

Betriebs Berater

32 | 2017

Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... **Digitalisierung** ... **CSR** ... **BRSg** ... Recht ... 7.8.2017 | 72. Jg.
Seiten 1793–1856

DIE ERSTE SEITE

Prof. Dr. Dr. h.c. Manfred Löwisch

Tarifeinheit durch Tarifizensur?

WIRTSCHAFTSRECHT

Dr. York Schnorbus, LL.M., RA, und **Dr. Felix Ganzer**, RA

Haftung fakultativer Gesellschaftsorgane in der GmbH und KGaA | 1795

STEUERRECHT

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

Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept – Teil II | 1815

Ulf Erik Belcke, RA/StB, und **Eike Christian Westermann**, RA/StB/FAStR

Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen: Hilfreiche Hinweise zum Querverbund –
Ausgleichszahlungen vor dem Aus? – Umsatzsteuerliche Neuerungen | 1819

Prof. Dr. Carsten Pohl, LL.M.

Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern im Organkreis | 1825

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Prof. Dr. Stefan Müller und **Oliver Scheid**

Konkretisierung der Umsetzung der CSR-Richtlinie im DRS 20 –
Erweiterung der Konzernlageberichterstattung durch E-DRÄS 8 | 1835

ARBEITSRECHT

Dr. Patrick Mückl, RA/FAArbR, und **Mareike Götte**, RAin

Wie gelingt der Auftakt zur Arbeitnehmerbeteiligung bei SE-Gründung? –
Richtige Aufforderung und Information in der Praxis | 1845

Bernd Wilhelm, LL.M.

Das Optionsmodell – Entwicklung, aktueller Stand durch das Betriebsrentenstärkungsgesetz
und Auswirkungen in der Praxis | 1850

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

Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept

Teil II: Lösungsvorschläge

Die digitalen Geschäftsmodelle stellen die nationalen Steuerrechtsordnungen vor erhebliche Herausforderungen, insbesondere das ertragsteuerliche Betriebsstättenkonzept hinkt der „digitalisierten“ Leistungserbringung nach. Nachdem in Teil I dieses Beitrages die internationalen Entwicklungen auf OECD- und EU-Ebene, die britische „Diverted Profits Tax“ sowie die prominenten Fallbeispiele Amazon und Google dargestellt wurden, werden in Teil II konkrete Lösungsvorschläge untersucht.

V. Vorschläge zur „Neuorientierung“ des Nexusgedankens

1. Problemstellung

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

Begründen ließe sich eine solche Neuorientierung des Nexusgedankens für die digitale Wirtschaft zunächst nutzentheoretisch, weil gerade auch die digitale Wirtschaft ohne die Zurverfügungstellung eines soliden Rechtssystems, Energieversorgung, Infrastruktur (z. B. physische und digitale Transportwege), Schutz von Immaterialgüterrechten, Durchsetzung von Zahlungen, Abfallentsorgung etc. nicht existieren könnte. Zudem scheint sich auch der Fokus von der angebotsseitigen Perspektive des Einkommensteuerrechts hin zu einer – bislang eher für Konsumsteuern maßgeblichen – nachfrageseitigen Wertschöpfungsbetrachtung zu verschieben. Insofern plädieren etwa *Hongler/Pistone* auch für ein neues Verständnis des Quellenbegriffs, der die Wertschöpfung sowohl auf der Angebots- wie auch auf der Nachfrageseite berücksichtigt.⁸⁶ Am Ausgangspunkt ihrer Überlegungen steht dabei die wirtschaftliche Entwicklung.⁸⁷

Ein solcher Perspektivenwechsel ist auch dem gegenwärtigen Ertragsteuersystem nicht vollkommen fremd. Teilweise wird nämlich die Markteinkommenstheorie als Theorie des Erwerbseinkommens („Staatsteilhabetheorie“) verstanden und der Steuerzugriff auf jenen individuellen Zuwachs an Zahlungsfähigkeit verwiesen, der „nicht allein als Ausdruck individueller Leistung, sondern ebenso als Erfolg einer gemeinsamen Volkswirtschaft“ anzusehen ist.⁸⁸ Wenn aber aus diesem Abstellen auf den vom Staat „gewährleisteten Rahmen zur individuellen Erwerbstätigkeit“ einerseits ein spezifisches Territorialitätsprinzip abgeleitet wird,⁸⁹ das gerade die Freistellung ausländischer Einkünfte erfordern würde,⁹⁰ ließe sich umgekehrt umso leichter auch die Erfassung der Einkünfterzielung durch Steuerausländer unter Nutzung des inländischen Marktes rechtfertigen. Verprobt man diese theoretischen Ansätze an den beiden unter IV. (Teil I des Aufsatzes, BB 2017, 1751) diskutierten Fallbeispielen, so nutzen auch Amazon wie Google den inländischen Markt; bei Google ist im B2B-Bereich

reich der Inlandsbezug insofern stark ausgeprägt, als die Werbung für inländische Unternehmen an inländische Konsumenten erbracht wird.

In sämtlichen Fällen steht man freilich vor der Frage, welche Intensität der inländischen Wertschöpfung oder Marktteilnahme bestehen soll, um auch von einem besteuerswürdigen Sachverhalt ausgehen zu können. Diesen Punkt und insbesondere den Gedanken einer „signifikanten digitalen Präsenz“ hat auch die OECD aufgegriffen; die OECD bzw. ihre Task Force on the Digital Economy (TFDE) zur Erfassung „digitaler Wertschöpfung“ diskutiert basierend auf den Charakteristika der Herausforderungen der digitalen Wirtschaft drei Vorschläge:

- die Anknüpfung an eine „digitale Präsenz“,
- eine Quellenbesteuerung bei digitalen Transaktionen oder
- Ausgleichssteuern.⁹¹

Das Ergreifen solcher speziellen Maßnahmen wurde den Mitgliedstaaten aber nicht empfohlen,⁹² sondern unter Beachtung ihrer abkommensrechtlichen Verpflichtungen freigestellt. Die Überlegungen der OECD sollen im Folgenden etwas näher beleuchtet werden.

2. Erfassung „digitaler Präsenzen“: „Virtuelle Betriebsstätte“

Bei der Erfassung digitaler Präsenzen geht es um die Findung eines „new nexus based on the concept of significant economic presence“,⁹³ sodass ein Unternehmen, das etwa „fully dematerialised digital activities“ anbietet, bei signifikanter digitaler Präsenz in jenem Staat be-

⁸⁶ *Hongler/Pistone*, IBFD White Paper, 20.1.2015, 15 ff.

⁸⁷ *Hongler/Pistone*, IBFD White Paper, 20.1.2015, 18: „The global economy has significantly altered the framework for the source of business income as compared to the one within which the sourcing theory of taxation was developed. Currently, goods are often produced in one country by a resident of another country and sold in yet one or more countries. In particular, the digital economy gives the source of business income a completely new dimension, no longer confined to bilateralism between one country of source and another country of residence, but spreads through more source countries in a multilateral scenario. Besides, the ontological validity of residence as a nexus to the taxing jurisdiction is gradually losing importance, since international tax planning has proved that in some cases, very limited functions are performed in such country, as frequently happens within multinational groups of companies.“

⁸⁸ *Kirchhof*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen? 57. DJT/F, 1988, F 23; kritisch m. w. N. *Steichen*, in: Lang, J. (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, FS Tipke, 1995, S. 365 (370 ff.); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II, 2. Aufl. 2003, S. 614 ff.

⁸⁹ *Kirchhof*, in: *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Lang, 2010, S. 451 (474 f.) (Zugriff nur auf das Einkommen, „das in seinem Gebiet und unter Wirkung seiner Rechts- und Finanzordnung im Inland erzielt worden ist“).

⁹⁰ *So Beiser*, ÖStZ 2000/806, 413; *Beiser*, SWI 2014, 52 (56 f.).

⁹¹ Die Vorschläge wurden von der OECD bzw. TFDE aber nicht empfohlen, ihre Einführung wurde vielmehr den Staaten unter Beachtung der abkommensrechtlichen Verpflichtungen freigestellt; Vorschlag 1 („virtuelle Betriebsstätte“) und Vorschlag 2 („Quellensteuer“) würden aber gerade Änderungen im Abkommensrecht erfordern.

⁹² 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, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015), Rn. 357.

⁹³ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, Rn. 277 ff.

steuert werden könnte. Ob eine digitale Präsenz „signifikant“ ist, könnte auf Basis mehrerer Faktoren bzw. Indikatoren ermittelt werden (z.B. landesspezifischer Umsatz aus digitalen Transaktionen, „digitale“ Faktoren wie z.B. ein lokaler Domainname, eine lokale digitale Plattform, lokale Zahlungsmöglichkeiten, nutzerbasierte Faktoren wie z.B. monatliche aktive inländische Nutzer einer Plattform).⁹⁴ Eine signifikante digitale Präsenz würde dann – trotz fehlender physischer Präsenz – zu einer *virtuellen (digitalen) Betriebsstätte* im Quellenstaat führen. In einem nächsten Schritt wäre sodann die Gewinnzuordnung zu einer solchen „virtuellen Betriebsstätte“ zu untersuchen.

Im Schrifttum finden sich bereits konkrete Vorschläge:⁹⁵ Zur Formulierung einer möglichen abkommensrechtlichen Bestimmung im Hinblick auf „virtuelle Betriebsstätten“⁹⁶ wurde etwa von *Hongler/Pistone* vorgeschlagen, auf Basis eines neuen Quellenverständnisses den Betriebsstättenbegriff des Abkommensrechts auf jene Fälle zu erweitern, in denen digitale Dienstleistungen (z.B. Apps, Datenbanken, Marktplatz, Speicher, Werbeleistungen) auf einer Website mit mehr als 1000 monatlichen Nutzern im anderen Staat erbracht werden und ein gewisser – noch festzulegender – Mindestumsatz überschritten wird.⁹⁷ Der Besteuerungsvollzug könnte sodann auf Basis speziell geschlossener Abkommen extraterritorial erfolgen, wobei die Gewinnzuteilung auf Basis eines modifizierten „*Profit Splits*“ „*with an upfront allocation of a partial profit to the market jurisdictions*“ erfolgen sollte.⁹⁸

Bei diesem in der Theorie interessanten Vorschlag stellt sich allerdings schon am Ausgangspunkt die Frage, wie die 1000 monatlichen Nutzer vom betroffenen (Quellen)Staat überprüft werden sollen. Doch selbst dann, wenn man von über 1000 monatlichen Nutzern ausgehen kann, hilft dies für eine ertragsteuerliche Erfassung nicht wirklich weiter. Deshalb sollte u.E. an eine steuerliche Messgröße angeknüpft werden, die dem betroffenen (Quellen)Staat auch tatsächlich bekannt ist. Anbieten würden sich die Umsätze, weil die Inlands Umsätze der IT-Konzerne bekannt sind. Ab einer bestimmten Umsatzhöhe wäre sodann von einer signifikanten digitalen Präsenz und damit von einer virtuellen Betriebsstätte auszugehen. Basierend auf dem Umsatz wäre die virtuelle Betriebsstätte sodann einer auf die inländische Wertschöpfung ausgerichteten Funktionsanalyse zu unterziehen.

Da die traditionelle Gewinnzuteilung auf Basis ausgeübter Funktionen, zurechenbarer Wirtschaftsgüter und getragener Risiken bei digitalen Betriebsstätten weitgehend ins Leere geht, erwägt die TFDE etwa die Anpassung bestehender Regelungen (z.B. die Zurechnung von Handlungen über automatisierte Systeme zur digitalen Präsenz oder eine Betrachtung der Kunden als Funktionsausübende für das Unternehmen) wie auch eine formelmäßige Aufteilung oder das Abstellen auf – widerlegbar – vermutete Gewinne (z.B. auf Basis von Branchenkoeffizienten).⁹⁹ Diese Lösungen sollten aber in ein Gesamtkonzept eingebettet werden, um nicht zu Ungleichbehandlungen im Vergleich zur „klassischen“ Wirtschaft zu führen.

Die Anknüpfung an (bloß) virtuelle, digitale Präsenzen würde natürlich den Vollzug vor neue Herausforderungen stellen.¹⁰⁰ Diese Herausforderungen sollten u.E. aber kreativ angenommen werden.¹⁰¹ Als Ausgangspunkt kann dabei durchaus auf aus anderen Bereichen bekannte Konzepte, wie spezielle Abkommen zur extraterritorialen Steuererhebung, den MOSS in der Umsatzsteuer als auch nationale Quellensteuern zurückgegriffen werden, auf die noch eingegangen wird.

Anknüpfend an *Hongler/Pistone* zielen die Überlegungen auf die Implementierung eines neuen Nexusgedankens nicht nur auf das nationale Steuerrecht, sondern vor allem das *Abkommensrecht* ab. Wenn gleich eine Neuausrichtung des Betriebsstättenbegriffs weder aus verfassungsrechtlicher¹⁰² noch aus unionsrechtlicher¹⁰³ Perspektive offenkundigen Bedenken begegnet, würde sie im bestehenden Abkommensnetzwerk *keine* Deckung im Betriebsstättenbegriff finden: Mangels Vorliegens einer „physischen“ Betriebsstätte i.S. des Art 5 OECD-MA wäre die Besteuerung digitaler Präsenzen abkommensberechtigter Personen im Verhältnis zu den jeweiligen DBA-Partnerstaaten abkommensrechtlich gesperrt¹⁰⁴ bzw. nur durch einen *Treaty Override* zu verwirklichen.

In der Ordnung des Grundgesetzes erlangen völkerrechtliche Verträge durch Zustimmungsgesetz innerstaatliche Wirksamkeit im Rang einfacher Bundesgesetze,¹⁰⁵ gehen allerdings innerstaatlichen Steuerregelungen grundsätzlich als speziellere Vorschriften (*leges speciales*) vor (§ 2 AO). Sie entfalten eine „Schrankenwirkung“, indem allenfalls bestehende innerstaatliche Besteuerungsansprüche durch ein DBA eingeschränkt werden.¹⁰⁶ Nun ist es umgekehrt aber nicht ausgeschlossen, dass der nationale Gesetzgeber – nach dem Grundsatz des späteren Rechts (*lex posterior derogat legi priori*) – durch einen später geschaffenen innerstaatlichen Besteuerungstatbestand das ältere Abkommensrecht „überschreibt“. Dies wird im Zweifel zwar deshalb nicht anzunehmen sein, weil ein solches Ergebnis die völkerrechtswidrige Nichtbefolgung des Abkommens zur Folge hätte.¹⁰⁷ Allerdings können nachträgliche Änderun-

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

95 Siehe auch den Überblick mit zahlreichen w. N. bei *Olbert/Spengel*, WtJ 2017, 3 (12 ff.).

96 *Hongler/Pistone*, IBFD White Paper (20.1.2015).

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

98 Ausführlich *Hongler/Pistone*, IBFD White Paper, 20.1.2015, 32 ff.

99 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. 284 ff., sowie für den Vorschlag einer modifizierten Gewinnaufteilungsmethode *Hongler/Pistone*, IBFD White Paper, 20.1.2015, 32 ff.

100 Siehe Box 7.1, OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, 105, und z.B. auch *Englisch*, IStR 2016, 717 (722).

101 Kritisch hingegen die von der EU-Kommission eingesetzte Expertenkommission, Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, Report, 28.5.2014, S. 47: „The Group has extensively considered this question and has come to the conclusion that there is currently no valid justification for such a fundamental change specifically for digital activities. There is no convincing argument why the collection of data via electronic means in a country should in itself create a taxable presence in that country. Deficiencies in the interpretation and application of the existing nexus provisions will be addressed under the G20/OECD BEPS project and the Group supports these efforts. Revenue concerns of the country where digital services and products are consumed should be adequately addressed via the VAT system.“

102 Hinsichtlich der möglichen Übernahme einer „Diverted Profits Tax“ nach britischem Vorbild wurden – wenngleich ohne nähere Begründung – allerdings verfassungsrechtliche Bedenken auf Basis des Leistungsfähigkeitsgedankens hinsichtlich des einzelnen Steuerpflichtigen geltend gemacht und die Frage aufgeworfen, ob eine DPT überhaupt verfassungskonform ausgestaltet werden könnte (so *Nolte*, DStZ 2015, 364 (373)).

103 Dazu nur *Englisch*, BTR 2015, 280 (285 f.).

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

105 Siehe z.B. *Lehner*, in: *Vogel/Lehner* (Hrsg.), DBA, 6. Aufl. 2015, Grundl. Rn. 46 ff.; ausführlich zur diesbezüglichen Systematik des Grundgesetzes zuletzt BVerfG, 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, ECLI:DE:BVerfG:2015:ls201512152bvl000112, BVerfGE 141, 1, RIW 2016, 385.

106 Siehe z.B. BFH, 24.3.1999 – I R 114/97, BFHE 188, 315, BStBl. II 2000, 399, BB 1999, 2591, RIW 1999, 557.

107 Sehr schön fasst dies der OECD-Bericht zu „Tax Treaty Overriding“ (abgedruckt in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital II [2000] R(8)-1 ff.) folgendermaßen zusammen: „In summary, it can be said that under international law treaties

gen des innerstaatlichen Rechts die Bestimmungen eines DBA im Einzelfall durchaus nach den Grundsätzen der *lex posterior* derogieren und solcherart ein völkerrechtswidriges Ergebnis herbeiführen. Diesfalls spricht man von einem „Überschreiben“ des Abkommens, von einem „Treaty Override“; dieses kann sowohl verdeckt als auch offen durch ausdrückliche Kennzeichnung erfolgen.¹⁰⁸ Ein solcher unilateraler „Bruch“ des völkervertragsrechtlich Vereinbarten ist zwar aus rechtspolitischer Sicht unerfreulich, nach deutschem Verständnis aber nicht verfassungswidrig¹⁰⁹ und widerspricht *per se* auch nicht dem Unionsrecht.¹¹⁰

Trotz der Möglichkeit nationaler Treaty Overrides spricht allerdings die Abkommensrechtslage und das darin zum Ausdruck kommende Ziel der Vermeidung internationaler Besteuerungskonflikte dafür, bei einer Neuausrichtung des Nexusgedankens eine *internationale Koordination* anzustreben. Österreich wird sich hier verstärkt in die Arbeiten auf OECD-Ebene einbringen; zudem möchte Österreich im Rahmen seiner EU-Ratspräsidentschaft 2018 die Diskussion über die „digitale Betriebsstätte“ forcieren.¹¹¹

3. Erhebung von Quellensteuern auf digitale Transaktionen

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

- *finale Bruttoquellensteuer* auf gewisse Zahlungen („*standalone option*“), d. h. als Alternative zu einer „virtuellen Betriebsstätte“, oder als
- *primäre Erhebungsform und Vollzugsmechanismus* zur Unterstützung der Nettobesteuerung der Gewinne, die „virtuellen“ Betriebsstätten zuzuordnen sind („*back-up mechanism*“).¹¹²

Beide Varianten erscheinen problematisch: Bei einer Quellensteuer als „*standalone option*“, also der Bemessung einer einheitlichen, finalen Bruttoquellensteuer, würden alle Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft letztlich „über einen Kamm geschert“. Dies würde außer Acht lassen, dass die Wertschöpfung bzw. die Margen in den unterschiedlichen Geschäftsmodellen ganz unterschiedlich sind, wie schon die beiden dargestellten Fallbeispiele zeigen. Aber auch schon für die unterschiedlichen Geschäftsbereiche eines Konzerns (z. B. Amazon Retail vs. Amazon Web Services) wäre eine pauschale Quellensteuer kaum sachgerecht. Blicke parallel dazu die normale Nettobesteuerung für inländische Anbieter bestehen, ergäben sich neben verfassungsrechtlichen Bedenken auch Diskriminierungsbedenken auf Grundlage des Welthandelsrechts (GATT, GATS) sowie des EU-Rechts.¹¹³ Zudem bedürfte es auch korrespondierender Änderungen der DBA, um eine Quellensteuer als „*standalone option*“ auch abkommensrechtlich durchsetzen zu können.¹¹⁴

Eine Quellensteuer als bloßer „*back-up mechanism*“ kann wiederum – von technischen Fragestellungen einmal abgesehen¹¹⁵ – nur in einem ersten Schritt eine pauschale Besteuerung sichern, muss sich in einem zweiten Schritt wieder allen – auch abkommensrechtlichen – Herausforderungen stellen, die zuvor bei der „virtuellen Betriebsstätte“ aufgezeigt wurden.

Im Schrifttum wurde auch eine Art „Mittelweg“ angedacht: *Brauner/Baez* schlagen als grobe, aber einfache Lösung vor, eine allgemeine 10%ige Bruttoquellensteuer auf Zahlungen einzuführen, die

die Bemessungsgrundlage mindern und damit potentiell „base eroding“ sein können.¹¹⁶ Durch eine Reihe von Ausnahmen könnte dann einerseits der Anwendungsbereich abgegrenzt werden: Insbesondere soll nur der B2B-Bereich betroffen sein; nicht-digitale Güter und Dienstleistungen wie insbesondere Miete, Material etc. könnten ebenso ausgenommen werden wie bestimmte Zahlungen, insbesondere etwa Löhne und Dividenden. Sodann könnte eine Ausnahme für Fälle vorgesehen werden, bei denen bereits eine Registrierung zur Nettobesteuerung im Quellenstaat – nach einem noch zu definierenden neuen Nexusgedanken – vorliegt. Somit bliebe es letztlich dem Unternehmen überlassen, eine finale Brutto-Quellenbesteuerung zu akzeptieren oder sich für Zwecke der Nettobesteuerung registrieren zu lassen. Für Zahlungen an nicht registrierte Empfänger bzw. an Empfänger in Gebieten mit Nicht- oder Niedrigbesteuerung schlagen *Brauner/Baez* zudem eine höhere, nicht finale Besteuerung (15%) vor.

Wie dieser Vorschlag zeigt, müsste der Anwendungsbereich einer Quellensteuer recht weit gefasst werden, um Umgehungsmöglichkeiten und Qualifikationskonflikte zu verhindern (z. B. alle Online-Transaktionen im Hinblick auf Güter oder Dienstleistungen oder alle Online-Verkaufsgeschäfte mit Nichtansässigen).¹¹⁷ Dies rückt wiederum die Frage der Erhebung – speziell im B2C-Bereich – in den Vordergrund, weil private Kunden kaum Erfahrung und Anreiz hätten, die Quellensteuer für den nichtansässigen Unternehmer einzubehalten und abzuführen und zudem die Einhebung kleiner Quellensteuerbeträge von einer Vielzahl an privaten Kunden ineffizient wäre. *Brauner/Baez* sprechen sich daher – auch deshalb, weil es sich um keine bemessungsgrundlagenmindernden Zahlungen handele, die zu „Base Erosion“ führen – dafür aus, keine Quellensteuer für den B2C-Bereich vorzusehen.¹¹⁸ Eine mögliche Lösung für den B2C-Bereich ließe sich wohl nur dann praktikabel umset-

have to be observed by the parties as long as they are valid, and unless they have been formally denounced. Domestic legislation (whether subsequent to signature or otherwise) or other reasons in no way affect the continuing existence of that international obligation. All other parties to a treaty are entitled to insist on compliance by a party not performing its obligations.”

108 Z. B. durch die Wortfolge „ungeachtet der Vorschriften eines Abkommens“, eine sogenannte „Melford-Klausel“ (benannt nach der Reaktion des kanadischen Gesetzgebers auf die Entscheidung des Supreme Court of Canada in: *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 82 DTC 6281 (SCC), in Form eines ausdrücklichen Treaty Overrides).

109 Siehe insb. BVerfG, 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, RIW 2016, 385, und dazu z. B. *Kofler/Rust*, SWI 2016, 144; zusammenfassend zuletzt allgemein und weiterführend etwa *Lang*, in: *Achatz* (Hrsg.), *Internationales Steuerrecht*, DStJG 36, 2013, 7 (12 f.); *Zorn*, RdW 2017, 389; zum (früheren) Meinungsstand in Deutschland siehe z. B. die Analyse in BFH, 10.1.2012 – I R 66/09, BFHE 236, 304, BB 2012, 1902 m. BB-Komm. *Ribbrock*, RIW 2012, 571.

110 Aus unionsrechtlicher Sicht hat der EuGH gegen einen Treaty Override bisher keine Bedenken gehegt; siehe EuGH, 6.12.2007 – C-298/05, *Columbus Container Services*, ECLI:EU:C:2007:754, BB 2008, 201 m. BB-Komm. *Dörfler/Ribbrock*, EWS 2008, 39 m. EWS-Komm. *Bron*; EuGH, 19.9.2012 – C-540/11, *Levy & Sebbag*, ECLI:EU:C:2012:581, EWS 2012, 64 Ls.

111 Vgl. den Plan des österreichischen Finanzministers *Schelling* zur Schließung der internationalen Steuerflucht-Routen, abrufbar unter: https://www.bmf.gv.at/aktuelles/Schelling-Plan_zur_Schliessung_der_internationalen_Steuerflu.pdf?5yveb5.

112 OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, Rn. 292 ff.

113 Siehe z. B. EuGH, 12.6.2003 – C-234/01, *Gerritse*, ECLI:EU:C:2003:340, RIW 2003, 723, EWS 2003, 330; EuGH, 31.3.2011 – C-450/09, *Schröder*, ECLI:EU:C:2011:198, RIW 2011, 410, EWS 2011, 198. EuGH, 3.10.2006 – C-290/04, *Scorpio*, ECLI:EU:C:2006:630, EWS 2006, 513.

114 Siehe nur *Brauner/Baez*, IBFD White Paper, 2.2.2015, 23 f.

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

116 Siehe *Brauner/Baez*, IBFD White Paper, 2.2.2015.

117 OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, Rn. 293 f.

118 Siehe *Brauner/Baez*, IBFD White Paper, 2.2.2015, 16 ff.

zen, wenn die Abzugsverpflichtung auf Intermediäre (z.B. Kreditkartenunternehmen, Banken) verlagert würde.¹¹⁹

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

4. Schaffung spezieller Ausgleichssteuern („Equalisation Levy“)

Bei Ausgleichssteuern handelt es sich um spezielle Verbrauchsteuern („excise taxes“) zur Kompensation „ausfallender“ Gewinnsteuern beschränkter Steuerpflichtiger mit signifikanter wirtschaftlicher Präsenz, die der Gleichstellung inländischer und ausländischer Anbieter dient.¹²⁰ Schon derzeit werden von mehreren Ländern z.B. Verbrauchsteuern im Versicherungssektor auf Versicherungsprämien erhoben, die an ausländische (und damit i.d.R. nicht der Körperschaftsteuer unterliegende) Anbieter gezahlt werden.¹²¹ Für die digitale Wirtschaft könnte eine Ausgleichsteuer dazu dienen, die signifikante wirtschaftliche Präsenz eines nichtansässigen Unternehmens zu besteuern (z.B. als Ausgleichsteuer auf alle Online-Verkäufe an Konsumenten im Zielmarkt), wobei in der Ausgestaltung auf kleine und mittelgroße Unternehmen Bedacht zu nehmen wäre.¹²²

Reine Ausgleichssteuern werfen natürlich Fragen hinsichtlich der Vereinbarkeit mit den Diskriminierungsverboten des Unionsrechts und dem Welthandelsrecht¹²³ sowie hinsichtlich einer – nationalen und internationalen – Mehrfachbesteuerung mit „normaler“ Körperschaftsteuer auf.¹²⁴ Besonders im internationalen Fokus steht derzeit die 2016 in Indien eingeführte „Equalisation Levy“, eine „Ausgleichs-abgabe“ auf Online-Werbung. Steuerpflichtig mit einem Steuersatz von 6 % sind dabei B2B-Zahlungen an nichtansässige Steuerpflichtige für Online-Werbung; steuerpflichtig ist zwar der nichtansässige Werbeleister, allerdings besteht für den indischen Auftraggeber eine Steuerabzugsverpflichtung, deren Verletzung ein Abzugsverbot nach sich zieht.¹²⁵

Ausgleichssteuern für Gewinnsteuern, die aber spezielle Verbrauchsteuern sind, muten steuersystematisch merkwürdig an. In Österreich wird in diesem Zusammenhang derzeit die Ausdehnung der Werbeabgabe auf den Online-Bereich diskutiert; denn die österreichische Werbeabgabe in Höhe von 5 % vom Entgelt für die zu erbringenden Werbeleistungen erstreckt sich derzeit nur auf Werbung in Fernsehen und Radio, in Zeitungen, auf Plakaten oder mittels Postwurfsendungen. Die Einbeziehung von Online-Werbung in die Werbeabgabe erscheint schon deshalb geboten, weil nach aktueller Prognose¹²⁶ das Internet bereits im Jahr 2017 das größte Werbemedium in insgesamt zwölf der weltweit wichtigsten Märkte sein wird und Online-Werbung auch in Österreich der am stärksten wachsende Werbeträger ist. Die geplante Ausdehnung der Werbeabgabe auf den Online-Bereich soll aber vor allem Wettbewerbsgleichheit unter den Werbeleistern herstellen und ist damit lediglich eine Ergänzung zu ertragsteuerlichen Maßnahmen.

VI. Ergebnisse

Die Digitalisierung hat völlig neue Geschäftsmodelle hervorgebracht und stellt damit die derzeitigen Steuersysteme vor große Herausfor-

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

Zusammengefasst ergibt die Untersuchung der vorliegenden Konzepte und Handlungsmöglichkeiten u. E. folgendes Bild:

- Der derzeitige Betriebsstättenbegriff als zentraler Anknüpfungspunkt für die territoriale Abgrenzung von Besteuerungsrechten an Unternehmensgewinnen ist kaum geeignet, die digitale Wirtschaft steuerlich sachgerecht abzubilden.
- Ein nationaler Alleingang wie in Form einer Diverted Profit Tax klingt verführerisch – zumal das Vereinigte Königreich wie Australien auch von einer abkommensrechtlichen Zulässigkeit einer DPT ausgehen. U. E. sprechen aber die besseren Gründe dafür, dass die britische wie die australische DPT sehr wohl vom DBA-Netzwerk der beiden Staaten erfasst sind.
- Da eine DPT nach britischem oder australischem Vorbild auf einer gewissen physischen Präsenz aufbaut, würde sie zudem rein digitale Geschäftsmodelle nicht erfassen.¹²⁷
- Die Untersuchung zweier typischer IT-Geschäftsmodelle (Online-Versand, Suchmaschinen-Marketing) zeigt, wie groß das Spektrum der digitalen Wirtschaft ist und wo mögliche Ansatzpunkte mit den vorhandenen ertragsteuerlichen Mitteln und deren Grenzen sind:
 - Bei *Online-Versandhändlern* rückt die Bedeutung der *Logistikzentren* für die Wertschöpfung in den Vordergrund. Eine darüber hinausgehende Ertragsbesteuerung in sämtlichen Ländern, in denen der Online-Versandhändler am Markt präsent ist, würde die Schaffung einer „virtuellen Betriebsstätte“ voraussetzen.
 - Beim *Suchmaschinen-Marketing* könnte bei lokalen Service- und Marketinggesellschaften deren tatsächlicher Beitrag zum Unternehmenserfolg zu hinterfragen sein; dies erfordert eine stärker an der tatsächlichen Wertschöpfung orientierte *Funktionsanalyse*. Für die Schaffung einer „virtuellen Betriebsstätte“ spricht bei ei-

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

120 OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, Rn. 302 ff.

121 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. 302 ff.

122 OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, Rn. 302.

123 OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, Rn. 306.

124 OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, Rn. 306 f.

125 Indien steht offenbar auf dem Standpunkt, dass es sich hierbei um eine indirekte Steuer handelt, die nicht von den indischen Doppelbesteuerungsabkommen erfasst wird; siehe dazu *Wagh*, BIT 2016, 538; *Butani/Hemkar*, Indian equalisation levy – progressive or regressive?, abrufbar unter <http://kluwertaxblog.com>.

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

127 Anders als bei den großen Volkswirtschaften des Vereinigten Königreiches oder Australiens riskieren kleinere Volkswirtschaften (wie Österreich) mit Einführung einer DPT, die für das Geschäftsmodell nicht unbedingt notwendige physische Präsenz vollkommen zu verlieren.

nem solchen Geschäftsmodell die starke Verbundenheit zum Inlandsmarkt (primär Werbung inländischer Anbieter an inländische Konsumenten).

- Für die Neuausrichtung des Nexusgedankens hat die OECD drei Vorschläge erarbeitet (ohne eine Empfehlung auszusprechen), die als Basis für weiterführende Überlegungen dienen können:
 - Zur Schaffung einer neuen „digitalen Präsenz“ in Form einer „virtuellen Betriebsstätte“ wurden bereits erste Überlegungen für eine praktische Umsetzung (z. B. Untergrenze von 1 000 monatlichen Nutzern) angestellt. Die Kriterien sollten aber auch für die Einzelstaaten (nach-)vollziehbar sein. Als einfachstes und kontrollierbares „Einstiegskriterium“ würde sich z. B. der Inlandsumsatz des digitalen Konzerns anbieten. Ist dieses Kriterium erfüllt, sollte eine vertiefte Wertschöpfungs- und Funktionsanalyse erfolgen. Für den Vollzug könnte auf die Erfahrungen mit bestehenden Instrumenten (z. B. MOSS, Quellensteuern) zurückgegriffen werden. Jedenfalls zu befürworten ist eine international akkordierte Vorgangsweise.
 - Die Einführung von *ertragsteuerlichen Quellensteuern* vermag für sich allein das Problem nicht zu lösen: Eine reine Bruttobesteuerung würde dem Spektrum der digitalen Wirtschaft nicht gerecht und damit auch auf rechtliche Bedenken stoßen. Eine Quellensteuer könnte damit nur der Ergänzung einer zu schaffenden „virtuellen Betriebsstätte“ sein und wäre aus pragmatischen Gründen auf den B2B-Bereich zu beschränken.
 - *Spezielle Ausgleichssteuern* werfen Fragen hinsichtlich der Vereinbarkeit mit den Diskriminierungsverboten des Unionsrechts und dem Welthandelsrecht auf.

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

Auf diesen Erfahrungen aufbauend könnten sodann auf internationaler Ebene die Voraussetzungen für eine „virtuelle Betriebsstätte“ festgelegt werden; Österreich möchte diese Weiterentwicklung der Betriebsstätte bei der OECD sowie im Rahmen seiner EU-Präsidentschaft 2018 aktiv unterstützen.¹²⁸

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-Steuerausschusses.



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 Abgabenlegistik 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.



¹²⁸ Vgl. den Plan des österreichischen Finanzministers *Schelling*, abrufbar unter: https://www.bmf.gv.at/aktuelles/Schelling-Plan_zur_Schliessung_der_internationalen_Steuerflu.pdf?5yveb5.

Ulf Erik Belcke, RA/StB, und Eike Christian Westermann, RA/StB/FAStR

Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen: Hilfreiche Hinweise zum Querverbund – Ausgleichszahlungen vor dem Aus? – Umsatzsteuerliche Neuerungen

Die Verfasser berichten über aktuelle Entwicklungen im Bereich der Ertrag- und Umsatzsteuer der öffentlichen Hand. Ein Schwerpunkt des Beitrags liegt wieder einmal beim steuerlichen Querverbund und der hierzu erfreulicherweise ergangenen Verfügung der OFD Karlsruhe, ein weiterer bei der Ausgestaltung der variablen Ausgleichszahlung in Gewinnabführungsverträgen, die derzeit erneut auf dem gerichtlichen Prüfstand steht.

Organschaftsmodelle sind nicht zuletzt für die angestrebte Verlustverrechnung im Stadt-Konzern von erheblicher Relevanz. Sie müssen gegebenenfalls neu überdacht werden. Darüber hinaus gibt es in der Umsatzsteuer Entwicklungen von großer praktischer Relevanz für öffentliche Unternehmen. Hier tut sich einiges, unabhängig von dem neu eingefügten § 2b UStG, der zuletzt bei vielen Kommunen im Fokus stand.