

# Betriebs Berater

31 | 2017

Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... **Compliance ... IFRS ... Digitalisierung ...** Recht ...

31.7.2017 | 72. Jg.  
Seiten 1729–1792

## DIE ERSTE SEITE

**Jörg Wenzel**

Das neue Entgelttransparenzgesetz bringt Firmen in ernsthafte Schwierigkeiten

## WIRTSCHAFTSRECHT

**Prof. Dr. Daniela Seeliger**, LL.M., RAin, und **Kaan Gürer**, LL.M., RA

Das neue Wettbewerbsregister – ein Überblick aus kartellrechtlichem Blickwinkel | 1731

**Dr. Werner Mielke**, LL.M., RA

Die Vertretung der Kommanditgesellschaft gegenüber einem Komplementär bzw. Geschäftsführer der Komplementär-GmbH | 1734

## STEUERRECHT

**Prof. DDr. Georg Kofler**, **Prof. DDr. Gunter Mayr** und **Mag. Christoph Schlager**

Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept – Teil I | 1751

**PD Dr. Bettina Spilker**

Muss eine nicht mögliche Überwälzung von besonderen Verbrauchsteuern zu einer Rückerstattung führen? – Überprüfung der Gesetzeslage anhand des unionsrechtlichen und verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes | 1758

## BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

**Dr. Marco Meyer**, WP/StB

Neue Leitlinien zur Abbildung von Betriebsprüfungsrisiken gemäß IFRIC 23 – Update zu BB 2015, 2923 ff. | 1771

**Dr. Norbert Roß**, WP/StB, und **Dr. Christopher Zilch**, WP

Handelsbilanzielle Implikationen der Künstlersozialabgabe – es trifft mehr Unternehmen, als man denkt! | 1774

## ARBEITSRECHT

**Dr. Anke Freckmann**, RAin/FAinArbR, und **Dr. Andrea Schmoll**, RAin

Geheimnisschutzrichtlinie: Neuer Standard für Vertraulichkeitsvereinbarungen und arbeitsvertragliche Verschwiegenheitsklauseln | 1780

Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), Prof. DDr. Gunter Mayr und Mag. Christoph Schlager

# Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept

## Teil I: Problemstellung und internationale Entwicklungen

Google, Facebook, Amazon und viele weitere „digitale“ Unternehmen sind innerhalb weniger Jahre fixer Bestandteil unseres Alltags sowie ein Motor für die Wirtschaft geworden. Die digitalen Geschäftsmodelle stellen allerdings die nationalen Steuerrechtsordnungen vor erhebliche Herausforderungen, insbesondere das ertragsteuerliche Betriebsstättenkonzept hinkt der „digitalisierten“ Leistungserbringung nach. In Teil I dieses Beitrages werden die internationalen Entwicklungen auf OECD- und EU-Ebene, die britische „Diverted Profits Tax“ sowie die prominenten Fallbeispiele Amazon und Google dargestellt; in Teil II (Lösungsvorschläge), der in BB Heft 32 folgt, werden konkrete Lösungsvorschläge untersucht.

### I. Digitalisierung und (nachhinkendes) Steuerrecht<sup>1</sup>

Die „digitale Wirtschaft“ hat sich in den vergangenen Jahren als Motor für Wachstum, Wandel und Wertschöpfung erwiesen<sup>2</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>3</sup>

Die Digitalisierung stellt allerdings die gegenwärtigen Systeme der Einkommens- wie auch der Konsumbesteuerung vor erhebliche Herausforderungen:<sup>4</sup> Die neuen Geschäftsmodelle auf der Basis moderner Informations- und Kommunikationstechnologien mit ihrer Zentralisierung und Entkoppelung von einer „physischen Präsenz“ offenbaren mögliche Schwachstellen 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.

Diese Grundlagendiskussionen des internationalen Steuersystems werden teilweise von der Diskussion über die Steuervermeidungs- bzw. Steuerplanungspraktiken namhafter IT-Großkonzerne überlagert.<sup>5</sup> So wollte etwa nach Aussagen des französischen Staatssekretärs

Frankreich den Internet-Giganten „GAFA“ (= Google, Apple, Facebook, Amazon) 2,5 Mrd Euro an Steuern und Strafen vorschreiben.<sup>6</sup> Auch wenn das Ansinnen der einzelnen Staaten grundsätzlich nachvollziehbar erscheint, ist die rechtsstaatliche Grundlage für solche Vorgangsweisen bislang teilweise unklar.

## II. Internationale Entwicklungen: OECD und EU

### 1. Ausgangspunkt: Betriebsstättenbegriff

Der Betriebsstättenbegriff hat im Rahmen des internationalen Steuerrechts immense Bedeutung, dient er doch auch als nexusindizierende Schwelle für das Vorliegen einer *hinreichenden ökonomischen Bindung*, die eine Besteuerung im Quellenstaat rechtfertigt, so etwa in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG. Der Betriebsstättenbegriff dient im DBA-Recht zudem dazu, die nationalen Besteuerungsansprüche für *Unternehmensgewinne territorial abzugrenzen*: Das Bestehen einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte im Inland (Art. 5 OECD-MA) entscheidet in der Regel darüber, ob dem Quellenstaat abkommensrechtlich überhaupt ein Besteuerungsrecht an Unternehmensgewinnen (Art. 7 OECD-MA) zukommt. Ist dies nicht der Fall, greift die *Schrankenwirkung* der Abkommen: Selbst wenn nach nationalem Steuerrecht eine Besteuerung möglich wäre (z.B. nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG), wird dieser innerstaatliche Besteuerungsanspruch durch ein DBA eingeschränkt.<sup>7</sup>

Der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff des Art. 5 OECD-MA stellt im Wesentlichen auf das *Bestehen einer physischen Einrichtung im Inland ab* und stellt (abhängige) *Vertreter* als ökonomisch gleichwertige Teilnahmeform einer physischen Betriebsstätte gleich, wobei gerade in diesem Bereich die Arbeiten der OECD im Rahmen des BEPS-Projekts auf eine abkommensrechtliche Ausdehnung des Vertreterbetriebsstättenbegriffs (insbesondere hinsichtlich der Vertriebsstrukturen) abzielten.<sup>8</sup> Darüber hinaus dehnen DBA aber nur vereinzelt den Betriebsstättenbegriff auch auf „echte“ Dienstleistungs-

5 Bei z.B. Apple kam die Europäische Kommission zum Ergebnis, dass Irland dem Unternehmen Apple durch Verrechnungspreisurulings unrechtmäßige Steuervergünstigungen von bis zu 13 Mrd. Euro gewährt hat (siehe das Beihilfeverfahren SA.38373 und zur negativen Entscheidung mit Rückforderung auch die Pressemitteilung IP/16/2923 v. 30.8.2016; die Rechtsmittel sind beim Gericht anhängig als T-778/16, Irland/Kommission, und T-892/16, Apple Sales International u.a./Kommission). Die 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“ (siehe die Pressemitteilung IP/16/2923 v. 30.8.2016). Google hat wiederum bereits 2010 in den USA eine heftige politische Diskussion über die Steuergestaltungsmodelle der IT-Industrie ausgelöst (Auslöser waren die Recherchen des Bloomberg-Journalisten Jesse Drucker und dessen Onlinebericht vom 21.10.2010; dazu *Pinkernell*, *StuW* 2012, 369).

6 Die Aussagen des französischen Staatssekretärs *Eckert* vom 17.11.2016 im Rahmen der Anhörung vor der französischen Hauptversammlung (im Zusammenhang mit dem Finanzgesetz 2017) sind in JO No 113 (2) A.N., S. 7545 festgehalten, dazu *Kofler/Mayr/Schlager*, *RdW* 2017, 369; zwischenzeitlich hat aber Google seinen Rechtsstreit beim Verwaltungsgericht (Paris) gewonnen, vgl. <http://paris.tribunal-administratif.fr/Actualites-du-Tribunal/Communiqués-de-presse/La-société-irlandaise-Google-Ireland-Limited-GILN-est-pas-imposable-en-France-sur-la-période-de-2005-a-2010>.

7 Siehe nur *Vogel/Lehner* (Hrsg.), DBA, 6. Aufl. 2015, Grundl. Rn. 64 ff.

8 Dazu sogleich.

1 Der Beitrag beruht auf einem Beitrag der Verf. in der österreichischen Zeitschrift *Recht der Wirtschaft* (RdW, 2017, 369), der auch von österreichischen Tageszeitungen aufgegriffen wurde (z.B. *Die Presse* vom 29.5.2017); der vorliegende Beitrag beleuchtet das Thema aus der deutschen Perspektive.

2 Der Schlussbericht der Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy vom 28.5.2014, S. 13, verweist auf Studien, wonach (1) der Digitalisierung im Jahr 2011 für 193 Mrd US\$ an globaler Wirtschaftsleistung und der Schaffung von 6 Mio. Arbeitsplätzen zurechenbar waren und (2) im Zeitraum von 1995 bis 2007 64% des Wachstums der Arbeitsproduktivität auf diesen Bereich zurückgingen.

3 Ranking nach Börsenwert, *The Economist* vom 17.9.2016.

4 Siehe dazu auch *Englisch*, *IStR* 2016, 717.

betriebsstätten aus, erfordern aber auch in diesen Fällen eine physische Anwesenheit im Quellenstaat.<sup>9</sup> Letztlich ist es auch eine wirtschaftspolitische, von den jeweiligen Investitions- und Handelsbeziehungen der betroffenen Staaten abhängende Frage, ob ein eher weiterer oder engerer Betriebsstättenbegriff für einen Staat in seinen gleichzeitigen Rollen als Ansässigkeits- und Quellenstaat gesamtwirtschaftlich von Vorteil ist.

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>10</sup> Die rasante Entwicklung der digitalen Wirtschaft rückt aber 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 insbesondere dessen abkommensrechtlicher Qualifikation.<sup>11</sup>

Allerdings erfasst – ungeachtet der allfälligen „Betriebsstättentauglichkeit“ der Hardware eines physischen Servers<sup>12</sup> – der derzeitige Betriebsstättenbegriff nicht die „entmaterialisierten“ Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft, da z.B. weder eine unkörperliche Webseite oder eine App noch das Endgerät des Konsumenten eine Betriebsstätte darstellen.<sup>13</sup> Bei einigen Online-Dienstleistungen (z.B. 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 vorliegen, doch scheitert diese Qualifikation in der Regel an den Grenzen des abkommensrechtlichen Lizenzgebührenbegriffs.<sup>14</sup>

## 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>15</sup> Diese institutionellen Diskussionen griffen bisher allerdings nicht weitreichende Vorschläge zur Umstellung etwa der Unternehmensbesteuerung auf eine am Bestimmungsland ausgerichtete Körperschaftsteuer in Abhängigkeit von der Ansässigkeit der Leistungsempfänger bzw. Kunden („Destination-Based Corporate Tax“)<sup>16</sup> auf, sondern schlugen Modifikationen traditioneller Besteuerungskonzepte vor.<sup>17</sup>

Der „Kampf“ gegen die aggressive Steuerplanung multinationaler Unternehmen ist spätestens seit ersten Berichten zum OECD BEPS-Projekt im Jahr 2013<sup>18</sup> in aller Munde. Im Oktober 2015 hat die OECD ihre insgesamt rund 2 000 Seiten umfassenden 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>19</sup> Die digitale Wirtschaft, deren Steuergestaltungen<sup>20</sup> und die möglichen Unzulänglichkeiten traditioneller Steueranknüpfungen standen von Beginn an im Zentrum der Überlegungen der Staatengemeinschaft. So hat auch der „Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting“<sup>21</sup> der OECD das Thema der digitalen Wirtschaft als *BEPS-Aktionspunkt 1* („Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy“) definiert und sowohl das direkte wie auch das indirekte Steuerrecht angesprochen. Die OECD empfahl allerdings – im

Sinne des „Ottawa Taxation Framework“<sup>22</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 bis 10), auch Gestaltungen der digitalen Wirtschaft aufgegriffen würden.<sup>23</sup> *Aktionspunkt 7 zur künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten*,<sup>24</sup> der die Definition des Betriebsstättenbegriffs (insbesondere hinsichtlich der Vertriebsstrukturen) betrifft, greift allerdings kaum grundlegende strukturelle Probleme kaum auf: Zwar wird dadurch – abkommensrechtlich – die Schwelle abgesenkt, ab der der Quellenstaat unternehmerische Gewinne steuerlich erfassen kann (z.B. bei Kommissionärstrukturen).<sup>25</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 Personaleinbindung entstehen, die Wertschöpfung (z.B. durch Werbung) auf Basis kostenloser Nutzerbeiträge im weiteren Sinne (insbesondere bei „mehreseitigen“ Geschäftsmodellen) erfolgt und Werte durch das Sammeln und Verwerten von Daten (insb. Nutzerdaten) geschaffen werden.

9 Siehe für einen Überblick *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 3. Aufl. 2016, 120 ff.

10 Vgl. z. B. *Görl*, in: *Vogel/Lehner* (Hrsg.), DBA, 6. Aufl. 2015, Art 5, Rn 3.

11 Siehe insbesondere 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.

12 Art. 5 Z 42.2 OECD-MK.

13 Dazu m. w. N. aus den Arbeiten der OECD *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 3. Aufl. 2016, 135 ff.; *Bendlinger*, in: *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), DBA, 2016, Art. 5, Rn. 221 ff.

14 *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 3. Aufl. 2016, S. 140 ff.

15 Dazu insbesondere OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, und Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, Schlussbericht vom 28.5.2014.

16 Siehe zuletzt z. B. *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 vom 28.5.2014, S. 50.

17 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.

18 Siehe grundlegend OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 2013, und nachfolgend OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013.

19 Für einen Überblick siehe z. B. OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, 2016; das Maßnahmenpaket der OECD wurde von den Staats- und Regierungschefs der G20 gebilligt; vgl. <http://www.oecd.org>.

20 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.

21 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013.

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

23 Siehe OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, Rn. 215 ff. und Rn. 225 ff.

24 OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015.

25 Die entsprechenden abkommensrechtlichen Anpassungen beim Vertreterbetriebsstättenbegriff werden auch Eingang in das Update des OECD-MA 2017 finden, wurden bereits in das Multilaterale Instrument übernommen (dort Art. 12, 15) und ihre Umsetzung wurde auch durch die EU-Kommission empfohlen (Kommission, Empfehlung C(2016) 271) vom 28.1.2016 zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen. Sie sind allerdings nicht Bestandteil des „verpflichtend“ von den Staaten umzusetzenden Mindeststandards und wurden auch weder von Deutschland noch von Österreich übernommen – die entsprechenden Länderpositionen sind unter [www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm](http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm) abrufbar (Abruf: 5.7.2017; das Abrufdatum bezieht sich, soweit nicht anders angegeben, auch auf die folgenden Links).

### 3. Weitergehende Herausforderungen der digitalen Wirtschaft

Sowohl der Abschlussbericht der OECD zu Aktionspunkt 1 „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy“<sup>26</sup> als auch der Bericht der „Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy“<sup>27</sup> befassen sich auch mit den (steuerpolitischen) Herausforderungen der digitalen Wirtschaft. So enthält der Schlussbericht der OECD zu Aktionspunkt 1 auch ein Kapitel zu „*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 der Frage des Anknüpfungspunkts und der Daten, erörtert und analysiert, jedoch keine Empfehlungen abgegeben. 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“ ausgerichtete Steuersystem für die „klassische“ Wirtschaft nimmt noch keinen Bezug auf die dramatisch neue Weise der Art der Leistungserbringung durch Unternehmen der digitalen Wirtschaft.<sup>28</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; Marktdurchdringung und Wertschaffung geht – anders als in der „vordigitalen“ Wirtschaft – nicht mehr in Hand mit lokaler Infrastruktur und Mitarbeitern.
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>29</sup>
3. **Charakterisierung** – Die steuerliche Charakterisierung der durch die Digitalisierung geschaffenen neuen Geschäftsmodelle, Produkte, Dienstleistungen (z.B. Cloud-Dienstleistungen, Server, 3D-Drucken) und neuen Zahlungsmethoden stellt eine große Herausforderung dar.<sup>30</sup>

Ein möglicher Lösungsansatz für die Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft wird alle drei Kategorien berücksichtigen müssen.

**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>31</sup> ihre Einführung vielmehr den Staaten – unter Beachtung ihrer abkommensrechtlichen Verpflichtungen – freigestellt. Diese Lösungsansätze werden in Teil II dieses Beitrages näher untersucht.

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

#### 1. Hintergrund

Die OECD hat den Staaten keine der drei steuerpolitischen Optionen – die Anknüpfung an eine „digitale Präsenz“, eine Quellenbeste-

uerung 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.“<sup>32</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>33</sup> In Großbritannien 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>34</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>35</sup> die vor allem die Steuergestaltungen der IT-Industrie erfassen soll und daher auch 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 in Aktionspunkt 7 des BEPS-Projekts (z.B. Kommissionärsbetriebsstätte, entscheidende Rolle bei Vertragsverhandlungen) aufweist.

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

27 Während daher in der „klassischen“ Wirtschaft zusätzlich zu Gewinnsteuern ein breites Spektrum anderer Steuern erhoben wird (z.B. Lohnsteuer, Umweltsteuern, Grund- und Vermögensteuern), haben die Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft aufgrund der modernen Informations- und Kommunikationstechnologie das Potential, diese Abgaben zu vermeiden oder signifikant zu reduzieren. Siehe auch den Schlussbericht der Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy vom 28.5.2014.

28 Dazu OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, Rn. 243 ff.

29 Dazu OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, Rn. 248 und 262 ff.

30 Dazu OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, Rn. 248 und 268 ff.

31 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 der internationalen Steuerstandards und genauere Analysen erfordern würden. Siehe OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, Rn. 357.

32 Siehe die Executive Summary, 13, und OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, Rn. 243 ff.

33 Siehe für einen instruktiven Überblick unter anderem zu Malaysia, Israel und der Türkei z.B. Wagh, BIT 2016, 538 (549 ff.); zur Ausgleichabgabe auf Online-Werbung in Indien siehe Teil II.

34 Vgl. Nolte, DStZ 2015, 364 unter Hinweis auf *Syal*, The Guardian v. 12.11.2012, abrufbar unter <https://www.theguardian.com/business/2012/nov/12/amazon-google-starbucks-diverting-uk-profits>.

35 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>.

## 2. Ausgestaltung der britischen Diverted Profits Tax

Bei genauerer Betrachtung hat die britische „Diverted Profits Tax“ (DPT) zwei Ausprägungen bzw. Grundtatbestände:<sup>36</sup>

- Erstens bezieht sie sich auf die „Wegleitung“ von Gewinnen durch Arrangements oder Gebilde, die keine hinreichende wirtschaftliche Substanz aufweisen (z.B. Ausgaben oder Gewinnumleitungen in der Gruppe) und schafft damit im Wesentlichen ein neues Werkzeug zur Angemessenheitsprüfung von Gestaltungen und Verrechnungspreisen.<sup>37</sup>
- Zweitens – und von besonderer Relevanz für die Diskussion rund um eine Neudefinition des „Nexusbegriffs“ – erfasst sie<sup>38</sup> auch die „Vermeidung“ von Betriebsstätten. Dieser Grundtatbestand hat an seinem Ausgangspunkt Ähnlichkeiten mit den in BEPS Aktionspunkt 7 angesprochenen Gestaltungen, bei denen das Entstehen einer Betriebsstätte im Quellenstaat verhindert werden soll (z.B. durch die Trennung von signifikanten Verkaufstätigkeiten und letztlichem Vertragsabschluss).<sup>39</sup>

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>40</sup>

Die Prüfung im Detail ist komplex und darf hier verwiesen werden.<sup>41</sup> Die britische DPT fand zudem im Hinblick auf ihre Stoßrichtung der Besteuerung „vermiedener Betriebsstätten“ bereits Nachahmer: Nach Australien<sup>42</sup> wollte zuletzt auch Frankreich – unter anderem – Regelungen nicht nur für „umgeleitete“ Gewinne, sondern auch für „vermiedene Betriebsstätten“ einführen; das entsprechende Regelwerk wurde von der französischen Nationalversammlung am 20.12.2016 im Rahmen des Finanzgesetzes 2017 auch beschlossen,<sup>43</sup> aber bereits am 29.12.2016 vom französischen Verfassungsrat für verfassungswidrig erklärt (allerdings nur wegen eines zu weiten Anwendungsermessens der Steuerverwaltung)<sup>44</sup> und wurde damit in Frankreich – zumindest vorläufig – nicht umgesetzt.

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“ – 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>45</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 (z.B. aufgrund der Notwendigkeit, am Markt einer großen Volkswirtschaft präsent zu sein). Bei der Leistungserbringung ohne lokale Präsenz (z.B. Cloud-Services, Downloads etc) geht es aber gerade nicht um „vermiedene“, sondern um bloß „digitale“ Betriebsstätten.<sup>46</sup>

## 3. Verhältnis der Diverted Profits Tax zum DBA-Recht

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 vor allem die Vereinbarkeit mit dem Abkommensrecht im Vordergrund steht.

### a) Die Diverted Profits Tax als „Steuer“ im Sinne des 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 OECD-MA umschrieben; er erstreckt sich typischerweise auf „Steuern vom Einkommen und vom Vermögen“ (Abs. 1), die auch abstrakt näher umschrieben werden (und z.B. nicht nur Steuern auf das „Gesamteinkommen“, sondern auch „von Teilen des Einkommens“ erhobene Steuern umfassen; Abs. 2); sodann findet sich eine demonstrative Auflistung der nationalen Steuern (arg. „insbesondere“; Abs. 3), die nach h. A. die allgemeine Definition des Art. 2 Abs. 2 OECD-MA zwar erweitern, nicht aber im Hinblick auf nachfolgend eingeführte Steuern einschränken kann;<sup>47</sup> und schließlich 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“ (Abs. 4), wobei nachfolgend eingeführte Steuern auch bereits unter die allgemeine Definition des Abs. 2 subsumiert werden können, selbst wenn sie nicht einer der in Abs. 3 explizit gelisteten Steuern vergleichbar sind.<sup>48</sup> Wäre daher das ausländische Unternehmen abkommensberechtigt und die DPT eine unter Art. 2 OECD-MA fallende Steuer, wäre ihre Erhebung – mangels Vorliegens einer Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 OECD-MA und vorbehaltlich einer möglichen Zulässigkeit als Anti-Missbrauchsregelung<sup>49</sup> – in vielen Fällen abkommensrechtlich gesperrt<sup>50</sup> bzw. nur durch einen *Treaty Override*<sup>51</sup> zu verwirklichen.

Der britische Steuergesetzgeber hat seine Position im Hinblick auf die abkommensrechtliche Erfassung der DPT klar abgesteckt: „DPT is ...

36 Dazu ausführlich z.B. *Oppel*, IStR 2015, 333; *Nolte*, DStZ 2015, 364; siehe auch *Santos*, BIT 2016, 399.

37 Siehe Sec. 80 bis 85 des UK Finance Act 2015.

38 Siehe Sec. 86 bis 91 des UK Finance Act 2015.

39 Dazu auch DPT1140 der Guidance des HMRC.

40 Vgl. *Nolte*, DStZ 2015, 364 (366 m. Fn. 4).

41 Ausführlich z.B. *Oppel*, IStR 2015, 333; *Nolte*, DStZ 2015, 364; *Kofler/Mayr/Schlager*, RdW 2017, 369.

42 Siehe den Tax Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Act 2015, No. 170, 2015 (zur „vermiedenen“ Betriebsstätte).

43 Art. 78 des Finanzgesetzes 2017. Dieser Artikel, mit dem Art. 209 CGI (Code général des Impôts – französischer Steuerkodex) geändert werden sollte (neuer Art. 209 CGI), sah generell für Konzernunternehmen einige Anti-Missbrauchsbestimmungen vor, Abs. VI überließ die Anwendung der neuen Bestimmungen dem Ermessen der Steuerverwaltung im Rahmen einer Steuerprüfung.

44 Siehe Conseil constitutionnel, 29.12.2016, Décision n° 2016-744 DC, und dazu z.B. *Ashworth/Leclère/Bailleul-Mirabaud*, Tax Planning International European Tax Service 03/2017, 11 (12).

45 Ebenso z.B. *Cerioni*, ET 2015, 185.

46 Dazu Teil II.

47 Siehe nur *Helminen*, CDFI 101b (2016), 17 (26).

48 So z.B. High Court of Ireland, 31.7.2007, *Kinsella v The Revenue Commissioners*, [2007] IEHC 250 (2007); ausführlich auch *Helminen*, CDFI 101b (2016), 17 (42).

49 Dazu sogleich.

50 Siehe allgemein zur Schrankenwirkung von DBA *Vogel/Lehner* (Hrsg.), DBA, 6. Aufl. 2015, Grundl. Rn. 64/4f.; *Kofler*, in: *Kofler/Aigner/Tumpel* (Hrsg.), DBA, 2016, Einl. Rn. 33 ff.

51 Dazu Teil II.

not covered by tax treaties“, sie sei nämlich „not income tax, capital gains tax, or corporation tax“.<sup>52</sup> Da allerdings die DPT klar auf die Besteuerung von im Vereinigten Königreich erwirtschafteten Gewinnen abzielt, erscheinen die Argumente gegen den Abkommenschutz geradezu künstlich:

„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>53</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>54</sup> und die DPT erfasst gerade jene Gewinne, die im Falle des Bestehens einer Betriebsstätte von der britischen Körperschaftsteuer erfasst worden wären.<sup>55</sup> Dies spricht u.E. 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>56</sup>

Überdies bestehen durchaus einige britische Abkommen, die eine allgemeine Definition im Sinne des Art. 2 Abs. 2 OECD-MA enthalten und damit auch Steuern auf „Teile des Einkommens“ erfassen (z.B. DBA Deutschland-UK), was noch stärker für eine Erfassung der DPT durch derart gestaltete Abkommen spricht.<sup>57</sup> Mit dieser Folgerung ist allerdings aus britischer innerstaatlicher Sicht dann wenig gewonnen, wenn abkommensrechtliche Verpflichtungen insofern nicht auf das innerstaatliche Recht durchschlagen (und daher vor britischen Behörden und Gerichten nicht durchsetzbar sind).<sup>58</sup> Vergleichsweise wurde die australische Besteuerung „vermiedener“ Betriebsstätten von vornherein und deutlich aus dem Anwendungsbereich der DBA herausgeschält,<sup>59</sup> wodurch insofern wohl auch ein „Treaty Override“ in Kauf genommen wird.

## b) Abkommensrechtliche Deckung als Anti-Missbrauchsregel?

Der britische Gesetzgeber hat zudem noch eine (vermeintliche) Rückfallposition 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>60</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>61</sup>

Die Tragkraft dieses Arguments erscheint allerdings eingeschränkt, ist doch die „Vermeidung“ einer Betriebsstätte nicht per se „missbräuchlich“ oder „künstlich“, sondern vielfach wirtschaftlich sinnvoll.<sup>62</sup>

Auch wenn der derzeit anwendbare, im Jahr 2003 maßgeblich novellierte<sup>63</sup> OECD-MK zu diesem Punkt den Staaten relativ großen Spielraum belässt,<sup>64</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>65</sup> Gerade für die britische Regelung mit ihren komplexen Detail- und Ausnahmeregelungen 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>66</sup> ebenso wie z.B. in Deutschland<sup>67</sup> oder Österreich<sup>68</sup> aber verfassungsrechtlich (und auch unionsrechtlich<sup>69</sup>) zulässigen – *Treaty Override* durchgesetzt werden kann.

Ergänzend wäre noch die Vereinbarkeit mit den EU-Grundfreiheiten zu prüfen.<sup>70</sup> Problematisch und wohl diskriminierend erscheint dabei vor allem der höhere Steuersatz der britischen DPT (25%) im Vergleich zur normalen Körperschaftsteuer (20%),<sup>71</sup> und zwar selbst dann, wenn dieser Nachteil durch eine entsprechende „angemessene“ Strukturierung vermieden werden könnte.<sup>72</sup>

52 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 z.B. DPT1690 der Guidance des HMRC; ausführlich und kritisch zu diesen Argumenten die Law Society Response „The New Diverted Profits Tax: Draft Legislation and Guidance“ (February 2015), Rn. 87 ff.; dazu auch ausführlich Kofler/Mayr/Schlager, RdW 2017, 369.

53 Law Society Response „The New Diverted Profits Tax: Draft Legislation and Guidance“ (February 2015), Rn. 89.

54 Siehe nur Helminen, CDFI 101b (2016), 17 (42 f.m.w.N.).

55 Sec. 90(2) Finance Act 2015.

56 Ebenso bzw. in diese Richtung Oppel, IStR 2015, 333 (337); Menon/Narasimhan, CDFI 101b (2016), 857 (869).

57 Siehe auch Nolte, DStZ 2015, 364 (373); weiters z.B. Santos, BIT 2016, 399 (400).

58 Siehe § 2(3) des britischen Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 (TIOPA 2010). Für den Ansässigkeitsstaat stellt sich umgekehrt die Frage der Entlastung: Stünde die DPT außerhalb des Abkommens, wäre auch die Entlastung i.S.d. Art. 23 OECD-MA nicht anwendbar; wäre die DPT hingegen vom Abkommen erfasst, die britische Besteuerung aber abkommenswidrig (weil eben keine abkommensrechtliche Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 OECD-MA besteht, sondern eine solche lediglich fingiert wird), wäre eine Entlastung abkommensrechtlich nicht erforderlich, sondern könnte allenfalls nach nationalem Recht (z.B. § 48 BAO) erfolgen. Siehe zu diesen Varianten auch Nolte, DStZ 2015, 364 (373).

59 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.

60 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) Rn. 90.

61 Dazu auch Nolte, DStZ 2015, 364 (372).

62 Nolte, DStZ 2015, 364 (373); Santos, BIT 2016, 399 (404 f.).

63 Zur Streitfrage, ob neue Kommentaraussagen auch für zuvor abgeschlossene Abkommen relevant sein können, siehe allgemein z.B. Kofler, in: Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht, 2015, Rn. 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.).

64 Siehe Art. 1 Z 7 ff. OECD-MK und auch die geplante Neufassung dieser Kommentarstellen durch Rn. 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.

65 Ebenso Oppel, IStR 2015, 333 (338). Zur Frage, ob ein abkommensrechtlicher „Principal Purpose Test“ daran etwas ändern würde, siehe ablehnend Santos, BIT 2016, 399 (405).

66 Siehe nur Schwarz, Schwarz on Tax Treaties, 4. Aufl. 2015, Kap. 10-600.

67 Siehe zum BVerfG-Urteil vom 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, RIW 2016, 385, z.B. Kofler/Rust, Deutsches BVerfG zur Verfassungskonformität von „Treaty Overrides“, SWI 2016, 144 (144 ff.).

68 Kofler, in: Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht, 2015, Rn. IX/27 f.

69 EuGH, 6.12.2007 – C-298/05, Columbus Container Services, ECLI:EU:C:2007:754, EWS 2008, 39 m. EWS-Komm. Bron, BB 2008, 201 m. BB-Komm. Dörfler/Ribbrock; EuGH, 19.9.2012 – C-540/11, Levy & Sebbag, ECLI:EU:C:2012:581, EWS 2012, 64 Ls.

70 Dazu Kofler/Mayr/Schlager, RdW 2017, 369.

71 Dazu ausführlich Law Society Response „The New Diverted Profits Tax: Draft Legislation and Guidance“ (February 2015), Rn. 94 ff.

72 Dazu EuGH, 18.3.2010 – C-440/08, Gielen, ECLI:EU:C:2010:148, Rn 49 ff.

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

Bevor die von der OECD erarbeiteten Lösungsmöglichkeiten für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft näher beleuchtet werden, soll das Thema anhand zweier prominenter Fallbeispiele beleuchtet werden.

Der Abschlussbericht der OECD zum BEPS-Aktionspunkt 1<sup>73</sup> gibt in seinem Kapitel 4 einen abstrakten Überblick über die verschiedenen Geschäftsmodelle, wobei exemplarisch die typischen Steuerplanungsüberlegungen für vier Geschäftsmodelle<sup>74</sup> analysiert werden. Dabei wird offenkundig, dass es wohl nicht „die“ eine ertragsteuerliche Antwort auf sämtliche aufgeworfenen Fragen wird geben können. Vor diesem Hintergrund sollen mit Amazon und Google die wohl prominentesten Vertreter von neuen Geschäftsmodellen genauer beleuchtet werden; sie sind gewissermaßen „Prototypen“ dieser Geschäftsmodelle und werden deshalb auch im Schrifttum intensiv diskutiert.<sup>75</sup>

### 1. Amazon

#### a) 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, insbesondere „Amazon Web Services“ (AWS),<sup>76</sup> 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.<sup>77</sup> Die langfristige Strategie<sup>78</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 (z.B. per Paketpost) – wie auch bei dem Vorgänger dieses Online-Versandhandels, dem „Katalog-Versandhandel“.

#### b) 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 der Vertragsabschluss des Konsumenten im Versandhandel in der Regel mit der luxemburgischen Vertriebsgesellschaft. Steuerlich ist dies insofern bedeutend, als bei einem Direktverkauf ertragsteuerlich ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens zukommt.<sup>79</sup> Die tatsächliche Lieferung erfolgt dann durch eines der zahlreichen Logistikzentren: Bis Ende 2017 werden 46 solcher Logistikzentren Teil des europäischen Netzwerks von Amazon sein; allein in Deutschland gibt es neun Standorte, in denen rund 12 000 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter beschäftigt sind.<sup>80</sup> Damit existieren im Hinblick auf die Versandhandelsbranche in einer Reihe von Quellenstaaten physische Anknüpfungspunkte für die Besteuerung.

#### c) Wie werden die Logistikzentren besteuert?

Auf den ersten Blick erscheint primär relevant, ob die Logistikzentren als Lager überhaupt eine Betriebsstätte im Sinne des Art 5 OECD-MA

darstellen und somit einen Besteuerungsanspruch im jeweiligen Staat begründen können; damit stellt sich insbesondere die Frage, ob die Tätigkeit unter die Ausnahme des Art 5 Abs. 4 OECD-MA fällt. Dies könnte schon bisher bezweifelt werden; jedenfalls werden aber nach dem auch von Deutschland und Österreich übernommenen Art. 13 des Multilateralen Instruments (MLI) die Betriebsstättenausnahmen des Art. 5 Abs. 4 keine Anwendung mehr finden, wenn es sich bei Logistikzentren um eine Kernfunktion des Unternehmens handelt.

*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 Method (Kostenaufschlagsmethode) zu vergütende Routinetätigkeit zu beschränken und das Risiko der Besteuerung der Verkaufstätigkeit unmittelbar in Deutschland zu senken.<sup>81</sup> Diesem Gedanken folgend verlagert sich 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.

#### d) Wo könnte eine sachgerechte Besteuerung ansetzen?

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. Die Bedeutung der Distribution lässt sich mit folgender Frage veranschaulichen: Wie konkurrenzfähig wäre der Online-Versandhandel, wenn die Ware nicht zeitnah und verlässlich geliefert werden könnte? Werden allerdings Staaten ohne Logistikzentren oder Lager (wie Österreich) von Online-Versandhändlern wie Amazon vom (benachbarten) Ausland beliefert, wird es mit den derzeit zur Verfügung stehenden rechtlichen Instrumenten schwieriger, diese (beliefernten) Staaten ertragsteuerlich am Unternehmenserfolg teilhaben zu lassen. Da selbst die unter III. dargestellte DPT eine gewisse physische Präsenz voraussetzt, wäre eine solche Teilhabe wohl nur durch eine auf das Vorhandensein eines entsprechenden Absatzmarktes abstellende „virtuelle Betriebsstätte“ möglich.

73 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.

74 „Online Retailer“, „Internet Advertising“, „Cloud Computing“ und „Internet App Store“.

75 Vgl. z.B. *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift 494, S. 131.

76 Insbesondere E-Books, Audiobooks, digitale Videos und Musik und Abos („Amazon Prime“) sowie Services für Dritthändler („Amazon Marketplace“).

77 So entfallen von knapp 136 Mrd. US\$ Umsatz rund 91,5 Mrd. US\$ allein auf diesen Geschäftsbereich, während der Gewinn primär aus der AWS-Sparte stammt: Das Operating Income aus dem AWS-Segment betrug 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, erhältlich unter <http://phx.corporate-ir.net/phoenix.zhtml?c=97664&p=irol-reportsannual> (Abruf: 26.4.2017), S. 67 f.

78 Vgl. *Pinkernell*, ifst-Schrift 494 (2014), S. 138 f.

79 Vgl. *Pinkernell*, ifst-Schrift 494 (2014), S. 141 ff.

80 Siehe <https://www.amazon.de/p/feature/4xvco5dxnpva6a6> (Abruf: 18.7.2017).

81 Vgl. *Pinkernell*, ifst-Schrift 494 (2014), S. 141 f.

Selbst wenn man eine pragmatische Lösung für die Annahme einer solchen „virtuellen Betriebsstätte“ findet, bleibt als weitere Aufgabe, eine solide Wertschöpfungsanalyse und ein darauf fußendes Verrechnungspreiskonzept zu finden. Dies sollte aber nicht in einem zweiten Schritt erfolgen, sondern von Anfang an mitbedacht werden, um die Akzeptanz und Praktikabilität zu gewährleisten.

## 2. Google

### a) 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>82</sup> – den Großteil seines Umsatzes mit automatisierten Werbeleistungen;<sup>83</sup> daneben bietet Google mittlerweile auch eine Reihe von Gütern und Diensten an. 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 insbesondere für zielgerichtete Werbung nutzen 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 „AdWords“ und „AdSense“.<sup>84</sup>

### b) 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 Kunden in der Regel ausschließlich direkt mit einer irischen Konzerngesellschaft abgeschlossen werden. Die steueroptimierte Struktur „hält“ für Google nur dann, wenn die lokale Gesellschaft nicht eine (Vertreter-)Betriebsstätte für die irische Konzerngesellschaft begründet bzw. die tatsächlichen Funktionen der lokalen Gesellschaft nicht so stark sind, dass das gewählte Verrechnungspreismodell grundsätzlich hinterfragt werden kann.

### c) Was ist die Rolle der lokalen Gesellschaft?

Die lokalen Google-Gesellschaften sollen nur reine Serviceleistungen erbringen, um keine Vertreter-Betriebsstätte für Google Ireland 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 z. B. 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 hinaus-

gehende 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 Vertreter-Betriebsstätte sein.

### d) „Virtuelle Betriebsstätte“ und Funktionsanalyse

Selbst bei Annahme einer noch zu entwickelnden „virtuellen Betriebsstätte“<sup>85</sup> würde sich wieder die Frage stellen, welche Funktionen dieser beizumessen sind. Haben etwa Angebots- und Nachfrageseite einen starken Konnex zum Inland, wie z. B. bei der Erbringung von Werbeleistungen für deutsche Unternehmen an deutsche Konsumenten, könnten dies für höhere Funktionen sprechen. Diese Erbringung von Werbeleistungen führt zu einer erheblichen Wertschöpfung mit starkem Inlandsbezug.

**Hinweis d. Red.:** Teil II des Beitrags folgt in BB Heft 32 mit Vorschlägen zur „Neuaufrichtung“ des Nexusedankens.

**Prof. DDr. 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-Steuer Ausschusses.



**Prof. DDr. Gunter Mayr** leitet die Steuerabteilung (Steuerpolitik und Steuerrecht) im Bundesministerium für Finanzen/Wien; er hat sich an der Universität Innsbruck habilitiert und lehrt nunmehr an der Universität Wien (Juridicum).



**Mag. Christoph Schlager** leitet das Referat für Steuerpolitik und Abgabenlogistik im Bundesministerium für Finanzen/Wien; weiters ist er als Lektor am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien sowie am Postgraduate Center der Universität Wien tätig.



82 Vgl. Pinkernell, Stuw 2012, 369 (370).

83 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) (Abruf: 20.4.2017).

84 Vgl. Pinkernell, Stuw 2012, 369 (370).

85 Dazu Teil II.