Bräumann und Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel herzlich für die spannenden Diskussionen und wertvollen Anregungen.

in diesem Bundesstaat darstellt (da die beiden anderen typischen Faktoren – Wirtschaftsgüter und Löhne – dort sodann irrelevant sind), und in der Tat in der Bundesstaatenpraxis ein solcher Trend zur Forcierung des Umsatzfaktors deutlich feststellbar ist. Siehe zB *Clausing, The U.S. State Experience under Formulary Apportionment*, 69 National Tax Journal 2016, 353 (353 ff).

<sup>83</sup> Siehe zB OECD, Policy Note, 3; OECD, Consultation Document, Tz 2 und 5.

## Veranstaltungshinweis

### International Taxation Conference 2019

#### **Joint Conference between the Foundation for International Taxation and IBFD, in cooperation with the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)**

The 24<sup>th</sup> annual International Taxation Conference will focus on the refinement of BEPS recommendations, follow-up on global recommendations and the resolution of the MLI (Action 15).

The keynote speaker will be *Pascal Saint-Amans*, Director, Centre for Tax Policy and Administration, OECD, who will present the latest developments of the BEPS Project. The digital economy and its taxation (BEPS Action 1) remains a controversial topic; however, by the end of 2019, it is expected that the OECD will have advanced its work to other issues under BEPS.

In addition to BEPS, the global experts speaking at this year's event will share their expertise on the following topics:

- Recent tax reforms in the United States, European Union and Asia, and their impact on worldwide tax systems
- Residence v. source taxation: Global trends in taxing rights
- The UN Model Convention: Recent changes and impact on global tax treaties
- Major trends in international taxation and their likely impact
- Relevance of substance in cross-border tax planning
- Developing countries and digital economy: Use of technology
- Blockchain and new technologies: Their use in international taxation
- Cryptocurrencies: Challenges, risks and opportunities
- Implementing the OECD Multilateral Instrument: An Indian perspective
- Protection of taxpayers' privacy under automatic exchange of information under BEPS
- Tax planning using tax treaties in the post-BEPS world

As last year, this conference is held jointly with IBFD, in co-operation with OECD. IBFD is the sister organization of the International Fiscal Association. It was set up as its publications, research and training arm in 1938. As a charity, it is one of the largest institution of its kind in its field. The Foundation for International Taxation is also a charity and today runs the leading conference annually on international taxation in India.

**Date:** December 5, 2019, to December 7, 2019.

**Location:** ITC Maratha, Mumbai (India).

**For more information see:** <https://www.ibfd.org/IBFD-Tax-Portal/Events/International-Taxation-Conference-2019>.