

1. Beurteilerin/1. Beurteiler: **Univ.-Prof. Mag. Dr. Eva Eberhartinger, LL.M.**

2. Beurteilerin/2. Beurteiler: **o.Univ.-Prof. Mag. Dr. Romuald Bertl**

Eingereicht am: _____

Titel der Dissertation:

Aktuelle Entwicklungen in der Besteuerung von grenzüberschreitenden Lieferungen digitaler Güter und Leistungen zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS)

Dissertation zur Erlangung des akademischen Grades

einer Doktorin/ eines Doktors

der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften an der Wirtschaftsuniversität Wien

eingereicht bei

1. Beurteilerin/1. Beurteiler: **Univ.-Prof. Mag. Dr. Eva Eberhartinger, LL.M.**

2. Beurteilerin/2. Beurteiler: **o.Univ.-Prof. Mag. Dr. Romuald Bertl**

von **MMag. Gudrun Geutebrück**

Fachgebiet: **Betriebswirtschaftliche Steuerlehre**

Wien, im **Februar 2016**

Ich versichere:

1. dass ich die Dissertation selbständig verfasst, andere als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt und mich auch sonst keiner unerlaubten Hilfe bedient habe.
2. dass ich diese Dissertation bisher weder im In- noch im Ausland (einer Beurteilerin/ einem Beurteiler zur Begutachtung) in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt habe.
3. dass dieses Exemplar mit der beurteilten Arbeit übereinstimmt.

Datum _____ Unterschrift _____



Die Dissertation wurde durch die Internet Foundation Austria (IPA) im Rahmen der netidee 2014 gefördert.

Die Veröffentlichung erfolgt unter der Creative Commons Namensnennung – Nicht kommerziell – Keine Bearbeitungen 4.0 International Lizenz.



Aktuelle Entwicklungen in der Besteuerung von grenzüberschreitenden Lieferungen digitaler Güter und Leistungen zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS)

Im Rahmen des OECD/G20 BEPS-Projektes werden multinational tätige Unternehmen vermehrt wegen ihrer steuergestaltenden Geschäftsmodelle im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Lieferung digitaler Güter und Leistungen kritisiert. Aufgrund der Aktivität im virtuellen Raum ist ein erheblicher steuerlicher Gestaltungsspielraum vorhanden und damit einhergehend steuerliche Vorteile für international tätige Unternehmen im Vergleich zu national tätigen österreichischen Unternehmen. Zentraler Gegenstand dieser Arbeit ist die Analyse des derzeitigen Besteuerungssystems für grenzüberschreitende Lieferungen digitaler Güter und Leistungen. Es soll gezeigt werden, welche Problematiken, insbesondere Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, mit dem bestehenden Steuersystem verbunden sind. Anschließend werden verschiedene Handlungsalternativen diskutiert, wie beispielsweise eine Ausweitung der Besteuerung im Quellen- oder im Ansässigkeitsstaat. Die Steuerwirkungen des bestehenden sowie der alternativen Besteuerungskonzepte werden anschließend einer betriebswirtschaftlichen Analyse unterzogen. Anhand einer Steuerbelastungsmessung werden die Auswirkungen der diskutierten alternativen Besteuerungsmodelle einerseits auf die effektive Steuerbelastung eines multinational tätigen Konzerns der digitalen Wirtschaft und andererseits auf das Steueraufkommen der beteiligten Staaten dargestellt. Es soll aufgezeigt werden, welche Besteuerungskonzepte in Hinblick auf die Bekämpfung von Gewinnverkürzung und internationaler Gewinnverlagerung als wirkungsvoll erachtet werden können.

Recent Developments in the Taxation of Cross-Border Trade of Digital Goods and Services to Combat Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

The OECD/G20 BEPS Project expresses growing concern about tax planning strategies of multinational enterprises. In particular, the digital economy offers significant potential for base erosion and profit shifting strategies. The first part of the thesis critically analyzes the status quo of the international taxation framework and its challenges regarding low or double non-taxation of the digital economy. The second part discusses possible policy approaches to tackle the existing problems, such as an expansion of either source or residence based taxation. The tax effects of the existing and alternative international taxation frameworks are then subject to an economic analysis. The simulation model shows on the one hand the effects on the effective tax burden of a multinational enterprise of the digital economy and on the other hand the effect on the tax revenue of the involved countries. The thesis shows which alternative policy approaches can be considered effective in terms of combating base erosion and profit shifting.

*“I am very proud of the structure that we set up.
We did it based on the incentives that the governments offered us to operate.”*

Eric SCHMIDT, executive chairman of Google Inc., 2012¹

¹ *La Nouvelle République*, “Le patron de Google “très fier” de son système d’“optimisation” fiscale”, 15 December 2012, <http://www.lanouvellerepublique.fr/France-Monde/Actualite/Economie-social/n/Contenus/Articles/2012/12/15/Le-patron-de-Google-tres-fier-de-son-systeme-d-optimisation-fiscale>.

Inhaltsverzeichnis

1	Einführung	1
1.1	Problemstellung	1
1.2	Gang der Untersuchung	5
1.2.1	Konzeptioneller Aufbau	5
1.2.2	Methodik	7
1.3	Begriffsabgrenzungen	9
1.3.1	Digitale Güter und Leistungen	9
1.3.2	Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung	11
2	Theoretische und institutionelle Grundprinzipien der internationalen Besteuerung.	18
2.1	Neutralität	19
2.1.1	Kapitalexportneutralität	21
2.1.2	Kapitalimportneutralität	23
2.1.3	Neutralitätsbegriff der OECD	25
2.2	Effizienz	26
2.3	Planungssicherheit und Verständlichkeit	27
2.4	Wirksamkeit und Gerechtigkeit	28
2.5	Flexibilität	28
3	Kritische Analyse des geltenden Besteuerungskonzeptes für digitale Güter und Leistungen	30
3.1	Ansässigkeit im Sinne des Art 4 OECD-MA	33
3.1.1	Tie-Breaker-Regelung nach Art 4 Abs 3 OECD-MA	36
3.1.2	Der Ort der Geschäftsleitung im Lichte der Digitalisierung	42
3.2	Betriebsstätten für digitale Güter und Leistungen	43
3.2.1	Bedeutung und Problematik der Betriebsstätte	43
3.2.2	Bedeutung der Betriebsstätte für digitale Güter und Leistungen	46
3.2.3	Die Betriebsstätte nach Art 5 OECD-MA unter Berücksichtigung digitaler Güter und Leistungen	48
3.3	Klassifikation der Einkünfte	55

3.3.1	Auswirkungen der Digitalisierung	55
3.3.2	Bedeutung der Einkünfteklassifikation für digitale Güter und Leistungen.....	57
3.3.3	Grundsätze der Einkünfteklassifikation.....	62
3.3.4	Klassifikation typischer Geschäftsmodelle im E-Commerce.....	66
3.4	Gewinnabgrenzung.....	83
3.4.1	Die Gewinnabgrenzung im OECD-MA vor dem Update 2010.....	84
3.4.2	Die Gewinnabgrenzung im OECD-MA nach dem Update 2010.....	87
3.5	Gestaltungsmöglichkeiten und doppelte Nichtbesteuerung.....	90
3.5.1	Verringerung der Steuerbelastung im Absatzstaat.....	93
3.5.2	Vermeidung oder Minimierung einer Quellenbesteuerung.....	97
3.5.3	Verringerung oder Vermeidung der Besteuerung im zwischengeschalteten Staat	98
3.5.4	Keine sofortige Besteuerung beim endgültigen Empfänger	101
4	Alternative Besteuerungskonzepte und Maßnahmen zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.....	104
4.1	Aktuelle Reformbestrebungen zur Vermeidung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS).....	104
4.2	Aufteilung der Besteuerungshoheit.....	107
4.3	Ausweitung der Besteuerung im Quellenstaat.....	111
4.3.1	Vorteile der Quellenbesteuerung.....	113
4.3.2	Nachteile der Quellenbesteuerung.....	114
4.3.3	Ausweitung des Betriebsstätten-Nexus.....	116
4.3.4	Wiedereinführung einer Quellenbesteuerung auf Lizenzgebühren	130
4.3.5	Einführung einer Quellensteuer auf digitale Transaktionen.....	133
4.3.6	Betriebsausgabenabzugsverbote	134
4.4	Ausweitung der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat	135
4.4.1	Kritik am bestehenden Konzept der Ansässigkeit	135
4.4.2	Ausweitung der Hinzurechnungsbesteuerung.....	137
4.5	Unilaterale Maßnahmen auf nationaler Ebene	139
4.5.1	Direkte Maßnahmen	140

4.5.2	Indirekte Maßnahmen.....	146
4.6	Umsetzung und Durchführbarkeit alternativer Besteuerungskonzepte.....	151
4.6.1	Umsetzung in nationalen Rechtsvorschriften	151
4.6.2	Umsetzung in bilateralen Abkommen	152
4.6.3	Umsetzung in multilateralem Abkommen	153
5	Betriebswirtschaftliche Analyse der Besteuerungskonzepte.....	155
5.1	Ausgangssachverhalt.....	157
5.2	Quellensteuer auf Zahlungen für digitale Güter und Leistungen	164
5.3	Digitale Betriebsstätte	168
5.4	Quellensteuer auf Lizenzzahlungen.....	172
5.5	Betriebsausgabenabzugsverbot	175
5.6	Neu-Definition Ansässigkeit.....	181
5.7	Alternative Besteuerungsvorschläge im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft....	184
5.8	Ergebnisse des steuerlichen Belastungsvergleiches.....	187
6	Zusammenfassung der Ergebnisse	191
	Literaturverzeichnis	196

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Übersicht Einkünfteklassifikation	83
Abbildung 2: Vergleich Art 7 OECD-MA 2008 und 2010	90
Abbildung 3: Gestaltungsstrategien zur internationalen Gewinnverlagerung	93
Abbildung 4: Lizenzboxen in Europa	101
Abbildung 5: Quellensteuern auf Lizenzgebühren	131
Abbildung 6: Konzernstruktur Google	158

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Ausgangssachverhalt I	162
Tabelle 2: Ausgangssachverhalt II	163
Tabelle 3: Szenario 1 – Quellensteuer I	166
Tabelle 4: Szenario 1 - Quellensteuer II	167
Tabelle 5: Szenario 2 - Betriebsstätte I	170
Tabelle 6: Szenario 2 - Betriebsstätte II	171
Tabelle 7: Szenario 3 - Quellensteuer auf Lizenzzahlungen I	173
Tabelle 8: Szenario 3 - Quellensteuer auf Lizenzzahlungen II	174
Tabelle 9: Szenario 4a - Betriebsausgabenabzugsverbot I	176
Tabelle 10: Szenario 4a - Betriebsausgabenabzugsverbot II	177
Tabelle 11: Szenario 4b - Betriebsausgabenabzugsverbot I	179
Tabelle 12: Szenario 4b - Betriebsausgabenabzugsverbot II	180
Tabelle 13: Szenario 5 - Neudefinition Ansässigkeit I	182
Tabelle 14: Szenario 5 - Neudefinition Ansässigkeit II	183
Tabelle 15: Szenario 6 - Check-the-Box I	185
Tabelle 16: Szenario 6 - Check-the-Box II	186
Tabelle 17: Übersicht Ergebnisse I	189
Tabelle 18: Übersicht Ergebnisse II	190

1 Einführung

1.1 Problemstellung

Multinational tätige Unternehmen stehen in jüngster Zeit vermehrt unter dem Vorwurf, „aggressive Steuerplanung“ zu verfolgen. Im Gegensatz zu national tätigen Unternehmen können international tätige Unternehmen ihre Gewinne in Länder verlagern, die als sogenannte „*low-tax-jurisdictions*“ eine vergleichsweise günstigere Steuerbelastung aufweisen und somit ihre weltweite Steuerbelastung deutlich senken.² Steuerbemessungsgrundlagen international tätiger Unternehmen können daher in Hochsteuerländern ausgehöhlt werden und Gewinne gezielt in Niedrigsteuerländer verlagert werden. Derartige Gestaltungsspielräume können als eine Bevorzugung gegenüber rein national tätigen Unternehmen, insbesondere gegenüber Klein- und Mittelunternehmen und als steuerliche Wettbewerbsverzerrung angesehen werden.³

Steuergestaltende Modelle, bei denen noch vor wenigen Jahren die attraktive Möglichkeit der ertragsteuerlichen Optimierung hervorgehoben wurde,⁴ werden unter anderem auch aufgrund der weltweiten Finanzkrise der letzten Jahre mittlerweile als „aggressiv“ angesehen. Da Gewinne gezielt in Niedrigsteuerländer verlagert werden und dadurch die effektive Konzernsteuerquote auf ein Minimum reduziert werden kann, stehen derartige steuergestaltende Modelle vermehrt im Zentrum der Kritik.⁵ Sowohl auf nationaler⁶,

² Vgl. *Fuest, C./Spengel, C./Finke, K./Heckemeyer, J./Nusser, H.*, Profit Shifting and "Aggressive" Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform, ZEW Discussion Paper No. 13-078 (2013), 1.

³ Vgl. *OECD*, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013), 50; *Steiner, G.*, Neuer OECD-Bericht "Addressing Base Erosion and Profit Shifting" – Ist Österreich eine „Insel der Seligen“ für Großkonzerne?, SWI 2013, 152ff; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 9.

⁴ Vgl. beispielsweise *Wehner, R.*, Die Besteuerung des Internethandels (2003), 53ff; *Bader, A.*, Steuergestaltung mit Holdinggesellschaften – Standortvergleich steuerlicher Holdingkriterien in Europa² (2007); *Stenico, G.*, Ertragsteuerliche Optimierung im E-Commerce – Internationale Steuerplanung mit Betriebsstätten (2005), 237ff; Rödel sprach gar von der „*geschickte[n] Gestaltung [der] internen und externen Rechtsbeziehungen*“ zur Senkung der Gesamtsteuerquote, *Rödl, C.*, Internationales Steuerrecht und Steuerhinterziehung, in *Wabnitz, H.-B./Janovsky, T.*, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts³ (2007), Rn 5.

⁵ Vgl. beispielsweise *House of Commons Committee of Public Accounts*, HM Revenue & Customs: Annual Report and Accounts 2011-12 (2012); *OECD*, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013), 31; *Stewart, D.*, No 'Likes' for Facebook's Tax Strategy in the U.K., Tax Notes International 2013, January 7, 7; *Cline, R./Wlodychak, S.*, Addressing BEPS: Lessons From the U.S. States, Tax Notes International 2014, September 22, 1053; *Johnston, S.*, Chasing Google: The Global Struggle to Tax E-Commerce, Tax Notes International 2014, February 10, 490ff.

⁶ Vgl. *Steiner, G.*, Neuer OECD-Bericht "Addressing Base Erosion and Profit Shifting" – Ist Österreich eine „Insel der Seligen“ für Großkonzerne?, SWI 2013, 151f; *Lochmann, E./Schwaiger, M.*, Betriebsstätten und andere (In-)Aktivitäten in Steueroasen – Risiken bei Gestaltungen im Ausland ohne Wertschöpfung, SWI 2013, 288ff; *Martin, J.*, U.K. Grills Google, Ernst & Young on Tax Avoidance, Tax Notes International 2013, May 27, 823.

internationaler⁷ als auch auf europäischer⁸ Ebene werden die Bemühungen verstärkt, die Verwendung derartiger steuergestaltender Modelle einzudämmen.

Im Februar 2013 veröffentlichte die OECD eine im Auftrag der G20 erstellte Studie mit dem Titel „*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*“ (BEPS-Report), die sich mit dem Thema der Gewinnverkürzung sowie der Gewinnverlagerung durch multinationale Unternehmen befasst.⁹ Die OECD kommt zu dem Schluss, dass die derzeit geltenden internationalen Besteuerungsregeln¹⁰ viele Faktoren des modernen Wirtschaftslebens, so insbesondere neue Kommunikationstechnologien, außer Acht lassen. Dadurch kann es anstelle der Verhinderung einer Doppelbesteuerung¹¹ unter Umständen auch zu einer der Intention¹² von

⁷ Vgl. beispielsweise *Kadet, J.*, Worldwide Tax Reform: Reversing the Race to the Bottom, Tax Notes 2013, March 11, 1245ff.

⁸ Vgl. *Bendlinger, S.*, Steuerbetrug, Steuerhinterziehung und Steueroasen im Visier der Europäischen Union, SWI 2012, 538; *Lang, M.*, „Aggressive Steuerplanung“ – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62; *European Commission*, Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung (2012), 41; *Johnston, S./Parillo, K.*, European Commission Reviewing Amazon Tax Ruling, Tax Notes International 2014, October 13, 111ff; *Johnston, S.*, EU to Investigate Apple, Starbucks, and Fiat Tax Rulings, Tax Notes International 2014, June 16, 991ff.

⁹ *OECD*, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013).

¹⁰ Das existierende internationale Besteuerungssystem (Ansässigkeitsbesteuerung, Betriebsstätten, Quellenbesteuerung oder Befreiungs- und Anrechnungsmethode) geht im Wesentlichen auf die Arbeit der *League of Nations* in den 20er Jahren des vorigen Jahrhunderts zurück.

¹¹ Die Verhinderung einer Doppelbesteuerung stand in den letzten Jahren vermehrt im Fokus; vgl. dazu *Ault, H.*, Some Reflections on the OECD and the Source of International Tax Principles, Tax Notes International 2013, June 17, 1195.

¹² Dazu bereits *League of Nations*, Double Taxation and Tax Evasion (1927), 23: „*The most elementary and undisputed principles of fiscal justice, therefore, required that the experts should devise a scheme whereby all incomes would be taxed once, and once only.*“ Richtungsweisend hiezu VwGH vom 25.9.2001, 99/14/0217: Ziel und Zweck des Abkommens ist auch die „*Vermeidung einer begünstigenden Wettbewerbsverzerrung durch Nichtbesteuerung bestimmter Einkünfte*“. So auch *OECD*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (1999), 20: „*the basic purposes of the Convention: to eliminate double taxation and to prevent double non-taxation*“. Befürwortend auch *Loukota, H.*, Sensationelle Neuerung bei DBA-Auslandsverlusten, SWI 2001, 472; *Höhn, N./Höring, J.*, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen (2010), 55; *Zorn, N.*, Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode, SWI 2001, 462: „*Das Totalergebnis darf im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und im Sinne der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht mehr und nicht weniger als „einmal“ erfasst werden.*“ Ebenso *Bühler, O.*, Prinzipien des internationalen Steuerrechts (1964), 169, demzufolge die Bekämpfung der Minderbesteuerung immer ein wichtiger Nebenzweck von Doppelbesteuerungsabkommen bleibt. Ebenso *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 89, demzufolge die Vermeidung von Minderbesteuerungen stets ein sekundäres Ziel von Doppelbesteuerungsabkommen war. Ab 1977 enthielt der OECD-Musterkommentar in Art 1 Rz 7 die vorsichtige Formulierung, dass Abkommen nicht zu einer Doppelnichtbesteuerung beitragen sollten: „*they should not, however, help tax avoidance or evasion*“. Seit dem Update 2003 ist nach der Neufassung von Art 1 Rz 7 die Vermeidung der Doppelnichtbesteuerung ein aktiv zu verfolgender Abkommenszweck: „*It is also a purpose of tax conventions to prevent tax avoidance and evasion*“. Vgl. dazu *OECD*, Public Discussion Draft: BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances (2014), Rz 73f. Das UN-MA führt als Nebenzweck des Abkommens an: „*preventing avoidance or evasion of taxes*“, *United Nations*, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2011), Introduction Rz 6. Ebenso lautet der Titel des DBA Deutschland – USA „*Abkommen [...] zur Verhinderung der Steuerverkürzung*“, vgl. BGBl. II 1991, 354; siehe dazu auch *Grotherr, S.* in *Gosch, D./Kroppen, H.-K./Grotherr, S.*, DBA-Kommentar (Loseblatt), Grundlagen: Doppelbesteuerung Rz 50. Kritisch zu Ziel und Zweck von Doppelbesteuerungsabkommen hingegen *Herdin, J./Schilcher, M.*, Avoidance of Double Non-Taxation

bilateralen Besteuerungsabkommen widersprechenden doppelten Nichtbesteuerung kommen.¹³ Der OECD zufolge können nur globale Ansätze zur Lösung dieses Konflikts beitragen,¹⁴ bloß unilaterale Maßnahmen würden das Problem hingegen nur verstärken und hätten negative Auswirkungen auf Investitionen, Wachstum und Beschäftigung.¹⁵ Der BEPS-Report nennt 6 konkrete Handlungsfelder, sogenannte „*key pressure areas*“, die nach Meinung der OECD einer weiteren Bearbeitung bedürfen. Diese sind:¹⁶

- hybride Gesellschaften und Finanzinstrumente,
- Gewinne aus der Lieferung digitaler Güter und Leistungen,
- Fremdfinanzierungen durch nahestehende Personen,
- Verrechnungspreise, insbesondere hinsichtlich Risikoverlagerung und immaterielle Vermögenswerte,
- Wirksamkeit von Missbrauchsvorschriften sowie
- sogenannte schädliche Präferenzsysteme.

Im Juli 2013 veröffentlichte die OECD den „*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*“¹⁷, in dem 15 umfassende *Actions* genannt werden.¹⁸ Der Action Plan sah vor, dass konkrete Empfehlungen sowie Handlungsvorschläge bis spätestens Dezember 2015 vorliegen sollen.¹⁹ Anfang Oktober 2015 wurde das endgültige Maßnahmenpaket („*Final Package of BEPS Measures*“)²⁰ veröffentlicht und im Rahmen des G20-Treffens in Lima, Peru diskutiert.²¹ Zudem hat die Europäische Kommission im November 2013 eine Expertengruppe zum Thema „Besteuerung der digitalen Wirtschaft“ eingesetzt, die einerseits die wesentlichsten Probleme aus Sicht der Europäischen Union identifizieren und

in Austria, in *Lang, M.*, Avoidance of Double Non-Taxation (2003), 15f; *Lang, M.*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als DBA-Auslegungsmaxime, IStR 2002, 611ff; *Lang, M.*, Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA-Auslegung, SWI 2002, 92f; *Aigner, D.*, Kapitalanlagefonds im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2001), 47; ebenso *Valta, M.*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 1), ISR 2014, 182, demzufolge der Abkommenstext uneindeutig ist. Zur Entwicklung des Abkommenszweckes vgl. *Rust, A.*, Internationale Doppelte Nichtbesteuerung, in *Lüdicke, J.*, Vermeidung der Doppelbesteuerung und ihre Grenzen (2013), 45ff.

¹³ Vgl. *OECD*, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013), 49.

¹⁴ So auch *Avi-Yonah, R.*, Hanging Together: A Multilateral Approach to Taxing Multinationals, University of Michigan Law School: Public Law and Legal Theory Research Paper Series, No. 364 (2013), 1.

¹⁵ Vgl. *OECD*, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013), 48 und 50.

¹⁶ Vgl. *Ibid.*, 47f.

¹⁷ *OECD*, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013).

¹⁸ Vgl. dazu beispielsweise *Benz, S./Böhmer, J.*, Der aktuelle Stand der steuerpolitischen Vorhaben der G20, IStR 2015, 381.

¹⁹ Vgl. *OECD*, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013), 29ff.

²⁰ Vgl. <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm> (abgerufen am 4.11.2015).

²¹ Vgl. <http://www.oecd.org/ctp/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm> (abgerufen am 4.11.2015); *Kreienbaum, M.*, OECD/G20-Staaten schließen BEPS-Aktionsplan erfolgreich ab, IStR 2015, 753f.

andererseits mögliche Lösungen vorstellen soll. Bereits im Mai 2014 wurde von der Expertengruppe ein Schlussbericht²² vorgelegt.²³

Der Bereich der digitalen Güter und Leistungen wurde - verglichen mit anderen im BEPS-Report genannten Handlungsfeldern²⁴ - bislang in der Wissenschaft eher „stiefmütterlich“ behandelt. Um die Jahrtausendwende wurde die Besteuerung des damals gerade aufkommenden E-Commerce zwar rege diskutiert,²⁵ in den letzten Jahren ist es jedoch in diesem Bereich ruhiger geworden. Die vorliegende Forschungsarbeit widmet sich daher der intensiven Analyse dieses spezifischen Teilbereiches des aktuellen internationalen Diskussionsthemas zur Problematik der Steuervermeidung und der internationalen Gewinnverlagerung.

Fraglich ist im Bereich der Lieferung digitaler Güter und Leistungen, ob durch die Modernisierung von Kommunikationstechnologien das derzeit bestehende internationale Besteuerungssystem für Einkünfte aus der Lieferung digitaler Güter und Leistungen noch angewendet werden kann und soll²⁶ oder ob es neuer Regelungen auf nationaler und internationaler Ebene bedarf, um ungewollte Steuergestaltungen und Gewinnverlagerungen multinationaler Unternehmen zu vermeiden.²⁷

Gegenstand der Forschungsarbeit ist daher zunächst die ausführliche Analyse des bestehenden Besteuerungskonzeptes für Einkünfte aus grenzüberschreitenden Lieferungen digitaler Güter und Leistungen. Schwachstellen und Problembereiche sollen aufgezeigt werden. Anschließend sollen neue und alternative Konzepte zur Unternehmensbesteuerung im Bereich der grenzüberschreitenden Lieferung digitaler Güter und Leistungen vorgestellt, analysiert und deren Vor- und Nachteile diskutiert werden. Zudem soll die steuerliche Wirkungsweise alternativer Konzepte untersucht werden.

²² *European Commission*, Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy (2014).

²³ Vgl.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital_economy/index_de.htm (abgerufen am 4.11.2015).

²⁴ Wie insbesondere die Bereiche der hybriden Finanzierungen oder Verrechnungspreise.

²⁵ Vgl. beispielsweise *Avi-Yonah, R.*, International Taxation of Electronic Commerce, *Tax Law Review* 1997, 507; *Brunsbach, S.*, Electronic Commerce und Internationale Unternehmensbesteuerung (2003); *Piazolo, D.*, Multilateral and European Responses to E-Commerce, *European Integration online Papers* 2001, Vol. 5, No. 4; *Toifl, G./Züger, M.* (Hrsg.), Besteuerung von E-Commerce (2000); *Wehner, R.*, Die Besteuerung des Internethandels (2003).

²⁶ Vgl. *OECD*, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013), 49; *Wehner, R.*, Die Besteuerung des Internethandels (2003), 8; *Azam, R.*, Global Taxation of Cross-Border E-Commerce Income, *Virginia Tax Review* 2012, 642.

²⁷ Für einen Reformbedarf beispielsweise *Fuest, C./Spengel, C./Finke, K./Heckemeyer, J./Nusser, H.*, Profit Shifting and "Aggressive" Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform, *ZEW Discussion Paper No. 13-078* (2013), 1; für "neue Denkansätze für andere steuerliche Anknüpfungspunkte" für den E-Commerce bereits *Dreßler, G.*, Gewinn- und Vermögensverlagerungen in Niedrigsteuerländer und ihre steuerliche Überprüfung (2000), 291.

Die zentralen Forschungsfragen der Arbeit lauten daher:

1. Welche Schwachstellen oder Problembereiche weist das bestehende Steuersystem auf, die zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung führen?
2. Welche alternativen Besteuerungskonzepte für grenzüberschreitende Lieferungen digitaler Güter und Leistungen können identifiziert werden?
3. Welche steuerlichen Wirkungen und Konsequenzen entfalten einerseits das bestehende und andererseits die alternativen Besteuerungskonzepte?
4. Kann ein Besteuerungskonzept identifiziert werden, das Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung verringert?

Bislang wurden in der Wissenschaft insbesondere die betriebswirtschaftlichen Auswirkungen der unterschiedlichen Besteuerungssysteme noch nicht analysiert. Die Forschungsarbeit verfolgt daher das Ziel, das bestehende sowie die alternativen Besteuerungskonzepte auch einer betriebswirtschaftlichen Analyse zu unterziehen. Sie soll damit diese Lücke in der Literatur schließen. Dabei sollen insbesondere die steuerlichen Wirkungsweisen und Konsequenzen untersucht und miteinander verglichen werden. Wenn möglich soll ein Besteuerungskonzept identifiziert werden, das den derzeitigen Bestrebungen zur Bekämpfung von Steuervermeidung und internationaler Gewinnverlagerung gerecht wird.

Da derzeit weltweit die Diskussion um „ungerechte“ Steuergestaltungsmöglichkeiten multinationaler Unternehmen in Gange ist, versucht diese Forschungsarbeit mögliche Handlungsalternativen aufzuzeigen und stellt somit einen wesentlichen Ansatz zur Lösung dieses Problems dar. Nationale und internationale Normsetzer können die Ergebnisse der Arbeit dazu verwenden, um für beziehungsweise gegen die Notwendigkeit eines Reformbedarfs des bestehenden Besteuerungskonzeptes für grenzüberschreitende Lieferungen digitaler Güter und Leistungen zu argumentieren.

1.2 Gang der Untersuchung

1.2.1 Konzeptioneller Aufbau

In Kapitel 1 folgt zunächst eine Abgrenzung der Begriffe *digitaler Güter und Leistungen* sowie *Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*. Kapitel 2 behandelt anschließend theoretische und institutionelle Grundprinzipien der internationalen Besteuerung, die die Beurteilungsgrundlage für alternative Besteuerungskonzepte bilden.

Eine kritische Bestandsaufnahme der derzeit geltenden Besteuerungskonzeption auf Abkommensebene für die grenzüberschreitende Lieferung digitaler Güter und Leistungen

erfolgt in Kapitel 3. Zunächst wird der steuerliche Anknüpfungspunkt der Ansässigkeit erläutert und Sitz sowie Ort der Geschäftsleitung werden in Bezug auf digitale Güter und Leistungen analysiert. Ein Unterkapitel beschäftigt sich mit dem bedeutenden Begriff der Betriebsstätte, insbesondere wird auf Sonderfragen in Zusammenhang mit digitalen Gütern und Leistungen bei der Betriebsstättenbegründung eingegangen. Weiters wird die Klassifikation von Einkünften aus Lieferungen digitaler Güter und Leistungen sowie die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte behandelt. Abschließend werden die sich aus diesem Besteuerungssystem ergebenden Gestaltungsmöglichkeiten für international tätige Unternehmen sowie die Problematik der doppelten Nichtbesteuerung im Bereich der grenzüberschreitenden Lieferung digitaler Güter und Leistungen aufgezeigt.

In Kapitel 4 werden zunächst die aktuellen Bestrebungen der OECD zur Vermeidung von Base Erosion und Profit Shifting (BEPS) behandelt und anschließend mögliche alternative Besteuerungssysteme einer kritischen Betrachtung unterzogen. Einerseits werden die Möglichkeiten einer Ausweitung der Besteuerung im Quellenstaat diskutiert, beispielsweise durch die Ausweitung des Betriebsstättennexus, die Einführung bzw. Wiedereinführung von Quellensteuern oder Betriebsausgabenabzugsverboten. Andererseits werden die Möglichkeiten der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat untersucht, beispielsweise anhand einer Ausweitung der Hinzurechnungsbesteuerung. Abschließend werden unilaterale Maßnahmen, die ohne internationalen Konsens auf nationaler Ebene umgesetzt werden könnten beziehungsweise bereits umgesetzt wurden, erläutert. Kritisch betrachtet wird insbesondere auch die Wirksamkeit der untersuchten alternativen Konzepte und ob diese Gewinnverkürzung und internationale Gewinnverlagerung verringern können. Weiters wird die Implementierung der jeweiligen Konzepte in nationalen Rechtsvorschriften, in bilateralen Abkommen oder in einem multilateralen Abkommen thematisiert.

In Kapitel 5 wird ein steuerlicher Belastungsvergleich der zuvor beschriebenen alternativen Besteuerungskonzepte durchgeführt. Da die steuerliche Gestaltung des Google Konzerns in den letzten Jahren heftiger Kritik ausgesetzt war, sollen die steuerlichen Auswirkungen der in der Literatur diskutierten alternativen Besteuerungskonzepte anhand dieser Konzernstruktur simuliert und analysiert werden. Es soll gezeigt werden, ob und wenn ja in welchem Ausmaß alternative Besteuerungskonzepte internationale Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung durch multinational tätige Unternehmen verhindern oder zumindest reduzieren können. Auf etwaige Schwierigkeiten, insbesondere politischer Natur, bei der tatsächlichen Einführung alternativer Besteuerungsmodelle (wie beispielsweise einer Änderung der amerikanischen „*Check-the-Box*“-Regelung) wird bei dieser Betrachtung allerdings nicht eingegangen. Kapitel 6 fasst die Ergebnisse des Dissertationsprojektes sowie die wesentlichen Erkenntnisse und Handlungsempfehlungen zusammen.

Der Fokus der Arbeit liegt auf der Besteuerung multinationaler Unternehmen, die Besteuerung natürlicher Personen im Bereich der Lieferung digitaler Güter und Leistungen wird im Rahmen dieser Arbeit aufgrund ihrer untergeordneten Rolle in Zusammenhang mit internationaler Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung vernachlässigt.²⁸ Untersucht werden sowohl B2C als auch B2B-Lieferungen und Leistungen.

Die Forschungsarbeit widmet sich ausschließlich ertragsteuerlichen Aspekten, nicht behandelt werden umsatzsteuerliche²⁹ oder verfahrensrechtliche Fragen. Ebenfalls werden nur grenzüberschreitende und keine rein nationalen Sachverhalte analysiert. Zudem werden steuerethische sowie steuermoralische Fragestellungen, wie beispielsweise zur „Steuergerechtigkeit“, im Rahmen dieses Dissertationsprojektes nicht behandelt.³⁰

Behandelt werden nur Online-Geschäfte, nicht berücksichtigt wird der sogenannte *klassische* Online-Versandhandel. Derartige sogenannte Offline-Geschäfte, bei denen zwar die Geschäftsanbahnung oder der Abschluss über elektronische Netze erfolgt, die Leistungserbringung jedoch auf traditionellem Weg in Form einer physischen Lieferung oder Leistung besteht, werden nicht berücksichtigt, da dieser Bereich aus steuerlicher Sicht weniger problematisch ist.³¹

1.2.2 Methodik

Das Dissertationsvorhaben befasst sich mit unterschiedlichen Besteuerungskonzepten für grenzüberschreitende Lieferungen digitaler Güter und Leistungen sowie deren Auswirkungen auf die Besteuerung grenzüberschreitend tätiger Unternehmen. Aus den gewonnenen Ergebnissen sollen Handlungsempfehlungen für Normsetzer aber auch für unternehmensinterne Entscheidungsträger abgeleitet werden.

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre beschäftigt sich als anwendungsorientierte Wissenschaft mit unternehmerischen Problemstellungen aus der betrieblichen Praxis, die durch Steuern verursacht wurden. Die gewonnenen Erkenntnisse richten sich einerseits an Entscheidungsträger in Unternehmen sowie externe Berater, andererseits an

²⁸ Ausführlich zu den Effekten von E-Commerce auf die Besteuerung natürlicher Personen *Brunsbach, S.*, *Electronic Commerce und Internationale Unternehmensbesteuerung* (2003), 73f mwN.

²⁹ Zur umsatzsteuerlichen Behandlung der digital Economy vgl. beispielsweise *Lang, M./Lejeune, I.*, *VAT/GST in a Global Digital Economy* (2015).

³⁰ Zur Steuergerechtigkeit vgl. beispielsweise *Liebert, N.*, *Steuergerechtigkeit in der Globalisierung* (2011); *Matteotti, R.*, *Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung* (2007); *Utescher, T.*, *Internet und Steuern: Electronic Commerce und Telearbeit* (1999), 327ff; zur Steuermoral vgl. beispielsweise *Hofmann, P.*, *Steuermoral - eine wirtschaftspsychologische Analyse* (2010).

³¹ Vgl. *Wehner, R.*, *Die Besteuerung des Internethandels* (2003), 7.

Entscheidungsträger, die auf das Verhalten von Steuerpflichtigen Einfluss nehmen wollen.³² In der Literatur werden folgende Aufgaben und Forschungsziele der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre genannt: die Steuerrechtsnormendarstellung, die Steuerbelastungsmessung, die modellgestützte Steuerplanungslehre, die empirische Steuerwirkungslehre sowie die Steuerrechtsgestaltungslehre.³³

Zu Beginn der Arbeit wird das derzeit bestehende Besteuerungskonzept für grenzüberschreitende Lieferungen digitaler Güter und Leistungen kritisch analysiert. Dabei werden die anzuwendenden Rechtsnormen mithilfe der normativen Steuerlehre und Rechtsinterpretation aufgezeigt und erläutert. Zur Interpretation der jeweiligen Rechtsnormen wird auf die allgemeinen juristischen Auslegungsmethoden zurückgegriffen.³⁴ Im vierten Kapitel werden alternative Besteuerungskonzepte vorgestellt, die zum Großteil (noch) nicht auf Rechtsnormen basieren.

In Kapitel 5 der Arbeit werden die Steuerwirkungen des bestehenden sowie der alternativen Besteuerungskonzepte einer betriebswirtschaftlichen Analyse unterzogen. Mithilfe einer Steuerbelastungsmessung kann die Steuerbelastung von unterschiedlichen Handlungsmöglichkeiten gemessen werden. Sinn und Zweck einer derartigen Steuerbelastungsmessung ist die Formulierung von Handlungsempfehlungen einerseits an Unternehmen und andererseits an Normsetzer.³⁵ Anhand einer Steuerbelastungsmessung sollen daher die Auswirkungen der diskutierten alternativen Besteuerungsmodelle auf die effektive Steuerbelastung des Google Konzerns aufgezeigt werden. Wenn möglich, soll jenes Besteuerungskonzept identifiziert werden, das der Zielsetzung der Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung durch multinational tätige Unternehmen weitestgehend entspricht.

Die zu gebenden Handlungsempfehlungen sollen jedoch nicht den Anspruch erheben, ein überlegenes oder besseres Besteuerungssystem zu sein als andere potentielle Besteuerungskonzepte, da dies immer in Abhängigkeit des jeweiligen Zielsystems der Entscheidungsträger zu beurteilen ist. Handlungsempfehlungen stellen

³² Vgl. *Djanani, C./Pummerer, E.*, Methodologische Grundlagen, in *Bertl, R./Djanani, C./Eberhartinger, E./Kofler, H./Tumpel, M.*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band I², Teil 1 (2006), 4ff.

³³ Vgl. *Hundsdoerfer, J./Kiesewetter, D./Sureth, C.*, Forschungsergebnisse in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – eine Bestandsaufnahme, *ZfB* 2008, 63ff; *Kußmaul, H.*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre⁶ (2010), 1f.

³⁴ Zu den juristischen Auslegungsmethoden siehe beispielsweise *Bydlinski, F.*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff² (1991), 428ff; *Bydlinski, F.*, Grundzüge der juristischen Methodenlehre² (2012), 26ff.

³⁵ Vgl. *Hundsdoerfer, J./Kiesewetter, D./Sureth, C.*, Forschungsergebnisse in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – eine Bestandsaufnahme, *ZfB* 2008, 63.

Wertungsentscheidungen dar und sind daher nicht wahrheitsfähig.³⁶ Im Rahmen der Dissertation wird als Zielsystem die Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung verstanden. Es soll daher aufgezeigt werden, welche Besteuerungskonzepte in Hinblick auf die Bekämpfung von Gewinnverkürzung und internationaler Gewinnverlagerung als wirkungsvoll erachtet werden können. Die zu nennenden Handlungsempfehlungen sollen zu einer weiteren wissenschaftlichen Diskussion anregen.

1.3 Begriffsabgrenzungen

1.3.1 Digitale Güter und Leistungen

Weder der BEPS Report noch der BEPS Action Plan enthalten eine Definition des Begriffs *digitale Güter und Leistungen*. Im Rahmen dieser Arbeit³⁷ werden darunter Sachgüter und Dienstleistungen verstanden, die zur Gänze in elektronischer Form als Binärdaten dargestellt, verarbeitet und übertragen werden können.³⁸ Sie dienen der Bedürfnisbefriedigung und können mittels Informationssystemen entwickelt, vertrieben und angewendet werden.³⁹ Der Gütersystematik nach *Maleri/Frietzsche*⁴⁰ folgend, können sie aufgrund ihres immateriellen Charakters eindeutig den immateriellen Realgütern zugeordnet werden.⁴¹

Beispiele für digitale Güter sind zum einen digitalisierbare Produkte, wie insbesondere System- und Anwendungssoftware, Bücher, Musik, Videos, Newsletter, Computerspiele oder Zeitschriften.⁴² Zum anderen fallen digitale Dienstleistungen darunter, wie Finanz-, Telekommunikations- und Informationsdienste, Auktionssysteme, Tauschbörsen oder

³⁶ Vgl. *Djanani, C./Pummerer, E.*, Methodologische Grundlagen, in *Bertl, R./Djanani, C./Eberhartinger, E./Kofler, H./Tumpel, M.*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band I², Teil 1 (2006), 22.

³⁷ Zur Definition des E-Commerce im Allgemeinen vgl. *Hedel, W.* in *Haas/Bacher/Scheuer*, E-Commerce – Besteuerung und Rechnungslegung (2005), 38f; *Azam, R.*, The Political Feasibility of a Global E-Commerce Tax, The University of Memphis Law Review 2013, Vol. 43, 717; *Azam, R.*, Global Taxation of Cross-Border E-Commerce Income, Virginia Tax Review 2012, 643; zur Definition der *digital Economy* vgl. *Brauner, Y./Baez, A.*, Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, WU International Taxation Research Paper Series, No. 14 (2015), 11.

³⁸ Vgl. *Stelzer, D.*, Produktion digitaler Güter, in *Braßler, A./Corsten, H.*, Entwicklungen im Produktionsmanagement (2004), 235; *Müller, G./Eymann, T./Kreutzer, M.*, Telematik- und Kommunikationssysteme in der vernetzten Wirtschaft (2003), 298.

³⁹ Vgl. *Stelzer, D.*, Produktion digitaler Güter, in *Braßler, A./Corsten, H.*, Entwicklungen im Produktionsmanagement (2004), 235.

⁴⁰ Vgl. *Maleri, R./Frietzsche, U.*, Grundlagen der Dienstleistungsproduktion⁵ (2008), 36.

⁴¹ Vgl. dazu auch *Tamm, G./Günther, O.*, Webbasierte Dienste (2005), 62; *Schmidt, S.*, Das Online-Erfolgsmodell digitaler Produkte (2007), 13.

⁴² Vgl. *Clement, R./Schreiber, D.*, Internet-Ökonomie (2013), 44; *Wehner, R.*, Die Besteuerung des Internethandels (2003), 7f.

ähnliche Vermittlungsleistungen. Digitale Güter können aber auch Duplikate physischer Produkte sein, wie beispielsweise Fotos oder Konzertkarten.⁴³

Anhand ihres Digitalisierungsgrades können Güter in digitale und nicht-digitale Güter eingeteilt werden.⁴⁴ Sofern digitale Güter und Leistungen weder physische Ausprägungen aufweisen noch Elemente von traditionellen Dienstleistungen beinhalten, gehören sie zur Gruppe der vollständig digitalen Güter.⁴⁵ Als nicht-digitale Güter werden hingegen semi-digitale, semi-physische und physische Güter bezeichnet. Semi-digitale Güter beinhalten neben einem digitalen Hauptanteil auch einen physischen Anteil, wie beispielsweise persönliche Softwareberatungen.⁴⁶ Physische Güter werden dann als semi-physische Güter bezeichnet, wenn sie nicht auf traditionellen sondern über elektronische Märkte im Rahmen des klassischen Online-Versands (Offline-Geschäfte) gehandelt werden.⁴⁷ Digitale Güter hingegen werden als sogenannte Online-Geschäfte vollständig über das Internet oder andere Datennetze abgewickelt, das heißt, dass auch der steuerrelevante Leistungsvorgang in Form einer elektronischen Transaktion erfolgt.⁴⁸

Die wesentlichen Eigenschaften digitaler Güter und Dienstleistungen sind die Nicht-Abnutzbarkeit, die Reproduzierbarkeit sowie die Veränderbarkeit. Im Gegensatz zu physischen Gütern unterliegen digitale Güter keiner Abnutzung bei Benutzung. Neue und gebrauchte digitale Güter unterscheiden sich daher grundsätzlich nicht.⁴⁹

Digitale Güter lassen sich mit minimalem Aufwand reproduzieren, lagern oder übertragen.⁵⁰ Die Grenzkosten sind vernachlässigbar, die Reproduktion ist daher mit einer stark ausgeprägten Stückkostendegression verbunden.⁵¹ Hohe Kosten verursacht hingegen die Entwicklung des Erstexemplars, es wird daher auch von „*first copy costs*“ gesprochen.⁵² Problematisch erscheint im Zusammenhang mit der leichten Vervielfältigung jedoch die

⁴³ Vgl. *Clement, R./Schreiber, D.*, Internet-Ökonomie (2013) 45.

⁴⁴ Vgl. *Illik, J.*, Electronic Commerce - Grundlagen und Technik für die Erschließung elektronischer Märkte² (2002), 25f.

⁴⁵ Vgl. *Müller, G./Eymann, T./Kreutzer, M.*, Telematik- und Kommunikationssysteme in der vernetzten Wirtschaft (2003), 298; *Clement, R./Schreiber, D.*, Internet-Ökonomie (2013), 45; *Illik, J.*, Electronic Commerce - Grundlagen und Technik für die Erschließung elektronischer Märkte² (2002), 25. Zur weiteren Abgrenzung von virtuellen Gütern vgl. *Frieling, J.*, Virtuelle Güter: Grundlagen, Eigenschaften und Monetarisierung, MedienWirtschaft 2011, 2, 14; zu virtuellen Währungen siehe *Basu, S.*, Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law (2007), 23ff. *Franco, P.*, Understanding Bitcoin: Cryptography, engineering and economics (2015), 3ff.

⁴⁶ Vgl. *Clement, R./Schreiber, D.*, Internet-Ökonomie (2013), 45.

⁴⁷ Vgl. *Schmidt, S.*, Das Online-Erfolgsmodell digitaler Produkte (2007), 14; *Clement, R./Schreiber, D.*, Internet-Ökonomie (2013), 45.

⁴⁸ Vgl. *Wehner, R.*, Die Besteuerung des Internethandels (2003), 7f.

⁴⁹ Vgl. *Tamm, G./Günther, O.*, Webbasierte Dienste (2005), 64.

⁵⁰ Vgl. *Clement, R./Schreiber, D.*, Internet-Ökonomie (2013), 48.

⁵¹ Vgl. *Stelzer, D.*, Produktion digitaler Güter, in *Braßler, A./Corsten, H.*, Entwicklungen im Produktionsmanagement (2004), 242; *Shapiro, C./Varian, H.*, Online zum Erfolg (1999), 37.

⁵² Vgl. *Tamm, G./Günther, O.*, Webbasierte Dienste (2005), 64.

unbefugte Weitergabe digitaler Güter an zahlungsunwillige Personen durch sogenannte „Raubkopierer“.⁵³

Im Unterschied zu physischen Gütern lassen sich digitale Güter relativ leicht verändern. Es lassen sich daher einerseits mit geringem Aufwand unterschiedliche Versionen oder Varianten von digitalen Gütern herstellen. Andererseits besteht jedoch auch die Gefahr, dass digitale Güter unbeabsichtigt oder böswillig verändert werden. Unbeabsichtigte Softwarefehler können während der Entwicklung entstehen. Beabsichtigte Veränderungen können die Integrität des digitalen Gutes gefährden, wie beispielsweise Computerviren oder Würmer.⁵⁴

Die Auswirkungen der fortschreitenden Digitalisierung betreffen aber nicht nur einzelne sondern alle Wirtschaftsbranchen, wie insbesondere den Buchhandel, die Film- und Musikindustrie, das Bankwesen, die allgemeine Verwaltung und Administration. Aber auch klassische Industriebereiche werden durch die „Industrie 4.0“⁵⁵ und das „Internet der Dinge“⁵⁶ digital revolutioniert. Ein separater rein digitaler Sektor ist daher nur mehr sehr schwer von anderen Wirtschaftsbranchen abzugrenzen, eine klare und eindeutige Trennung zwischen traditioneller und digitaler Wirtschaft daher nicht mehr möglich. Es sollte daher eher von der „digitalisierten Wirtschaft“ als solcher gesprochen werden.⁵⁷

1.3.2 Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Im Rahmen dieser Arbeit wird unter den Begriffen „*Base Erosion*“ und „*Profit Shifting*“ einerseits die Gewinnverkürzung, also die Verminderung⁵⁸ der Besteuerungsgrundlage, und andererseits die Gewinnverlagerung verstanden. Nachfolgend soll versucht werden, eine geeignete Definition dieser Begriffe zu finden.

⁵³ Vgl. *Frieling, J.*, Virtuelle Güter: Grundlagen, Eigenschaften und Monetarisierung, MedienWirtschaft 2011, 2, 17.

⁵⁴ Vgl. *Stelzer, D.*, Produktion digitaler Güter, in *Braßler, A./Corsten, H.*, Entwicklungen im Produktionsmanagement (2004), 242; *Clement, R./Schreiber, D.*, Internet-Ökonomie (2013), 48f.

⁵⁵ Die Bezeichnung „Industrie 4.0“ beschreibt die Digitalisierung in der Fertigungstechnik. Kennzeichen einer „intelligenten Fabrik“ („*Smart-Factory*“) ist die Kommunikation zwischen Produkt und Maschine, die eine individualisierte Massenanfertigung (Losgröße 1) ermöglicht. Siehe dazu *Geyer, A.*, Digitized Economy - sind alle betroffen?, in *Lüdicke, J.*, BEPS - Herausforderungen für die Unternehmen (2015), 53f.

⁵⁶ Das „Internet der Dinge“ bedeutet, dass physische Objekte (wie etwa Gebäude oder PKW) miteinander vernetzt werden. Dadurch entstehen neue internetbasierte Dienstleistungen, wie etwa „*Smart Mobility*“. Siehe dazu *Brühl, V.*, Wirtschaft des 21. Jahrhunderts - Herausforderungen in der Hightech-Ökonomie (2015), 64ff.

⁵⁷ Vgl. *Geyer, A.*, Digitized Economy - sind alle betroffen?, in *Lüdicke, J.*, BEPS - Herausforderungen für die Unternehmen (2015), 53f.

⁵⁸ Die Begriffe Verminderung sowie Aushöhlung werden in dieser Arbeit synonym verwendet.

Eine einheitliche Definition der englischen Begriffe „*Base Erosion*“ und „*Profit Shifting*“ ist der Literatur nicht zu entnehmen.⁵⁹ Erstaunlich ist auch hier, dass weder im OECD BEPS-Report noch im OECD Action Plan eine Definition von „Gewinnverkürzung“ oder „Gewinnverlagerung“ enthalten ist. Der BEPS-Report hält nur fest, dass die Gewinnverlagerung eine wesentliche Ursache für die Aushöhlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage darstellt.⁶⁰

Für Zwecke dieser Arbeit wird unter „Gewinnverkürzung“ das Ausnutzen bestehender steuerlicher Regelungen verstanden, wodurch die Besteuerungsgrundlage sowie damit einhergehend die Steuerlast verringert wird. Dies kann beispielsweise durch die gezielte Nutzung von Regelungslücken, von zwischenstaatlichen Qualifikations- oder Zuordnungskonflikten oder aber auch von staatlich normierten steuerlichen Anreizen, wie etwa IP-Boxen, erfolgen. Unter „Gewinnverlagerung“ wird in dieser Arbeit die Verschiebung des Steuersubstrats von jenem Staat, in dem die Unternehmensaktivität stattfindet zwecks Besteuerung an einem anderen Ort bzw in einer anderen (Niedrig-) Steuerjurisdiktion verstanden.

Noch vor wenigen Jahren galt die gezielte Steuerplanung generell als noch nicht „verpönt“, Literatur mit dem Titel „Steuerparadiese und wie man sie nutzt“⁶¹ waren keine Ausnahme. Ebenso spielte im Schrifttum noch bis vor wenigen Jahren die Nichtbesteuerung oder Keimnalbesteuerung keine größere Rolle.⁶² Erst in den letzten Jahren ist zu beobachten, dass Steuerplanung vermehrt als aggressiv angesehen wird und Gewinnverkürzung (Aushöhlung der Bemessungsgrundlage) und Gewinnverlagerung in der jüngeren Literatur⁶³ zunehmend als „aggressive Steuerplanung“ bezeichnet werden.

Aggressive Steuerplanung stellt einen relativ großen Graubereich auf der Skala zwischen legaler Steuervermeidung und illegaler Steuerhinterziehung dar. Steuervermeidung⁶⁴ („*tax avoidance*“) umfasst vereinfachend die legale Gestaltung von Sachverhalten, um eine

⁵⁹ Vgl. *Hanlon, M./Heitzman, S.*, A review of tax research, *Journal of Accounting and Economics* 2010, 137.

⁶⁰ Vgl. *OECD*, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (2013), 5.

⁶¹ *Doggart, C./Schönwitz, D.*, *Steuerparadiese und wie man sie nutzt*⁵ (2007).

⁶² Vgl. *Grotherr, S.* in *Gosch, D./Kroppen, H.-K./Grotherr, S.*, *DBA-Kommentar (Loseblatt)*, Grundlagen: Doppelbesteuerung Rz 55ff. Die Nichtbesteuerung von tatsächlich realisierten Einkünften ist jedoch mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip grundsätzlich nicht vereinbar. Vgl. *Rödter, T./Pinkernell, R.*, *Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion*, *IStR* 2013, 621.

⁶³ So beispielsweise *Geberth, G.*, *Base Erosion and Profit Shifting - Die Sicht der Wirtschaft*, in *Lüdicke, J.*, *Neue Grenzen für die internationale Steuerplanung?* (2014), 19; *Ehrke-Rabel, T./Kofler, G.*, *Gratwanderung - Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung*, *ÖStZ* 2009, 456.

⁶⁴ Zum Teil werden in der Literatur die Begriffe internationale Steuerverkürzung, Steuervermeidung, Steuerumgehung oder Steuerflucht synonym verwendet. Vgl. *Grotherr, S.* in *Gosch, D./Kroppen, H.-K./Grotherr, S.*, *DBA-Kommentar (Loseblatt)*, Grundlagen: Doppelbesteuerung Rz 53; *Höhn, N./Höring, J.*, *Das Steuerrecht international agierender Unternehmen* (2010), 32.

Besteuerung zu reduzieren.⁶⁵ Im Gegensatz dazu umfasst Steuerhinterziehung („*tax evasion*“) illegale, also strafbare, Handlungen, um die Besteuerung zu umgehen.⁶⁶

Eine genaue Abgrenzung zwischen „akzeptierter“ und „aggressiver“ Steuerplanung erscheint schwierig.⁶⁷ Unternehmen wird oftmals bereits bei der Inanspruchnahme von steuerpolitischen Anreizen der Vorwurf der „aggressiven“ Steuerplanung gemacht.⁶⁸ In der Literatur herrscht keine einheitliche Meinung, wann Steuerplanung als aggressiv anzusehen ist bzw ob nicht bereits jegliche Steuerplanung ein aggressives Verhalten darstellt. Nach *Ehrke-Rabel/Kofler*⁶⁹ stellt bereits das bewusste Ausnutzen von Gestaltungsoptionen zur Minderung der Steuerbelastung aggressive Steuerplanung dar.⁷⁰ Ebenso liegt der Europäischen Kommission zufolge aggressive Steuerplanung bereits dann vor, wenn „*die Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehreren Steuersystemen*“⁷¹ derart ausgenutzt werden, dass die Steuerlast gesenkt wird, beispielsweise durch doppelte Abzüge oder doppelte Nichtbesteuerung. Der Begriff der „aggressiven“ Steuerplanung wird daher in der jüngeren Literatur recht weit gefasst.

Durch gezielte Steuerplanung können multinational tätige Unternehmen das internationale Steuergeschehen sowie nicht aufeinander abgestimmte Steuersysteme dazu verwenden, um ihre effektive Steuerbelastung⁷² gezielt zu senken.⁷³ Andererseits versuchen aber auch Staaten, bedingt durch den staatlichen Steuerwettbewerb, aktiv durch niedrige Steuersätze oder

⁶⁵ Zur Definition von *tax avoidance* siehe *Hanlon, M./Heitzman, S.*, A review of tax research, *Journal of Accounting and Economics* 2010, 137; *Dyreg, S./Hanlon, M./Maydew, E.*, Long-Run Corporate Tax Avoidance, *The Accounting Review* 2008, 1, 62.

⁶⁶ Vgl. *Hacker, A.*, Herausforderungen der Finanzverwaltung im Lichte vermehrt bekannt gewordener Abgabenvermeidungen - aggressiver Steuerplanungen (ATP), *ÖStZ* 2013, 302; *Lang, M.*, „Aggressive Steuerplanung“ – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, *SWI* 2013, 62ff.

⁶⁷ Vgl. *Evers, M. T./Meier, I./Spengel, C.*, Transparency in Financial Reporting: Is Country-by-Country Reporting Suitable to Combat International Profit Shifting?, *ZEW, Discussion Paper No. 14-015* (2014), 1.

⁶⁸ Vgl. *Geberth, G.*, Base Erosion and Profit Shifting - Die Sicht der Wirtschaft, in *Lüdicke, J.*, *Neue Grenzen für die internationale Steuerplanung?* (2014), 19.

⁶⁹ Vgl. *Ehrke-Rabel, T./Kofler, G.*, Gratwanderung - Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung, *ÖStZ* 2009, 456.

⁷⁰ Allerdings sei die so verstandene aggressive Steuerplanung noch im Bereich des rechtlich Zulässigen.

⁷¹ *European Commission*, Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung (2012), 41.

⁷² Ausführlich zu den Methoden zur Messung der Steuerbelastung beispielsweise. *Gutekunst, G.*, *Steuerbelastungen und Steuerwirkungen bei nationaler und grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit* (2005); zur effektiven Steuerlast ausführlich *Lammersen, L./Schwager, R.*, *The Effective Tax Burden of Companies in European Regions* (2004).

⁷³ Vgl. *Heckemeyer, J./Spengel, C.*, Ausmaß der Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen - empirische Evidenz und Implikationen für die deutsche Steuerpolitik, *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 2008, 37; *Perthold, J.*, Internet und die Besteuerung des Electronic Commerce, in *Gassner, W./Lang, M.*, *Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen* (1998), 312; *Vann, R.*, *Taxing International Business Income: Hard-Boiled Wonderland and the End of the World*, *World Tax Journal* 2010, 292, demzufolge strukturelle Probleme der Verrechnungspreisgrundsätze die wesentlichen Treiber von Steuerplanung seien.

andere Steuerbegünstigungen, wie IP-Boxen, ausländische Investitionen anzulocken.⁷⁴ Mittels einer länderübergreifenden Steuerplanung können steuerpflichtige Gewinne daher in jene Staaten verlagert werden, die vorteilhaftere Steuersysteme aufweisen.⁷⁵ Derartige Gestaltungsmaßnahmen zur Verminderung von Steuerzahlungen sind allerdings nicht per se als missbräuchlich zu qualifizieren,⁷⁶ da im Steuerrecht der Grundsatz der Gestaltungsfreiheit herrscht.⁷⁷ Die systemkonforme Steuervermeidung kann daher als Ziel der unternehmensrechtlichen Gestaltungsfreiheit anerkannt werden.⁷⁸ Voraussetzung ist allerdings, dass die steuerliche Gestaltung im Rahmen der Gesetze erfolgt.⁷⁹ Zudem verpflichtet auch das Aktienrecht den Vorstand zur Gewinnmaximierung.⁸⁰ Da Steuerzahlungen einen Kostenfaktor darstellen, ist die Minimierung der Steuerbelastung nicht nur ein legitimes Unternehmensziel sondern auch eine gesellschaftsrechtliche Verpflichtung.⁸¹

⁷⁴ Vgl. *Schanz, D./Feller, A.*, Wieso Deutschland (fast) keine Base Erosion and Profit Shifting-Bekämpfung braucht, BB 2015, 866.

⁷⁵ Vgl. *European Commission*, Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung (2012), 41.

⁷⁶ So auch *Bendlinger, S.*, Steueroasen und Offshore-Strukturen (2013), 35; *Knödler, C.*, Besteuerung von Ertrag und Umsatz im Electronic Commerce (2004), 54, der von „*Steuerausweichhandlungen*“ als rechtlich zulässige Anpassungshandlungen spricht und diese von rechtswidrigen Anpassungshandlungen, wie Steuerhinterziehung abgrenzt; ebenso *Schneider, D.*, Steuerlast und Steuerwirkung: Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre (2002), 97; *Valta, M.*, Das internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe (2014), 177; *Rödl, C./Grube, U.*, Internationales Steuerrecht und Steuerhinterziehung, in *Wabnitz, H.-B./Janovsky, T.*, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts⁴ (2014), Rz 8.

⁷⁷ Vgl. beispielweise *Kummer, W.*, Steuerstrafrecht, in *Wabnitz, H.-B./Janovsky, T.*, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts (2007), Rn 7; *Fischer* spricht vom „*Grundrecht auf steuersparende Gestaltung*“, vgl. *Fischer, P.*, Die Steuerumgehung in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, SWI 1999, 79; *Loukota, H.*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmissbrauch, in *Loukota, H./Jirousek, H./Knienieder, S./Runge, B.*, Neuentwicklungen im internationalen Steuerrecht (1997), 7; *Rödter/Pinkernell* sprechen von der „*systemkonforme[n] Steuervermeidung im Rahmen der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit*“, vgl. *Rödter, T./Pinkernell, R.*, Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, IStR 2013, 620.

⁷⁸ Vgl. *Heckemeyer, J./Spengel, C.*, Ausmaß der Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen - empirische Evidenz und Implikationen für die deutsche Steuerpolitik, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2008, 620; *Bone-Winkel, T.*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerbelastungsvergleiche (1994), 33. So auch BFH vom 7.7.1998, VIII R 10/96: „*Bei der rechtlichen Gestaltung wirtschaftlicher Vorgänge ist der Steuerpflichtige im Rahmen der Gesetze frei. Er darf seine rechtlichen Verhältnisse so gestalten, daß sich eine möglichst geringe Steuerlast ergibt.*“ So auch *Schmidt-Ahrens, L.*, Steuerplanung aus Sicht eines international tätigen Unternehmens, in *Oesterreicher, A.*, Internationale Steuerplanung (2005), 147.

⁷⁹ Zur Frage, ob Steuerplanung, die zur Absicht des Gesetzes im Widerspruch steht, legal sein kann vgl. *Lang, M.*, „*Aggressive Steuerplanung*“ – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 63.

⁸⁰ Vgl. dazu *Eberhartinger, E./Weinhandl, S.*, Wann ist Steuerplanung aggressiv?, in *Bertl, R./Eberhartinger, E./Egger, A./Kalss, S./Lang, M./Nowotny, C./Riegler, C./Schuch, J./Starlinger, C.*, Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern (2014), 179f.

⁸¹ Vgl. *Piltz, D.*, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): Die ganze Wahrheit?, IStR 2013, 681, demzufolge die Geschäftsleitung sogar verpflichtet sein kann, legale Steuerminimierungsstrategien zu nutzen; ebenso *Perner, R./Trefil, P.*, Legitimität der Konzernsteuerplanung vs Verpflichtung zur Konzernsteuerplanung, in *Fraberger, F./Baumann, A./Plott, C./Waitz-Ramsauer, K.*, Handbuch Konzernsteuerrecht (2008), 20f; *Gassner, W.*, Steuergestaltung als Vorstandspflicht, in *Bernat, E./Böhler, E./Weilinger, A.*, Festschrift Krejci Bd I (2001), 610.

Vorteilhafte Handlungsalternativen entstehen unter anderem durch unterschiedliche nationale Steuergesetzgebungen. Die bewusste Inanspruchnahme eines steuerlichen Vorteils eines nationalen Steuersystems kann daher nicht als aggressiv angesehen werden,⁸² wenn sie der steuergesetzgeberischen Systematik des fördernden Staates entspricht.⁸³ Eine derartige legale Form der Steuergestaltung kann nur durch eine Lückenschließungslogistik unterbunden werden, indem also nationale Gesetze bzw Doppelbesteuerungsabkommen geändert werden⁸⁴ oder durch Verringerung des internationalen Steuerwettbewerbes⁸⁵ („*race to the bottom*“).

Dem Grundsatz der Gestaltungsfreiheit sind jedoch Grenzen gesetzt. Wird gegen die steuergesetzgeberische Systematik künstlich vorgegangen, ist dies als aggressive und unangemessene rechtliche Gestaltung zu qualifizieren und kann zudem einen Missbrauch⁸⁶ darstellen. Fraglich ist, ob ein künstliches Vorgehen gegen die steuergesetzgeberische Systematik vorliegt, wenn sich Steuerpflichtige die Nichtabgestimmtheit von verschiedenen Steuersystemen zu Nutze machen. Denn gerade auf internationaler Ebene gibt es keine steuergesetzgeberische Systematik,⁸⁷ da nationale Steuersysteme souverän geschaffen werden, ohne dass bislang ein etwaiger Harmonisierungsbedarf mit anderen Staaten gesehen wurde.⁸⁸ Es kann daher nicht den Steuerpflichtigen obliegen, die fehlende Steuerharmonisierung zwischen nationalen Gesetzgebern, die Besteuerungslücken überhaupt erst ermöglicht, zu kompensieren.⁸⁹

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass sich Steuerpflichtige, die sich im Rahmen des Gesetzes jenen steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten bedienen, die sich aufgrund von unterschiedlichen, nicht harmonisierten Rechtssystemen oder aufgrund von

⁸² Anders hingegen *Ehrke-Rabel, T./Kofler, G.*, Gratwanderung - Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung, *ÖStZ* 2009, 456.

⁸³ Vgl. *Rödter, T./Pinkernell, R.*, Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, *IStR* 2013, 620; *Schanz, D./Feller, A.*, Wieso Deutschland (fast) keine Base Erosion and Profit Shifting-Bekämpfung braucht, *BB* 2015, 866; *Piltz, D.*, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): Die ganze Wahrheit?, *IStR* 2013, 681; zu steuerlichen Lenkungsmaßnahmen *Wagner, F.*, Der Homo Oeconomicus als Menschbild des Steuerrechts, *DStR* 2014, 1142.

⁸⁴ Wie beispielsweise das Strukturanpassungsgesetz 1996, das die Ausgabe von „private placement-Papieren“ zur zweckwidrigen Nutzung der Vorteile der Endbesteuerung für die Fremdfinanzierung von Kapitalgesellschaften unterband oder das seit 1.1.1995 revidierte österreichisch-spanische Doppelbesteuerungsabkommen, das bis dahin die Freistellung von Staatsanleihezinsen vorsah. Vgl. dazu *Loukota, H.*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmissbrauch, in *Loukota, H./Jirousek, H./Knienieder, S./Runge, B.*, Neuentwicklungen im internationalen Steuerrecht (1997), 8 sowie *Lang, M.*, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, *SWI* 2012, 3, 112f; *van den Hurk, H.*, Starbucks versus the People, *Bulletin for International Taxation* 2014, 34.

⁸⁵ Vgl. zum internationalen Steuerwettbewerb *Büttner, T.*, Empirie des Steuerwettbewerbs: Zum Stand der Forschung, in *Müller, W./Fromm, O./Hansjürgens, B.*, Regeln für den europäischen Steuerwettbewerb (2001), 53ff; zur steuerlichen Anreizsetzung beispielsweise *Geberth, G.*, Base Erosion and Profit Shifting - Die Sicht der Wirtschaft, in *Lüdicke, J.*, Neue Grenzen für die internationale Steuerplanung? (2014), 18.

⁸⁶ ZB iSd § 22 BAO oder § 42 dAO.

⁸⁷ Vgl. *Rödter, T./Pinkernell, R.*, Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, *IStR* 2013, 620.

⁸⁸ Vgl. *Lang, M.*, Direkte Steuern und EU-Steuerpolitik - Wo bleiben die Visionen?, *IStR* 2013, 372.

⁸⁹ Vgl. *Rödter, T./Pinkernell, R.*, Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, *IStR* 2013, 620.

Doppelbesteuerungsabkommen ergeben, nicht des Rechtsmissbrauchs oder gar der Steuerhinterziehung schuldig machen.⁹⁰ Auch wenn eine steuergestaltende Maßnahme aus steuermoralischen oder steuerethischen Gründen abzulehnen ist, diese aber nicht gegen die steuergesetzgeberische Systematik verstößt, ist diese für steuerliche Zwecke anzuerkennen.⁹¹ Dennoch bleibt zu beachten, dass insbesondere auf internationaler Ebene umfangreiche Möglichkeiten zur nicht legalen Gestaltung von steuerlichen Sachverhalten bestehen.⁹² Zudem bestehen auch zahlreiche Möglichkeiten, durch den gezielten Einsatz von Zwischengesellschaften in Steueroasen („*Tax Havens*“),⁹³ sogenanntes „*stateless income*“⁹⁴ zu generieren und dadurch die Steuerlast deutlich zu minimieren. In diesem Zusammenhang wird in der Literatur auch der Begriff der Minderbesteuerung⁹⁵ verwendet.

Die Quantifizierung des Ausmaßes der internationalen Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen ist jedoch höchst umstritten.⁹⁶ Schätzungen zufolge beläuft sich das Ausmaß der Gewinne amerikanischer Muttergesellschaften, die in niedrig besteuerten

⁹⁰ Vgl. Rödl, C./Grube, U., Internationales Steuerrecht und Steuerhinterziehung, in Wabnitz, H.-B./Janovsky, T., Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts⁴ (2014), Rn 8; Lang, M., Direkte Steuern und EU-Steuerpolitik - Wo bleiben die Visionen?, IStR 2013, 396.

⁹¹ Vgl. Loukota, H., Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmissbrauch, in Loukota, H./Jirousek, H./Knienieder, S./Runge, B., Neuentwicklungen im internationalen Steuerrecht (1997), 8; Bendlinger, S., Steueroasen und Offshore-Strukturen (2013), 36.

⁹² Vgl. Rödl, C./Grube, U., Internationales Steuerrecht und Steuerhinterziehung, in Wabnitz, H.-B./Janovsky, T., Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts⁴ (2014), Rn 8; Kirchmayr, S./Achatz, M., Aggressive Konzernsteuerplanung in der Praxis, taxlex 2013, 237. Siehe dazu auch Kapitel 3.5.

⁹³ Zur Steueroase beispielsweise Bendlinger, S., Steueroasen und Offshore-Strukturen (2013), 27ff; Eimermann, D., Seminar F: Steueroasen, IStR 2010, 561ff; OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue (1998), Rz 47ff; Johnston, S./Parillo, K., Irish Official Refutes Apple Special Tax Deal Claims, Tax Notes International 2013, June 10, 1038f; Dreßler, G., Gewinn- und Vermögensverlagerungen in Niedrigsteuerländer und ihre steuerliche Überprüfung (2000), 26.

⁹⁴ Der Begriff „*stateless income*“ wurde von Kleinbard geprägt. Darunter versteht er, dass Unternehmen ihre Gewinne künstlich in Steueroasen verlagern, in denen sie jedoch keine oder nur geringe wirtschaftliche Tätigkeiten entfalten. Vgl. Kleinbard, E., Stateless Income's Challenge to Tax Policy, Tax Notes International 2012, October 29, 507.

⁹⁵ Geprägt wurde der Begriff der Minderbesteuerung von Bühler: „*Minderbesteuerung ist ein zusammenfassender Ausdruck für alle Fälle, in denen die Besteuerung hinter dem zurückbleibt, was sie bei richtiger Anwendung der Steuergesetze auf den betreffenden Tatbestand hätte ergeben müssen.*“ Bühler, O., Prinzipien des internationalen Steuerrechts (1964), 169. Dieser Definition folgend seien daher legale Vergünstigungen und Gestaltungsmöglichkeiten nicht als Minderbesteuerung anzusehen.

⁹⁶ Vgl. OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013), 15; Rödder, T./Pinkernell, R., Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, IStR 2013, 619; International Monetary Fund, Issues in International Taxation and the Role of the IMF (2013), 6; Töben, T., Seminar B: Grenzüberschreitende Steuerarbitrage, IStR 2012, 688; Fuest, C./Spengel, C./Finke, K./Heckemeyer, J./Nusser, H., Profit Shifting and "Aggressive" Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform, ZEW Discussion Paper No. 13-078 (2013), 9; Merten, H.-L., Steueroasen Ausgabe 2015 (2015), 158; Miller, D., How U.S. Law Encourages Investment Through Tax Havens, Tax Notes International 2011, August 8, 461; Heckemeyer, J./Spengel, C., Ausmaß der Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen - empirische Evidenz und Implikationen für die deutsche Steuerpolitik, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2008, 37ff; Heckemeyer, J./Spengel, C., Gewinnverlagerung multinationaler deutscher Unternehmen ins Ausland: Eine Klarstellung, Der Betrieb 2009, 33ff; Watrin, C./Ebert, N., Multinationale Unternehmen und Besteuerung - Aktueller Stand der betriebswirtschaftlichen Forschung, StuW 2013, 298ff; Weichenrieder, A., Profit shifting in the EU: evidence from Germany, Int Tax Public Finance 2009, 282ff.

Auslandsgesellschaften de facto keiner laufenden Besteuerung unterliegen, auf etwa \$ 1,9 Billionen, wovon etwa \$ 33 Mrd. auf Google, auf Apple etwa \$ 102 Mrd. entfallen.⁹⁷ Das OECD BEPS Projekt widmet sich in Action 11⁹⁸ ausführlich verschiedenen Studien zur steuerlich motivierten Gewinnverlagerung.⁹⁹

⁹⁷ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 115; *Durst, M.*, OECD's Fight Against Income Shifting - and for it's Global Role, *Tax Notes International* 2012, December 3, 934; *Sheppard, L.*, Globalization and International Tax Rules, *Tax Notes International* 2013, May 13, 615; *Miller, D.*, How U.S. Law Encourages Investment Through Tax Havens, *Tax Notes International* 2011, August 8, 461.

⁹⁸ Vgl. *OECD*, Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report (2015).

⁹⁹ Siehe dazu auch *Griffith, R./Hines, J./Sorensen, P.*, International Capital Taxation, in *Institute for Fiscal Studies*, Dimensions of Tax Design (2010), 930f.

2 Theoretische und institutionelle Grundprinzipien der internationalen Besteuerung

In diesem Kapitel werden die Grundprinzipien des internationalen Steuerrechts dargestellt, um anhand dieser einen Beurteilungsmaßstab für das bestehende sowie alternative Besteuerungssysteme für digitale Güter und Leistungen zu entwickeln.

Insbesondere im Bereich des internationalen Steuerrechts besteht eine Vielzahl an Besteuerungsgrundsätzen und Besteuerungsprinzipien, von denen die bedeutsamsten hier behandelt werden.¹⁰⁰ Die Grundlage aller Besteuerungsgrundsätze bildet dabei das Souveränitätsprinzip, abgeleitet aus dem Grundsatz der Gleichheit aller Staaten.¹⁰¹ Diesem Prinzip folgend regeln Staaten autonom sowohl ihre inner- als auch zwischenstaatlichen Rechtsverhältnisse, wie beispielsweise die Abgrenzung ihrer Besteuerungshoheit gegenüber anderen Staaten.¹⁰²

Im Rahmen der OECD Konferenz 1998 in Ottawa wurden fünf wesentliche Prinzipien¹⁰³ genannt, auf denen das bestehende Steuersystem basiert. Diese, auch als *Ottawa Taxation Framework Conditions* bezeichnet,¹⁰⁴ sind Neutralität, Effizienz, Planungssicherheit und Verständlichkeit, Wirksamkeit und Flexibilität. Diese Grundprinzipien, die für traditionelle Geschäftstätigkeiten angewendet werden, sollten aus damaliger Sicht auch für den aufkommenden E-Commerce Bereich herangezogen werden.¹⁰⁵ Auch heute ist die OECD noch der Ansicht, dass diese Grundsätze ebenso für neue digitale Geschäftsmodelle, die damals noch nicht existierten, maßgebend sein sollen.¹⁰⁶ Nachfolgend werden die genannten Besteuerungsgrundsätze erläutert.

¹⁰⁰ Vgl. Fischer, L./Kleineidam, H.-J./Warneke, P., Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre⁵ (2005), 41; OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (2014), 30.

¹⁰¹ So auch Art 2 Abs 1 UN-Charta: „The Organization is based on the principle of the sovereign equality of all its Members.“ Ausführlich dazu Kingston, S., Territoriality in EU (taxation) law: A sacred principle, or dépassé?, UCD Working Papers in Law, Criminology & Socio-Legal Studies, No. 06 (2015)2f.

¹⁰² Vgl. von Wuntsch, M./Bach, S., Wertorientierte Steuerplanung und Unternehmensführung in der globalen Wirtschaft² (2012), 143; Fischer, L./Kleineidam, H.-J./Warneke, P., Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre⁵ (2005), 41.

¹⁰³ Hingegen sollen moralische Aspekte keine Grundprinzipien im internationalen Steuerrecht darstellen. Vgl. dazu Sheppard, L., BEPS as an Opportunity, Tax Notes Today 2014, October 2, 191f.

¹⁰⁴ Vgl. OECD, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions (1998); OECD, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report (2004), Rz 28.

¹⁰⁵ Vgl. Hinnekens, L., How OECD Proposes to Apply Existing Criteria of Jurisdiction to Tax Profits Arising from Cross-border Electronic Commerce, Intertax 2001, 322; Kellersmann, D., Ertragsbesteuerung von Geschäftsvorfällen im Internet, in Kröger, D./Gimmy, M., Handbuch zum Internetrecht (2000), 547f.

¹⁰⁶ Vgl. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (2014), 30.

2.1 Neutralität

Der Grundsatz der Neutralität der Besteuerung ist ein wesentliches Grundprinzip der internationalen Besteuerung und gilt dann als erfüllt, wenn Steuern keinen Einfluss auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten haben.¹⁰⁷ Steuerpflichtige sollen daher ökonomische Entscheidungen in einer Welt mit Steuern gleich wie in einer Welt ohne Steuern treffen.¹⁰⁸ Die Besteuerung ist daher dann nicht entscheidungsneutral sondern verzerrend, wenn sich ohne Berücksichtigung der Besteuerung eine andere Vorteilhaftigkeit ergibt als mit Berücksichtigung von Steuern.¹⁰⁹ Der Grundsatz der Neutralität fordert aber auch, dass funktionell gleichwertige Transaktionen gleich besteuert werden sollten. Das Neutralitätspostulat soll daher einerseits wirtschaftliche Effizienz und andererseits die Gleichbehandlung aller Steuerzahler gewährleisten.¹¹⁰

Je nach der zu treffenden Entscheidung kann der Begriff der Neutralität in Investitionsneutralität, Finanzierungs-¹¹¹ und Rechtsformneutralität¹¹² sowie Konsumneutralität¹¹³ unterscheiden werden.¹¹⁴ Im Rahmen dieser Arbeit wird jedoch nur die

¹⁰⁷ Vgl. *Pinto, D.*, E-Commerce and Source-Based Income Taxation (2002), 23; *Li, J.*, International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study (2003), 59; *Doernberg, R./Hinneken, L./Hellerstein, W./Li, J.*, Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation (2001), 67; *Utescher, T.*, Internet und Steuern: Electronic Commerce und Telearbeit (1999), 332ff; zur Begründung aber auch Kritik an einer entscheidungsneutralen Besteuerung ausführlich *Knödler, C.*, Besteuerung von Ertrag und Umsatz im Electronic Commerce (2004), 54ff; *Möding, J.*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012), 77; *Schwinger, R.*, Einkommens- und konsumorientierte Steuersysteme (1992), 9; *Griffith, R./Hines, J./Sorensen, P.*, International Capital Taxation, in *Institute for Fiscal Studies*, Dimensions of Tax Design (2010), 925.

¹⁰⁸ Vgl. beispielsweise *Schneider, D.*, Steuerlast und Steuerwirkung: Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre (2002), 97; *Möding, J.*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012), 76; *Knödler, C.*, Besteuerung von Ertrag und Umsatz im Electronic Commerce (2004), 53; *Schön, W.*, Zur Zukunft des Internationalen Steuerrechts, *StuW* 2012, 215; *Spengel, C.*, Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union (2003), 223; *Li, J.*, International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study (2003), 59.

¹⁰⁹ Vgl. *Knödler, C.*, Besteuerung von Ertrag und Umsatz im Electronic Commerce (2004), 53f; *König, R./Wosnitza, M.*, Betriebswirtschaftliche Steuerplanungs- und Steuerwirkungslehre (2004), 140; *Schneider, D.*, Steuerlast und Steuerwirkung: Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre (2002), 97.

¹¹⁰ Vgl. *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, Taxing Global Digital Commerce (2013), 67f; *Li, J.*, International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study (2003), 60.

¹¹¹ Zur Finanzierungsneutralität vgl. beispielsweise *Eberhartinger, E./Vaishor, M.*, Finanzierungsneutralität für Kapitalgesellschaften im österreichischen Steuersystem, in *Seicht, G.*, Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen (2005), 177ff; *König, R./Wosnitza, M.*, Betriebswirtschaftliche Steuerplanungs- und Steuerwirkungslehre (2004), 143; *Menck, T.* in *Mössner, M.*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2012), Rz 1.71f; *Schneider, D.*, Steuerlast und Steuerwirkung: Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre (2002), 171ff; *Spengel, C.*, Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union (2003), 225.

¹¹² Zur Rechtsformneutralität vgl. beispielsweise *König, R./Wosnitza, M.*, Betriebswirtschaftliche Steuerplanungs- und Steuerwirkungslehre (2004), 142; *Menck, T.* in *Mössner, M.*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2012), Rz 1.69f; *Schneider, D.*, Steuerlast und Steuerwirkung: Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre (2002), 215ff.

¹¹³ Die Konsumneutralität kann sich einerseits auf den Zeitpunkt des Konsums oder andererseits auf die Wahl des Konsumgutes beziehen. Vgl. dazu *Knödler, C.*, Besteuerung von Ertrag und Umsatz im

Investitionsneutralität näher betrachtet, da diese im grenzüberschreitenden Kontext von größerer Bedeutung ist und auch der Fokus der OECD auf der Herstellung von Investitionsneutralität liegt. Im Gegensatz dazu spielen Finanzierungs- oder Rechtsformüberlegungen oder Konsumententscheidungen im Rahmen dieser Arbeit nur eine geringere Rolle.¹¹⁵ Im Kontext der grenzüberschreitenden Besteuerung ist der Grundsatz der Investitionsneutralität dann erfüllt, wenn die Entscheidung eines rational handelnden Wirtschaftssubjektes im Inland oder im Ausland zu investieren nicht von Steuern sondern von wirtschaftlichen Faktoren beeinflusst wird.¹¹⁶

Der Ansässigkeitsstaat¹¹⁷ besteuert regelmäßig das weltweit erzielte Einkommen unbeschränkt Steuerpflichtiger und wendet daher das Wohnsitz- bzw. Welteinkommensprinzip an. Wird in einem Staat von einer nicht ansässigen Person ein Einkommen erzielt, so begründet das in diesem Staat nach dem Quellen- bzw. Territorialitätsprinzip eine beschränkte Steuerpflicht. Da viele Staaten sowohl das Welteinkommens- als auch das Territorialitätsprinzip anwenden, führt dies grundsätzlich zu einer Doppelbesteuerung. Die Besteuerung ist dann nicht mehr entscheidungsneutral und beeinflusst somit die Standortentscheidung.¹¹⁸

Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, werden im internationalen ertragsteuerlichen Bereich daher zwei Neutralitätskonzepte unterschieden: einerseits die Kapitalexporthneutralität in Verbindung mit der Anrechnungsmethode und andererseits die Kapitalimportneutralität in Verbindung mit der Freistellungsmethode.¹¹⁹ Diese Neutralitätskonzepte beziehen sich zwar auf unterschiedliche Wirtschaftsräume, gewährleisten aber beide Wettbewerbsneutralität.¹²⁰ Ist in beiden Staaten das Ertragssteuerniveau gleich hoch, ergeben sich keine Belastungsunterschiede zwischen der

Electronic Commerce (2004), 57f; *Kiesewetter, D.*, Theoretische Leitbilder einer Reform der Unternehmensbesteuerung - Eine vergleichende Analyse der Reformmodelle Kroatiens, Österreichs und Skandinaviens, *StuW* 1997, 24f.

¹¹⁴ Vgl. *Hundsdoerfer, J./Kiesewetter, D./Sureth, C.*, Forschungsergebnisse in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – eine Bestandsaufnahme, *ZfB* 2008, 68; *Knödler, C.*, Besteuerung von Ertrag und Umsatz im Electronic Commerce (2004), 56f; *Schwinger, R.*, Einkommens- und konsumorientierte Steuersysteme (1992), 10f; zu weiteren Neutralitätsbegriffen *König, R./Wosnitza, M.*, Betriebswirtschaftliche Steuerplanungs- und Steuerwirkungslehre (2004), 142ff.

¹¹⁵ Vgl. *Knödler, C.*, Besteuerung von Ertrag und Umsatz im Electronic Commerce (2004), 58 und 98.

¹¹⁶ Vgl. *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, Taxing Global Digital Commerce (2013), 35; *Knödler, C.*, Besteuerung von Ertrag und Umsatz im Electronic Commerce (2004), 57.

¹¹⁷ Zur Ansässigkeit vgl. Kapitel 3.1.

¹¹⁸ Vgl. *Möding, J.*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012), 80f.

¹¹⁹ Vgl. *Pinto, D.*, E-Commerce and Source-Based Income Taxation (2002), 23; *Doernberg, R./Hinneken, L./Hellerstein, W./Li, J.*, Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation (2001), 67; *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 18ff; *Knödler, C.*, Besteuerung von Ertrag und Umsatz im Electronic Commerce (2004), 59.

¹²⁰ Vgl. *Möding, J.*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012), 81.

Anwendung beider Prinzipien. Dasselbe gilt, wenn im Ausland das Steuerniveau höher ist und die Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt angewendet wird. Die Vor- bzw Nachteile beider Neutralitätskonzepte sind jeweils entgegengesetzt.¹²¹

2.1.1 Kapitalexporthneutralität

Die Kapitalexporthneutralität („*capital export neutrality*“, *CEN*) wird von der herrschenden Lehre der Wirtschaftswissenschaften bevorzugt, da sie als Voraussetzung einer weltweiten wirtschaftlichen Effizienz verstanden wird.¹²² Dem Prinzip der Kapitalexporthneutralität folgend, soll ein Steuersystem die Entscheidung, ob im Inland oder im Ausland investiert werden soll nicht beeinflussen. Aus Sicht des exportierenden Landes sollen daher alle in diesem Staat ansässigen Steuerpflichtigen gleich besteuert werden, unabhängig vom Ort des Faktoreinsatzes. Die Wettbewerbsneutralität bezieht sich daher auf den Ansässigkeitsstaat. Um Kapitalexporthneutralität zu gewährleisten, muss der Ansässigkeitsstaat, der das Welteinkommen seiner Steuerpflichtigen besteuert, eine Anrechnung der im Ausland gezahlten Steuern ermöglichen.¹²³ Durch die Anwendung der Anrechnungsmethode kommt schlussendlich das Besteuerungsniveau des Ansässigkeitsstaates zum Tragen. Gerechtfertigt wird das Prinzip der Kapitalexporthneutralität daher mit einem absoluten Gleichheitspostulat, da alle im Inland ansässigen Steuerpflichtigen gleich behandelt werden sollen.¹²⁴

Ist das Steuerniveau im Ausland geringer als im Inland, so macht der inländische Nachholeffekt dieses Steuergefälle jedenfalls zunichte. Steueranreize, die die ausländische Finanzverwaltung gewährt, kommen daher nicht den inländischen Steuerpflichtigen sondern dem inländischen Fiskus zugute. Bedenklich ist dieser Nachholeffekt aus entwicklungspolitischer Sicht daher dann, wenn es sich beim ausländischen Staat um einen

¹²¹ Vgl. *Fischer, L./Kleineidam, H.-J./Warneke, P.*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre⁵ (2005), 44.

¹²² So bereits *Musgrave, P.*, Economic Criteria, Principles, and Policies of the Taxation of Foreign Investment Income, in *Richman (Musgrave), P.*, Taxation of Foreign Investment Income: An Economic Analysis (1963), 8; *Griffith, R./Hines, J./Sorensen, P.*, International Capital Taxation, in *Institute for Fiscal Studies*, Dimensions of Tax Design (2010), 952; *Pinto, D.*, E-Commerce and Source-Based Income Taxation (2002), 25; kritisch hingegen zum Vorrang der Kapitalexporthneutralität *Schön, W.*, International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I), *World Tax Journal* 2009, 80, da die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen gestaltbar ist. AA *Vogel, K.*, Worldwide vs. source taxation of income - A review and re-evaluation of arguments (Part II), *Intertax* 1988, 313, demzufolge die Kapitalimportneutralität zu bevorzugen sei.

¹²³ Vgl. *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, Taxing Global Digital Commerce (2013), 35f; *Valta, M.*, Das internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe (2014), 106f; *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 19; *Fischer, L./Kleineidam, H.-J./Warneke, P.*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre⁵ (2005), 44; *Li, J.*, International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study (2003), 59; *Doernberg, R.*, International Taxation in a Nutshell⁹ (2012), 4.

¹²⁴ Vgl. *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 20.

Entwicklungsstaat handelt.¹²⁵ Handelt es sich beim ausländischen Staat um eine Steueroase, die durch Steuervergünstigungen gezielt ausländisches Kapital anlockt, werden diese Begünstigungen (Steuerdumping) ebenfalls durch den inländischen Nachholeffekt aufgehoben. Das inländische Hochsteuerniveau kann daher nur durch einen Wohnsitzwechsel des Steuerpflichtigen umgangen werden. Die Anrechnungsmethode hemmt daher die Wirkung ausländischer Steuergeschenke und stellt somit ein wirkungsvolles Mittel zu Bekämpfung von unlauterem Steuerwettbewerb dar. Unlauterer Steuerwettbewerb („*race-to-the-bottom*“) ist aus wirtschaftspolitischer Sicht nicht wünschenswert, da er das Steueraufkommen kontinuierlich reduziert.¹²⁶

Andererseits kommt es in jenen Fällen, in denen der Steuersatz im Ansässigkeitsstaat niedriger ist als im Ausland zu einer Reduzierung der inländischen Besteuerung, sofern die Anrechnung in unbeschränkter Höhe zulässig ist und somit ausländische Steuern im Inland erstattet werden. Da jedoch viele Staaten die Anrechnung ausländischer Steuern mit dem inländischen Steuerbetrag (Anrechnungshöchstbetrag) begrenzen, bestehen bei höheren ausländischen Steuersätzen Anrechnungsüberhänge, sodass keine Kapitalexporthneutralität mehr gewährleistet wird.¹²⁷

Zusammenfassend liegen die Vorteile der Kapitalexporthneutralität daher in folgenden Bereichen:¹²⁸

- die Gleichbehandlung aller inländischen Steuerpflichtigen, unabhängig von der Herkunft ihrer Einkünfte;
- im Ausland gewährte Steuerdumpings, insbesondere von Steueroasen, entfalten keine Wirkung;¹²⁹

¹²⁵ Vgl. *Kadet, J.*, Worldwide Tax Reform: Reversing the Race to the Bottom, Tax Notes 2013, March 11, 1247.

¹²⁶ Vgl. *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 20; *Kadet, J.*, Worldwide Tax Reform: Reversing the Race to the Bottom, Tax Notes 2013, March 11, 1245; *Wells, B./Lowell, C.*, Tax Base Erosion and Homeless Income: Collection at Source Is the Linchpin, Tax Law Review 2012, 603; zu Maßnahmen auf europäischer Ebene gegen schädlichen Steuerwettbewerb vgl. *Rat der Europäischen Union*, Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (1997); *Vanistendael, F.*, Automatic Exchange of Tax Rulings in the EU, Tax Notes International 2015, April 20, 262; *Kiegebeld, B.*, Harmful tax competition in the European Union - Code of Conduct, countermeasures and EU law (2004); und bereits *Helbich, F.*, Zum Unternehmenssteuerrecht: Entwicklung und Elemente künftiger Gestaltungen, in *Gassner, W./Lang, M.*, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998), 210; sowie auf internationaler Ebene *OECD*, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue (1998); *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 158; kritisch hingegen zur plakativen Beschreibung des Steuerwettbewerbes als „Wettlauf nach unten“ *Büttner, T.*, Empirie des Steuerwettbewerbs: Zum Stand der Forschung, in *Müller, W./Fromm, O./Hansjürgens, B.*, Regeln für den europäischen Steuerwettbewerb (2001), 62.

¹²⁷ So beschränkt auch Art 23 B Abs 1 Satz 2 OECD-MA die Anrechnung ausländischer Steuern. Vgl. *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 20; *Möding, J.*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012), 81f.

¹²⁸ Vgl. *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 21; *Fischer, L./Kleineidam, H.-J./Warneke, P.*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre⁵ (2005), 44.

- steuerneutrale Wirkung auf den grenzüberschreitenden Kapital-, Dienstleistungs-, Waren- und Personenverkehr;
- auf internationaler Ebene kann eine effiziente Kapitalallokation gewährleistet werden.

Im Gegensatz dazu können als Nachteile der Kapitalexporthneutralität folgende Punkte genannt werden:¹³⁰

- Das internationale Steuergefälle wird nicht als Wettbewerbsfaktor auf dem ausländischen Markt berücksichtigt, die Wettbewerbsposition inländischer Unternehmen im Ausland wird somit geschwächt;
- der inländische Nachholeffekt macht Investitionsanreize insbesondere von strukturschwachen Entwicklungsländern zunichte, da diese Anreize nicht Investoren sondern den inländischen Fiskus begünstigen;
- der Verwaltungsaufwand ist sowohl für Unternehmen als auch für die inländische Steuerverwaltung hoch, da auch ausländische Einkünfte und Vermögen nach inländischem Steuerrecht ermittelt werden müssen. Eine weltweite Buchführung nach inländischen Recht ist daher erforderlich;
- unterschiedliche Risikosituationen in der Ausübung der Geschäftstätigkeit werden nicht berücksichtigt.

2.1.2 Kapitalimportneutralität

Im Gegensatz dazu befürworten Unternehmen sowie Exportnationen meist mit dem Argument der Sicherstellung der Wettbewerbsfähigkeit die Kapitalimportneutralität („*capital import neutrality*“, *CIN*). Kapitalimportneutralität bedeutet, dass alle Geschäftsaktivitäten oder Investitionen, die in einem bestimmten Wirtschaftsraum getätigt werden, gleich behandelt werden. Es sollen daher alle in einem Staat tätigen Steuerpflichtigen unabhängig von ihrer Ansässigkeit gleich besteuert werden. Die Wettbewerbsneutralität bezieht sich daher auf den Tätigkeitsstaat. Durch die Anwendung der Freistellungsmethode unterliegen die im Ausland erzielten Einkünfte daher ausschließlich dem ausländischen Besteuerungsniveau und sind im Ansässigkeitsstaat freigestellt.¹³¹

¹²⁹ Auch durch die weltweite Anwendung der Anrechnungsmethode können Gewinnverlagerungen nicht verhindert werden, da oftmals auch im Ansässigkeitsstaat eine Besteuerung unterbleibt, sofern dieser ebenfalls nur einen geringen Steuersatz oder gar eine gänzliche Freistellung vorsieht.

¹³⁰ Vgl. *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 21f; *Fischer, L./Kleineidam, H.-J./Warneke, P.*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre⁵ (2005), 44; *Schaumburg, H.*, Internationales Steuerrecht³ - Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht (2011), Rz 14.29ff.

¹³¹ Vgl. *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 19; *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, Taxing Global Digital Commerce (2013), 36; *Valta, M.*, Das internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe (2014), 107; *Li, J.*, International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study (2003), 60; *Rödter,*

Allerdings ist die Besteuerung nur in jenen Fällen neutral, in denen die steuerlichen Bemessungsgrundlagen des In- und Auslandes übereinstimmen und die gleichen Steuerniveaus bestehen. Bestehen aber unterschiedliche Steuerniveaus, ist durch Anwendung der Freistellungsmethode die Neutralität der Besteuerung nicht mehr gewährleistet. Denn wenn der Steuersatz im Ausland geringer ist, ist die Nachsteuerrendite und somit der Investitionsanreiz im Ausland immer größer und führt somit zu einer zwischenstaatlichen Verlagerung von Kapital und Produktion.¹³² Ist umgekehrt der inländische Steuersatz geringer wird die Auslandsinvestition steuerlich benachteiligt.¹³³

Zusammenfassend lassen sich daher folgende Vorteile der Kapitalimportneutralität identifizieren:¹³⁴

- Auf dem ausländischen Markt treten keine Wettbewerbsverzerrungen auf, da auf alle unternehmerischen Tätigkeiten in einem Staat die gleichen Rahmenbedingungen sowie das gleiche Steuerniveau angewendet werden;
- da das Besteuerungsrecht auf die Staaten aufgeteilt ist, ist nur eine nationale und keine weltweite Buchführung erforderlich, die steuertechnische Handhabung daher leichter. Allerdings sind bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes ausländische Einkünfte nach inländischem Steuerrecht zu ermitteln.

Als Nachteile¹³⁵ der Kapitalimportneutralität werden folgende Aspekte genannt:¹³⁶

- Die Verlagerung von Vermögen und Einkommen in Steueroasen oder andere Niedrigsteuerränder wird erleichtert und lädt dadurch zur internationalen Steuerflucht ein;

T./Pinkernell, R., Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, IStR 2013, 621; *Doernberg, R.*, International Taxation in a Nutshell⁹ (2012), 5.

¹³² Ein Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode würde diesfalls ein Hochschleusen auf das Steuerniveau im Ansässigkeitsstaat und eine Verschlechterung der Wettbewerbsfähigkeit bedeuten. Vgl. *Rödter, T./Pinkernell, R.*, Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, IStR 2013, 621.

¹³³ Vgl. *Mödinger, J.*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012), 82; befürwortend *Rödter, T./Pinkernell, R.*, Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, IStR 2013, 621, denen zufolge sich die Freistellungsmethode wirtschaftlich bewährt hat; kritisch hingegen *Spengel, C.*, Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union (2003), 229, demzufolge die Kapitalimportneutralität weder mit betriebswirtschaftlichen Neutralitätsanforderungen noch mit gesamtwirtschaftlichen Effizienzanforderungen vereinbar sei.

¹³⁴ Vgl. *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 22; *Fischer, L./Kleineidam, H.-J./Warneke, P.*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre⁵ (2005), 44; *Schaumburg, H.*, Internationales Steuerrecht³ - Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht (2011), Rz 14.26f.

¹³⁵ Die Nachteile der Kapitalimportneutralität werden im BEPS-Projekt als wesentliche Gründe für Steuervermeidung und Gewinnverlagerung genannt. So bereits *OECD*, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013), 39ff.

¹³⁶ Vgl. *Spengel, C.*, Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union (2003), 229; *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 22; *Fischer, L./Kleineidam, H.-J./Warneke, P.*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre⁵ (2005), 44.

- die Möglichkeit zur aktiven Gestaltung von Verrechnungspreisen wird erhöht, da durch die gezielte Auslagerung von unternehmerischen Funktionen und Risiken in Niedrigsteuerländer die Gesamtsteuerlast reduziert werden kann.

2.1.3 Neutralitätsbegriff der OECD

Die OECD versteht zudem unter dem Grundprinzip der Neutralität, dass eine Gleichbehandlung auch in Bezug auf die Art der Geschäftstätigkeit bestehen sollte. Digitale und nicht digitale Sachverhalte sollen daher gleich zu behandeln sein, die Besteuerung daher neutral und gerecht sein.¹³⁷ Ein sogenanntes „ring-fencing“ sollte daher vermieden werden.¹³⁸ Besondere steuerliche Vorschriften für den E-Commerce im Allgemeinen sind auch deswegen nicht geboten, weil moderne Kommunikationsformen und Formen des E-Commerce auch in traditionellen Branchen, wie etwa der Automobilbranche oder in der aufkommenden Industrie 4.0¹³⁹, eingesetzt werden.¹⁴⁰ So dient der E-Commerce im B2B-Bereich primär der Rationalisierung und dem Outsourcing und erfasst deswegen fast alle Branchen und Geschäftsbereiche.¹⁴¹ Eine genaue Abgrenzung zwischen traditionellem und digitalem Bereich ist daher oftmals nur schwer möglich.

Obwohl der Grundsatz der Neutralität als wesentlich angesehen wird, ist kein Steuerrechtssystem dieser Welt entscheidungsneutral.¹⁴² Die Steuerneutralität wird zwar, unter anderem von der EU,¹⁴³ gefordert, aber mangels Harmonisierung und aufgrund des zunehmenden Steuerwettbewerbes¹⁴⁴ zwischen den Mitgliedsstaaten ist weder die Wettbewerbs- noch die Steuerneutralität in der EU erfüllt.¹⁴⁵ Unterschiedliche

¹³⁷ Vgl. *OECD*, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions* (1998), Box 2 (i); *OECD*, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* (2014), 30; *Knödler, C.*, *Besteuerung von Ertrag und Umsatz im Electronic Commerce* (2004), 98; so auch *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, *Taxing Global Digital Commerce* (2013), 36.

¹³⁸ Vgl. *OECD*, *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report* (2004), Rz 60; *Brauner, Y./Baez, A.*, *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, *WU International Taxation Research Paper Series*, No. 14 (2015), 10; *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, *Taxing Global Digital Commerce* (2013), 35; *Hellerstein, W.*, *Taxing Electronic Commerce: Preliminary Thoughts on Model Uniform Legislation*, *Tax Notes* 1997, May 12, 819f.

¹³⁹ Vgl. *Köhler, P./Six, B./Michels, S.*, *Industrie 4.0: Ein Überblick*, in *Köhler-Schulte, C.*, *Industrie 4.0: ein praxisorientierter Ansatz* (2015), 17ff.

¹⁴⁰ Vgl. *OECD*, *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report* (2004), Rz 60.

¹⁴¹ Vgl. *Pinkernell, R.*, *Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce*, *IFSt-Schrift* Nr. 494 (2014), 190.

¹⁴² Vgl. *Schneider, D.*, *Steuerlast und Steuerwirkung: Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre* (2002), 98f.

¹⁴³ Vgl. *Spengel, C.*, *Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union* (2003), 3.

¹⁴⁴ Zur Frage, ob der Steuerwettbewerb als neues Paradigma des internationalen Steuerrechts angesehen werden kann vgl. *Schön, W.*, *Zur Zukunft des Internationalen Steuerrechts*, *StuW* 2012, 216.

¹⁴⁵ Vgl. *Gutekunst, G.*, *Steuerbelastungen und Steuerwirkungen bei nationaler und grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit* (2005), 3f.

Besteuerungssysteme führen daher dazu, dass Unternehmen in jene Steuersysteme wechseln, die ein niedrigeres Belastungsniveau aufweisen, um somit eine sogenannte Steuerarbitrage zu erzielen.¹⁴⁶ Das internationale Steuerrecht bietet daher Anreize, das internationale Steuergefälle zu nutzen.¹⁴⁷ Auf internationaler Ebene wäre eine absolute Steuerneutralität nur dann gegeben, wenn die Steuersysteme aller Staaten vereinheitlicht wären,¹⁴⁸ allerdings ist aus heutiger Sicht ein Konsens über eine europäische¹⁴⁹ oder gar internationale¹⁵⁰ Harmonisierung nicht vorstellbar.

2.2 Effizienz

Die *Ottawa Taxation Framework Conditions* verstehen den Begriff Effizienz¹⁵¹ im Sinne einer effizienten Steuererhebung und nicht im Sinne einer effizienten Allokation. Dies bedeutet, dass „*compliance costs*“ bei Steuerpflichtigen und „*administrative costs*“ bei den Finanzverwaltungen, die im Zuge der Steuererhebung anfallen, auf ein Minimum reduziert werden sollen,¹⁵² ohne dabei jedoch die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften zu

¹⁴⁶ Vgl. Menck, T. in Mössner, M., Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2012), Rz 1.68.

¹⁴⁷ Vgl. Mödinger, J., Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012), 83.

¹⁴⁸ Vgl. Valta, M., Das internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe (2014), 105; Graetz, M., Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies, Brooklyn Journal of International Law 2001, 1365; Piltz, D., Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): Die ganze Wahrheit?, IStR 2013, 681.

¹⁴⁹ Zur europäischen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage siehe beispielsweise Spengel, C., Unternehmensbesteuerung in der EU * quo vadis?, in Lüdicke, J., Deutsches Steuerrecht im europäischen Rahmen (2004), 109ff; Weber, D. (Hrsg.), CCCTB (2012); Schön, W. (Hrsg.), A common consolidated corporate tax base for Europe (2008); Niazi, S. U. K./Kreuer, R., Is integration of income taxation possible in the EU?, Australian Tax Forum 2015, 455ff; Ruding, H. O., The David R. Tillinghast Lecture: Tax Harmonization in Europe: The Pros and Cons, Tax Law Review 2001, 101ff; Cnossen, S., Taxing Corporations in the European Union: Towards a Common Base?, in Head, J./Kreuer, R., Tax Reform in the 21st Century (2009), 73ff.

¹⁵⁰ Vgl. Brauner, Y., An International Tax Regime in Crystallization, Tax Law Review 2003, 259: „*The grand illusion of a single, worldwide tax system [...] is commonly accepted as utopian.*“ So auch hinsichtlich der Bekämpfung internationaler Steuerarbitrage OECD, Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues (2012), 13; Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 157f; Loukota, H., Multilateral Tax Treaties Versus Bilateral Treaty Network, in Lang, M./Loukota, H./Rädler, A./Schuch, J./Toifl, G./Urtz, C./Wassermeyer, F./Züger, M., Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law (1997), 85, demzufolge multilaterale Übereinkommen die logische Antwort auf eine zunehmend globalere Weltwirtschaft darstellen und es nur eine Frage der Zeit ist, wann multilaterale Abkommen bilaterale ablösen werden. Allerdings ist dies in den letzten 18 Jahren noch nicht eingetreten.

¹⁵¹ Ausführlich zum Grundsatz der Effizienz beispielsweise Eidenmüller, H., Effizienz als Rechtsprinzip: Möglichkeiten und Grenzen der ökonomischen Analyse des Rechts (1995), 79ff.

¹⁵² Vgl. OECD, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions (1998), Box 2 (ii); OECD, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report (2004), Rz 61; Knödler, C., Besteuerung von Ertrag und Umsatz im Electronic Commerce (2004), 99; Doernberg, R./Hinnekens, L./Hellerstein, W./Li, J., Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation (2001), 70; Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C., Taxing Global Digital Commerce (2013), 38; Li, J., International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study (2003), 60f; ebenso European Commission, Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy (2014), 20.

gefährden.¹⁵³ Die OECD verfolgt somit das Ziel, dass einerseits die Finanzverwaltungen ein höheres Serviceniveau erreichen sollen und andererseits bei Steuerpflichtigen niedrigere Deklarationskosten anfallen sollen. Damit einhergehend erwartet die OECD als positiven Nebeneffekt eine Erhöhung der Steuermoral.¹⁵⁴ Vorausgesetzt wird von den Finanzverwaltungen, dass geeignete Kontrollsysteme zur Steuererhebung vorhanden sind.¹⁵⁵ Die OECD betont daher, dass neben den wesentlichen Grundsätzen der Neutralität und der Gleichmäßigkeit auch die Administrierbarkeit eines Steuersystems von großer Bedeutung ist.¹⁵⁶ Denn wenn ein Steuersystem schwer verständlich oder administrierbar ist oder mit unverhältnismäßig hohem Aufwand verbunden ist, kann es keine verlässliche Quelle zur Sicherung des Steueraufkommens darstellen, auch wenn die Konzeption des Steuersystems theoretisch einwandfrei erscheint.¹⁵⁷

Zudem betont die OECD, dass das Aufkommen des Internets und die dabei verwendeten Technologien einerseits positive Auswirkungen auf die administrative Effizienz haben werden. Andererseits führen die neuen Technologien aber auch zu weiteren Erschwernissen hinsichtlich der Gestaltung der internationalen Steuernormen.¹⁵⁸

Der Grundsatz der Effizienz wird unter anderem durch das derzeit bestehende Betriebsstättenkonzept¹⁵⁹ verwirklicht. Dieses sieht einen Mindestbezug zum Quellenstaat vor, um in diesem eine Besteuerung auszulösen. Dieser Mindestbezug soll daher die Compliance-Kosten der Steuerpflichtigen aber auch den administrativen Aufwand der Finanzverwaltungen reduzieren.¹⁶⁰

2.3 Planungssicherheit und Verständlichkeit

Steuerliche Vorschriften sollen Rechtssicherheit gewährleisten, indem sie klar und verständlich formuliert sind. Steuerpflichtige sollen vorab schätzen können, zu welchem Zeitpunkt, in welchem Land und in welcher Höhe Steuerzahlungen zu leisten sein werden.¹⁶¹

¹⁵³ Vgl. *Eicker, K.*, Einkünftequalifikation anhand ausgewählter Geschäftsmodelle in *Gummert, H./Trapp, S.*, Neue Medien im Steuerrecht (2001), 44.

¹⁵⁴ Vgl. *OECD*, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions (1998), Box 1; *Knödler, C.*, Besteuerung von Ertrag und Umsatz im Electronic Commerce (2004), 99.

¹⁵⁵ Vgl. *OECD*, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions (1998), Box 3 (iii).

¹⁵⁶ Vgl. *Knödler, C.*, Besteuerung von Ertrag und Umsatz im Electronic Commerce (2004), 99.

¹⁵⁷ Vgl. bereits *Hellerstein, W.*, Taxing Electronic Commerce: Preliminary Thoughts on Model Uniform Legislation, Tax Notes 1997, May 12, 820 sowie *Doernberg, R./Hinneken, L./Hellerstein, W./Li, J.*, Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation (2001), 70.

¹⁵⁸ Vgl. *OECD*, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions (1998), Box 1; *Knödler, C.*, Besteuerung von Ertrag und Umsatz im Electronic Commerce (2004), 99; *Doernberg, R./Hinneken, L./Hellerstein, W./Li, J.*, Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation (2001), 70.

¹⁵⁹ Siehe dazu Kapitel 3.2.

¹⁶⁰ Vgl. *OECD*, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report (2004), Rz 65.

¹⁶¹ Vgl. *OECD*, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions (1998), Box 2 (iii); *Knödler, C.*, Besteuerung von Ertrag und Umsatz im Electronic Commerce (2004), 99.

Rechtssicherheit bedeutet auch, dass steuerliche Vorschriften Rechtsstreitigkeiten und Finanzverfahren vermindern sollen und geeignete Streitbereinigungsverfahren aufweisen sollen.¹⁶² Eine derartige Rechtssicherheit kann aber auch für die Investitionstätigkeit von Unternehmen sowie für die Weiterentwicklung neuer Technologien förderlich sein.¹⁶³

2.4 Wirksamkeit und Gerechtigkeit

Das Grundprinzip der Wirksamkeit und Gerechtigkeit¹⁶⁴ bedeutet einerseits, dass die Besteuerung angemessen sein sollte, also der richtige Betrag zur richtigen Zeit eingehoben werden sollte. Andererseits bedeutet es aber auch, dass die Möglichkeiten für Steuerhinterziehung und –vermeidung („*tax evasion and avoidance*“) vermindert werden sollten.¹⁶⁵ Steuersysteme sollen daher eine lückenlose Besteuerung sicherstellen. Ein Steuersystem, das Steuervermeidung oder doppelte Nichtbesteuerung ermöglicht, kann daher keine gleichmäßige und folglich gerechte Besteuerung sicherstellen.¹⁶⁶

2.5 Flexibilität

Steuerliche Normen sollen flexibel und dynamisch sein, damit sie mit dem technologischen Fortschritt und Wandel Schritt halten können.¹⁶⁷ Unklar ist allerdings, ob aus diesem Grundsatz eine genaue Ausgestaltung für ein Besteuerungssystem geschlossen werden kann. Da das Wachstum und die technologische Weiterentwicklung in der digitalen Welt stetig steigen, muss ein Steuersystem in der Lage sein, auf diese kurzfristigen Änderungen reagieren zu können.¹⁶⁸

Die *Technical Advisory Group* der OECD kommt in ihrem Abschlussbericht 2004 zu dem Ergebnis, dass das bestehende Betriebsstättenprinzip und die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze flexibel genug sind, um neue Geschäftsmodelle zu berücksichtigen. Insbesondere die Adaptierungen und Anpassungen des OECD-Musterabkommens sowie des OECD-Musterkommentars würden auf eine ausreichende

¹⁶² Vgl. *OECD*, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report (2004), Rz 66.

¹⁶³ Vgl. *OECD*, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions (1998), Rz 2; *Knödler, C.*, Besteuerung von Ertrag und Umsatz im Electronic Commerce (2004), 99f.

¹⁶⁴ Ausführlich zum Grundprinzip der Gerechtigkeit *Pinto, D.*, E-Commerce and Source-Based Income Taxation (2002), 32ff.

¹⁶⁵ Vgl. *OECD*, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions (1998), Box 2 (iv); *OECD*, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report (2004), Rz 72; *Knödler, C.*, Besteuerung von Ertrag und Umsatz im Electronic Commerce (2004), 100.

¹⁶⁶ Vgl. *Knödler, C.*, Besteuerung von Ertrag und Umsatz im Electronic Commerce (2004), 100; *Avi-Yonah, R.*, International Taxation of Electronic Commerce, *Tax Law Review* 1997, 517.

¹⁶⁷ Vgl. *OECD*, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions (1998), Box 2 (v); *OECD*, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report (2004), Rz 72.

¹⁶⁸ Vgl. *Knödler, C.*, Besteuerung von Ertrag und Umsatz im Electronic Commerce (2004), 100.

Anpassungsfähigkeit hinweisen.¹⁶⁹ Einige Mitglieder der Arbeitsgruppe sahen jedoch Grenzen in der Flexibilität des bestehenden Systems. Insbesondere der deutlich reduzierte Personaleinsatz in der digitalen Wirtschaft werfe die Frage auf, ob ein Abstellen auf die physische Präsenz noch angemessen ist.¹⁷⁰

¹⁶⁹ Vgl. *OECD*, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report (2004), Rz 88.

¹⁷⁰ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 191; *OECD*, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report (2004), Rz 94.

3 Kritische Analyse des geltenden Besteuerungskonzeptes für digitale Güter und Leistungen

Im folgenden Kapitel wird das bestehende internationale Besteuerungssystem für digitale Güter und Leistungen dargelegt und kritisch hinterfragt. Zunächst wird die Aufteilung der Besteuerungshoheit zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat dargestellt. Die Kriterien zur Begründung der Ansässigkeit, insbesondere der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung werden in Kapitel 3.1 analysiert. Anschließend werden in Kapitel 3.2 die Kriterien zur Begründung einer Betriebsstätte für digitale Güter und Leistungen sowie in Kapitel 3.3 die Grundsätze der Einkünfteklassifikation für digitale Güter und Leistungen erörtert. Insbesondere erfolgt eine Abgrenzung zwischen der Klassifikation als Unternehmensgewinne im Sinne des Art 7 OECD-MA und als Lizenzgebühren im Sinne des Art 12 OECD-MA. Die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte wird in Kapitel 3.4 dargestellt. Abschließend werden in Kapitel 3.5 die sich aus dem derzeitigen Besteuerungssystem ergebenden steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung kritisch betrachtet.

Das OECD-MA gilt gemäß Art 1 für jene Personen, die in einem oder beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Abkommenschutz genießen daher nur jene Personen, die eine persönliche Bindung zu mindestens einem der Vertragsstaaten unterhalten.¹⁷¹ In Art 3 Abs 1 lit a OECD-MA wird der Ausdruck „Person“ als Oberbegriff definiert. Im Sinne des Abkommens werden darunter natürliche Personen¹⁷², Gesellschaften¹⁷³ und alle anderen Personenvereinigungen¹⁷⁴ verstanden. Dem OECD-Musterkommentar folgend ist diese

¹⁷¹ So auch *Tumpel, M./Aigner, G.*, Die Personeneigenschaft nach Art 3 Abs 1 lit a OECD-MA, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008), 36; *Lang, M.*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions (2013), Rz 184.

¹⁷² Zum Begriff „natürliche Person“ vgl. beispielsweise *Dürschmidt, D.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 3 Rz 12; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 3 Rz 12; *Pohl, C.* in *Schönfeld, J./Ditz, X.*, Doppelbesteuerungsabkommen (2013), Art 3 Rz 12; *Wilke, K.-M.* in *Gosch, D./Kroppen, H.-K./Grotherr, S.*, DBA-Kommentar (Loseblatt), Art 3 Rz 6.

¹⁷³ Zum Begriff „Gesellschaft“ vgl. beispielsweise *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 3 Rz 3; *Pohl, C.* in *Schönfeld, J./Ditz, X.*, Doppelbesteuerungsabkommen (2013), Art 3 Rz 13-22; *Wilke, K.-M.* in *Gosch, D./Kroppen, H.-K./Grotherr, S.*, DBA-Kommentar (Loseblatt), Art 3 Rz 12-22; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 3 Rz 17-19; *Dürschmidt, D.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 3 Rz 13-16a.

¹⁷⁴ Zum Begriff „andere Personenvereinigungen“ vgl. beispielsweise *Pohl, C.* in *Schönfeld, J./Ditz, X.*, Doppelbesteuerungsabkommen (2013), Art 3 Rz 23; *Dürschmidt, D.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 3 Rz 17-21; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 3 Rz 20; *Hasanovic, M.*, Einkünftezurechnung im DBA-Recht und Personengesellschaften, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.*, Einkünftezurechnung im internationalen Steuerrecht (2012), 88f; *Brähler, G./Mayer, M.*, Abkommensberechtigung von Personengesellschaften - zugleich Besprechung des BMF-Schreibens vom 16.4.2010, IStR 2010, 678ff; *Lechner, E.*, Die Abkommensberechtigung von Personengesellschaften, in *Gassner, W./Lang, M./Lechner, E.*, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2000), 69ff. Zahlreiche Abkommen nehmen jedoch Personenvereinigungen, die nicht wie juristische Personen besteuert werden, aus der

Aufzählung nicht erschöpfend und in einem sehr weiten Sinne auszulegen.¹⁷⁵ Vom Begriff „Person“ sollen daher auch andere, nicht explizit genannte Rechtsträger umfasst sein, um einen möglichst weiten Anwendungsbereich der Doppelbesteuerungsabkommen zu gewährleisten.¹⁷⁶

Nicht als Person, und damit nicht selbst ansässig bzw. abkommensberechtigt, gelten jedoch eine Betriebsstätte¹⁷⁷ sowie ein Unternehmen¹⁷⁸. Gemäß Art 5 OECD-MA wird unter einer Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung verstanden, durch die die Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird.¹⁷⁹ Nur die Person, der die Betriebsstätte ganz oder teilweise zugerechnet wird bzw. die Person, die das Unternehmen betreibt, gilt als abkommensberechtigt.¹⁸⁰ Als „Gesellschaft“ gelten gemäß Art 3 Abs 1 lit b OECD-MA juristische Personen¹⁸¹ oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden. Zur Auslegung des Begriffs „juristische Person“ verweist das OECD-MA jedoch auf das innerstaatliche Steuerrecht.¹⁸²

Abkommensdefinition aus und versagen diesen somit den Abkommensschutz. Vgl. dazu *Dürschmidt, D.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 3 Rz 23 mit Aufzählung der entsprechenden DBA.

¹⁷⁵ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 3 Rz 2; so auch *Schaumburg, H.*, Internationales Steuerrecht³ - Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht (2011), Rz 16.171; *Tumpel, M./Aigner, G.*, Die Personeneigenschaft nach Art 3 Abs 1 lit a OECD-MA, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008), 37.

¹⁷⁶ Vgl. *Aigner, D.*, Kapitalanlagefonds im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2001), 50f; *Tumpel, M./Aigner, G.*, Die Personeneigenschaft nach Art 3 Abs 1 lit a OECD-MA, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008), 37 mwN.

¹⁷⁷ Ungeachtet der Entscheidung des EuGH vom 21.9.1999, Rs. C-307/97, *Saint-Gobain*, in der der EuGH feststellt, dass die Mitgliedstaaten aufgrund des Grundsatzes der Inländerbehandlung verpflichtet sind, den Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften die im Abkommen genannten Vorteile unter den gleichen Bedingungen zu gewähren wie inländischen Gesellschaften. Dieses Gleichbehandlungsgebot führt jedoch nicht zu einer abkommensrechtlichen Ansässigkeit der Betriebsstätte. Vgl. dazu *Lehner, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 4 Rz 75; ausführlich *Kofler, G.*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007), 451ff; *Kamptner, I.*, Non-Discrimination of a Permanent Establishment under EC Law, in *Aigner, H.-J./Züger, M.*, Permanent Establishments in International Tax Law (2003) 297ff.

¹⁷⁸ Gemäß Art 3 Abs 1 lit c OECD-MA bedeutet der Begriff „Unternehmen“ im Sinne des Abkommens die Ausübung einer Geschäftstätigkeit. Ein Unternehmen wird von einer Person betrieben und kann daher nicht selbst eine Person im Sinne des Art 3 Abs 1 lit a OECD-MA sein. Vgl. dazu *Pohl, C.* in *Schönfeld, J./Ditz, X.*, Doppelbesteuerungsabkommen (2013), Art 3 Rz 24. Zur Definition des Ausdrucks „Unternehmen“ kritisch *Dürschmidt, D.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 3 Rz 40-44. Im Rahmen dieser Arbeit wird der Begriff „Unternehmen“ jedoch als Synonym für Gesellschaft verwendet.

¹⁷⁹ Siehe dazu Kapitel 3.2.

¹⁸⁰ Vgl. *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 5 Rz 1; *Wilke, K.-M.* in *Gosch, D./Kroppen, H.-K./Grotherr, S.*, DBA-Kommentar (Loseblatt), Art 3 Rz 26.

¹⁸¹ Zum Begriff „juristische Person“ vgl. beispielsweise *Tumpel, M./Aigner, G.*, Die Personeneigenschaft nach Art 3 Abs 1 lit a OECD-MA, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008), 51-59.

¹⁸² Primär ist gemäß Art 3 Abs 2 OECD-MA zur Auslegung das innerstaatliche Steuerrecht heranzuziehen, sekundär andere innerstaatliche Rechtsvorschriften.

Strittig und unklar ist, welche Rechtsordnung zur Beurteilung des Status einer juristischen Person und damit ihrer Rechtsfähigkeit und Steuersubjektivität heranzuziehen ist.¹⁸³ Nach *Dürschmidt*¹⁸⁴ und *Wilke*¹⁸⁵ genügt es, dass die juristische Person nach dem Recht eines beliebigen Staates errichtet wurde, um eine „Person“ im Sinne des Abkommens zu sein. *Jacobs*¹⁸⁶ hingegen stellt auf die Rechtsordnung der Vertragsstaaten ab. Für *Djanani/Brähler*¹⁸⁷ ist die Rechtsordnung des Ansässigkeitsstaates maßgebend. Noch einschränkender sind *Wassermeyer*¹⁸⁸ und *Lang*¹⁸⁹, die nur auf das Recht des Anwendestaates¹⁹⁰ abstellen, unabhängig davon, wo sich die Geschäftsleitung bzw. Sitz der „Gesellschaft“ befinden. Der OECD-MK stellt zur Beurteilung des Status einer juristischen Person hingegen auf die Rechtsordnung jenes Staates ab, in dem sie errichtet wurde.¹⁹¹

Die Anwendung eines DBA setzt daher voraus, dass der Steuerpflichtige, der aus einem oder beiden Vertragsstaaten Einkünfte bezieht oder dort belegenes Vermögen besitzt, in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig ist.¹⁹² Die Verteilungsnormen¹⁹³ (Art 6 bis 22 des OECD-MA) teilen¹⁹⁴ die Ausübung der Besteuerungshoheit zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat auf. Der Ansässigkeitsstaat besteuert dem Universalitätsprinzip folgend das Welteinkommen, der Quellenstaat dem Territorialitätsprinzip folgend hingegen nur in Ausnahmefällen. Um eine etwaige Doppelbesteuerung zu verhindern, sehen die Methodenartikel in Art 23 A OECD-MA die Befreiungsmethode bzw in Art 23 B OECD-MA die Anrechnungsmethode vor.

Ist zwischen den Vertragsstaaten die Freistellungsmethode vereinbart, kann es unter Umständen dazu führen, dass Einkünfte in keinem der Vertragsstaaten einer Besteuerung

¹⁸³ Vgl. *Pohl, C.* in *Schönfeld, J./Ditz, X.*, Doppelbesteuerungsabkommen (2013), Art 3 Rz 15.

¹⁸⁴ Vgl. *Dürschmidt, D.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 3 Rz 13; *Vogel, K.*, Zur Abkommensberechtigung ausländischer Personengesellschaften, IStR 1999, 5ff.

¹⁸⁵ Vgl. *Wilke, K.-M.* in *Gosch, D./Kroppen, H.-K./Grotherr, S.*, DBA-Kommentar (Loseblatt), Art 3 Rz 14.

¹⁸⁶ Vgl. *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 451.

¹⁸⁷ Vgl. *Djanani, C./Brähler, G.*, Internationale Steuerplanung durch Ausnutzung von Qualifikationskonflikten, StuW 2007, 56.

¹⁸⁸ Vgl. *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 3 Rz 18; ebenso *Tumpel, M./Aigner, G.*, Die Personeneigenschaft nach Art 3 Abs 1 lit a OECD-MA, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008), 51.

¹⁸⁹ Vgl. *Lang, M./Schuch, J.*, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Österreich (1997), Vor Art 1 Rz 46.

¹⁹⁰ Kritisch hingegen zum Anwendestaat *Lehner, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Grundlagen Rz 156, wonach jeder Staat, der das Abkommen anwendet, Anwendestaat ist.

¹⁹¹ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 3 Rz 3.

¹⁹² Vgl. *Lehner, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 4 Rz 12 und 20.

¹⁹³ Die Bezeichnung „Verteilungsnorm“ ist aufgrund ihrer leichten Übersetzbarkeit mittlerweile weltweit gebräuchlich. Vgl. dazu *Lehner, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Grundlagen Rz 67.

¹⁹⁴ Doppelbesteuerungsabkommen teilen - als eigenständiges Regelsystem - bestimmte steuerliche Tatbestände unter den Vertragsstaaten auf, indem das innerstaatliche materielle Recht zurückgenommen wird. Zu älteren Ansichten, dass Staaten zur Besteuerung „ermächtigt“ oder Besteuerungsrechte „zugeteilt“ werden vgl. ausführlich *ibid.*, Grundlagen Rz 65.

unterliegen. Diese doppelte Nichtbesteuerung, auch als das Erzielen „weißer“ Einkünfte¹⁹⁵ bezeichnet, sei allerdings nach *Vogel/Lehner* „weder unbillig noch unangemessen“¹⁹⁶. Zur Vermeidung von weißen Einkünften sollte daher der Begriff „Person“ iSd Art 3 OECD-MA weit ausgelegt werden.¹⁹⁷

3.1 Ansässigkeit im Sinne des Art 4 OECD-MA

Für die Anwendung der Verteilungsnormen des OECD-MA ist daher die eindeutige Bestimmung der Ansässigkeit einer Person von unmittelbarer Notwendigkeit.¹⁹⁸ Art 4 OECD-MA regelt für die Zwecke der Abkommensanwendung die Ansässigkeit von natürlichen und juristischen Personen¹⁹⁹ im Sinne des Art 3 OECD-MA. Das Musterabkommen verweist hierbei allerdings auf das jeweilige innerstaatliche Recht, nach welchem die Kriterien zur unbeschränkten Steuerpflicht geregelt werden. Sowohl das Musterabkommen der OECD als auch jenes der UN stellen dabei ausschließlich auf tatsächliche, ortsbezogene Merkmale ab, das Musterabkommen der USA knüpft hingegen, dem innerstaatlichen Recht folgend, zudem an das rechtliche, personenbezogene Merkmal der Staatsangehörigkeit²⁰⁰ einer natürlichen Person sowie an den Gründungsort einer Gesellschaft an.²⁰¹ Die Folge von

¹⁹⁵ Zur Erzielung weißer Einkünfte *Rödl, C./Grube, U.*, Internationales Steuerrecht und Steuerhinterziehung, in *Wabnitz, H.-B./Janovsky, T.*, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts⁴ (2014), Rz 7; kritisch noch zur Bezeichnung „weiße“ Einkünfte *Vogel, K. in Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁵ (2008), Einl. Rz 75; zur doppelten Freistellung *Schaumburg, H.*, Internationales Steuerrecht³ - Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht (2011), Rz 16.84, wonach ein derartiger negativer Qualifikationskonflikt keine Abkommensverletzung darstellt und daher auch nicht durch Verständigungsverfahren behoben werden kann.

¹⁹⁶ *Lehner, M. in Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Grundlagen Rz 73.

¹⁹⁷ Vgl. dazu *Wilke, K.-M. in Gosch, D./Kroppen, H.-K./Grotherr, S.*, DBA-Kommentar (Loseblatt), Art 3 Rz 5.

¹⁹⁸ Vgl. beispielsweise *Bendlinger, S.*, Internet und E-Commerce im internationalen Steuerrecht, SWI 1999, 307. Dabei ist nicht nur die Ansässigkeit des Vergütungsempfängers sondern auch jene des Vergütungsschuldners von Bedeutung, wie beispielsweise für Lizenzgebühren im Sinne des Art 12 OECD-MA. Vgl. *Lehner, M. in Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 4 Rz 14.

¹⁹⁹ Zur Ansässigkeit von Personengesellschaften vgl. beispielsweise *Schaumburg, H.*, Internationales Steuerrecht³ - Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht (2011), Rz 16.177-16.181; *Hasanovic, M.*, Einkünftezurechnung im DBA-Recht und Personengesellschaften, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.*, Einkünftezurechnung im internationalen Steuerrecht (2012), 89.

²⁰⁰ International ist das Abstellen auf die Staatsangehörigkeit jedoch unüblich. Vgl. *Wassermeyer, F. in Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 4 Rz 3; *Schaumburg, H.*, Internationales Steuerrecht³ - Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht (2011), Rz 16.172; ausführlich bereits *Gann, P. B.*, The Concept of an Independent Treaty Foreign Tax Credit, *Tax Law Review* 1982, 58; *Petersen, N.*, Staatsangehörigkeit im nationalen und internationalen Steuerrecht (2012), 34ff; kritisch zur Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit *Mason, R.*, Citizenship Taxation, *Southern California Law Review*, forthcoming 2015, ebenso *Avi-Yonah, R.*, Constructive Unilateralism: U.S. Leadership and International Taxation, University of Michigan Law School: Public Law and Legal Theory Research Paper Series, No. 463 (2015), 8, der einen Abgang vom Anknüpfen an die Staatsangehörigkeit und stattdessen die Einführung einer Wegzugsbesteuerung (*exit tax*) fordert.

²⁰¹ Vgl. *Lehner, M. in Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 4 Rz 2 und 77; *Doernberg, R.*, International Taxation in a Nutshell⁹ (2012), 126.

unterschiedlichen Anknüpfungsmerkmalen zur Begründung der Ansässigkeit können unter anderem doppelt nichtansässige Gesellschaften sein.²⁰²

Eine Person ist nach Art 4 Abs 1 OECD-MA im abkommensrechtlichen Sinn in einem Staat ansässig, wenn sie nach dessen innerstaatlichem Recht aufgrund ihres Wohnsitzes²⁰³, ihres ständigen Aufenthaltes²⁰⁴, des Ortes ihrer Geschäftsleitung²⁰⁵ oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Ist eine Person jedoch in einem Staat nur mit Einkünften aus Quellen oder aus dort belegenem Vermögen steuerpflichtig, begründet dies keine Ansässigkeit im Sinne des Abkommens. Daraus folgt, dass es sich um eine besonders qualifizierte Steuerpflicht handeln muss, die nicht nur auf Quelleneinkünfte beschränkt sein darf.²⁰⁶ Nur eine universelle Steuerpflicht auf Basis des Welteinkommens²⁰⁷ begründet daher eine Ansässigkeit nach Art 4 Abs 1 OECD-MA.²⁰⁸ Diese ansässigkeitsbegründenden Merkmale sind jedoch nicht abkommensautonom²⁰⁹ sondern nach dem jeweiligen

²⁰² Vgl. *Sheppard, L.*, Apple's Tax Magic, Tax Notes International 2013, June 3, 940.

²⁰³ Zum Begriff „Wohnsitz“ vgl. beispielsweise *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 4 Rz 31-34; *Lehner, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 4 Rz 91-95; *Wilke, K.-M.* in *Gosch, D./Kroppen, H.-K./Grotherr, S.*, DBA-Kommentar (Loseblatt), Art 4 Rz 9-13a. Im Rahmen dieser Arbeit wird auf eine genauere Erläuterung verzichtet, da nur natürliche Personen über einen Wohnsitz verfügen können.

²⁰⁴ Zum Begriff „ständiger Aufenthalt“ vgl. beispielsweise *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 4 Rz 35-36; *Wilke, K.-M.* in *Gosch, D./Kroppen, H.-K./Grotherr, S.*, DBA-Kommentar (Loseblatt), Art 4 Rz 14-15; *Pohl, C.* in *Schönfeld, J./Ditz, X.*, Doppelbesteuerungsabkommen (2013), Art 4 Rz 35-37. Im Rahmen dieser Arbeit wird auf eine genauere Erläuterung verzichtet, da nur natürliche Personen über einen ständigen Aufenthalt verfügen können.

²⁰⁵ Vgl. dazu Kapitel 3.1.1.

²⁰⁶ Ausführlich zum notwendigen Umfang der Steuerpflicht *Schlager, C.*, Die Einschränkung der Ansässigkeit bei bloß inländischen Einkunftsquellen nach Art 4 Abs 1 Satz 2 OECD-MA, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008), 93-95.

²⁰⁷ Vgl. *Lehner, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Rz 77ff; *Sutter, F.*, Die abkommensrechtliche Stellung der atypisch stillen Gesellschaft, in *Gassner, W./Lang, M./Lechner, E.*, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2000), 219ff; aA allerdings *Toifl, G.*, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen - unter besonderer Berücksichtigung der gemeinschafts- und abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbote (2003), 74, demzufolge die unbeschränkte Steuerpflicht keine Voraussetzung für die Anwendbarkeit eines Doppelbesteuerungsabkommens ist.

²⁰⁸ Ausführlich zur Abgrenzung zwischen unbeschränkter Steuerpflicht und Universalprinzip sowie beschränkter Steuerpflicht und Territorialprinzip *Staringer, C.*, Die Ansässigkeit aufgrund des Wohnsitzes, des ständigen Aufenthaltes, des Ortes der Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals nach Art 4 Abs 1 OECD-MA, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008), 71f.

²⁰⁹ Zur abkommensautonomen Auslegung vgl. *Lehner, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Grundlagen Rz 113a ff; Sowie *Tumpel, M./Aigner, G.*, Die Personeneigenschaft nach Art 3 Abs 1 lit a OECD-MA, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008), 40-44; kritisch jedoch *Staringer, C.*, Die Ansässigkeit aufgrund des Wohnsitzes, des ständigen Aufenthaltes, des Ortes der Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals nach Art 4 Abs 1 OECD-MA, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008), 74f.

innerstaatlichen Recht auszulegen. Sie können daher, trotz wortgleicher Verwendung, in beiden Vertragsstaaten unterschiedliche Bedeutung haben.²¹⁰

Die ersten drei im OECD-MA genannten Merkmale, „Wohnsitz“, „ständiger Aufenthalt“ und „Ort der Geschäftsleitung“ weisen die Ortsbezogenheit als gemeinsames inneres Kriterium auf. Die eine Steuerpflicht auslösenden „anderen ähnlichen Merkmale“ müssen daher ebenfalls eine gewisse territoriale Verbindung aufweisen, um die Ansässigkeit nach Art 4 Abs 1 OECD-MA zu begründen.²¹¹ Es handelt sich bei den „anderen ähnlichen Merkmalen“ daher nicht um einen generellen Auffangtatbestand für jedes Merkmal, das nach nationalem Recht eine Steuerpflicht begründet, sondern nur um eine begrenzte Auffangklausel.²¹²

Ein klassisches Beispiel für ein nicht ortsbezogenes sondern personenbezogenes steuerpflichtbegründendes Merkmal ist die Staatsangehörigkeit für natürliche Personen, die jedoch nach dem OECD-MA keine Ansässigkeit begründet. Ebenso ist das Gründungsstatut einer Gesellschaft kein „anderes ähnliches Merkmal“, da die bloße Anknüpfung an die Rechtsordnung, nach der die Gesellschaft gegründet oder registriert wurde, nicht ausreichend ortsbezogen ist. Jene Staaten, wie insbesondere die USA²¹³, deren nationales Recht zur Begründung der Steuerpflicht auch auf die Staatsangehörigkeit beziehungsweise auf das Gründungsstatut abstellt, verankern im Regelfall in ihren Doppelbesteuerungsabkommen diese als ansässigkeitsbegründende Merkmale.²¹⁴

²¹⁰ Vgl. *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 4 Rz 8; *Lehner, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 4 Rz 90; *Wilke, K.-M.* in *Gosch, D./Kroppen, H.-K./Grotherr, S.*, DBA-Kommentar (Loseblatt), Art 4 Rz 8; *Staringer, C.*, Die Ansässigkeit aufgrund des Wohnsitzes, des ständigen Aufenthaltes, des Ortes der Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals nach Art 4 Abs 1 OECD-MA, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008), 73.

²¹¹ Vgl. *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 4 Rz 29; *Staringer, C.*, Die Ansässigkeit aufgrund des Wohnsitzes, des ständigen Aufenthaltes, des Ortes der Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals nach Art 4 Abs 1 OECD-MA, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008), 74 mwN; *Schlager, C.*, Die Einschränkung der Ansässigkeit bei bloß inländischen Einkunftsquellen nach Art 4 Abs 1 Satz 2 OECD-MA, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008), 96.

²¹² Vgl. *Staringer, C.*, Die Ansässigkeit aufgrund des Wohnsitzes, des ständigen Aufenthaltes, des Ortes der Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals nach Art 4 Abs 1 OECD-MA, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008), 75; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 4 Rz 39.

²¹³ Siehe dazu Art 4 Abs 1 US-MA idF 2006.

²¹⁴ Vgl. *Staringer, C.*, Die Ansässigkeit aufgrund des Wohnsitzes, des ständigen Aufenthaltes, des Ortes der Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals nach Art 4 Abs 1 OECD-MA, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008), 76.

3.1.1 Tie-Breaker-Regelung nach Art 4 Abs 3 OECD-MA

Ist eine nichtnatürliche Person nach innerstaatlichem Recht nur in einem Staat unbeschränkt steuerpflichtig, so ist sie im Sinne des Abkommens in diesem Staat ansässig.²¹⁵ Besteht hingegen nach innerstaatlichem Recht in beiden Vertragsstaaten unbeschränkte Steuerpflicht, so ist die Gesellschaft in beiden Vertragsstaaten ansässig. Eine nicht natürliche Person ist beispielsweise dann in beiden Vertragsstaaten ansässig, wenn in einem Vertragsstaat aufgrund des dort befindlichen Ortes der Geschäftsleitung, im anderen Vertragsstaat hingegen aufgrund ihrer Eintragung unbeschränkte Steuerpflicht besteht.²¹⁶ In Österreich²¹⁷ sind Körperschaften gemäß § 1 Abs 2 KStG unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie im Inland ihre Geschäftsleitung²¹⁸ oder²¹⁹ ihren Sitz²²⁰ im Sinne des § 27 BAO haben. Als problematisch wird von der hL allerdings nur eine Doppelansässigkeit gesehen, die doppelte Nichtansässigkeit, die zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen kann, wurde hingegen bislang als weniger problematisch angesehen.²²¹ Zur Anwendung gelangt Art 4 Abs 3 OECD-MA nur dann, wenn die nichtnatürliche Person in beiden Vertragsstaaten unbeschränkt steuerpflichtig und somit ansässig ist. Nicht anzuwenden ist die Vorschrift hingegen, wenn nur in einem der beiden Vertragsstaaten sowie in einem Drittstaat unbeschränkte Steuerpflicht besteht.²²²

Eine Doppelansässigkeit widerspricht jedoch dem Ziel eines Doppelbesteuerungsabkommens, nämlich die Ansässigkeit einer Person eindeutig zu

²¹⁵ Vgl. *Lehner, M. in Vogel, K./Lehner, M., DBA⁶ (2015), Art 4 Rz 3 und 242.*

²¹⁶ Vgl. *Shalhav, S., The Evolution of Article 4(3) and Its Impact on the Place of Effective Management Tie Breaker Rule, Intertax 2004, 461; Lehner, M. in Vogel, K./Lehner, M., DBA⁶ (2015), Art 4 Rz 242; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 4 Rz 21; Staringer, C., Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999), 148.*

²¹⁷ Ebenso stellt Deutschland gemäß § 1 Abs 1 dKStG als Anknüpfung für die unbeschränkte Steuerpflicht auf die inländische Geschäftsleitung sowie den inländischen Sitz ab.

²¹⁸ Gemäß § 27 Abs 2 BAO ist als Ort der Geschäftsleitung jener Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der gesellschaftlichen Oberleitung befindet. Zum Begriff „Geschäftsleitung“ vgl. beispielsweise *Ritz, C., BAO⁵ (2014), § 27 Rz 2-6; KStR 2013, Rz 6.*

²¹⁹ Die beiden Begriffe sind alternativ und gleichwertig zu verstehen; wird daher einer der beiden Tatbestände erfüllt, besteht in Österreich unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht. Verfahrensrechtlich wird jedoch gemäß § 21 Abs 1 AVOG dem Ort der Geschäftsleitung Vorrang gegenüber dem Sitz eingeräumt. Vgl. dazu KStR 2013, Rz 4.

²²⁰ Gemäß § 27 Abs 1 BAO haben Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen ihren Sitz im Sinne der Abgabenvorschriften an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist. Wenn es an einer solchen Bestimmung fehlt, so gilt der Ort der Geschäftsleitung als Sitz. Zum Begriff „Sitz“ vgl. beispielsweise *Ritz, C., BAO⁵ (2014), § 27 Rz 1; KStR 2013, Rz 5.*

²²¹ Aufgrund unterschiedlicher nationaler Ansässigkeitskriterien gilt eine irische Holdinggesellschaft des Apple Konzerns (*Apple Operations International, AOI*) als in keinem Land unbeschränkt steuerpflichtig und daher ansässig im Sinne eines Doppelbesteuerungsabkommens. Dementsprechend hat AOI in den letzten Jahren auch keine Steuererklärungen abgegeben, der Gewinn dieser Gesellschaft wurde daher zur Gänze nicht besteuert. Vgl. dazu *Sheppard, L., Apple's Tax Magic, Tax Notes International 2013, June 3, 939f.*

²²² Vgl. dazu *Wassermeyer, F. in Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J., DBA² (2010), Art 4 Rz 91.*

bestimmen.²²³ Für Fälle der Doppelansässigkeit bestimmt sich daher die Ansässigkeit nur für Zwecke der Abkommensanwendung nach der Rangfolgeregelung (Tie-Breaker-Regelung) für andere als natürliche Personen²²⁴ nach Art 4 Abs 3 OECD-MA, da eine Person nur in einem der beiden Vertragsstaaten als ansässig gelten kann.²²⁵

Das OECD-MA und ebenso das UN-MA stellen dabei auf den *Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung* („*place of effective management*“, „*siège de direction effective*“) ab. Eine doppelt ansässige nicht natürliche Person *gilt* daher in jenem Vertragsstaat als ansässig, in dem sie den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsführung hat. Art 4 Abs 4 US-MA bestimmt hingegen bei doppelt ansässigen juristischen Personen als Ansässigkeitsstaat jenen Vertragsstaat, nach dessen Recht die Gesellschaft gegründet wurde. Für nicht natürliche Personen, die jedoch keine juristischen Personen sind, sieht Art 4 Abs 5 des US-MA zur Bestimmung des Ansässigkeitsstaates ein Verständigungsverfahren vor.²²⁶

Die Tie-Breaker-Regelung wurde 1963 ins OECD-Musterabkommen aufgenommen und behandelte damals noch ein Randproblem.²²⁷ Im Zuge der Globalisierung sind doppelt ansässige Gesellschaften jedoch keine Ausnahmeerscheinung mehr, denn gerade bei international tätigen Gesellschaften können Sitz und Ort der Geschäftsleitung oft auseinanderfallen. Zudem verwenden Unternehmen die Doppelansässigkeit auch gezielt für Zwecke der Steuerplanung.²²⁸ Die Bedeutung der Tie-Breaker-Regelung in Art 4 Abs 3 OECD-MA wächst daher stetig, damit einhergehend aber auch die Probleme bei ihrer Anwendung.²²⁹

Einige Länder vertreten die Auffassung, dass doppelansässige Gesellschaften relativ selten und Einzellösungen in diesen Fällen besser geeignet wären, die abkommensrechtliche Ansässigkeit zu bestimmen als nur auf den Ort der Geschäftsleitung abzustellen, der insbesondere durch die Verwendung moderner Kommunikationstechnologien oftmals schwierig zu bestimmen sei. Jenen Staaten stellt es der OECD-Musterkommentar seit dem Update 2008 frei, die Ansässigkeit für andere als natürliche Personen auch durch andere

²²³ Vgl. *Lehner, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 4 Rz 242 weiter dazu auch Rz 161; *Knödler, C.*, Besteuerung von Ertrag und Umsatz im Electronic Commerce (2004), 146.

²²⁴ Für natürliche Personen ist Art 4 Abs 2 OECD-MA anzuwenden.

²²⁵ Vgl. *Lehner, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 4 Rz 3; *Staringer, C.*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999), 147.

²²⁶ Vgl. *Lehner, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 4 Rz 240-241.

²²⁷ Ebenso enthält Art 4 Rz 21 OECD-MK noch die Formulierung: „*In der Praxis wird es selten vorkommen, dass eine Gesellschaft usw. in mehr als einem Staat als eine dort ansässige Person besteuert wird [...]*.“

²²⁸ Vgl. *Burgstaller, E./Haslinger, K.*, Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule - Concept, Development and Prospects, Intertax 2004, 380; *Staringer, C.*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999), 30.

²²⁹ Vgl. dazu *Haslinger, K.*, Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung als Tie-Breaker nach Art 4 Abs 3 OECD-MA und seine in Diskussion befindlichen Reformen, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008), 193.

Merkmale zu bestimmen.²³⁰ Der Kreis der zu berücksichtigenden Merkmale ist in der Alternativbestimmung in Rz 24.1 des OECD-MK sehr weit gezogen, um Schwierigkeiten bei der Bestimmung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung zu verringern.²³¹ So nennt der OECD-MK in Rz 24.1 als weitere Merkmale zur Bestimmung der Ansässigkeit neben dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung den Ort der Eintragung oder Gründung oder andere erhebliche Merkmale. Kann zwischen den Vertragsstaaten kein Einvernehmen erzielt werden, so stehen der doppelt ansässigen Gesellschaft keine abkommensrechtlichen Vorteile zu, da dieser durch die mangelnde Ansässigkeit keine Abkommensberechtigung zuteil wird.²³² Andere Doppelbesteuerungsabkommen versuchen im Rahmen von Verständigungsverfahren die abkommensrechtliche Ansässigkeit von doppelt ansässigen, nicht-natürlichen Personen zu bestimmen.²³³ Ebenso schlagen auch *Avi-Yonah/Halabi* vor, die abkommensrechtliche Ansässigkeit von anderen als natürlichen Personen von den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten zu bestimmen. Sofern zwischen diesen keine Einigung erzielt werden kann, solle die Gesellschaft nicht als in den Vertragsstaaten ansässig gelten.²³⁴

Die Ansässigkeit von nicht-natürlichen Personen kann jedoch nur dann abschließend bestimmt werden, wenn davon ausgegangen wird, dass es jedenfalls nur einen (und nicht mehrere) Orte der tatsächlichen Geschäftsleitung geben kann,²³⁵ der entweder im einen oder im anderen Vertragsstaat gelegen ist.²³⁶ Aufgrund der Verwendung moderner Informations- und Kommunikationstechnologien ist die Bestimmung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung jedoch oftmals sehr schwierig, da Geschäftsleitungsentscheidungen von mehreren Personen getroffen werden, die sich an unterschiedlichen geographischen Orten befinden können. Dies ist zwar nicht per se eine Neuerung des E-Commerce, der technologische Fortschritt fördert dies jedoch.²³⁷ Bereits 1997 hatte der OECD Steuerausschuss daher auf die Schwierigkeiten bei der Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung bei jenen Unternehmen hingewiesen, die sich moderner Informations- und Kommunikationstechnologien bedienen. Dem Steuerausschuss zufolge sei es zudem durch die Verwendung dieser Technologien auch möglich, mehr als nur einen Ort der

²³⁰ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 4 Rz 24.1.

²³¹ Vgl. *Wilke, K.-M.* in *Gosch, D./Kroppen, H.-K./Grotherr, S.*, DBA-Kommentar (Loseblatt), Art 4 Rz 69.

²³² Vgl. *Lehner, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 4 Rz 11f.

²³³ Vgl. *Wilke, K.-M.* in *Gosch, D./Kroppen, H.-K./Grotherr, S.*, DBA-Kommentar (Loseblatt), Art 4 Rz 70.

²³⁴ Vgl. *Avi-Yonah, R./Halabi, O.*, A Model Treaty for the Age of BEPS, University of Michigan Law School: Public Law and Legal Theory Research Paper Series, No. 411 (2014), 13f.

²³⁵ Hingegen kann ein Rechtsträger mehrere Orte der Leitung haben. Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 4 Rz 24.

²³⁶ Vgl. *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 4 Rz 92.

²³⁷ Vgl. *Burgstaller, E./Haslinger, K.*, Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule - Concept, Development and Prospects, *Intertax* 2004, 381; ebenso bereits *Doernberg, R./Hinneken, L./Hellerstein, W./Li, J.*, Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation (2001), 165.

Geschäftsleitung zu haben. Ebenso bestünde die Gefahr, durch die tatsächliche oder aber auch nur vorgetäuschte Verlagerung des Ortes der Geschäftsleitung die steuerlich motivierte Migration von Unternehmen aus Hochsteuerländern in Niedrigsteuerländer zu begünstigen.²³⁸ Doch bereits im folgenden Jahr war der Steuerausschuss der gegenteiligen Meinung, nämlich dass es kein signifikantes praktisches Problem darstelle, den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung bei virtuellen Unternehmen zu bestimmen.²³⁹

Der Begriff „Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung“ ist nicht im OECD-Musterabkommen definiert und ist der hL folgend abkommensautonom, also aus dem Sinnzusammenhang des Abkommens, auszulegen.²⁴⁰ Bis zum Update im Jahr 2000 enthielt auch der OECD-Musterkommentar keine Erläuterung des Begriffs. Nunmehr ist Rz 24 des OECD-MK folgend der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung jener „Ort, an dem die grundlegenden Leitungs- und kaufmännischen Entscheidungen, die für die Führung der Geschäfte des Rechtsträgers im Ganzen notwendig sind, im Wesentlichen getroffen werden“. Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ist daher kein formales Kriterium, wie beispielsweise die Eintragung in ein Register, sondern ein faktisches, möglichst objektives.²⁴¹ Bestehen Schwierigkeiten bei der Bestimmung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung, dürfen diese daher nicht dadurch umgangen werden, indem auf den satzungsmäßigen Sitz (als formales Kriterium) abgestellt wird, auch wenn dieser nach dem innerstaatlichen Recht zur unbeschränkten Steuerpflicht und somit zur steuerlichen Ansässigkeit führt.²⁴²

Zur Auslegung des Begriffes der tatsächlichen Geschäftsleitung im Sinne des Art 4 Abs 3 OECD-MA kann die in Österreich und Deutschland²⁴³ entwickelte Rechtsprechung und

²³⁸ Vgl. *OECD*, Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers. An Informal Round Table Discussion between Business and Government, Turku 18.11.1997 (1997), Tz 109 sowie 114-116; dazu auch *Höllhuber, H.*, Der Ort der Geschäftsleitung im Lichte neuer technologischer Entwicklungen, in *Toifl, G./Züger, M.*, Besteuerung von E-Commerce (2000), 73; *Doernberg, R./Hinnebens, L./Hellerstein, W./Li, J.*, Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation (2001), 346f.

²³⁹ Vgl. *Höllhuber, H.*, Der Ort der Geschäftsleitung im Lichte neuer technologischer Entwicklungen, in *Toifl, G./Züger, M.*, Besteuerung von E-Commerce (2000), 73.

²⁴⁰ Vgl. *Burgstaller, E./Haslinger, K.*, Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule - Concept, Development and Prospects, *Intertax* 2004, 380; *Lehner, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 4 Rz 263; *Wilke, K.-M.* in *Gosch, D./Kroppen, H.-K./Grotherr, S.*, DBA-Kommentar (Loseblatt), Art 4 Rz 67; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 4 Rz 95; *Staringer, C.*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999), 148; *Höllhuber, H.*, Der Ort der Geschäftsleitung im Lichte neuer technologischer Entwicklungen, in *Toifl, G./Züger, M.*, Besteuerung von E-Commerce (2000), 75.

²⁴¹ Insbesondere spricht der Zusatz „tatsächlich“ für diese Auslegung. Vgl. dazu *Burgstaller, E./Haslinger, K.*, Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule - Concept, Development and Prospects, *Intertax* 2004, 380; *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 4 Rz 22; *Wilke, K.-M.* in *Gosch, D./Kroppen, H.-K./Grotherr, S.*, DBA-Kommentar (Loseblatt), Art 4 Rz 67.

²⁴² Vgl. *Höllhuber, H.*, Der Ort der Geschäftsleitung im Lichte neuer technologischer Entwicklungen, in *Toifl, G./Züger, M.*, Besteuerung von E-Commerce (2000), 76; *Lehner, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 4 Rz 263.

²⁴³ Ausführlich zur Auslegung nach deutschem Recht *Brunsbach, S.*, Electronic Commerce und Internationale Unternehmensbesteuerung (2003), 75ff.

Literatur zum „Ort der Geschäftsleitung“ nach innerstaatlichem Recht (§ 27 Abs 2 BAO bzw. § 10 dAO) herangezogen werden, da auch diese auf tatsächliche und nicht auf rechtliche Merkmale abstellen.²⁴⁴ Dennoch ist hierbei Vorsicht geboten, denn der Rückgriff auf nationales Recht kann Qualifikationskonflikte verursachen, was dem Sinn und Zweck der Tie-Breaker-Regelung, nämlich die eindeutige Bestimmung des Ansässigkeitsstaates, zuwiderlaufen kann. Sofern ein Abkommen keine divergierende Formulierung enthält, kann daher auf die innerstaatliche Begriffsdefinition zurückgegriffen werden, sofern diese auf tatsächliche Merkmale abstellt.²⁴⁵

Als Ort der Geschäftsleitung ist nach § 27 Abs 2 BAO jener Ort anzusehen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet. Die tatsächlichen Verhältnisse des jeweiligen Einzelfalls sind dabei maßgeblich.²⁴⁶ Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung richtet sich nach den Geschäftsleistungstätigkeiten, den Geschäftsleitungspersonen und dem Geschäftsleitungsort.

3.1.1.1 Maßgebliche Geschäftsleistungstätigkeiten

Als Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ist jener Ort anzusehen, an dem der für die Geschäftsleitung maßgebende Wille gebildet wird.²⁴⁷ Maßgebend ist daher nicht jener Ort, an dem die geschäftsleitenden Anweisungen wirksam werden, sondern jener, an dem sie erteilt werden.²⁴⁸ In der Regel werden dies die Büroräumlichkeiten des leitenden²⁴⁹ Geschäftsführers sein. Die Geschäftsaufgaben sind in Abhängigkeit zur entfalteten Tätigkeit, also zum Unternehmensgegenstand zu sehen. Abstrakt betrachtet betrifft dies nur die laufende Geschäftsführung, wie beispielsweise die Gestaltung der Unternehmensorganisation, die Erstellung kurzfristiger Pläne, die Leitung und Überwachung der unternehmerischen Gesamttätigkeit oder die Ausübung des Tagesgeschäftes.

²⁴⁴ Vgl. *Schaumburg, H.*, Internationales Steuerrecht³ - Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht (2011), Rz 16.209; *Höllhuber, H.*, Der Ort der Geschäftsleitung im Lichte neuer technologischer Entwicklungen, in *Toifl, G./Züger, M.*, Besteuerung von E-Commerce (2000), 76; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 4 Rz 95; *Staringer, C.*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999), 148f; *Dolezel, A.*, Auslagerung von Konzernfunktionen in Niedrigsteuerländer, in *Fraberger, F./Baumann, A./Plott, C./Waitz-Ramsauer, K.*, Handbuch Konzernsteuerrecht (2008), 207.

²⁴⁵ Vgl. *Haslinger, K.*, Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung als Tie-Breaker nach Art 4 Abs 3 OECD-MA und seine in Diskussion befindlichen Reformen, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008), 194; *Burgstaller, E./Haslinger, K.*, Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule - Concept, Development and Prospects, *Intertax* 2004, 379f; *Lehner, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 4 Rz 265.

²⁴⁶ Die rechtlichen Verhältnisse sind daher nicht maßgebend. Vgl. *Höllhuber, H.*, Der Ort der Geschäftsleitung im Lichte neuer technologischer Entwicklungen, in *Toifl, G./Züger, M.*, Besteuerung von E-Commerce (2000), 78.

²⁴⁷ Vgl. *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 4 Rz 95.

²⁴⁸ Vgl. *Ibid.*, Art 4 Rz 96; *Schaumburg, H.*, Internationales Steuerrecht³ - Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht (2011), Rz 16.209.

²⁴⁹ Sofern sich die kaufmännische und technische Leitung an unterschiedlichen Orten befinden, soll auf die kaufmännische Leitung abgestellt werden.

Entscheidungen zu Grundsätzen der Unternehmenspolitik oder außergewöhnliche Entscheidungen zählen jedoch nicht notwendigerweise dazu. Nicht maßgeblich ist hingegen jener Ort, an dem bloß Sitzungen der Gesellschaftsgremien, wie etwa Vorstandssitzungen, abgehalten werden oder jener Ort, von dem aus die Geschäftsleitung überwacht wird.²⁵⁰ Ebenso beeinflussen Anweisungen der Gesellschafter den Ort der Geschäftsleitung solange nicht, als die Gesellschafter nicht als faktische Geschäftsführer anzusehen sind.²⁵¹

3.1.1.2 Maßgebliche Geschäftsleitungspersonen

Die tatsächliche Geschäftsleitung betrifft die Abwicklung der laufenden Geschäfte, nicht hingegen allgemeine Unternehmenspolitik, außergewöhnliche Angelegenheiten oder Aufsichts- und Überwachungsfunktionen. Es ist daher nicht auf den Aufsichtsrat sondern auf den Vorstand abzustellen.²⁵²

Maßgebend ist nicht die Person, die nach außen hin handelt, sondern jene, die von der Gesellschaft zur Verantwortung gezogen werden könnte.²⁵³ Es ist primär auf jene Personen abzustellen, die für die nicht-natürliche Person aufgrund gesetzlicher Vorschriften handeln und diese vertreten.²⁵⁴ Aus dem OECD-Musterkommentar kann geschlossen werden, dass auf die grundlegenden Entscheidungen der höchstrangigen Person oder Personengruppe abzustellen ist. Das Abstellen auf den Vorstand beziehungsweise auf die Geschäftsführer als höchste Entscheidungsträger soll daher den Ansässigkeitsstaat eindeutig festlegen.²⁵⁵

Auf die Anteilseigner oder andere nicht bestellte Vertreter ist hingegen nicht abzustellen, außer diese üben tatsächlich die Geschäftsleitung aus. Zur Begründung der faktischen Geschäftsführung muss ein Gesellschafter derart in die Geschäftsführung eingreifen, dass er dauernd alle wesentlichen, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr notwendigen Entscheidungen selbst trifft. Das Mitwirken an einzelnen Entscheidungen ist jedoch nicht ausreichend. Nicht ausschlaggebend ist zudem die Wichtigkeit der Entscheidung für das Unternehmen.²⁵⁶

²⁵⁰ Vgl. *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 4 Rz 95; *Wilke, K.-M.* in *Gosch, D./Kroppen, H.-K./Grotherr, S.*, DBA-Kommentar (Loseblatt), Art 4 Rz 68.

²⁵¹ Vgl. *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 4 Rz 96.

²⁵² Vgl. dazu *Haslinger, K.*, Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung als Tie-Breaker nach Art 4 Abs 3 OECD-MA und seine in Diskussion befindlichen Reformen, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008), 196.

²⁵³ Vgl. *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 4 Rz 97.

²⁵⁴ Vgl. *Wilke, K.-M.* in *Gosch, D./Kroppen, H.-K./Grotherr, S.*, DBA-Kommentar (Loseblatt), Art 4 Rz 67.

²⁵⁵ Vgl. dazu *Haslinger, K.*, Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung als Tie-Breaker nach Art 4 Abs 3 OECD-MA und seine in Diskussion befindlichen Reformen, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008), 196f.

²⁵⁶ Vgl. *Höllhuber, H.*, Der Ort der Geschäftsleitung im Lichte neuer technologischer Entwicklungen, in *Toifl, G./Züger, M.*, Besteuerung von E-Commerce (2000), 80f; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 4 Rz 97.

3.1.1.3 Maßgeblicher Geschäftsleitungsort

Zuletzt ist jener Ort zu bestimmen, an dem die maßgebenden Geschäftsleitungsaufgaben erledigt werden. Dieser ist abhängig von der Art der Geschäftsleitungsaufgaben. Die Anforderungen an Einrichtung sowie Ausrüstung variieren, je nachdem, in welchem Ausmaß dies die Geschäftsleitungsaufgaben erfordern.²⁵⁷ Eine feste Geschäftseinrichtung ist nicht Voraussetzung.²⁵⁸ So kann beispielsweise das Wohnzimmer des Geschäftsführers den Ort der Geschäftsleitung bilden. Es ist jener Ort maßgebend, an dem normalerweise Entscheidungen getroffen werden, an dem sich die geschäftsleitende Person daher regelmäßig aufhält und regelmäßig tätig wird. Werden während einer Dienstreise oder einesurlaubes Entscheidungen getroffen, so ändert sich dadurch der Ort der Geschäftsleitung nicht.²⁵⁹

3.1.2 Der Ort der Geschäftsleitung im Lichte der Digitalisierung

Durch die zunehmende Digitalisierung ist es für Unternehmen vielfach nicht mehr notwendig, eine physische Präsenz im Absatzstaat zu unterhalten.²⁶⁰ Lokale Vertriebsgesellschaften werden daher vermehrt überflüssig und die Betriebsstätte²⁶¹ im Quellenstaat verliert dadurch zunehmend an Bedeutung. Es kommt daher vermehrt zu einer Besteuerung im Ansässigkeitsstaat und die Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung erlangt wieder an Bedeutung. Allerdings treten aufgrund der Digitalisierung praktische Probleme bei der Ermittlung auf, da durch die größere Mobilität entweder kein Ort der Geschäftsleitung oder aber mehrere Orte der Geschäftsleitung bestehen können. Problematisch ist die Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung beispielsweise, wenn die Geschäftsführung durch mehrere Personen ausgeübt wird, diese in unterschiedlichen Staaten tätig sind und nur über Telekommunikationsmittel ihre geschäftsleitenden Entscheidungen kommunizieren.²⁶² Ob eine derartige „virtuelle“ Geschäftsführung einen Ort der Geschäftstätigkeit begründen kann, ist fraglich. In diesem Zusammenhang besteht auch die Gefahr, dass mehrere Staaten aufgrund des Aufenthaltes einer geschäftsführenden Person den Ort der Geschäftsleitung für sich beanspruchen und die abkommensrechtliche Ansässigkeit eines Unternehmens daher nicht eindeutig bestimmt werden kann. Zudem besteht aufgrund der steigenden Mobilität der Geschäftsleitungstätigkeiten auch die

²⁵⁷ Vgl. *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 4 Rz 98.

²⁵⁸ Vgl. *Lehner, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 4 Rz 105.

²⁵⁹ Vgl. *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 4 Rz 98.

²⁶⁰ Mit Aufkommen des E-Commerce wurde jedoch noch davon ausgegangen, dass Unternehmen nicht gänzlich auf eine physische Präsenz in verschiedenen Ländern verzichten werden können. Vgl. *Bendlinger, S.*, Internet und E-Commerce im internationalen Steuerrecht, SWI 1999, 308.

²⁶¹ Zur Betriebsstätte siehe das nachfolgende Kapitel 3.2.

²⁶² Vgl. *Burgstaller, E./Haslinger, K.*, Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule - Concept, Development and Prospects, Intertax 2004, 381.

Möglichkeit der gezielten Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung in Niedrigsteuerländer.²⁶³ Insbesondere für vermögensverwaltende Gesellschaften, deren laufendes Tagesgeschäft beschränkt ist, ist die gezielte Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung relativ einfach möglich.

Fraglich erscheint daher, ob die Digitalisierung neue Kriterien zur Ermittlung des Ortes der Geschäftsleitung notwendig macht oder ob eine genauere Umschreibung dieser Kriterien ausreichen könnte, um Ermittlungsprobleme zu verringern. Ebenso könnte – analog der Regelung zu natürlichen Personen – eine Stufenregelung mit zusätzlichen Tie-Breaker Regelungen eingeführt werden.²⁶⁴ Eine andere Möglichkeit wäre, als Ort der Geschäftsleitung nicht jenen Ort zu verstehen, an dem die maßgebenden Geschäftsleitungstätigkeiten *getroffen* werden, sondern jenen, an dem sie *umgesetzt* oder *ausgeführt* werden. Dies würde der Auslegung des Sitzes der Hauptverwaltung im Sinne des § 10 IPRG entsprechen, wonach sich dieser an jenem Ort befindet, an dem grundlegende Unternehmensentscheidungen in laufende Geschäftsführungsakte umgesetzt werden.²⁶⁵ Insbesondere in Hinblick auf unerwünschte Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung ist ein Abstellen auf den Ort der Umsetzung oder Ausführung überlegenswert.

3.2 Betriebsstätten für digitale Güter und Leistungen

3.2.1 Bedeutung und Problematik der Betriebsstätte

Das Betriebsstättenprinzip regelt die Voraussetzungen, unter denen Gewinne einer Gesellschaft eines Vertragsstaates, die jedoch in einem anderen Vertragsstaat erzielt werden, in diesem anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen. Der Begriff der Betriebsstätte ist daher im internationalen Steuerrecht von zentraler Bedeutung für die Gewinnzuordnung zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat, denn grundsätzlich dürfen gemäß Art 7 Abs 1 OECD-MA Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden. Wird ein in einem Staat nicht ansässiges Unternehmen in diesem jedoch nicht unwesentlich unternehmerisch tätig, besteht daher eine sachliche bzw wirtschaftliche Bindung, ein sogenannter Nexus,²⁶⁶ erscheint eine Besteuerung des Unternehmensgewinnes in diesem Staat, dem Quellenstaat, als gerechtfertigt. Besteht hingegen nur eine lockere wirtschaftliche Bindung zum anderen Vertragsstaat, verbleibt die

²⁶³ Vgl. Höllhuber, H., Der Ort der Geschäftsleitung im Lichte neuer technologischer Entwicklungen, in Toifl, G./Züger, M., Besteuerung von E-Commerce (2000), 86ff.

²⁶⁴ Vgl. Burgstaller, E./Haslinger, K., Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule - Concept, Development and Prospects, Intertax 2004, 384ff.

²⁶⁵ Vgl. Heidinger, M./Schneider, A. in Jabornegg, P./Strasser, R., AktG I⁵ (2011), § 5 Rz 10.

²⁶⁶ Vgl. dazu Twardosz, A., Der Betriebsstättenbegriff nach Art 5 OECD-MA und E-Commerce, in Toifl, G./Züger, M., Besteuerung von E-Commerce (2000), 153.

Besteuerungshoheit beim Ansässigkeitsstaat des Unternehmens.²⁶⁷ Die divergierenden Interessen zwischen kapitalimportierenden und kapitalexportierenden Staaten sollen dadurch ausgeglichen werden.²⁶⁸ Wenn der Ansässigkeitsstaat die Befreiungsmethode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung vorsieht, hat dieser den Unternehmensgewinn der Betriebsstätte von der Besteuerung auszunehmen. Der Betriebsstättengewinn unterliegt folglich dem ausländischen Besteuerungsniveau (Kapitalimportneutralität). Sieht der Ansässigkeitsstaat hingegen die Anrechnungsmethode vor, kommt das Steuerniveau des Ansässigkeitsstaates zur Anwendung (Kapitalexportneutralität).²⁶⁹ Das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen einer Betriebsstätte ist daher maßgebend für die Gesamtsteuerbelastung eines Unternehmens und für die Zuweisung des Steueraufkommens zum Quellen- oder Ansässigkeitsstaat.²⁷⁰

Voraussetzung für die Besteuerung im Quellenstaat ist allerdings ein gewisses Mindestausmaß der unternehmerischen Tätigkeit.²⁷¹ Die Schwelle für eine qualifizierte Präsenz eines Unternehmens und damit das Vorhandensein einer Betriebsstätte unterscheidet sich jedoch im Musterabkommen der OECD (OECD-MA), im Musterabkommen der Vereinten Nationen (UN-MA)²⁷² und in den jeweiligen nationalen Abgabenordnungen.²⁷³ Der Fokus der Ausführungen in dieser Arbeit liegt auf dem OECD-MA, da der Großteil der abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen auf der Betriebsstättendefinition des OECD-MA aufbaut.²⁷⁴

Tendenziell ist der Betriebsstättenbegriff in nationalen Außensteuerrechtsnormen eher weit gefasst, um so eine umfassende Besteuerung der unternehmerischen Tätigkeiten im Inland sicherzustellen. Im internationalen Steuerrecht ist der Begriff der Betriebsstätte hingegen eher enger gefasst. Dies führt zu einer Bevorzugung der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat und einer gleichzeitigen Einschränkung der Besteuerung im Quellenstaat. Dadurch soll einerseits die Besteuerung vereinfacht und andererseits die Liberalisierung des

²⁶⁷ Vgl. dazu Görl, M. in Vogel, K./Lehner, M., DBA⁶ (2015), Art 5 Rz 2.

²⁶⁸ Vgl. Bendlinger, S., Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts² (2013), 1; Wassermeyer, F. in Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J., DBA² (2010), Art 5 Rz 1.

²⁶⁹ Siehe zur Kapitalimportneutralität Kapitel 2.1.2 sowie zur Kapitalexportneutralität Kapitel 2.1.1.

²⁷⁰ Vgl. dazu Nowotny, C., Betriebsstättengewinnermittlung - Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2004), 106; Züger, M., Die Definition der Betriebsstätte durch die Generalklausel und deren beispielhafte Erläuterung (Art 5 Abs 1 und 2 OECD-Musterabkommen), in Gassner, W./Lang, M./Lechner, E., Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen - Voraussetzungen der Besteuerung von Unternehmensgewinnen im Quellenstaat (1998), 33.

²⁷¹ Vgl. Wichmann, M., Aufteilung der Einkünfte und des Vermögens auf Unternehmensteile, in Fischer, L./Strunk, G., Steuerliche Aspekte des Electronic Commerce (1998), 73.

²⁷² Ausführlich zu Doppelbesteuerungsabkommen mit Entwicklungsländern Daurer, V., Tax Treaties and Developing Countries (2014).

²⁷³ Das Musterabkommen der UN unterscheidet sich aufgrund divergierender finanzpolitischer Zielsetzungen, insbesondere zur Förderung von Entwicklungsländern, von jenem der OECD. Vgl. dazu Jacobs, O., Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 294.

²⁷⁴ Vgl. dazu Brauner, Y., What the BEPS?, Florida Tax Review 2014, 61f.

zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehrs gefördert werden. In der Abkommenspraxis zwischen Industriestaaten führte dies aufgrund der zunehmenden Verflechtung der zwischenstaatlichen Wirtschaftsbeziehungen zu einem stetig enger werdenden Betriebsstättenbegriff. Das Finanzaufkommen unter Ansässigkeits- und Quellenstaat kann aber nur dann befriedigend aufgeteilt werden, wenn zwischen diesen symmetrische Investitions- und Handelsbeziehungen bestehen.²⁷⁵ Wenn der Wirtschaftsaustausch zwischen den beteiligten Staaten jedoch nicht ausgeglichen ist, bevorzugt ein enger Betriebsstättenbegriff den Ansässigkeitsstaat und kann gleichzeitig wirtschaftspolitische Anreize des Quellenstaates unterlaufen.²⁷⁶ Das UN-MA formuliert daher einen weiten Betriebsstättenbegriff und befürwortet die Besteuerung im Quellenstaat, um somit die Interessen von Entwicklungsländern und kapitalimportierenden Ländern zu stärken.²⁷⁷ Andererseits ist zu berücksichtigen, dass eine starke Ausdehnung der Betriebsstättendefinition für Unternehmen zu einem erhöhten Administrationsaufwand führt,²⁷⁸ dadurch Auslandsaktivitäten in Entwicklungsländern von in Industriestaaten ansässigen Unternehmen verringert und folglich die Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen vermindert werden könnte.²⁷⁹ Dennoch tendierte auch die OECD selbst in den letzten Jahren aufgrund neuer Formen von Geschäftstätigkeiten einerseits und dem Aufkommen des elektronischen Handels andererseits zu einer Aufweichung ihres Betriebsstättenbegriffs.²⁸⁰ Es kommt folglich zu einer Verlagerung von Steueraufkommen vom Ansässigkeitsstaat in den Quellenstaat.

²⁷⁵ Vgl. dazu Görl, M. in Vogel, K./Lehner, M., DBA⁶ (2015), Art 5 Rz 3; Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 114.

²⁷⁶ Vgl. Arnold, B./Sasseville, J./Zolt, E., Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on the Taxation of Business Profits under Tax Treaties, IBFD 2003, 192.

²⁷⁷ Vgl. *United Nations*, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2011), vii.

²⁷⁸ Vgl. *European Commission*, European Tax Survey, Working Paper No. 3 (2004), 37; Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 190.

²⁷⁹ Vgl. Görl, M. in Vogel, K./Lehner, M., DBA⁶ (2015), Art 5 Rz 3f; Bendlinger, S./Görl, M./Paaßen, K.-H./Remberg, M., Neue Tendenzen der OECD zur Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs und deren Beurteilung aus Sicht des Maschinen- und Anlagenbaus, IStR 2004, 145.

²⁸⁰ Vgl. Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 85; Bürkle, F./Ullmann, R., Die Betriebsstättendefinition des Art. 5 OECD-Musterabkommen: Aktuelle Änderungen bei Bau- und Montage- sowie Dienstleistungsbetriebsstätten, DStR 2013, 949; Valta, M., Internationale Steuerpolitik: Aktuelle Entwicklungen auf OECD-Ebene, ISR 2013, 24f; Bendlinger, S./Görl, M./Paaßen, K.-H./Remberg, M., Neue Tendenzen der OECD zur Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs und deren Beurteilung aus Sicht des Maschinen- und Anlagenbaus, IStR 2004, 146; Reiser, H./Cortez, B., Betriebsstättenbegriff im Wandel: Zur veränderten Bedeutung des Kriteriums der Verfügungsmacht, IStR 2013, 12; Schaffner, J., The Territorial Link as a Condition to Create a Permanent Establishment, Intertax 2013, 643.

3.2.2 Bedeutung der Betriebsstätte für digitale Güter und Leistungen

Für die Besteuerung traditioneller Geschäftstätigkeiten hat sich das bestehende Betriebsstättenprinzip grundsätzlich bewährt und ist international anerkannt.²⁸¹ Hinsichtlich der Besteuerung digitaler Güter und Leistungen erscheint es jedoch fraglich, ob eine analoge Anwendung gerechtfertigt erscheint.²⁸² Einerseits sprechen steuerpolitische Aspekte, wie die potentielle Verlagerung von Steuersubstrat gegen eine analoge Anwendung. Andererseits erscheint aus verfahrenstechnischer Sicht die Festlegung der Leistungserstellung und die damit verbundene Gewinnabgrenzung und Gewinnzuordnung problematisch.²⁸³ Dennoch hat die OECD bislang immer wieder betont, dass elektronische und traditionelle Geschäftstätigkeiten nach den gleichen steuerlichen Regeln zu behandeln seien, um ein sogenanntes „*level playing field*“ zwischen allen Formen der Geschäftstätigkeit sicherzustellen.²⁸⁴

Andererseits bedient sich auch die traditionelle Wirtschaft vermehrt digitaler Techniken und Methoden, wie insbesondere die „Industrie 4.0“. Eine genaue sachbezogene Abgrenzung zwischen traditioneller und digitaler Wirtschaft ist daher kaum möglich. Separate Besteuerungsregeln (sogenanntes „*ring-fencing*“) für den digitalen Bereich waren daher bislang nicht gewollt, um den Grundsätzen der Neutralität und Effizienz nicht zuwiderzulaufen.²⁸⁵

²⁸¹ Vgl. *OECD*, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report (2004), Rz 101; *Stenico, G.*, Ertragsteuerliche Optimierung im E-Commerce – Internationale Steuerplanung mit Betriebsstätten (2005), 67.

²⁸² Vgl. *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (2014), 143; *Portner, R.*, Ertragsteuerliche Aspekte des E-Commerce, IFSt-Schrift Nr. 390 (2001), 53f; *Twardosz, A.*, Der Betriebsstättenbegriff nach Art 5 OECD-MA und E-Commerce, in *Toifl, G./Züger, M.*, Besteuerung von E-Commerce (2000), 154; *Pernt, E.*, Electronic Commerce im Überblick, SWK 2000, 255; *Kellersmann, D.*, Ertragsbesteuerung von Geschäftsvorfällen im Internet, in *Kröger, D./Gimmy, M.*, Handbuch zum Internetrecht (2000), 547; *Lüthi, D.*, Das Betriebsstättenprinzip im Lichte des technologischen und gesellschaftlichen Wandels - Überlegungen zur Reform des OECD-Musterabkommens, in *Gassner, W./Lang, M./Lechner, E.*, Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998), 29; *Hongler, P./Pistone, P.*, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, WU International Taxation Research Paper Series, No. 15 (2015), 14; *Brauner, Y.*, What the BEPS?, Florida Tax Review 2014, 70.

²⁸³ Vgl. *Stenico, G.*, Ertragsteuerliche Optimierung im E-Commerce – Internationale Steuerplanung mit Betriebsstätten (2005), 67; *Portner, R.*, Ertragsteuerliche Aspekte des E-Commerce, IFSt-Schrift Nr. 390 (2001), 56; *Hinnebens, L.*, How OECD Proposes to Apply Existing Criteria of Jurisdiction to Tax Profits Arising from Cross-border Electronic Commerce, Intertax 2001, 328f. Siehe zur Gewinnabgrenzung Kapitel 3.4.

²⁸⁴ Vgl. *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (2014), 30; *OECD*, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report (2004), Rz 60; *Schaffner, J.*, The Territorial Link as a Condition to Create a Permanent Establishment, Intertax 2013, 639; *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, Taxing Global Digital Commerce (2013), 35; *Hellerstein, W.*, Taxing Electronic Commerce: Preliminary Thoughts on Model Uniform Legislation, Tax Notes 1997, May 12, 819f.

²⁸⁵ Vgl. *OECD*, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy - Public Discussion Draft (2014), Rz 59; *Valta, M.*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft, ISR 2014, 215; *Brauner, Y./Baez, A.*, Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1:

Mit Aufkommen des E-Commerce in 1990ern ging die herrschende Lehre noch davon aus, dass eine Erosion der Steuerbasis kapitalimportierender Staaten eintreten werde. Bis zum Beginn des neuen Jahrtausends konnte jedoch keine signifikante Verringerung der Steuereinnahmen bei direkten Steuern festgestellt werden.²⁸⁶ Die OECD kam daher 2004 in ihrem Final Report „*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Appropriate for E-Commerce?*“ zu dem Schluss, dass eine Änderung der Besteuerungsgrundsätze für den E-Commerce aus damaliger Sicht nicht notwendig, die weitere Entwicklung der Auswirkungen auf Steuereinnahmen betroffener Länder aber dennoch zu beobachten sei.²⁸⁷ Begründet wurde die Beibehaltung der bestehenden steuerlichen Grundsätze damit, dass diese die damals gültigen international anerkannten Normen seien und eine Abkehr von vertrauten Steuerprinzipien keine einfache Aufgabe sei. Zudem sei eine Änderung nationaler Vorschriften einfacher und schneller durchführbar als eine Änderung des Abkommensrechts bzw einer Vielzahl an bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen.²⁸⁸ Eine multilaterale Vereinbarung, wie in der aktuellen BEPS Diskussion vorgeschlagen,²⁸⁹ war aus damaliger Sicht noch als höchst unwahrscheinlich anzusehen.²⁹⁰ Es wurden daher allenfalls kleinere Adaptierungen der bestehenden Besteuerungsgrundsätze vorgeschlagen.²⁹¹ Fast 10 Jahre später wird jedoch im Rahmen des aktuellen BEPS-Projektes eine Überarbeitung und Neuregelung der Besteuerungsgrundsätze für digitale Güter und Leistungen gefordert.²⁹²

Entscheidende Fragen und Gesetzesauslegungen im Bereich der digitalen Güter und Leistungen, sowie im Bereich des E-Commerce im Allgemeinen wurden jedoch seit dessen Aufkommen zum Teil uneinheitlich gelöst.²⁹³ Im Jahr 2002 wurde daher der Musterkommentar zu Art 5 OECD-MA ergänzt. Der OECD-Betriebsstättenbericht aus 2010²⁹⁴ hat weitere Überarbeitungen hinsichtlich der Gewinnabgrenzung, der Verfügungsmacht

Address the Tax Challenges of the Digital Economy, WU International Taxation Research Paper Series, No. 14 (2015), 10.

²⁸⁶ Vgl. *OECD, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report* (2004), Rz 112; *OECD, Revenue Statistics 1965-2014* (2015), 27.

²⁸⁷ Vgl. *OECD, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report* (2004), Rz 112.

²⁸⁸ Vgl. *Ibid.*, Rz 123f. Im Unterschied dazu ist der BEPS Report nun für eine einheitliche und koordinierte Vorgehensweise, da ein nicht abgesprochenes Vorgehen einzelner Staaten das Wachstum schädigen könnte. Vgl. dazu *OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (2013), 48 und 50.

²⁸⁹ Der Abschluss eines multilateralen Abkommens ist voraussichtlich für 2016 geplant.

²⁹⁰ Vgl. *OECD, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report* (2004), Rz 126.

²⁹¹ Vgl. *Ibid.*, Rz 129ff.

²⁹² Vgl. *Brauner, Y./Baez, A., Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, WU International Taxation Research Paper Series, No. 14 (2015), 10; bereits *Wells, B./Lowell, C., Tax Base Erosion and Homeless Income: Collection at Source Is the Linchpin*, *Tax Law Review* 2012, 604.

²⁹³ Vgl. *Stenico, G., Ertragsteuerliche Optimierung im E-Commerce – Internationale Steuerplanung mit Betriebsstätten* (2005), 70; *Twardosz, A., Der Betriebsstättenbegriff nach Art 5 OECD-MA und E-Commerce*, in *Toifl, G./Züger, M., Besteuerung von E-Commerce* (2000), 154; *Pernt, E., Electronic Commerce im Überblick*, SWK 2000, 255f.

²⁹⁴ *OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* (2010).

sowie der Vertreterbetriebsstätte gebracht. Im Folgenden werden die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte nach Art 5 OECD-MA diskutiert.

3.2.3 Die Betriebsstätte nach Art 5 OECD-MA unter Berücksichtigung digitaler Güter und Leistungen

Das OECD-MA regelt den Generaltatbestand der Betriebsstätte in Art 5 Abs 1 wie folgt: *„Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.“* Art 5 Abs 2 OECD-MA enthält eine nicht abschließende Aufzählung betriebsstättenbegründender Einrichtungen (Regelbeispiele). So umfasst der Begriff Betriebsstätte insbesondere einen Ort der Leitung, eine Zweigniederlassung oder eine Geschäftsstelle.²⁹⁵ Ergänzend normiert Art 5 Abs 3 OECD-MA, dass eine Bauausführung oder Montage dann eine Betriebsstätte begründet, wenn ihre Dauer 12 Monate übersteigt. Art 5 Abs 4 OECD-MA sieht einen Ausnahmekatalog für Tätigkeiten vor, die bislang für traditionelle Wirtschaftsbereiche als Hilfstätigkeiten oder Tätigkeiten vorbereitender Art angesehen wurden, wie etwa Warenlager oder Einkaufseinrichtungen.

Da der Betriebsstättenbegriff im Abkommen definiert ist, darf bei dessen Auslegung grundsätzlich nicht das innerstaatliche Recht herangezogen werden. Bei den im Abkommen nicht definierten Hilfsbegriffen zur Definition der Betriebsstätte darf hingegen unter Berücksichtigung von Art 3 Abs 2 OECD-MA auf innerstaatliches Recht zurückgegriffen werden.²⁹⁶

Für digitale Güter und Leistungen kommen auf den ersten Blick zunächst die Zweigniederlassung sowie die Geschäftsstelle zur Betriebsstättenbegründung in Betracht. Unter einer Zweigniederlassung wird eine zwar rechtlich unselbständige, aber wirtschaftlich und geschäftlich selbständige Unternehmenseinheit verstanden, die grundsätzlich als selbständiges Unternehmen weiterbestehen könnte²⁹⁷ und daher als Betriebsstätte für den E-Commerce Bereich ausscheidet.²⁹⁸ Ebenso ist die Geschäftsstelle nicht geeignet, für den E-Commerce eine Betriebsstätte zu begründen, da darunter Büros oder ähnliche Verwaltungseinrichtungen verstanden werden.²⁹⁹ Für digitale Güter und Leistungen ist daher auf die allgemeine Definition des Generaltatbestandes des Art 5 Abs 1 OECD-MA

²⁹⁵ Aufgrund des nicht-enumerativen Charakters wird die Aufzählung in Abs 2 jedoch teilweise als überflüssig angesehen. Vgl. *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 5 Rz 4 mwN.

²⁹⁶ Vgl. *Görl, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 5 Rz 8.

²⁹⁷ Vgl. *Ibid.*, Art 5 Rz 42.

²⁹⁸ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 86f.

²⁹⁹ Vgl. *Görl, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 5 Rz 43; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 87.

abzustellen, die das Vorliegen von folgenden Merkmalen zur Erfüllung voraussetzt: eine feste Geschäftseinrichtung, Unternehmenstätigkeit und Verfügungsgewalt.³⁰⁰ Im Folgenden werden diese Merkmale erörtert.

3.2.3.1 Feste Geschäftseinrichtung

Zur Begründung einer Betriebsstätte wird eine physische Präsenz gefordert.³⁰¹ Voraussetzung ist daher ein fester Bezug zu dem Vertragsstaat durch das Vorhandensein einer Einrichtung,³⁰² wie insbesondere Räumlichkeiten, Anlagen oder Ausrüstungen, durch die die Unternehmenstätigkeit ausgeübt wird.³⁰³ Das bloße Ausüben einer unternehmerischen Tätigkeit, wie etwa eine Warenlieferung oder eine Geschäftsbeziehung zu anderen Unternehmen, reicht nicht aus.³⁰⁴ Ebenso begründen Beteiligungen an Körperschaften oder Immaterialgüterrechte, wie etwa Patente, keine Betriebsstätte.³⁰⁵ Alle einem Betrieb dienende Sachen, also körperliche Gegenstände, gelten daher als „Einrichtung“ im Sinne des Art 5 Abs 1 OECD-MA.³⁰⁶ Eigentum an der Geschäftseinrichtung ist nicht notwendig, sie kann daher auch bloß gemietet oder auf sonstige Weise zur Nutzung überlassen sein, es genügt das ständige zur Verfügung stehen.³⁰⁷

Räumlichkeiten stellen den primären Anwendungsfall der festen Geschäftseinrichtung dar.³⁰⁸ Dennoch können auch automatisch arbeitende Einrichtungen, wie etwa Pump-, Verteiler- oder Umspannstationen, oder transportable Einrichtungen, wie Verkaufswägen oder Messestände, Geschäftseinrichtung sein.³⁰⁹ Die selbständige Nutzbarkeit der

³⁰⁰ Vgl. *Bendlinger, S.*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts² (2013), 43.

³⁰¹ Vgl. *OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital* (2010), MK Art 5 Rz 5.

³⁰² Die feste Geschäftseinrichtung ist jedoch nicht für alle in Art 5 genannten Betriebsstätten Tatbestandsvoraussetzung, wie zB für die Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen iSd Abs 2 lit f, die Bauausführung oder Montage iSd Abs 3 oder die Geschäftsleitungsbetriebsstätte iSd Abs 2 lit a.

³⁰³ Vgl. *OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital* (2010), MK Art 5 Rz 4.

³⁰⁴ Vgl. *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 5 Rz 29; *Görl, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 5 Rz 12; *Reiner, J.*, Einkünfte aus E-Commerce und der Begriff der "festen örtlichen Einrichtung" nach § 29 BAO, in *Toifl, G./Züger, M.*, Besteuerung von E-Commerce (2000) 45f.

³⁰⁵ Vgl. *Görl, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 5 Rz 13.

³⁰⁶ Auch ein einzelner körperlicher Gegenstand kann unter Umständen eine Betriebsstätte begründen, wenn dadurch die Unternehmenstätigkeit ausgeübt wird. Vgl. dazu *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 5 Rz 30; *Kumpf, W.*, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern (1982), 30; *Bendlinger, S.*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts² (2013), 45; *Twardosz, A.*, Der Betriebsstättenbegriff nach Art 5 OECD-MA und E-Commerce, in *Toifl, G./Züger, M.*, Besteuerung von E-Commerce (2000), 155.

³⁰⁷ Vgl. *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 5 Rz 30; *Bendlinger, S.*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts² (2013), 47; *OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital* (2010), MK Art 5 Rz 4.1; *Doernberg, R.*, International Taxation in a Nutshell⁹ (2012), 136. Vgl. dazu auch VwGH vom 18.03.2004, 2000/15/0118. Siehe zur Verfügungsmacht Kapitel 3.2.3.2.

³⁰⁸ Wobei auch ein einzelner Raum ausreichend sein kann.

³⁰⁹ Vgl. *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 5 Rz 30; *Stenico, G.*, Ertragsteuerliche Optimierung im E-Commerce – Internationale Steuerplanung mit Betriebsstätten (2005), 73.

Geschäftseinrichtung ist allerdings Voraussetzung zur Begründung einer Betriebsstätte.³¹⁰ Ein Personaleinsatz ist hingegen nicht notwendig, um eine Betriebsstätte zu begründen, automatisch arbeitende Einrichtungen sind daher ausreichend.³¹¹

Die bloße Nutzungsüberlassung begründet für den Überlassenden keine Betriebsstätte im Staat des Nutzenden.³¹² Ebenso begründet die Verpachtung einer festen Geschäftseinrichtung keine Betriebsstätte für den Verpächter, da diesfalls die Geschäftseinrichtung in der Regel nur der Ausübung der Geschäftstätigkeit des Pächters und nicht des Verpächters dient.³¹³ Die feste Geschäftseinrichtung muss daher der Ausübung der Geschäftstätigkeit dienen, sie darf also nicht ihr Gegenstand sein.³¹⁴

Problematisch ist in Zusammenhang mit digitalen Gütern und Leistungen die von der hL geforderte Mindestvoraussetzung der Körperlichkeit der Geschäftseinrichtung.³¹⁵ Ebenso unterscheidet auch der OECD-Musterkommentar zwischen körperlichen und unkörperlichen Gegenständen. Dies führt dazu, dass Daten und Software nicht als feste Geschäftseinrichtung angesehen werden können, weil sie keine Sachen sind.³¹⁶ Folglich kann die Website, die aus Daten und Software besteht und auf einem Server gehostet wird, keine Betriebsstätte begründen.³¹⁷ Im Gegensatz dazu kann jedoch die Computerhardware, auf der zB eine Website gespeichert ist, als Maschine oder Ausrüstungsgegenstand angesehen werden und daher eine feste Geschäftseinrichtung darstellen.³¹⁸ Die Computerhardware beansprucht dabei eine bestimmte Fläche und kann daher einen örtlichen Bezug aufweisen.³¹⁹

Explizit untersucht wurde das Erfordernis der Körperlichkeit bislang von *Reiner*.³²⁰ Dieser kommt zu dem Ergebnis, dass nicht die Körperlichkeit als solche, sondern ein hohes

³¹⁰ Vgl. *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 5 Rz 30.

³¹¹ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 5 Rz 42.6.

³¹² Vgl. EAS 451 vom 10.6.1994 Gerüstvermietungen an deutsche Baustellen; EAS 2071 vom 3.6.2002 Maschinenbereitstellung an deutschen Lohnabfüller.

³¹³ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 5 Rz 11.

³¹⁴ Vgl. *Bendlinger, S.*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts² (2013), 46.

³¹⁵ Die Voraussetzung der Körperlichkeit wird in der Literatur ua gefordert von *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 5 Rz 30.

³¹⁶ Vgl. *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 325. Zur Frage, ob ein Speichermedium ausreichend ist, um ein unkörperliches Gut zu einem körperlichen zu machen siehe *Stenico, G.*, Ertragsteuerliche Optimierung im E-Commerce – Internationale Steuerplanung mit Betriebsstätten (2005), 74.

³¹⁷ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 5 Rz 42.2; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 87; *Gárate, C.*, The fixed place of business in the context of electronic commerce, in *Aigner, H.-J./Züger, M.*, Permanent establishments in international tax law (2003), 54; *Shakow, D.*, The Taxation of Cloud Computing and Digital Content, Tax Notes International 2013, July 22, 375.

³¹⁸ So wird beispielsweise im DBA Österreich-San Marino (BGBl III 2005/208) der Server explizit als Betriebsstätte angeführt.

³¹⁹ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), Art 5 Rz 2; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 88.

³²⁰ Vgl. *Reiner, J.*, Einkünfte aus E-Commerce und der Begriff der "festen örtlichen Einrichtung" nach § 29 BAO, in *Toifl, G./Züger, M.*, Besteuerung von E-Commerce (2000), 42f mwN.

Aktivitätsniveau eine Geschäftseinrichtung begründen. Er begründet dies damit, dass der Begriff „Einrichtung“ vielmehr eine Institution und nicht bloß nur die Ausstattung als solche erfassen solle. Es sei deshalb auf einen wahrnehmbaren Wirtschaftskreis abzustellen. Nicht ein körperlicher Gegenstand sondern eine intensive Marktteilnahme sei daher Voraussetzung für die Begründung einer festen Geschäftseinrichtung.³²¹ Ebenso fordert *Bendlinger*³²² zur Betriebsstättenbegründung im Quellenstaat nur eine „tatsächliche Präsenz“, durch die die Tätigkeiten eines Unternehmens mit einer gewissen Dauerhaftigkeit ausgeübt werden. Diese tatsächliche Präsenz kann jedoch auch ohne körperlichen Gegenstand, beispielweise über Werbeeinschaltungen oder Vertretungsverhältnisse, vorliegen. Notwendig sei somit ein zielgerichtetes, systematisches und dauerhaftes Auftreten auf einem Markt.³²³

Aber auch die Frage der erforderlicher Dauer und Festigkeit erscheint neben dem Erfordernis der Geschäftseinrichtung in Zusammenhang mit digitalen Gütern und Leistungen problematisch. Insbesondere die leichte Transportfähigkeit digitaler Güter und Leistungen macht pauschale Aussagen hierzu nicht möglich, es sollte daher immer der konkrete Einzelfall betrachtet werden.³²⁴ Wie der Begriff „fest“ auszulegen ist, ist in der Literatur strittig. Dem Musterkommentar folgend muss die Geschäftseinrichtung „fest“ sein. Es muss daher eine Verbindung mit der Erdoberfläche bestehen,³²⁵ die Gegenstände dürfen sich folglich nicht nur vorübergehend dort befinden.³²⁶ Ebenso fordert auch die hM, dass die Geschäftseinrichtung mit einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche verbunden ist.³²⁷ Die Geschäftseinrichtung muss aber nicht zum Bestandteil eines Grundstückes werden oder tatsächlich mit dem Boden fest verbunden sein, das Verbleiben an einem bestimmten Ort ist ausreichend.³²⁸ Bei diesem eher engen Verständnis werden umherziehende Gewerbetreibende daher nicht als Betriebsstättenbegründend angesehen werden, wenn sie sich an einem bestimmten Ort jeweils nur für kurze Zeit aufhalten.³²⁹ Bei einem weiten

³²¹ Vgl. *Ibid.*, 46ff.

³²² Vgl. *Bendlinger, S.*, Internet und E-Commerce im internationalen Steuerrecht, SWI 1999, 307.

³²³ Vgl. *Reiner, J.*, Einkünfte aus E-Commerce und der Begriff der "festen örtlichen Einrichtung" nach § 29 BAO, in *Toifl, G./Züger, M.*, Besteuerung von E-Commerce (2000), 46.

³²⁴ Vgl. *Twardosz, A.*, Der Betriebsstättenbegriff nach Art 5 OECD-MA und E-Commerce, in *Toifl, G./Züger, M.*, Besteuerung von E-Commerce (2000), 155.

³²⁵ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 5 Rz 5.

³²⁶ Vgl. *Twardosz, A.*, Der Betriebsstättenbegriff nach Art 5 OECD-MA und E-Commerce, in *Toifl, G./Züger, M.*, Besteuerung von E-Commerce (2000), 155.

³²⁷ Vgl. *Görl, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 5 Rz 14; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 5 Rz 37; *Twardosz, A.*, Der Betriebsstättenbegriff nach Art 5 OECD-MA und E-Commerce, in *Toifl, G./Züger, M.*, Besteuerung von E-Commerce (2000), 155.

³²⁸ Vgl. *Görl, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 5 Rz 14; *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 5 Rz 5.

³²⁹ Vgl. *Schaumburg, H.*, Internationales Steuerrecht³ - Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht (2011), Rz 16.244; *Görl, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 5 Rz 20.

Verständnis wird das Verbleiben hingegen innerhalb eines geographisch begrenzten Gebiets als ausreichend angesehen, eine gewisse Mobilität sei also nicht schädlich.³³⁰

Art 5 OECD-MA enthält keine Definition der zeitlichen Anforderungen zur Begründung einer Betriebsstätte. Ebenso wenig besteht zwischen den Mitgliedstaaten ein Konsens zum Zeiterfordernis.³³¹ Der OECD-Musterkommentar hält diesbezüglich nur fest, dass von den Mitgliedstaaten eine Betriebsstätte dann nicht angenommen wurde, wenn die Geschäftstätigkeit weniger als sechs Monate unterhalten wurde.³³² Die hL stellt hinsichtlich der erforderlichen Dauer ebenfalls auf eine Mindestzeitspanne von sechs Monaten ab.³³³ Dennoch ist von pauschalen Aussagen abzusehen und nach den Gesamtumständen jeder Einzelfall gesondert zu beurteilen.³³⁴ Ist die Geschäftstätigkeit ihrer Art nach nur von kurzer Dauer, so kann auch eine Geschäftseinrichtung, die nur für eine sehr kurze Zeit besteht, eine Betriebsstätte begründen.³³⁵

Eine Ausnahme von der Sechs-Monats-Frist besteht für wiederkehrende Tätigkeiten sowie für Tätigkeiten, die ausschließlich im Quellenstaat ausgeübt werden. Bei Tätigkeiten mit wiederkehrendem Charakter muss jede Zeitspanne, in der die Geschäftseinrichtung genutzt wird, gemeinsam mit der Anzahl an Nutzungen betrachtet werden.³³⁶ Eine Betriebsstätte kann daher auch dann begründet werden, wenn kein zusammenhängender sechsmonatiger Aufenthalt vorliegt.³³⁷

3.2.3.2 Verfügungsmöglichkeit

Aus dem Wortlaut des Art 5 des OECD-Musterabkommens ist das Erfordernis der Verfügungsmacht des Unternehmens über die Geschäftseinrichtung zwar nicht ableitbar, es wird jedoch von der hM vorausgesetzt.³³⁸ Als Begründung wird angeführt, dass die Unternehmenstätigkeit nur dann dauerhaft ausgeführt werden kann, wenn auch die

³³⁰ Vgl. beispielsweise *Skaar, A. A.*, Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle (1991), 151; aA *Görl, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 5 Rz 15, demzufolge eine derartige Auslegung nicht mit dem Wortlaut des Art 5 vereinbar sei.

³³¹ Vgl. *Bendlinger, S.*, Neuer OECD-Bericht zur Betriebsstättendefinition, SWI 2011, 533.

³³² Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 5 Rz 6.

³³³ Vgl. *Heinsen, O.* in *Löwenstein, U./Looks, C./Heinsen, O.*, Betriebsstättenbesteuerung²: Inboundinvestitionen, Outboundinvestitionen, Steuergestaltungen, Branchenbesonderheiten (2011), Rz 128.

³³⁴ Vgl. *Twardosz, A.*, Der Betriebsstättenbegriff nach Art 5 OECD-MA und E-Commerce, in *Toifl, G./Züger, M.*, Besteuerung von E-Commerce (2000), 155f; *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 287.

³³⁵ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 5 Rz 6.

³³⁶ Vgl. *ibid.*, MK Art 5 Rz 6.

³³⁷ Vgl. *Bendlinger, S.*, Neuer OECD-Bericht zur Betriebsstättendefinition, SWI 2011, 533.

³³⁸ Vgl. *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 5 Rz 42 mwN; *Twardosz, A.*, Der Betriebsstättenbegriff nach Art 5 OECD-MA und E-Commerce, in *Toifl, G./Züger, M.*, Besteuerung von E-Commerce (2000), 157; *Kitamura, M./Schmidt, N./Tosaka, S.*, Does a Server Constitute a Permanent Establishment In Japan?, Tax Notes International 2011, November 14, 486.

Verfügbungsmacht über die Geschäftseinrichtung nicht nur vorübergehend besteht.³³⁹ Ebenso sieht auch der OECD-Musterkommentar vor, dass die Geschäftseinrichtung dem Unternehmen „sonstwie zur Verfügung stehen“³⁴⁰ muss.

Verfügbungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung liegt dann vor, wenn ein exklusives Nutzungsrecht besteht, wenn also die Geschäftstätigkeit regelmäßig und kontinuierlich während eines längeren Zeitraumes ausgeübt wird.³⁴¹ Die Verfügungsgewalt darf daher nicht nur vorübergehend bestehen.³⁴² Eine nur unregelmäßige oder gelegentliche Anwesenheit begründet keine Verfügungsmacht.³⁴³ Ausreichend ist hingegen die tatsächliche Nutzung, eine vertragliche Nutzungsvereinbarung wird von der hL nicht vorausgesetzt.³⁴⁴ Es soll daher eine wirtschaftliche Betrachtungsweise angewendet werden.³⁴⁵ Daher kann auch eine widerrechtliche Besetzung eines Ortes, an dem die Geschäftstätigkeit tatsächlich ausgeübt wird, eine Betriebsstätte begründen.³⁴⁶ Der Inhaltsanbieter muss daher entweder rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des Servers sein.³⁴⁷

Nicht erforderlich ist weiters, dass der Unternehmer die Verfügungsmacht alleine innehat. Verfügen daher mehrere Beteiligte über eine feste Geschäftseinrichtung, so kann diese für jeden einzelnen Beteiligten eine Betriebsstätte begründen, wenn die Mitverfügbungsmöglichkeit dauerhaft ist.³⁴⁸

In Bezug auf einen Server stellt der OECD-Musterkommentar darauf ab, wer diesen betreibt.³⁴⁹ In den typischen Fällen des Webhostings³⁵⁰ sowie des Cloud-Computings³⁵¹ betreibt ein Hostingunternehmen einen Server und erbringt durch diesen Dienstleistungen

³³⁹ Vgl. *Twardosz, A.*, Der Betriebsstättenbegriff nach Art 5 OECD-MA und E-Commerce, in *Toifl, G./Züger, M.*, Besteuerung von E-Commerce (2000), 157; aA *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 5 Rz 42a, demzufolge vom Erfordernis der Verfügungsmacht generell abgesehen werden und primär die Ständigkeit des Tätigwerdens ausschlaggebend sein soll.

³⁴⁰ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 5 Rz 4.

³⁴¹ Vgl. *Bendlinger, S.*, Neuer OECD-Bericht zur Betriebsstättendefinition, SWI 2011, 532.

³⁴² Vgl. *Görl, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 5 Rz 16.

³⁴³ Vgl. *Bendlinger, S.*, Neuer OECD-Bericht zur Betriebsstättendefinition, SWI 2011, 532.

³⁴⁴ Vgl. *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 5 Rz 42; sowie OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 5 Rz 4.1. AA allerdings *Günkel*, der stets eine zivilrechtliche Vereinbarung fordert und dass die Verfügungsgewalt nicht ohne Zustimmung des Berechtigten entzogen werden kann. Vgl. *Günkel, M.* in *Gosch, D./Kroppen, H.-K./Grotherr, S.*, DBA-Kommentar (Loseblatt), Art 5 Rz 93f, sowie *Fresch, A./Strunk, G.* in *Strunk, G./Kaminski, B./Köhler, S.*, Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen (Loseblatt), Art 5 Rz 74.

³⁴⁵ Vgl. *Twardosz, A.*, Der Betriebsstättenbegriff nach Art 5 OECD-MA und E-Commerce, in *Toifl, G./Züger, M.*, Besteuerung von E-Commerce (2000), 157.

³⁴⁶ Vgl. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 5 Rz 4.1.

³⁴⁷ Vgl. *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 326.

³⁴⁸ Vgl. *Görl, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 5 Rz 18; *Züger, M.*, Die Definition der Betriebsstätte durch die Generalklausel und deren beispielhafte Erläuterung (Art 5 Abs 1 und 2 OECD-Musterabkommen), in *Gassner, W./Lang, M./Lechner, E.*, Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen - Voraussetzungen der Besteuerung von Unternehmensgewinnen im Quellenstaat (1998), 53.

³⁴⁹ Vgl. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 5 Rz 42.3.

³⁵⁰ Siehe dazu Kapitel 3.3.4.4.

³⁵¹ Siehe dazu Kapitel 3.3.4.5.

oder Werkleistungen an Hostingkunden. Die Verfügungsmacht über den Server hat daher das Hostingunternehmen inne. Anders ist dies hingegen, wenn dem Hostingkunden beispielsweise mittels eines Servermietvertrages Verfügungsmacht über einen Server eingeräumt wird. Diesfalls kann, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, dieser „dedizierte“ Server eine Betriebsstätte begründen.³⁵²

3.2.3.3 Ausübung geschäftlicher Kernfunktionen

Weitere Tatbestandsvoraussetzung zur Begründung einer Betriebsstätte ist, dass die Geschäftstätigkeit durch die Betriebsstätte ganz oder teilweise ausgeübt werden muss.³⁵³

Die bloße Nutzung von Wirtschaftsgütern stellt keine Ausübung der Geschäftstätigkeit dar und kann daher nicht betriebsstättenbegründend sein. Bezüglich des Merkmals der Ausübung besteht in der Literatur Uneinigkeit, ob das ständige Vorhandensein von Personal notwendig ist.³⁵⁴ Der OECD-Musterkommentar sieht die ständige Anwesenheit von Personal dann nicht als Voraussetzung an, wenn die jeweilige Geschäftstätigkeit auch ohne Personal ausgeübt werden kann.³⁵⁵ Ein vollautomatisch betriebener Server kann daher grundsätzlich eine Betriebsstätte begründen.³⁵⁶

Zu beachten ist allerdings, dass die ausgeübte Geschäftstätigkeit die Mindestschwelle des Art 5 Abs 4 OECD-MA überschreiten muss. Es darf sich daher bei der ausgeübten Tätigkeit nicht um eine Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeit handeln. Der OECD-Musterkommentar nennt folgende Tätigkeiten, die aufgrund ihres Umfangs keine Betriebsstätte begründen sollen: das bloße Zurverfügungstellen einer Kommunikationsverbindung (analog einer Telefonverbindung) zwischen Anbieter und Kunden, Werbung, die Wiedergabe von Informationen auf Mirrorservern für Sicherheits- und Effizienzzwecke, die Bereitstellung von Informationen oder die Beschaffung von Daten.³⁵⁷ Allerdings gelten diese Tätigkeiten dann nicht als Vorbereitende- oder Hilfstätigkeiten, wenn diese einen wesentlichen und signifikanten Bestandteil des Unternehmens oder zumindest geschäftliche Kernfunktionen („*core functions*“) darstellen. Als Kernfunktionen werden beispielsweise der Abschluss des Vertrages und der Bezahlung sowie die Lieferung der digitalen Güter und Leistungen

³⁵² Vgl. *Tappe, H.*, Steuerliche Betriebsstätten in der "Cloud" - Neuere technische Entwicklungen im Bereich des E-Commerce als Herausforderung für den ertragsteuerlichen Betriebsstättenbegriff, IStR 2011, 873; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 89.

³⁵³ Vgl. *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 327.

³⁵⁴ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 91f.

³⁵⁵ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 5 Rz 42.6.

³⁵⁶ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 91.

³⁵⁷ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 5 Rz 42.7.

angesehen.³⁵⁸ Sofern daher die eigentliche Unternehmenstätigkeit oder Kernfunktionen das Betreiben von App Stores, Versteigerungsplattformen, virtuellen Marktplätzen oder die Erbringung von Online-Werbeleistungen für andere Unternehmen betreffen, können diese Tätigkeiten Betriebsstätten begründen.³⁵⁹ Sofern die Tätigkeiten nicht Server sondern automatisch arbeitende Netzwerke oder ähnliche Computerhardware betreffen, ist ebenfalls darauf abzustellen, ob diese die eigentliche Unternehmenstätigkeit oder geschäftliche Kernfunktionen darstellen.³⁶⁰

3.3 Klassifikation der Einkünfte

Auf abkommensrechtlicher Ebene³⁶¹ hat zunächst eine Abgrenzung der Einkünfte aus digitalen Gütern und Leistungen als Unternehmensgewinne im Sinne des Art 7 OECD-MA, als Lizenzgebühren im Sinne des Art 12 OECD-MA oder als Veräußerungsgewinne im Sinne des Art 13 OECD-MA zu erfolgen. Eine eindeutige Klassifikation ist notwendig, um die Besteuerungshoheit zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat aufzuteilen.

3.3.1 Auswirkungen der Digitalisierung

Mit dem Aufkommen des E-Commerce in den 1990er Jahren wurden zunächst unterschiedliche Ansichten vertreten, wie die daraus resultierenden Einkünfte zu behandeln seien. Eine Ansicht war, die bestehenden Regelungen auch für den E-Commerce Bereich anzuwenden und die Einkünfte demnach den Unternehmensgewinnen, Lizenzgebühren oder den Einkünften aus selbständiger Arbeit³⁶² zuzuordnen. Diese, von der OECD vertretene Auffassung, sollte sich später auch durchsetzen.

³⁵⁸ Vgl. *Ibid.*, MK Art 5 Rz 42.9.

³⁵⁹ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 93; *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 327f.

³⁶⁰ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 95f.

³⁶¹ Zur Einkünfteklassifikation auf nationaler Ebene siehe zum österreichischen Recht beispielsweise *Pernt, E.*, Electronic Commerce im Überblick, SWK 2000, 256ff; *Pokorny, J.*, Einkünfte aus selbständiger Arbeit durch E-Commerce, in *Toifl, G./Züger, M.*, Besteuerung von E-Commerce (2000), 103ff; *Plöchl, C.*, Beschränkte Steuerpflicht bei Einkünften aus E-Commerce nach § 98 Z 6 EStG, in *Toifl, G./Züger, M.*, Besteuerung von E-Commerce (2000), 121ff; zum deutschen Recht beispielsweise *Kellersmann, D.*, Ertragsbesteuerung von Geschäftsvorfällen im Internet, in *Kröger, D./Gimmy, M.*, Handbuch zum Internetrecht (2000), 493ff; *Kessler, W.*, Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil I), IStR 2000, 71ff.

³⁶² Seit der Aufhebung von Art 14 OECD-MA 1992 im Zuge des Updates 2000 sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach Art 7 OECD-MA zu besteuern. Die Tatbestandsvoraussetzungen von Art 7 OECD-MA und Art 14 OECD-MA a.F. wiesen weitestgehend Übereinstimmung auf. Dennoch enthalten weiterhin viele Doppelbesteuerungsabkommen, das UN-MA sowie das US-MA eine dem Art 14 OECD-MA a.F. vergleichbare Vorschrift. Vgl. dazu *Tcherveniachki, V.* in *Schönfeld, J./Ditz, X.*, DBA (2013), Art 14 a.F. Rz 1 und 10; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 14 Rz 0 und 8.

Ein anderer Ansatz sah damals die Schaffung einer neuen Einkünftekategorie für den E-Commerce-Bereich vor, jedoch unter der Voraussetzung, dass darüber internationaler Konsens bestehe. Ein dritter Ansatz war, eine weitere Unterteilung der bestehenden Einkünftekategorien vorzunehmen.³⁶³ So wurde beispielsweise in der Literatur vorgeschlagen, Einkünfte aus selbständiger Arbeit in zwei Unterkategorien zu unterteilen und für diese unterschiedliche Quellensteuervorschriften anzuwenden. Jene Dienstleistungen, die menschliches Handeln benötigen, sollten nach traditionellen Grundsätzen behandelt werden, wie beispielsweise dem Leistungsortprinzip nach US-Recht. Hingegen sollten jene Dienstleistungen, die automatisch und daher ohne menschliches Zutun ablaufen, wie beispielsweise Datenbankabfragen, nicht nach dem Leistungsortprinzip sondern nach anderen Vorschriften besteuert werden.³⁶⁴ Weder die Schaffung einer neuen Einkünftekategorie noch die einer weiteren Unterkategorie hat jedoch damals internationalen Konsens gefunden.

Im OECD-Musterkommentar wurden bereits im Jahr 1992 die Grundsätze der Klassifizierung von Vergütungen für die Überlassung von Software eingefügt.³⁶⁵ Das Update 2000 änderte nochmals die Randziffern 12 bis 17 des Musterkommentars zu Art 12 OECD-MA, um die Unterscheidung zwischen Unternehmensgewinnen und Lizenzgebühren bei Geschäftsvorfällen in Zusammenhang mit Software weiter zu konkretisieren.³⁶⁶ Die Revision basierte auf der amerikanischen Ansicht, dass Einkünfte aus der bloßen Nutzungsüberlassung von Computerprogrammen den Unternehmensgewinnen im Sinne des Art 7 OECD-MA und nicht den Lizenzgebühren im Sinne des Art 12 OECD-MA zuzuordnen seien, unabhängig davon, ob die Überlassung urheberrechtliche Vertragselemente beinhaltet. Die Intention der damals verabschiedeten Verwaltungsanweisung der US-Finanzverwaltung³⁶⁷ war die Zurückdrängung von Quellenbesteuerungsrechten der Schwellenländer sowie Japans, die diesen in Abweichung zu Art 12 OECD-MA eingeräumt wurden.³⁶⁸

Im Jahr 2001 setzte die OECD zur weiteren Bearbeitung der Klassifikation der Einkünfte aus E-Commerce eine *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic*

³⁶³ Vgl. Doernberg, R./Hinnekens, L./Hellerstein, W./Li, J., *Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation* (2001), 377.

³⁶⁴ Vgl. Glicklich, P./Levine, H./Goldberg, S./Brody, E., *Electronic Services: Suggesting a Man-Machine Distinction*, *Journal of Taxation* 1997, 69.

³⁶⁵ Die Revision basierte auf den Ergebnissen einer Studie des OECD-Steuer Ausschusses, siehe dazu Tumpel, M., *Software*, in Gassner, W./Lang, M./Lechner, E., *Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht* (1994), 159.

³⁶⁶ Vgl. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital* (2010), MK Art 12 Rz 12; Pinkernell, R., *Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce*, *IFSt-Schrift* Nr. 494 (2014), 69.

³⁶⁷ Vgl. *Treasury Regulation* § 1.861-18.

³⁶⁸ Vgl. Kessler, W., *Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil II)*, *ISr* 2000, 100; Pinkernell, R., *Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce*, *IFSt-Schrift* Nr. 494 (2014), 69.

Commerce Payments (TAG) ein, die sich ausführlich mit der Einkünftequalifikation auf abkommensrechtlicher Ebene befasste, insbesondere mit der Abgrenzungsproblematik zwischen Unternehmensgewinnen und Lizenzgebühren. Die TAG kam in ihrem umfassenden Bericht analog zu den Grundprinzipien der Softwareüberlassung zu dem Schluss, dass für Einkünfte aus gewerblichen E-Commerce Aktivitäten Art 7 OECD-MA der Vorrang einzuräumen sei. Im Jahr 2003 wurden die Empfehlungen der TAG zur Änderung in den Musterkommentar zu Art 12 OECD-MA aufgenommen.³⁶⁹ Seit dieser Anpassung erfolgten 2008 noch geringfügige Änderungen des OECD-Musterkommentars. Die Grundlagen der Einkünftequalifikation sind daher als im Wesentlichen geklärt anzusehen.

3.3.2 Bedeutung der Einkünfteklassifikation für digitale Güter und Leistungen

Die Unterscheidung zwischen Unternehmensgewinnen und Lizenzeinkünften ist auch für digitale Güter und Leistungen grundsätzlich von Bedeutung, da Art 7 Abs 1 OECD-MA und Art 12 OECD-MA Verteilungsnormen darstellen und das Besteuerungsrecht somit entweder dem Ansässigkeitsstaat oder dem Quellenstaat zuweisen.³⁷⁰ Die einheitliche Zuordnung durch die Vertragsstaaten ist aber auch notwendig, um Doppel- oder Nichtbesteuerung zu verhindern.³⁷¹ Art 12 OECD-MA genießt gemäß Art 7 Abs 7 OECD-MA aufgrund des Spezialitätsgrundsatzes Vorrang.³⁷² Das Besteuerungsrecht an Lizenzgebühren, die in Unternehmensgewinnen enthalten sind, richtet sich daher vorrangig nach Art 12 Abs 1 OECD-MA, und zwar auch dann, wenn das innerstaatliche Recht die Lizenzgebühren als gewerbliche Einkünfte qualifiziert.³⁷³

Das Besteuerungsrecht sowohl für Unternehmensgewinne als auch für Lizenzgebühren steht gemäß Art 7 Abs 1 Satz 1 OECD-MA sowie Art 12 Abs 1 OECD-MA grundsätzlich³⁷⁴ dem

³⁶⁹ Vgl. *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 69; sowie *Pinkernell, R./Ditz, X.*, Betriebsstättenbegriff, Einkünftequalifikation und Gewinnabgrenzung beim Online-Vertrieb elektronischer Produkte (Teil I), Finanz-Rundschau 2001, 1202.

³⁷⁰ Vgl. *Schaumburg, H.*, Internationales Steuerrecht³ - Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht (2011), Rz 16.211; *Bächle, E./Rupp, T./Ott, J.-P./Knies, J.*, Internationales Steuerrecht² (2008), 168.

³⁷¹ Vgl. *Pohl, C.*, Abkommensrechtliche Sondervergütungsregelungen im Lichte aktueller Rechtsprechung, IWB 2012, 165.

³⁷² Zur Anwendung der Subsidiaritätsklausel vgl. BFH vom 8.9.2010, I R 74/09; *Franz, E./Voulon, M.*, BFH: Abkommensrechtliche Behandlung von Lizenzzahlungen, BB 2011, 164; *Pohl, C.*, Abkommensrechtliche Sondervergütungsregelungen im Lichte aktueller Rechtsprechung, IWB 2012, 120; *Pöllath, R./Lohbeck, A.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 12 Rz 10.

³⁷³ Vgl. *Grützner, D.* in *Gosch, D./Kroppen, H.-K./Grotherr, S.*, DBA-Kommentar (Loseblatt), Art 12 Rz 10; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 12 Rz 8; *Pöllath, R./Lohbeck, A.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 12 Rz 10.

³⁷⁴ Allerdings sieht Art 12 Abs 4 OECD-MA für „unangemessen hohe“ Lizenzgebühren zwischen gesellschaftsrechtlich verbundenen Personen vor, dass auf den unangemessen hohen Teil Art 12 Abs 1 OECD-MA nicht anzuwenden ist, sondern jene abkommensrechtliche Vorschrift, die sich bei

Ansässigkeitsstaat zu, also jenem Staat, in dem der Vergütungsempfänger ansässig ist. Das OECD-MA verzichtet daher explizit auf die Einbehaltung von Quellensteuern auf Lizenzgebühren. Sofern das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen dem OECD-Musterabkommen entspricht, kann daher im Inboundfall die abkommensrechtliche Einkünftequalifikation offen gelassen werden.³⁷⁵

Der Quellenstaat hat das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus Unternehmensgewinnen gemäß Art 7 Abs 1 OECD-MA nur dann, wenn diese einer im Quellenstaat belegenen Betriebsstätte³⁷⁶ zugerechnet werden. Ebenso darf der Quellenstaat Lizenzgebühren gemäß Art 12 Abs 3 OECD-MA nur bei Vorliegen einer Betriebsstätte und sofern das Recht oder der Vermögenswert, für den die Lizenzgebühr geleistet wird, auch tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehört, besteuern.³⁷⁷ Sofern die Tätigkeit im Quellenstaat daher eine Betriebsstätte begründet, ist die Einkünfteklassifikation nicht mehr von Bedeutung, da Art 7 OECD-MA anzuwenden ist.³⁷⁸ Besteht aber, wie insbesondere im Bereich des E-Commerce keine physische Präsenz im Quellenstaat, erfolgt eine Besteuerung nur im Ansässigkeitsstaat. Ob die Nichtbesteuerung im Quellenstaat jedoch von der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat abhängig ist, überlässt Rz 6 des OECD-MK zu Art 12 OECD-MA den jeweiligen Vertragsstaaten.³⁷⁹

Begründet wird der Verzicht auf die Einhebung von Quellensteuern auf Lizenzgebühren im OECD-MA sowie im US-MA insbesondere damit, dass der Ansässigkeitsstaat des Lizenzgebers die in Zusammenhang mit dem lizenzierten Recht oder Vermögenswert entstandenen Forschungs- und Entwicklungskosten steuermindernd berücksichtigt hat. Dafür soll dem Ansässigkeitsstaat dann auch das uneingeschränkte Besteuerungsrecht an den Einkünften zustehen.³⁸⁰ Zwischen entwickelten Ländern bestehen zumeist symmetrische

wirtschaftlicher Betrachtungsweise ergibt. Das DBA Österreich-Deutschland sieht in Art 12 Abs 5 für den unangemessenen Teil der Lizenzgebühr ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates vor.

³⁷⁵ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 70. Der BFH führt dazu aus, dass „die doppelbesteuerungsrechtliche Qualifizierung von Arbeitnehmererfindervergütungen [...] offenbleiben“ kann, da das Besteuerungsrecht in beiden Varianten dem Ansässigkeitsstaat zusteht. *BFH*, Lohnsteuererstattungsanspruch bei abkommenswidriger Lohnsteuereinbehaltung, IStR 2010, 65.

³⁷⁶ Zur Begründung einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte siehe Kapitel 3.2.

³⁷⁷ Gemäß Art 12 Abs 3 OECD-MA ist in diesem Fall Art 7 OECD-MA anzuwenden. Zur tatsächlichen Zugehörigkeit eines Rechtes oder Vermögenswertes zu einer Betriebsstätte ausführlich *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 12 Rz 102f; *Bozza-Bodden, N.* in *Schönfeld, J./Ditz, X.*, DBA (2013), Art 12 Rz 126-133; *Görl, M.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Vor Art 10-12 Rz 30ff; *Nowotny, C.*, Betriebstättengewinnermittlung - Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2004), 56f.

³⁷⁸ Vgl. *Knödler, C.*, Besteuerung von Ertrag und Umsatz im Electronic Commerce (2004), 153.

³⁷⁹ *AA Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 12 Rz 3, demzufolge der Quellensteuerverzicht jedenfalls unabhängig von der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat ist.

³⁸⁰ Vgl. *Bozza-Bodden, N.* in *Schönfeld, J./Ditz, X.*, DBA (2013), Art 12 Rz 3; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 12 Rz 3; *Schaumburg, H.*, Internationales Steuerrecht³ - Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht (2011), Rz 16.369; *Pöllath, R./Lohbeck, A.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 12 Rz 8; *Valta, M.*, Das internationale Steuerrecht

Wirtschaftsbeziehungen, diese sind daher abwechselnd Ansässigkeits- und Quellenstaat.³⁸¹ Eine derartige Aufteilung kann daher zwischen gleich entwickelten Ländern angemessen erscheinen.

Hingegen sind Schwellen- und Entwicklungsländer wesentlich öfter Quellenstaat und nicht Ansässigkeitsstaat, da zwischen diesen und entwickelten Ländern meist asymmetrische Wirtschaftsbeziehungen bestehen. Einige Doppelbesteuerungsabkommen, insbesondere jene mit Schwellen- und Entwicklungsländern, die nicht Mitglieder der OECD sind und dem UN-MA³⁸² folgen, sehen daher eine Erweiterung des Besteuerungsrechts des Quellenstaates vor.³⁸³ Die Entwicklungsländer begründen ihre Forderung für Quellensteuern dahingehend, dass der wirtschaftliche Ertrag der Lizenzen unter anderem durch die Verwertung in Märkten der Entwicklungsländer erwirtschaftet wird.³⁸⁴ So sehen beispielsweise Art 12 Abs 2 DBA Österreich-Indien³⁸⁵ oder Art 12 Abs 2 DBA Österreich-China³⁸⁶ eine 10%ige Quellensteuer auf die Bruttovergütung vor, Art 12 Abs 2 DBA Österreich-Bulgarien³⁸⁷ eine 5%ige oder Art 12 Abs 2 DBA Österreich-Rumänien³⁸⁸ eine 3%ige. Aber auch DBAs mit Nicht-Entwicklungsländern, insbesondere ältere Abkommen, wie beispielsweise Art 12 Abs 2 DBA Österreich-Italien³⁸⁹ sowie Art 9 Abs 2 DBA Österreich-Luxemburg³⁹⁰ sehen eine 10%ige Quellensteuer vor, wenn die die Lizenzgebühr empfangende Person zu mindestens 50% am Kapital der auszahlenden Gesellschaft beteiligt ist. Ist der Empfänger der Lizenzzahlung eine natürliche Person,³⁹¹ hat daher ein 10%iger Quellensteuerabzug zu erfolgen. Da die Quellenbesteuerung in diesen Fällen auf die Bruttovergütung³⁹² und nicht auf die

zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe (2014), 513. AA hingegen Schön, W., International Tax Coordination for a Second-Best World (Part II), World Tax Journal 2010, 92, demzufolge die steuerliche Berücksichtigung von Betriebsausgaben der Einkünftezurechnung folgen sollte und nicht umgekehrt.

³⁸¹ Vgl. Valta, M., Die deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen und Entwicklungsländer, ISR 2013, 189.

³⁸² Art 12 Abs 2 UN-MA sieht ein Quellenbesteuerungsrecht vor, die Festlegung der Höhe wird jedoch den jeweiligen Vertragsstaaten überlassen.

³⁸³ Vgl. Bozza-Bodden, N. in Schönfeld, J./Ditz, X., DBA (2013), Art 12 Rz 7; Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 70; Pöllath, R./Lohbeck, A. in Vogel, K./Lehner, M., DBA⁶ (2015), Art 12 Rz 11 und 30 sowie die Übersicht in Rz 29. Nach Schön hängt es von der Marktstärke einer Jurisdiktion ab, ob diese Quellensteuern durchsetzen kann. Vgl. Schön, W., Zur Zukunft des Internationalen Steuerrechts, StuW 2012, 223.

³⁸⁴ Vgl. Valta, M., Die deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen und Entwicklungsländer, ISR 2013, 189; Valta, M., Das internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe (2014), 514.

³⁸⁵ BGBl III 231/2001.

³⁸⁶ BGBl 679/1992.

³⁸⁷ BGBl III 30/2011.

³⁸⁸ BGBl III 29/2006 idF BGBl III 228/2013.

³⁸⁹ BGBl 125/1985 idF BGBl 129/1990.

³⁹⁰ BGBl 54/1964 idF BGBl 835/1993 und idF BGBl 58/2010.

³⁹¹ Ist der Empfänger hingegen ein Unternehmen im Sinne der Zins- und Lizenzrichtlinie, so hat ein Quellensteuerabzug zu unterbleiben.

³⁹² Aus europarechtlicher Sicht ist der Abzug der Quellensteuer jedoch problematisch. Der EuGH erachtet den Abzug von Quellensteuern zwar grundsätzlich für zulässig, fordert aber dennoch die Einhaltung des Nettoprinzip. Vgl. dazu EuGH vom 12.6.2003, Rs. C-234/01, *Gerritse*; EuGH vom

Nettogewinne erhoben wird, können hierbei jedoch Anrechnungsüberhänge entstehen. Enthält die Lizenzgebühr Umsatzsteuer, so zählt auch diese zur Bruttovergütung.³⁹³ Die Klassifikation von Einkünften ist daher insbesondere in Zusammenhang mit Entwicklungsstaaten aufgrund des Quellensteuerabzuges von Bedeutung.

Die Unterscheidung zwischen Unternehmensgewinnen und Lizenzgebühren ist aber auch maßgebend für eine fiktive Quellensteueranrechnung, die als Mittel der Entwicklungshilfe Auslandsinvestitionen fördern soll. Dabei rechnet der Ansässigkeitsstaat einen bestimmten Steuersatz an, unabhängig davon, ob dieser im Quellenstaat auch tatsächlich einbehalten werden muss.³⁹⁴ Dieser Sonderfall eignet sich zur Steuergestaltung mit Softwarelizenzverträgen im Outboundfall.³⁹⁵ Die OECD hat sich bereits 1998 offen gegen die fiktive Quellensteueranrechnung ausgesprochen, da diese unter Anderem sehr missbrauchsgefährdet sei, den steuerlichen Wettbewerb zwischen Unternehmen aber auch zwischen Staaten gefährde und notwendige Reinvestitionen in Entwicklungsländern verhindern würde.³⁹⁶ Die fiktive Quellensteueranrechnung entspricht zwar heutzutage weitestgehend nicht mehr der Abkommenspolitik vieler Länder, ist aber trotzdem noch in manchen (älteren) Doppelbesteuerungsabkommen enthalten.³⁹⁷ So legt etwa das DBA Österreich-China immer noch in Art 24 Abs 2 lit c (ii) die anzurechnende Quellensteuer mit 20% des Bruttobetrag³⁹⁸ fest. Das DBA Deutschland-China³⁹⁹ aus dem Jahr 1985 sieht ebenfalls noch gemäß Art 24 Abs 2 Buchstabe c Doppelbuchstabe bb die Anrechnung von 15% des Bruttobetrag⁴⁰⁰ der Lizenzgebühren vor. Das neue DBA Deutschland-China vom

3.10.2006, Rs. C-290/04, *Scorpio*; EuGH vom 15.2.2007, Rs. C-345/07, *Centro Equestre*; EuGH vom 19.6.2014, Rs. C-53/13 und C-80/13, *Strojirny Prostejov, Bozza-Bodden, N.* in *Schönfeld, J./Ditz, X.*, DBA (2013), Art 12 Rz 68; *Pöllath, R./Lohbeck, A.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 12 Rz 31b; *Spies, K.*, Quellensteuern auf dem Prüfstand des EuGH, *ÖStZ* 2014, 531ff. Bei EU-Steuerländern ist ein Quellensteuerabzug hingegen grundsätzlich europarechtskonform, vgl. dazu EuGH vom 22.12.2008, Rs. C-282/07, *Truck Center*. In Österreich besteht als Reaktion auf die Rs. *Gerritse* seit dem AbgÄG 2004 die Möglichkeit einer nachträglichen Antragsveranlagung, dazu *Jann, M./Petutschnig, M./Six, M.*, Praxisprobleme der Abzugssteuer bei Lizenzgebühren, *SWI* 2007, 159.

³⁹³ Vgl. *Bozza-Bodden, N.* in *Schönfeld, J./Ditz, X.*, DBA (2013), Art 12 Rz 7; *Pöllath, R./Lohbeck, A.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 12 Rz 30.

³⁹⁴ Vgl. *Valta, M.*, Die deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen und Entwicklungsländer, *ISR* 2013, 189f; *Valta, M.*, Das internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe (2014), 287; *Haberstock, L.*, Die Steuerplanung der internationalen Unternehmung (1976), 38f.

³⁹⁵ Vgl. *Malinski, P.*, Besteuerungsprobleme im Bereich der Software-Entwicklung und -Vermarktung, in *Grotherr, S.*, Handbuch der internationalen Steuerplanung (2011), 1422; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, *IFSt-Schrift* Nr. 494 (2014), 72.

³⁹⁶ Vgl. *OECD*, Tax Sparing - A Reconsideration (1998), 41ff; kritisch dazu *Valta, M.*, Die deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen und Entwicklungsländer, *ISR* 2013, 190.

³⁹⁷ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, *IFSt-Schrift* Nr. 494 (2014), 72; *Valta, M.*, Die deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen und Entwicklungsländer, *ISR* 2013, 190.

³⁹⁸ Nach Art 12 Abs 2 DBA Österreich-China beträgt die Quellensteuer jedoch maximal 10%.

³⁹⁹ BGBl 1986 II 446.

⁴⁰⁰ Nach Art 12 Abs 2 DBA Deutschland-China beträgt die Quellensteuer jedoch maximal 10%.

28.3.2014⁴⁰¹ sieht hingegen nur mehr die tatsächlich in China gezahlte Quellensteuer als möglichen Anrechnungsbetrag vor.

Sieht ein Doppelbesteuerungsabkommen den Abzug einer Quellensteuer auf Lizenzgebühren vor, so ist innerhalb der EU allerdings die Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie⁴⁰² zu beachten. Diese sieht eine Beschränkung der Quellenbesteuerung für Lizenzgebühren vor, die zwischen verbundenen Unternehmen⁴⁰³ getätigt werden. Eine Besteuerung der Lizenzgebühr soll daher nur beim Empfänger erfolgen, nicht jedoch in den Quellenstaaten.⁴⁰⁴ Ziel der Richtlinie ist grundsätzlich die Beseitigung von Steuerbarrieren bei im Konzernverbund geleisteten grenzüberschreitenden Zinsen und Lizenzgebühren. Es soll jedoch auch gewährleistet werden, „dass Einkünfte in Form von Zinsen und Lizenzgebühren einmal in einem Mitgliedstaat besteuert werden“⁴⁰⁵. Es soll daher einerseits keine doppelte Besteuerung erfolgen, andererseits aber die Einmalbesteuerung sichergestellt werden. Durch den gezielten Einsatz von sogenannten Ausgangsgesellschaften in jenen Mitgliedstaaten, die in ihren Doppelbesteuerungsabkommen auf die Erhebung einer Quellensteuer verzichten, kann es jedoch innerhalb der EU auch zur gänzlichen Vermeidung von Quellensteuern kommen.⁴⁰⁶

Die Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie definiert Lizenzgebühren zwar in Anlehnung an Art 12 Abs 2 OECD-MA, ist jedoch etwas weiter gefasst.⁴⁰⁷ Zu den Lizenzgebühren zählt Art 2 lit b der Richtlinie nämlich explizit auch Vergütungen, die für die Überlassung von Urheberrechten an Software gezahlt werden. Ebenso fallen Zahlungen unter die Richtliniendefinition, die für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen geleistet werden.

Die Richtlinie überlagert aufgrund des Grundsatzes der Vorrangigkeit des Gemeinschaftsrechts bilateral abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen der

⁴⁰¹ BGBl 2015 II 1647. Allerdings ist das Abkommen vom 28.3.2014 noch nicht in Kraft getreten (Stand Jänner 2016).
http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/China/1986-02-14-China-Abkommen-DBA.html (zuletzt abgerufen am 12.1.2016).

⁴⁰² Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie), ABI L 157 vom 26.06.2003.

⁴⁰³ Zur Definition eines verbundenen Unternehmens vgl. *Schaumburg, H.*, Internationales Steuerrecht³ - Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht (2011), Rz 3.70; *Bozza-Bodden, N.* in *Schönfeld, J./Ditz, X.*, DBA (2013), Art 12 Rz 25.

⁴⁰⁴ Eine Freistellung hat jedoch nur zu erfolgen, wenn der Empfänger der Zahlung auch Nutzungsberechtigter ist. Vgl. *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 179f.

⁴⁰⁵ Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie), ABI L 157 vom 26.06.2003, Erwägungsgrund 3.

⁴⁰⁶ Vgl. *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 181. Siehe dazu auch Kapitel 3.5.2.

⁴⁰⁷ Vgl. *Pöllath, R./Lohbeck, A.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 12 Rz 13; *Bozza-Bodden, N.* in *Schönfeld, J./Ditz, X.*, DBA (2013), Art 12 Rz 24.

Mitgliedstaaten und greift somit in den Anwendungsbereich des Art 12 OECD-MA ein.⁴⁰⁸ Vorrang genießt die Richtlinie daher in jenen Fällen, in denen ein bilaterales Doppelbesteuerungsabkommen abweichend vom OECD-Musterabkommen ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates vorsieht oder eine engere Definition der Lizenzgebühren enthält.⁴⁰⁹

Im Inboundfall hat die abkommensrechtliche Einkünfteklassifikation bei atypischen Lizenzgebühren daher eine eher geringe Bedeutung. Anders ist dies hingegen im Outboundfall, wo die Einkünfteklassifikation erhebliche Auswirkungen, beispielsweise auf die Steueranrechnung, hat. Die im Methodenartikel vorgesehene Anrechnung von Quellensteuern wird von Ansässigkeitsstaaten meist nur dann gewährt, wenn der Steuerabzug auch abkommenskonform erfolgte.⁴¹⁰ Insbesondere ergeben sich daher bei Schwellenländern, denen ein Quellenbesteuerungsrecht auf Lizenzgebühren eingeräumt wurde, Auslegungstreitigkeiten über die Abgrenzung zwischen Unternehmensgewinnen und Lizenzgebühren, die oftmals nur durch Verständigungsverfahren gelöst werden können.⁴¹¹

3.3.3 Grundsätze der Einkünfteklassifikation

Die abkommensrechtliche Einkünfteklassifikation von Vergütungen für digitale Güter und Leistungen ist daher essentiell. Im Unterschied zu Unternehmensgewinnen besteht bei vielen bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (entgegen dem OECD-MA) beim Vorliegen von Lizenzgebühren die Verpflichtung zum Quellensteuereinbehalt. Im Folgenden werden die Besonderheiten der Lizenzgebühren im Sinne des Art 12 OECD-MA erläutert und insbesondere gegenüber Unternehmensgewinnen im Sinne des Art 7 OECD-MA abgegrenzt.

Der Begriff der Lizenzgebühren ist ein Abkommensbegriff und als solcher in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen definiert. Ein Rückgriff gemäß Art 3 Abs 2 OECD-MA auf nationales Recht ist daher grundsätzlich ausgeschlossen.⁴¹² Gemäß Art 12 Abs 2 OECD-MA ist der Begriff Lizenzgebühren sehr weit gefasst und versteht darunter „*Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematographischer Filme, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder*

⁴⁰⁸ Vgl. zum Vorrang des Gemeinschaftsrechts *Kofler, G.*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007), 273 und 825.

⁴⁰⁹ Vgl. *Pöllath, R./Lohbeck, A.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 12 Rz 13.

⁴¹⁰ So beispielsweise § 34c Abs 6 Satz 2 dEStG.

⁴¹¹ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 72.

⁴¹² Vgl. *Bozza-Bodden, N.* in *Schönfeld, J./Ditz, X.*, DBA (2013), Art 12 Rz 80; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 12 Rz 55; *Pöllath, R./Lohbeck, A.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 12 Rz 42 mwN.

wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden“. Im Regelfall handelt sich daher um Vergütungen für die Überlassung von „geistigem“ Vermögen, also von Rechten oder anderen immateriellen Vermögenswerten.⁴¹³ Im Gegensatz zum Begriff der Lizenzgebühren werden die einzelnen Begriffe der Legaldefinition in Art 12 Abs 2 OECD-MA nicht weiter definiert und sind daher Art 3 Abs 2 OECD-MA folgend nach nationalem Recht auszulegen, soweit dies dem Abkommenszusammenhang nicht zuwiderläuft.⁴¹⁴

Insbesondere definiert das Musterabkommen nicht den Begriff der Urheberrechte, es ist daher gemäß Art 3 Abs 2 OECD-MA auf das innerstaatliche Recht abzustellen.⁴¹⁵ Urheberrechte können daher aufgrund gesetzlicher Regelungen oder aufgrund des Common Law bestehen.⁴¹⁶ In Österreich ist zur Auslegung des Begriffs des Urheberrechts an Werken der Literatur und der Kunst § 1 UrhG⁴¹⁷ heranzuziehen. Zwischen den OECD-Staaten bestehen gerade im Bereich der gewerblichen Schutzrechte und des Urheberrechts weitgehende Übereinstimmungen.⁴¹⁸ Insbesondere sind auf europäischer Ebene die urheberrechtlichen Verwertungsrechte aufgrund einiger EU-Richtlinien zum Urheberrecht⁴¹⁹ vollständig und abschließend harmonisiert.⁴²⁰ Dennoch können bei der Auslegung nach dem nationalen Recht der Vertragsstaaten Qualifikationskonflikte auftreten, welche gegebenenfalls im Rahmen eines Verständigungsverfahrens nach Art 25 OECD-MA zu lösen sind.⁴²¹

⁴¹³ Vgl. Grützner, D. in Gosch, D./Kroppen, H.-K./Grotherr, S., DBA-Kommentar (Loseblatt), Art 12 Rz 5; Wassermeyer, F. in Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J., DBA² (2010), Art 12 Rz 58; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 8.

⁴¹⁴ Vgl. Pöllath, R./Lohbeck, A. in Vogel, K./Lehner, M., DBA⁶ (2015), Art 12 Rz 42.

⁴¹⁵ Vgl. Kessler, W., Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil II), IStR 2000, 99.

⁴¹⁶ Vgl. Pöllath, R./Lohbeck, A. in Vogel, K./Lehner, M., DBA⁶ (2015), Art 12 Rz 61.

⁴¹⁷ BGBl 111/1936.

⁴¹⁸ Vgl. Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 73; Bozza-Bodden, N. in Schönfeld, J./Ditz, X., DBA (2013), Art 12 Rz 96; Wassermeyer, F. in Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J., DBA² (2010), Art 12 Rz 61.

⁴¹⁹ So zB. Richtlinie 2001/29/EG zur Harmonisierung bestimmter Aspekte des Urheberrechts und der verwandten Schutzrechte in der Informationsgesellschaft (Urheberrechtsrichtlinie), ABi L 167 vom 22.6.2001; Richtlinie 2009/24/EG über den Rechtsschutz von Computerprogrammen (Software-Richtlinie), ABi L 111 vom 5.5.2009; Richtlinie 2006/115/EG zum Vermietrecht und Verleihrecht sowie zu bestimmten dem Urheberrecht verwandten Schutzrechten im Bereich des geistigen Eigentums (Vermiet- und Verleih-Richtlinie), ABi L 376 vom 27.12.2006; Richtlinie 2006/116/EG über die Schutzdauer des Urheberrechts und bestimmter verwandter Schutzrechte (Schutzdauer-Richtlinie), ABi L 372 vom 27.12.2006.

⁴²⁰ Vgl. zum Harmonisierungsbedarf Grünberger, M., Bedarf es einer Harmonisierung der Verwertungsrechte und Schranken?, ZUM 2015, 273ff; zur Harmonisierung des Urheberpersönlichkeitsrechts vgl. Klass, N., Werkgenuss und Werknutzung in der digitalen Welt: Bedarf es einer Harmonisierung des Urheberpersönlichkeitsrechtes?, ZUM 2015, 290ff, derzufolge eine weitergehende Harmonisierung des Urheberpersönlichkeitsrechts aufgrund der Zunahme an grenzüberschreitenden, urheberrechtsverletzenden Manipulationen notwendig erscheint. Zur Anpassung des Urheberrechts an das digitale Umfeld vgl. Pech, S., Werkgenuss und Werknutzung in der digitalen Welt, ZUM 2015, 319ff.

⁴²¹ Vgl. Doernberg, R./Hinneken, L./Hellerstein, W./Li, J., Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation (2001), 261f; Bozza-Bodden, N. in Schönfeld, J./Ditz, X., DBA (2013), Art 12 Rz 98.

Nutzungsüberlassungen fallen daher nur dann unter Art 12 OECD-MA, wenn sie die in Abs 2 genannten Gegenstände betreffen, also Urheberrechte, gewerbliche Schutzrechte und Know-how. Werden hingegen andere Gegenstände zur Nutzung überlassen, so greift Art 7 Abs 1 OECD-MA. Insbesondere fällt daher die Vermietung, Verpachtung und Leasing von beweglichen Geschäftseinrichtungen oder von Ausrüstungsgegenständen nicht unter Art 12 OECD-MA sondern unter Art 7 OECD-MA.⁴²² Ebenso stellen Entgelte für geographisch beschränkte Vertriebsrechte für Produkte oder Dienstleistungen keine Lizenzgebühren dar, da es sich dabei nicht um Gegenleistungen für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung eines Rechtes sondern eines anderen Gegenstandes handelt.⁴²³ Entgelte, die für die Nutzung oder Ausbeutung von unbeweglichem Vermögen, wie Mineralvorkommen oder anderen Bodenschätzen, sogenannte „*mineral royalties*“, geleistet werden, fallen als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen grundsätzlich unter Art 6 OECD-MA und nicht unter Art 12 OECD-MA.⁴²⁴

Zu unterscheiden ist die Nutzungsüberlassung überdies vom Veräußerungsgeschäft. Erfolgt eine Zahlung daher nicht für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung eines Rechtes sondern für die Vollübertragung eines in Art 12 Abs 2 OECD-MA genannten Rechtes, also der Übertragung der Substanz, so liegen entweder⁴²⁵ Veräußerungsgewinne im Sinne des Art 13 OECD-MA oder Unternehmensgewinne im Sinne des Art 7 Abs 1 OECD-MA vor.⁴²⁶ Der Rechteinhaber gibt bei einer Veräußerung seine Rechte vollständig auf, bei einer Nutzungsüberlassung hingegen nur auf bestimmte Zeit.⁴²⁷ Als Veräußerungsgeschäft zählt insbesondere der Verkauf von Schutzrechten, Ausrüstungen oder ähnlichen lizenzfähigen Gegenständen, die in Art 12 Abs 2 OECD-MA genannt sind.⁴²⁸ Einige

⁴²² Bis 1992 war jedoch die Vermietung von gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen unter Art 12 Abs 2 OECD-MA zu subsumieren. Vgl. *Reimer, E.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 6 Rz 10; *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 9; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 73.

⁴²³ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 10.1; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 73.

⁴²⁴ Vgl. *Pöllath, R./Lohbeck, A.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 12 Rz 9; *Reimer, E.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 6 Rz 10; ebenso *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 12 Rz 13; sowie *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 19.

⁴²⁵ Zur Abgrenzung zwischen Veräußerungsgewinnen und laufenden Unternehmensgewinnen vgl. *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 13 Rz 2.

⁴²⁶ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 8.2; *Pöllath, R./Lohbeck, A.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 12 Rz 50; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 12 Rz 87.

⁴²⁷ Ausführlich zur Abgrenzung zwischen Nutzungsüberlassung und Veräußerung *Pöllath, R./Lohbeck, A.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 12 Rz 50ff; zur Vollrechtsübertragung *Kessler, W.*, Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil II), IStR 2000, FN 93 mwN.

⁴²⁸ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 73; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 12 Rz 11.

Doppelbesteuerungsabkommen subsumieren jedoch den Verkauf derartiger Schutzgüter unter Lizenzeinkünfte, wie beispielsweise das DBA Deutschland-Niederlande 2004.⁴²⁹

Die Erbringung von Dienstleistungen stellt ebenfalls keine Nutzungsüberlassung dar, auch wenn der Leistende dabei Know-how einsetzt.⁴³⁰ Der Begriff Know-how umfasst die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen. Der Musterkommentar versteht darunter bestimmtes Wissen, das nicht patentiert oder anderwärtig geschützt ist, keine andere Kategorie geistigen Eigentums darstellt und der Öffentlichkeit nicht zugänglich, also nicht offenkundig ist. Das Wissen muss auf vorangegangenen Erfahrungen basieren, zudem muss aus der Verwertung ein wirtschaftlicher Nutzen gezogen werden können. Wissen, das allgemein bekannt ist oder nicht wirtschaftlich verwertet werden kann, fällt daher nicht unter den Begriff Know-how. Ebenso liegt kein Know-how vor, wenn das geheime Wissen erst im Zuge der Durchführung der Dienstleistung erlangt wird, das Wissen daher nicht auf früheren Erfahrungen beruht sondern neu geschaffen wird.⁴³¹

Verwendet der Dienstleistende sein eigenes Know-how zur Dienstleistungserbringung, so liegt keine Übermittlung von Know-how sondern die Erbringung einer Dienstleistung vor und die dafür erhaltene Vergütung fällt unter Art 7 Abs 1 OECD-MA.⁴³² Beispielsweise fallen darunter rechtliche oder rein technische Beratungsleistungen, unabhängig davon, ob die Beratungsleistung in Form von Gutachten dem Auftraggeber überlassen wird.⁴³³ Ebenso werden auch Beratungen auf elektronischem Wege oder der Zugriff auf Datenbanken, die Anleitungen zur Lösung von Problemstellungen enthalten, als Dienstleistungen angesehen.⁴³⁴

⁴²⁹ Vgl. Pöllath, R./Lohbeck, A. in Vogel, K./Lehner, M., DBA⁶ (2015), Art 12 Rz 10a und Übersicht in Rz 79.

⁴³⁰ Vgl. Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 73f.

⁴³¹ Vgl. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 11; Wassermeyer, F. in Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J., DBA² (2010), Art 12 Rz 81; Pöllath, R./Lohbeck, A. in Vogel, K./Lehner, M., DBA⁶ (2015), Art 12 Rz 72.

⁴³² Vgl. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 11.2; Wassermeyer, F. in Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J., DBA² (2010), Art 12 Rz 81; Pöllath, R./Lohbeck, A. in Vogel, K./Lehner, M., DBA⁶ (2015), Art 12 Rz 56. Die genaue Abgrenzung zwischen Dienstleistungsverträgen und der Überlassung von Know-how ist jedoch praktisch nicht immer einfach. Zu den Abgrenzungskriterien vgl. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 11.3.

⁴³³ Vgl. Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 74.

⁴³⁴ Vgl. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 11.4.

3.3.4 Klassifikation typischer Geschäftsmodelle im E-Commerce

Die meisten Geschäftsmodelle und Geschäftsvorfälle im E-Commerce können steuerlich eindeutig eingeordnet werden, der OECD-Musterkommentar sowie der Report der TAG aus 2001 führen zahlreiche Beispiele zur Klarstellung an. Insgesamt ist zu erkennen, dass bereits die TAG den Anwendungsbereich von Art 12 OECD-MA eher restriktiv sah und auch der OECD-Musterkommentar geht davon aus, dass der Großteil der digital erbrachten Güter und Leistungen eher als Unternehmensgewinne im Sinne des Art 7 OECD-MA oder als Veräußerungsgewinne im Sinne des Art 13 OECD-MA und daher nicht als Lizenz Einkünfte im Sinne des Art 12 OECD-MA zu qualifizieren ist.⁴³⁵

Für den Fall, dass eine Leistung als gemischte Leistung anzusehen ist, da sie sowohl Elemente einer Nutzungsüberlassung als auch einer gewerblichen Leistung enthält, ist das dafür geleistete Entgelt entsprechend aufzuteilen und jeder Teilbetrag gesondert steuerlich zu behandeln. Die Aufteilung hat anhand des jeweiligen Vertragsinhaltes oder eines sonstigen angemessenen Schlüssels zu erfolgen.⁴³⁶ Beispielsweise können Software-Wartungsverträge mehrere Leistungsarten beinhalten.⁴³⁷ Bildet jedoch eine der vereinbarten Teilleistungen den Hauptgegenstand des Vertrages und haben die anderen Teilleistungen daher nur eine untergeordnete Bedeutung, so hat keine Aufteilung zu erfolgen sondern die gesamte Vergütung ist steuerlich wie die Hauptleistung zu behandeln.⁴³⁸

Für den Bereich der digitalen⁴³⁹ Güter und Leistungen können folgende typische Geschäftsvorfälle unterschieden werden:

⁴³⁵ Vgl. *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2; *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 16; *Knödler, C.*, Besteuerung von Ertrag und Umsatz im Electronic Commerce (2004), 116 und FN 559; *Kessler, W.*, Adaption des E-Business im nationalen und DBA-Recht, in *Herzig, N./Günkel, M./Niemann, U.*, Steuerberater-Jahrbuch 2001/2002 (2002), 461; *Tumpel, M.*, Software, in *Gassner, W./Lang, M./Lechner, E.*, Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht (1994), 162; *Pinto, D.*, E-Commerce and Source-Based Income Taxation (2002), 148.

⁴³⁶ Vgl. *Pöllath, R./Lohbeck, A.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 12 Rz 74; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 74; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 12 Rz 90; *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 11.6. und 17.

⁴³⁷ Vgl. *Eicker, K.*, Einkünftequalifikation anhand ausgewählter Geschäftsmodelle in *Gummert, H./Trapp, S.*, Neue Medien im Steuerrecht (2001), Rz 173.

⁴³⁸ Diese sogenannte Schwerpunkttheorie wurde durch das Update 2003 dem OECD-Musterkommentar hinzugefügt. Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 11.6; dazu auch *Eicker, K.*, Einkünftequalifikation anhand ausgewählter Geschäftsmodelle in *Gummert, H./Trapp, S.*, Neue Medien im Steuerrecht (2001), Rz 174; *Bozza-Bodden, N.* in *Schönfeld, J./Ditz, X.*, DBA (2013), Art 12 Rz 84.

⁴³⁹ Der Verkauf von körperlichen Gegenständen, deren Vertragsabschluss oder Zahlung über das Internet abgewickelt werden, fällt jedenfalls unter Art 7 Abs 1 OECD-MA und nicht unter Art 12 OECD-MA, da hierbei keine urheberrechtlichen Aspekte berührt werden. Die TAG erachtet diese Transaktionen allerdings als Ausgangspunkt für die weitere Analyse der E-Commerce Transaktionen. Vgl. dazu *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The

3.3.4.1 Onlinevertrieb von Software

Art 12 Abs 2 OECD-MA setzt zur Klassifikation einer Vergütung als Lizenzgebühr voraus, dass die Urheberrechte an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken bestehen müssen. Software ist nach dem Zivilrecht zahlreicher Staaten urheberrechtlich geschützt.⁴⁴⁰ Die Einordnung von Software unter genau einer der genannten Kategorien ist jedoch nicht immer möglich. Viele Länder ordnen daher in ihren Urheberrechtsgesetzen Software ausdrücklich entweder als literarisches⁴⁴¹ oder wissenschaftliches Werk ein.⁴⁴² Enthalten die nationalen Urheberrechtsgesetze keine Zuordnung von Software, so empfiehlt der Musterkommentar, in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen explizit Rechte an Software zu nennen oder den Verweis auf die Art der Werke zu streichen.⁴⁴³

In Anlehnung an die US-amerikanische Ansicht der Finanzverwaltung unterscheidet auch der OECD-Musterkommentar seit dem Update 2000 bei der Definition des Begriffs Software einerseits zwischen dem an einem Computerprogramm bestehenden Urheberrecht, dem Recht am geistigen Eigentum, und andererseits der Programmkopie, dem Medium, das eine Kopie des geschützten Computerprogramms verkörpert.⁴⁴⁴ Mit der Überlassung von Software ist daher grundsätzlich immer auch eine Überlassung von Urheberrechten verbunden.⁴⁴⁵ Rechte an Software können in unterschiedlichem Ausmaß übertragen werden, beispielsweise kann das volle Urheberrecht an einem Programm veräußert werden oder aber der Gebrauch wird nur in eingeschränkter Form gestattet. Ebenso kann das Entgelt unterschiedliche Formen annehmen, was die Abgrenzung zwischen Lizenzzahlungen und

OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 1; *Eicker, K.*, Einkünftequalifikation anhand ausgewählter Geschäftsmodelle in *Gummert, H./Trapp, S.*, Neue Medien im Steuerrecht (2001), Rz 177 sowie *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 13 Rz 2, demzufolge die Veräußerung von Umlaufvermögen ausschließlich Unternehmensgewinne im Sinne des Art 7 OECD-MA darstellt.

⁴⁴⁰ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 12.2; *Pöllath, R./Lohbeck, A.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 12 Rz 63; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 12 Rz 65.

⁴⁴¹ So zählt etwa § 2 Z 1 UrhG Computerprogramme explizit zu den Werken der Literatur.

⁴⁴² Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 13.1; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 12 Rz 65; *Kessler, W.*, Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil II), IStR 2000, 98f, der einer Zuordnung zu wissenschaftlichen Werken den Vorzug gibt. Ebenso *Tumpel, M.*, Software, in *Gassner, W./Lang, M./Lechner, E.*, Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht (1994), 163.

⁴⁴³ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 13.1.

⁴⁴⁴ Vgl. *Ibid.*, MK Art 12 Rz 12.2; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 12 Rz 66; *Kessler, W.*, Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil II), IStR 2000, 100.

⁴⁴⁵ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 12.2; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 75 mwN; ebenso *Pöllath, R./Lohbeck, A.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 12 Rz 63; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 12 Rz 66.

Zahlungen anderer Art noch weiter erschwert. Zudem führt die leichte Vervielfältigbarkeit von Software zu weiteren Abgrenzungsschwierigkeiten.⁴⁴⁶

Rz 12 bis 17.4 des OECD-MK zu Art 12 regeln, wann die Überlassung von Software unter Art 12 OECD-MA fällt. Zu unterscheiden ist primär, ob die dem Rechteempfänger übertragenen Teil- oder Vollrechte am Urheberrecht selbst oder nur an einer Programmkopie bestehen, wofür also die Vergütung im Wesentlichen geleistet wurde.⁴⁴⁷

3.3.4.1.1 Qualifizierung als Lizenzgebühr

Die geleisteten Vergütungen für die Überlassung von Software fallen dann unter Art 12 OECD-MA, wenn dem Vergütungsschuldner urheberrechtliche Teilrechte eingeräumt werden, damit dieser das Urheberrecht an der Software kommerziell verwerten kann. Der Vergütungsempfänger bleibt dabei weiterhin Vollrechtsinhaber.⁴⁴⁸ Die Zahlungen werden daher für die Nutzung des Urheberrechtes selbst geleistet.⁴⁴⁹ Der Rechteempfänger erhält im Gegenzug ein Verwertungsrecht am Urheberrecht, das sonst dem Urheberrechtsinhaber vorbehalten ist. Es muss sich dabei um Rechtenutzungen handeln, die ohne diese Erlaubnis zu einer Verletzung des Urheberrechts führen würden. Beispielsweise kann das Recht zur Vervielfältigung, Verbreitung, Änderung oder öffentlichen Ausstellung eingeräumt werden.⁴⁵⁰ Sofern die Nutzungseinräumung Individualsoftware⁴⁵¹ betrifft, fallen die dafür geleisteten Vergütungen in den Anwendungsbereich des Art 12 OECD-MA.⁴⁵²

Sofern der Übertragende das Urheberrecht jedoch voll veräußert, wird das Entgelt nicht für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung des Urheberrechts geleistet. Es liegen

⁴⁴⁶ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 12.2.

⁴⁴⁷ Vgl. *Kessler, W.*, Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil II), *IStR* 2000, 100; *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 13.

⁴⁴⁸ Vgl. *Kessler, W.*, Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil II), *IStR* 2000, 99 mwN.

⁴⁴⁹ Nach Art 12 Abs 2 OECD-MA fallen darunter Vergütungen *jeder* Art. Die Art der Zahlung ist daher kein geeignetes Abgrenzungskriterium für die Einkünfteklassifikation. Vgl. dazu *Karre, M.*, Einkünfte aus E-Commerce und Lizenzeinkünfte nach Art 12 OECD-MA, in *Toifl, G./Züger, M.*, Besteuerung von E-Commerce (2000), 221; *Tumpel, M.*, Software, in *Gassner, W./Lang, M./Lechner, E.*, Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht (1994), 162; ebenso *Kessler, W.*, Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil II), *IStR* 2000, 99.

⁴⁵⁰ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 13.1; *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 3; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, *IFSt-Schrift* Nr. 494 (2014), 76f; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 12 Rz 65 und 66.

⁴⁵¹ Zur Definition von Individualsoftware vgl. *Malinski, P.*, Besteuerungsprobleme im Bereich der Software-Entwicklung und -Vermarktung, in *Grotherr, S.*, Handbuch der internationalen Steuerplanung (2011), 1412.

⁴⁵² Vgl. *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 12 Rz 65.

diesfalls keine Lizenzgebühren vor, sondern Art 13 OECD-MA ist anzuwenden.⁴⁵³ Abgrenzungsschwierigkeiten bestehen dabei insbesondere in jenen Fällen, in denen das ausschließliche Nutzungsrecht für ein bestimmtes geographisches Gebiet oder für einen bestimmten Zeitraum überlassen wird. Ebenso, wenn die Vergütung zusätzlich gebrauchtsabhängig ist oder eine bedeutende Einmalzahlung geleistet wird.⁴⁵⁴

Wenn dem Endanwender zudem besonderes Know-how, wie etwa der Quellcode oder andere Informationen über die dem Programm zugrunde liegenden Grundsätze und Ideen, überlassen wird, kann die Vergütung als Lizenzgebühr angesehen werden. Allerdings nur insoweit, als das Entgelt als Gegenleistung für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung dieser gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Erfahrungen geleistet wird.⁴⁵⁵

Schwierig ist die Abgrenzung zudem bei der Gewährung von Vertriebsrechten. Stellt der Vertriebspartner selbst die zum Verkauf bestimmten Programmkopien her, liegen Lizenzgebühren vor. Werden die Programmkopien hingegen vom Rechteinhaber bereitgestellt und vom Vertriebspartner nur verbreitet, sollen Unternehmensgewinne vorliegen. Dies gilt auch, wenn dem Endanwender das Recht eingeräumt wird, kleinere Änderungen an der Programmkopie vorzunehmen.⁴⁵⁶

3.3.4.1.2 Qualifizierung als Unternehmensgewinne

In vielen Fällen besteht der Zweck der Softwareüberlassung jedoch nicht in der Nutzung des Urheberrechts an der Software, sondern in der Werknutzung selbst. In diesen Fällen entspricht daher die Annahme, dass Vergütungen als Lizenzgebühren anzusehen sind, meist nicht den wirtschaftlichen Verhältnissen.⁴⁵⁷

Wird daher nur eine Programmkopie zum allgemeinen persönlichen oder betrieblichen Gebrauch überlassen, führt dies zu Unternehmensgewinnen im Sinne des Art 7 OECD-MA

⁴⁵³ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 8.2, 15 und 16; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 77; *Kessler, W.*, Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil II), IStR 2000, 99; *Utescher, T.*, Internet und Steuern: Electronic Commerce und Telearbeit (1999), 266f.

⁴⁵⁴ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 15.

⁴⁵⁵ Vgl. *Ibid.*, MK Art 12 Rz 11.5 und 14.3; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 76; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 12 Rz 66.

⁴⁵⁶ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 14.4; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 77.

⁴⁵⁷ Vgl. *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 12 Rz 63; *Kessler, W.*, Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil II), IStR 2000, 99; *Hubbert, M.*, Besteuerung des Electronic Commerce (2007), 118.

und nicht zu Lizenzgebühren im Sinne des Art 12 OECD-MA.⁴⁵⁸ Insbesondere die Überlassung von Standardsoftware fällt als Hauptanwendungsfall darunter.⁴⁵⁹ Ebenso gilt dies für Updates oder Add-ons.⁴⁶⁰ Nicht maßgebend ist, ob der Nutzer nur eine oder aber mehrere Lizenzen erwirbt. Weiters ist die Art der Übertragung nicht maßgebend, ob die Programmkopie also physisch, auf einem Datenträger, oder nur digital, per Download, übertragen wird.⁴⁶¹ Ebenso nicht erheblich ist, ob das Programm vervielfältigt werden darf⁴⁶² oder ob eine umfassende Netzwerklizenz⁴⁶³ erworben wird. Weiters ist nicht ausschlaggebend, ob eine Softwaremiete, also ein zeitlich befristetes Nutzungsrecht, oder ein Softwarekauf, ein dauerhaftes Nutzungsrecht, vereinbart wird.⁴⁶⁴ Ebenso fällt „*Application Service Providing*“, ⁴⁶⁵ als Unterfall der Softwaremiete, unter Art 7 OECD-MA und nicht unter Art 12 OECD-MA.⁴⁶⁶

Ist die Tätigkeit als technische Dienstleistung anzusehen, so stellen die dafür geleisteten Vergütungen nur dann Lizenzgebühren dar, wenn das betreffende Doppelbesteuerungsabkommen den Bereich der technischen Dienstleistungen ausdrücklich Art 12 Abs 2 zuordnet, andernfalls liegen Unternehmensgewinne, Einkünfte aus selbständiger oder unselbständiger Arbeit vor.⁴⁶⁷ Im Falle von gemischten Verträgen ist das Entgelt auf die jeweiligen Einzelleistungen aufzuteilen.⁴⁶⁸

⁴⁵⁸ Vgl. Wassermeyer, F. in Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J., DBA² (2010), Art 12 Rz 65; Kellersmann, D., Ertragsbesteuerung von Geschäftsvorfällen im Internet, in Kröger, D./Gimmy, M., Handbuch zum Internetrecht (2000), 543.

⁴⁵⁹ Vgl. Kessler, W., Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil II), IStR 2000, 99.

⁴⁶⁰ Vgl. Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 75; Pöllath, R./Lohbeck, A. in Vogel, K./Lehner, M., DBA⁶ (2015), Art 12 Rz 63.

⁴⁶¹ Vgl. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 14.1; Tumpel, M., Software, in Gassner, W./Lang, M./Lechner, E., Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht (1994), 162; van der Laan, R. A., Computer software in international tax law, Intertax 1991, 267, 269 und 272f.

⁴⁶² Vgl. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 14; Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 76. Gemäß § 40d UrhG dürfen Computerprogramme durch den Benutzungsberechtigten vervielfältigt (beispielsweise für Sicherungszwecke) und bearbeitet werden, sofern dies für die bestimmungsgemäße Benutzung notwendig ist.

⁴⁶³ Vgl. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 14.1; Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 76.

⁴⁶⁴ Vgl. *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 5; Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 76.

⁴⁶⁵ Beim „*Application Service Providing*“ (APS) stellt ein Anwendungsdienstleister seinen Kunden Dienstleistungen über das Internet zur Verfügung.

⁴⁶⁶ Vgl. *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 9.

⁴⁶⁷ Vgl. Wassermeyer, F. in Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J., DBA² (2010), Art 12 Rz 55 und 66.

⁴⁶⁸ Vgl. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 11; Wassermeyer, F. in Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J., DBA² (2010), Art 12 Rz 66; Kessler, W.,

3.3.4.2 Onlinevertrieb anderer digitaler Produkte

Werden andere digitale Produkte vertrieben, so sind dem OECD-MK folgend die Grundsätze für die Überlassung von Software analog anzuwenden. Andere digitale Produkte sind insbesondere E-Books und Video- oder Audiodateien. Ausschlaggebend ist ebenso wie für die Softwareüberlassung die zu lösende Frage, wofür die Vergütung im Wesentlichen geleistet wurde.⁴⁶⁹

3.3.4.2.1 Qualifizierung als Lizenzgebühren

Darf der Kunde die heruntergeladene Datei selbst urheberrechtlich verwerten, indem er sie beispielsweise vervielfältigen oder verbreiten darf, so stellen die dafür geleisteten Entgelte Lizenzgebühren dar. Entscheidend ist hier, dass das Entgelt für die Gewährung und Nutzung von Urheberrechten⁴⁷⁰ am digitalen Produkt geleistet wird und eben nicht nur der bloße Erwerb des elektronischen Inhalts abgegolten werden soll. Beispielsweise nennt der OECD-MK den Fall eines Buchverlegers, der ein urheberrechtlich geschütztes Bild elektronisch erwirbt, um dieses auf einem Bucheinband abzdrukken.⁴⁷¹

Ebenso ist der Verleih von kinematographischen Filmen unter Art 12 OECD-MA zu subsumieren, unabhängig davon, ob sie in Lichtspieltheatern oder im Fernsehen vorgetragen werden.⁴⁷²

3.3.4.2.2 Qualifizierung als Unternehmensgewinne

Das Entgelt wird jedoch bei den meisten derartigen Geschäftsvorgängen in der Regel nicht für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung des Urheberrechtes sondern nur für die Nutzung des digitalen Produktes selbst geleistet.⁴⁷³ Der Verkauf und die

Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil II), IStR 2000, 100.

⁴⁶⁹ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 17.1; *Eicker, K.*, Einkünftequalifikation anhand ausgewählter Geschäftsmodelle in *Gummert, H./Trapp, S.*, Neue Medien im Steuerrecht (2001), Rz 147.

⁴⁷⁰ *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 17.4: „the granting of the right to use a copyright in a digital product“.

⁴⁷¹ Vgl. *Ibid.*, MK Art 12 Rz 17.4; *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 3; *Pöllath, R./Lohbeck, A.* in *Vogel, K./Lehner, M.*, DBA⁶ (2015), Art 12 Rz 64a; *Eicker, K.*, Einkünftequalifikation anhand ausgewählter Geschäftsmodelle in *Gummert, H./Trapp, S.*, Neue Medien im Steuerrecht (2001), Rz 183; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 78.

⁴⁷² Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 10.

⁴⁷³ So auch *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Rz 15: „for the own use or enjoyment of the acquiror“;

Nutzungsüberlassungen dieser Produkte an Endanwender fallen daher ebenso unter Art 7 OECD-MA (beziehungsweise unter Art 13 OECD-MA) und nicht unter Art 12 OECD-MA.⁴⁷⁴ Daran ändert sich auch nichts, wenn mit der Überlassung oder der Veräußerung Vervielfältigungshandlungen, wie beispielsweise die Erstellung einer Kopie auf der Festplatte, einhergehen, wenn dies notwendig ist, um das digitale Produkt nutzen zu können.⁴⁷⁵ Dies wird auch nicht durch den Umstand beeinflusst, dass manche Staaten nach ihren einschlägigen Gesetzen die Erstellung einer Kopie als Nutzung des Urheberrechts ansehen.⁴⁷⁶ Beschränkt sich daher die Nutzung der Urheberrechte auf das Herunterladen, Speichern oder Betreiben des digitalen Inhalts auf dem Netzwerk, Computer oder ähnlichen Geräten, so sind die dafür geleisteten Entgelte nicht als Lizenzgebühren sondern als Unternehmensgewinne anzusehen.⁴⁷⁷

Ebenfalls nicht ausschlaggebend ist, ob die digitalen Produkte dem Endanwender einzeln oder über ein Abonnement (zB über eine Musik-Flatrate⁴⁷⁸) überlassen werden.⁴⁷⁹ An der Klassifikation von Unternehmensgewinnen ändert sich auch nichts, wenn digitale Produkte nur zu einer einmaligen Verwendung überlassen werden. Nicht maßgebend ist dabei, ob die einmalige Verwendung als Veräußerung oder Dienstleistung kategorisiert wird.⁴⁸⁰

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 17.3: „zum eigenen Nutzen oder Vergnügen“.

⁴⁷⁴ Zu Beginn vertrat die TAG jedoch noch unterschiedliche Meinungen, wie die steuerliche Behandlung von anderen digitalen Gütern zu erfolgen hatte. Diskutiert wurde ausführlich, ob derartige Zahlungen als Lizenzgebühren anzusehen seien, sofern zum Erwerb Urheberrechte genutzt werden. Diese Mindermeinung wurde jedoch auf der Mumbai-Konferenz am 8.11.2000 verworfen. Vgl. dazu *Eicker, K.*, Einkünftequalifikation anhand ausgewählter Geschäftsmodelle in *Gummert, H./Trapp, S.*, Neue Medien im Steuerrecht (2001), Rz 180.

⁴⁷⁵ Vgl. *Pinkernell, R./Ditz, X.*, Betriebsstättenbegriff, Einkünftequalifikation und Gewinnabgrenzung beim Online-Vertrieb elektronischer Produkte (Teil I), Finanz-Rundschau 2001, 1202.

⁴⁷⁶ Nach § 40d UrhG (§§ 53, 69d dUrhG) ist der Erwerber befugt, für die bestimmungsgemäße Verwendung des erworbenen digitalen Produktes Vervielfältigungen anzufertigen.

⁴⁷⁷ Vgl. *OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 17.2; Eicker, K.*, Einkünftequalifikation anhand ausgewählter Geschäftsmodelle in *Gummert, H./Trapp, S.*, Neue Medien im Steuerrecht (2001), Rz 180; *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Rz 14f.

⁴⁷⁸ Die Nutzung im Rahmen einer Musik-Flatrate beinhaltet zwar den Zugriff auf eine Datenbank, jedoch werden dem Nutzer keine urheberrechtlichen Nutzungsrechte eingeräumt. Vgl. dazu FG Baden-Württemberg vom 10.7.2009, 9 K 4510/08. Angeboten werden Musik-Flatrates beispielsweise von *Napster* oder *Spotify*.

⁴⁷⁹ Vgl. *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 28; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 77f.

⁴⁸⁰ Vgl. *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 6; *Pinkernell, R./Ditz, X.*, Betriebsstättenbegriff, Einkünftequalifikation und Gewinnabgrenzung beim Online-Vertrieb elektronischer Produkte (Teil I), Finanz-Rundschau 2001, 1203.

3.3.4.3 Gewerbliche Dienstleistungen

Ein typisches Beispiel für gewerbliche Dienstleistungen im digitalen Bereich stellen Online-Werbeleistungen, wie beispielsweise Werbebanner, dar. Die Vergütung erfolgt dabei meist in Abhängigkeit der „views“ oder „click-throughs“, also anhand des Anklickens des Werbebanners durch Kunden. Einkünfte aus derartigen Dienstleistungen stellen keine Lizenzgebühren im Sinne des Art 12 Abs 2 OECD-MA dar, sondern Unternehmensgewinne im Sinne des Art 7 Abs 1 OECD-MA.⁴⁸¹ Die Überlassung derartiger digitaler Werbeflächen kann auch nicht als Überlassung von gewerblichen Ausrüstungsgegenständen angesehen werden, welche das OECD-Musterabkommen 1977 noch unter Art 12 subsumiert hatte.⁴⁸²

Ebenso stellen die Vergütungen, die der Kunde für das Streamen von Multimediadaten oder Internetrundfunk leistet,⁴⁸³ Unternehmensgewinne im Sinne des Art 7 Abs 1 OECD-MA dar und keine Lizenzeinkünfte. Manche Doppelbesteuerungsabkommen, wie beispielsweise Art 17 Abs 1 DBA Österreich-Deutschland, sehen jedoch Sonderregelungen für Darbietungen vor.⁴⁸⁴

Die Tätigkeiten eines Betreibers einer Versteigerungsplattform oder eines virtuellen Marktplatzes⁴⁸⁵ sind ebenso als Dienstleistungen anzusehen, die dabei erzielten Einkünfte werden daher den Unternehmensgewinnen zugeordnet. Typische Dienstleistungen sind etwa der Betrieb der Plattform selbst oder die Weiterleitung der eingehenden Bestellungen an den jeweiligen Anbieter. Die erhaltenen Gebühren, wie insbesondere Versteigerungs- und Einstellgebühren, sind auch nicht als Vergütungen für technische Dienstleistungen, wie beispielsweise in Art 12 Abs 4 DBA Österreich-Indien⁴⁸⁶ enthalten, anzusehen.⁴⁸⁷

Vergütungen, die ein App-Store-Betreiber⁴⁸⁸ für den Vertrieb digitaler Produkte erhält, werden den Unternehmensgewinnen zugeordnet. Ebenso zählt die erhaltene Provision für den Verkauf von digitalen Produkten Dritter zu den Unternehmensgewinnen. Nicht

⁴⁸¹ Vgl. *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 17.

⁴⁸² Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 75.

⁴⁸³ Angeboten werden Film-Flatrates beispielweise von *Netflix*, *Amazon Instant Video* oder *Maxdome*.

⁴⁸⁴ Vgl. *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 22; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 78.

⁴⁸⁵ Die wohl bekannteste allgemeine Versteigerungsplattform ist *eBay*, im Bereich der Buchung und Vermietung von Unterkünften etablierte sich der Community-Marktplatz *Airbnb*.

⁴⁸⁶ BGBl III 231/2001.

⁴⁸⁷ Vgl. *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 22 und 23; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 78f; *Kamath, S.*, eBay Escapes Tax on Income From Marketing Platform, Tax Notes International 2012, October 22, 350.

⁴⁸⁸ Anbieter von App-Marktplätzen sind beispielsweise *Google Play Store*, *App Store (iOs)*, *Samsung Apps* oder *Amazon Appstore*.

maßgebend ist hierbei, ob der Betreiber des App-Stores als Kommissionär oder als offener Stellvertreter auftritt, denn in beiden Fällen ist die Vermittlungsleistung als Dienstleistung zu qualifizieren.⁴⁸⁹ Die Vergütung, die der App-Entwickler nach Abzug der Provision des App-Store-Betreibers erhält, stellt ebenfalls Unternehmensgewinne dar, da dem Kunden mit der Überlassung in der Regel keine urheberrechtlichen Teil- oder Vollrechte eingeräumt werden.

3.3.4.4 Webhosting

Unter Webhosting versteht man die Bereitstellung von Speicherplatz für Webseiten auf Webservern eines „*Internet Service Providers*“ (ISP), auf die online zugegriffen werden kann.⁴⁹⁰ Das bloße Zurverfügungstellen eines derartigen Speicherplatzes im Internet stellt eine gewerbliche Dienstleistung dar und fällt daher unter Art 7 OECD-MA. Es kann daher auch nicht als technische Dienstleistung oder als Benutzung gewerblicher Ausrüstungen eingeordnet werden.⁴⁹¹ Einerseits mangelt es an der technischen Komponente, da beim Webhosting keine besonderen technischen Fähigkeiten oder ein besonderes Fachwissen des Webhosters notwendig sind.⁴⁹² Andererseits liegt auch keine Nutzungsüberlassung des Servers vor, da der Webhoster den Server in der Regel selbst nutzt. Anders wären allerdings jene Fälle zu beurteilen, in denen der Webhoster seinem ausländischen Kunden einen dedizierten Server zur ausschließlichen Nutzung überlässt. Diesfalls könnte eine Benutzung gewerblicher Ausrüstung vorliegen.⁴⁹³

3.3.4.5 Cloud-Computing

Das Cloud Computing zählt zu den neueren Dienstleistungsangeboten in der IT-Branche und umfasst im Wesentlichen die Bereitstellung von IT-Infrastruktur über das Internet. Einerseits fällt die Bereitstellung von Hardware darunter, wie etwa zur Datenspeicherung

⁴⁸⁹ Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist die erbrachte Leistungskommission allerdings als elektronisch erbrachte Dienstleistung anzusehen, weil es sich dabei um die Vermittlung einer solchen handelt. Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 79.

⁴⁹⁰ Bekannte Anbieter für Webhosting sind etwa *1&1 WebHosting*, *Strato* oder *Austria Webhosting*.

⁴⁹¹ Vgl. *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 11; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 79.

⁴⁹² Vgl. *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 7.

⁴⁹³ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 80 mit Verweis auf BFH vom 10.4.2013, demzufolge sich die vermietete Sache im Inland befinden muss, damit § 49 Abs 1 Nr 9 dEStG anwendbar ist.

(„Filehosting“)⁴⁹⁴ und Rechenleistung („Infrastructure as a Service“ - IaaS), andererseits das Zurverfügungstellen von Anwendersoftware („Software as a Service“ - SaaS).⁴⁹⁵ Dabei werden Daten und Software nicht mehr beim Kunden installiert und gespeichert sondern nur noch auf Servern des jeweiligen Diensteanbieters betrieben.⁴⁹⁶ Dadurch können Speicher- und Rechnerkapazitäten effizienter genutzt und Kosten gespart werden.⁴⁹⁷ Die Einkünfte aus Cloud Computing sind ähnlich wie die Einkünfte aus Softwareüberlassung oder aus Webhosting zu beurteilen, in der Regel werden daher Unternehmensgewinne vorliegen.

Bei „Application Service Providing“ (ASP)⁴⁹⁸ oder „Software as a Service“ (SaaS)⁴⁹⁹ erbringt der Anbieter an den Kunden eine Dienstleistung (die Nutzung einer Software), die den Unternehmensgewinnen zuzuordnen ist.⁵⁰⁰ Problematisch sind hierbei jene Fälle, in denen die überlassene Software nicht vom Anbieter selbst sondern von einem Dritten hergestellt wurde. Der Anbieter hat dabei seinerseits eine Nutzungsvereinbarung mit dem Hersteller getroffen, um die überlassene Software seinen Kunden zugänglich machen zu dürfen. Die im Rahmen des Cloud Computing geleistete Vergütung entfällt jedoch nur in einem geringen Maße auf diese urheberrechtliche Zugänglichmachung und ist daher dem TAG Report folgend nicht aufzuteilen sondern zur Gänze den Unternehmensgewinnen zuzuordnen.⁵⁰¹

„Infrastructure as a Service“-Verträge (IaaS-Verträge)⁵⁰² stellen Dienstleistungen oder Werkleistungen dar und können daher nicht als Nutzungsüberlassung eines Gegenstandes im Sinne des Art 12 Abs 2 OECD-MA eingeordnet werden. Analog dem Webhosting wäre jedoch eine Klassifizierung als Nutzungsüberlassung einer gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstung, wie sie Art 12 OECD-MA 1977 vorsah, oder als Erbringung einer technischen Dienstleistung, wie sie beispielsweise Art 12 Abs 4 DBA

⁴⁹⁴ Zu den bekannten Filehosting-Diensten zählen etwa *Dropbox*, *Google Drive* oder *Microsoft OneDrive*.

⁴⁹⁵ Vgl. *Heinsen, O./Voß, O.*, Ertragsteuerliche Aspekte des Cloud Computing, *Der Betrieb* 2012, 1231f; *Shakow, D.*, The Taxation of Cloud Computing and Digital Content, *Tax Notes International* 2013, July 22, 364.

⁴⁹⁶ Vgl. *Valta, M.*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft, *ISR* 2014, 215.

⁴⁹⁷ Vgl. *Brühl, V.*, *Wirtschaft des 21. Jahrhunderts - Herausforderungen in der Hightech-Ökonomie* (2015), 54.

⁴⁹⁸ Ausführlich zum „Application Service Providing“ *Tamm, G./Günther, O.*, *Webbasierte Dienste* (2005), 11ff.

⁴⁹⁹ Siehe dazu *Brühl, V.*, *Wirtschaft des 21. Jahrhunderts - Herausforderungen in der Hightech-Ökonomie* (2015), 54.

⁵⁰⁰ Vgl. *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, *Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs* (2001), Annex 2 Kategorie 9; *Pinkernell, R.*, *Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce*, *IFSt-Schrift* Nr. 494 (2014) 80.

⁵⁰¹ Vgl. *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, *Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs* (2001), Annex 2 Kategorie 10, *Pinkernell, R.*, *Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce*, *IFSt-Schrift* Nr. 494 (2014), 80.

⁵⁰² Vgl. dazu *Brühl, V.*, *Wirtschaft des 21. Jahrhunderts - Herausforderungen in der Hightech-Ökonomie* (2015), 54.

Österreich-Indien vorsieht, denkbar, wenn diese Tatbestände in einem Doppelbesteuerungsabkommen enthalten sind.

Der TAG Report sieht allerdings die Datenspeicherung auf einem Server des Anbieters, das sogenannte „Data Warehousing“, als unter Art 7 OECD-MA fallende Dienstleistung an.⁵⁰³ Unter dem Begriff „Data Warehousing“ wird eine meist sehr umfangreiche Datenbank verstanden, die auf einem Server des Anbieters gespeichert wird und die Verwaltung und Koordinierung von Daten eines Unternehmens ermöglicht. Der Kunde kann zwar jederzeit auf seine Daten zugreifen und diese ändern, herunterladen oder neue Daten speichern, aber er erhält kein Lizenzrecht für die Software selbst. Analog dem Webhosting sind auch hier die ausschlaggebenden Kriterien die mangelnde technische Komplexität, da es sich ebenfalls um eine technisch einfache Leistung handelt, und eben nicht um eine Überlassung von Ausrüstungsgegenständen.⁵⁰⁴ Nach *Pinkernell* ist dies analog auch auf die Nutzung von virtuellen Servern anzuwenden.⁵⁰⁵ Ebenso stellt der OECD-Musterkommentar in seinen Erläuterungen hinsichtlich der Benutzung von Satellitentranspondern darauf ab, ob das Entgelt für die Erbringung einer Übertragungsleistung oder aber für die Benutzung eines konkretisierten Transponders geleistet wird.⁵⁰⁶

3.3.4.6 Gebührenpflichtige interaktive Internetseiten und Online-Gaming

Interaktive Websites bieten dem Kunden gegen eine meist monatliche oder jährliche Gebühr die Möglichkeit, digitale Inhalte, wie insbesondere Musik, Spiele, Videos, Informationen oder andere Aktivitäten, wie Kommunikation mit anderen Nutzern, interaktiv zu nutzen. Im Vordergrund steht dabei die aktive Nutzung der Internetseite und nicht der Erwerb eines digitalen Produktes oder einer Dienstleistung.⁵⁰⁷ Nach Auffassung der TAG sind Vergütungen für derartige Abonnements als Zahlungen für Dienstleistungen zu betrachten, da diese aufgrund ihres überwiegend unterhaltenden Charakters primär dem persönlichen Vergnügen und nicht technischen, geschäftsführenden oder beratenden Zwecken dienen und daher den Unternehmensgewinnen zuzuordnen sind. Eine Klassifizierung als „technische“ Dienstleistungen scheidet daher aus.⁵⁰⁸ Bietet der Website-Inhaber jedoch

⁵⁰³ Vgl. *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 13, *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 80f.

⁵⁰⁴ Vgl. *Eicker, K.*, Einkünftequalifikation anhand ausgewählter Geschäftsmodelle in *Gummert, H./Trapp, S.*, Neue Medien im Steuerrecht (2001), Rz 130 und Rz 222f.

⁵⁰⁵ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 81.

⁵⁰⁶ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 9.1.

⁵⁰⁷ Zum Umfang der Nutzungsrechtseinräumung vgl. OLG Dresden vom 20.1.2015, 14 U 1127/14.

⁵⁰⁸ Vgl. *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The

keine eigenen Inhalte sondern geschützte Inhalte eines Dritten an, ist die vom Website-Inhaber an den Dritten geleistete Vergütung für die urheberrechtliche Verwertung des geschützten Inhalts als Lizenzgebühr im Sinne des Art 12 OECD-MA zu behandeln.⁵⁰⁹

3.3.4.7 Newsfeeds und Überlassung von Inhalten

Ein Website-Betreiber erhält gegen Entgelt Nachrichten, Texte oder andere digitale Inhalte von anderen Content Providern, um diese auf seiner eigenen Website der Öffentlichkeit zur Verfügung zu stellen. Werden dabei urheberrechtlich geschützte digitale Inhalte derart überlassen oder bereitgestellt, dass dem Nutzungsberechtigten urheberrechtliche Verwertungsrechte eingeräumt werden, so sind die dafür erhaltenen Vergütungen den Lizenzgebühren zuzuordnen. Ein praxisrelevanter Anwendungsfall hierfür ist die Übernahme von ausländischen Zeitungsartikeln gegen Entgelt, um diese auf eigenen Websites bereitzustellen. Wird jedoch der Content Provider vom Inhaber der Website zur Erstellung von exklusivem, neuem digitalen Inhalt beauftragt und erhält der Inhaber der Website vertraglich ein zeitlich unbegrenztes und ausschließliches Nutzungsrecht am neu geschaffenen digitalen Inhalt, so liegt eine Veräußerung der Urheberrechte vor und die dafür geleistete Vergütung ist den Unternehmensgewinnen und nicht den Lizenzgebühren zuzuordnen.⁵¹⁰

3.3.4.8 Online-Zeitungen

Vergütungen von Abonnenten für die kostenpflichtige Nutzung von Online-Zeitungen stellen keine Lizenzgebühren im Sinne des Art 12 OECD-MA dar. Sofern Zeitungsartikel ausreichend schöpferisch sind, können sie zwar grundsätzlich urheberrechtlichen Schutz aufweisen. Das bloße Lesen eines Online-Artikels stellt jedoch keine Nutzung des Urheberrechts am Artikel selbst dar und fällt daher nicht unter Art 12 OECD-MA. Schädlich

OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 21; *Eicker, K.*, Einkünftequalifikation anhand ausgewählter Geschäftsmodelle in *Gummert, H./Trapp, S.*, Neue Medien im Steuerrecht (2001), Rz 251f; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 81.

⁵⁰⁹ Vgl. *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 21; *Eicker, K.*, Einkünftequalifikation anhand ausgewählter Geschäftsmodelle in *Gummert, H./Trapp, S.*, Neue Medien im Steuerrecht (2001), Rz 252; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 81.

⁵¹⁰ Vgl. *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 25; *Eicker, K.*, Einkünftequalifikation anhand ausgewählter Geschäftsmodelle in *Gummert, H./Trapp, S.*, Neue Medien im Steuerrecht (2001), Rz 263f; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 82.

ist in diesem Zusammenhang auch nicht das vorübergehende Speichern, beispielsweise im Browser-Cache auf dem Gerät des Nutzers, da das temporäre Kopieren nur eine notwendige Begleitmaßnahme der vereinbarten erlaubten Nutzung darstellt.⁵¹¹

3.3.4.9 Online-Datenbanken und „Big Data“

Der urheberrechtliche Schutz von Datenbanken bezieht sich meist auf die Datenbank selbst oder wesentliche Teile davon.⁵¹² Das Abrufen und Durchsuchen einer Datenbank durch den Kunden stellt daher in der Regel keine Nutzungsüberlassung des Urheberrechts an der Datenbank dar und die dafür geleistete Vergütung fällt unter Art 7 OECD-MA. Die Mitglieder der TAG waren sich zwar hinsichtlich der Klassifikation als Unternehmensgewinne einig, begründeten diese aber unterschiedlich. Manche Mitglieder bewerteten die Transaktion als Dienstleistung, weil das Durchsuchen und Abrufen von Informationen das Hauptmerkmal darstellt. Andere Mitglieder hingegen sahen als wesentliche Gegenleistung für die Vergütung den Erhalt der Daten und die erhaltene Vergütung folglich als Unternehmensgewinne.⁵¹³

Sieht ein Doppelbesteuerungsabkommen Sonderregelungen für „technische Dienstleistungen“ vor, so kann sich auch hier die Frage stellen, ob Vergütungen für Datenbankzugriffe als technische Dienstleistung zu qualifizieren sein können. Hier war sich die TAG jedoch einig, dass der Zugang zur Datenbank als wesentliches Kriterium anzusehen sei und nicht die besondere technische Programmierung der Software.⁵¹⁴

Lizenzgebühren können jedoch vorliegen, wenn mit dem Abruf von Daten aus einer Datenbank auch eine Überlassung von Know-how verbunden ist. Die mitüberlassenen Informationen müssen allerdings geheim und werthaltig sein. Stellt eine Datenbank daher lediglich allgemein zugängliche Informationen bereit, so ist das für den Zugriff geleistete Entgelt keine Lizenzgebühr. Beispielsweise bieten Support-Datenbanken oder FAQs von

⁵¹¹ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 82. Nach § 40d UrhG (§§ 53, 69d dUrhG) ist der Erwerber befugt, für die bestimmungsgemäße Verwendung des erworbenen digitalen Produktes Vervielfältigungen anzufertigen.

⁵¹² Zum urheberrechtlichen Schutz von Datenbanken ausführlich *Freitag, A.*, Urheberrecht und verwandte Schutzrechte im Internet, in *Kröger, D./Jimmy, M.*, Handbuch zum Internetrecht (2000), 301.

⁵¹³ Vgl. *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 15; *Eicker, K.*, Einkünftequalifikation anhand ausgewählter Geschäftsmodelle in *Gummert, H./Trapp, S.*, Neue Medien im Steuerrecht (2001), Rz 231f; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 82.

⁵¹⁴ Vgl. *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 15; *Eicker, K.*, Einkünftequalifikation anhand ausgewählter Geschäftsmodelle in *Gummert, H./Trapp, S.*, Neue Medien im Steuerrecht (2001), Rz 233.

Softwareherstellern in der Regel nur allgemein zugängliche Informationen. Gleiches gilt für die Übergabe von Adressenlisten, wenn diese aus allgemein verfügbaren Informationen erstellt werden. Sofern bei der Übergabe jedoch Know-how des Vergütungsgläubigers über die genannten Personen mitübertragen wird, beispielsweise welche Produkte oder Dienstleistungen an den Kunden geliefert oder erbracht wurden, ist die Vergütung als Lizenzzahlung zu qualifizieren.⁵¹⁵ Ebenso liegen keine Lizenzgebühren vor, wenn bei sogenannten „Push Services“ Informationen für einen Kunden individuell zusammengestellt und übermittelt werden, da auch hier der Erhalt allgemein zugänglicher Daten und nicht die technische Dienstleistung im Vordergrund steht.⁵¹⁶

Der Zugriff auf exklusive oder „High-Value“-Datenbanken fällt ebenso nicht unter Art 12 OECD-MA,⁵¹⁷ auch wenn hier nicht das Durchsuchen der Datenbank sondern die Verwendung dieser „High-Value“ Daten und Informationen im Vordergrund steht. „High-Value“-Datenbanken enthalten zusätzlich spezielle Analysen, Auswertungen oder Einschätzungen, die jedoch nicht speziell für einen Kunden erbracht werden und daher auch keine Verschwiegenheitspflichten des Kunden begründen. Beispielsweise werden derartige Datenbanken für Investitions- oder Wertpapieranalysen⁵¹⁸ oder zur Analyse bestimmter Branchen eingesetzt.⁵¹⁹ Auch wenn sich der Kunde zur Geheimhaltung verpflichtet, liegt in der Datenüberlassung keine Überlassung von Know-how, wenn dem Kunden nur das Ergebnis der Analyse mitgeteilt wird. Erhält der Kunde jedoch das geheimzuhaltende Analysetool, so kann darin eine Überlassung von Know-how gesehen werden.⁵²⁰

Die Auswertung großer Datenmengen („Big Data“)⁵²¹ durch einen Dienstleister ist ebenfalls als Dienstleistung einzustufen, da der Dienstleistende sein Know-how zur Erbringung der

⁵¹⁵ Vgl. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 11.4; Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 83.

⁵¹⁶ Vgl. Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 20; Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 83.

⁵¹⁷ Zu Beginn wurde in der TAG zwar noch eine Mindermeinung vertreten, dass die Wiedergabe und Verwendung dieser „High-Value“ Daten das Hauptmerkmal dieser Transaktion seien und deswegen Lizenzgebühren anzunehmen seien. Im abschließenden Bericht ist diese Mindermeinung jedoch nicht mehr enthalten. Vgl. Eicker, K., Einkünftequalifikation anhand ausgewählter Geschäftsmodelle in Gummert, H./Trapp, S., Neue Medien im Steuerrecht (2001), Rz 236.

⁵¹⁸ Wie zB. Bloomberg Professional.

⁵¹⁹ Vgl. Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 16; Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 83; Eicker, K., Einkünftequalifikation anhand ausgewählter Geschäftsmodelle in Gummert, H./Trapp, S., Neue Medien im Steuerrecht (2001), Rz 235f.

⁵²⁰ Vgl. Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), FN 253.

⁵²¹ Zu den rechtlichen Grundlagen für „Big Data“ siehe beispielsweise Hackenberg, W. in Hoeren, T./Sieber, U./Holznagel, B., Multimedia-Recht (Loseblatt), Teil 16.7 Big Data.

Dienstleistung verwendet, das Know-how jedoch nicht dem Auftraggeber überlässt. Beispiele für „Big-Data“-Analysen sind Auswertungen zum Kaufverhalten von Personen oder Personengruppen oder die Erstellung von Bonitätsanalysen. Erwirbt ein Unternehmen „Big-Data“-Bestände, um diese mit eigener Spezialsoftware selbst zu analysieren und auszuwerten und dadurch geheime Erkenntnisse zu erlangen, so liegt ebenfalls eine reine Datenüberlassung und keine Überlassung von Know-how vor.⁵²²

3.3.4.10 Technischer Support und andere Beratungsleistungen

Abgrenzungsschwierigkeiten bestehen ebenso bei den verschiedenen Arten der technischen Unterstützung, wie insbesondere der Support per Email oder per Fernzugriff oder der Zugriff auf Datenbanken, die Anleitungen zur Lösung von Problemstellungen enthalten. Die Erbringung derartiger technischer Supportleistungen wird in der Regel den Unternehmensgewinnen zuzurechnen sein, da die Dienstleistung auf Anfrage des Kunden erbracht und dabei in der Regel kein Know-how übertragen wird.⁵²³

Nur in Ausnahmefällen wird bei technischen Supportleistungen eine Überlassung von Know-how vorliegen und die Vergütungen dafür als Lizenzgebühren zu qualifizieren sein. Eine Überlassung von Know-how liegt vor, wenn dem Kunden dabei geheime und werthaltige technische Informationen über die Entwicklung oder Produktion von Produkten oder über Prozesse überlassen werden. Dem Kunden müssen daher gewerbliche, kaufmännische oder wissenschaftliche Erfahrungen mitgeteilt werden. Werden hingegen technische Informationen überlassen, die sich lediglich auf den Gebrauch oder die Nutzung derartiger Erzeugnisse oder Verfahren beziehen, liegt keine Know-how Überlassung vor. Sofern ein Vertrag sowohl die Erbringung einer Dienstleistung als auch die Überlassung von Know-how beinhaltet, sind die Regelungen bezüglich gemischter Verträge anzuwenden.⁵²⁴ Zwischen nicht verbunden Unternehmen wird eine derartige Know-how Überlassung insbesondere hinsichtlich Entgelt und Geheimhaltung vertraglich geregelt werden. Hingegen kann zwischen verbundenen Unternehmen Know-how oftmals ohne vertragliche Regelung

⁵²² Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 83.

⁵²³ Vgl. *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 14 und 18.

⁵²⁴ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 11; *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 14 und 19; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 84; *Eicker, K.*, Einkünftequalifikation anhand ausgewählter Geschäftsmodelle in *Gummert, H./Trapp, S.*, Neue Medien im Steuerrecht (2001), Rz 228.

ausgetauscht werden, was bei Betriebsprüfungen zu einer nachträglichen Verrechnungspreiskorrektur und einer Nacherhebung von Quellensteuern führen kann.⁵²⁵

Sofern ein Doppelbesteuerungsabkommen eine Quellenbesteuerung von Vergütungen für „Dienstleistungen technischer Art“ vorsieht, wie beispielsweise Art 12 Abs 4 DBA Österreich-Indien, stellt sich die Frage, ob die elektronische Erbringung von Beratungsleistungen als technische Dienstleistung im abkommensrechtlichen Sinne eingestuft werden kann.⁵²⁶

Sofern es sich bei diesen Dienstleistungen um die Erbringung von Beratungsleistungen handelt, können diese als technische Dienstleistungen angesehen werden.⁵²⁷ Der bloße Zugriff auf eine Datenbank ist jedoch nicht ausreichend, um als technische Dienstleistung qualifiziert zu werden.⁵²⁸

In einer jüngeren Entscheidung⁵²⁹ beschäftigte sich das indische Kolkata Income Tax Appellate Tribunal mit der abkommensrechtlichen Qualifikation von Vergütungen für Online-Werbeleistungen als technische Dienstleistungen. Bei den gegenständlichen Dienstleistungen handelte es sich um automatische Leistungen ohne persönliches Mitwirken von Menschen. Das Berufungsgericht sah die geleistete Vergütung eines indischen Unternehmens an ausländische Werbedienstleister (Google und Yahoo!) in Ermangelung einer menschlichen Mitwirkung daher nicht als technische Dienstleistung im Sinne des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens an. Automatisch erbrachte Leistungen können daher nicht als technische Dienstleistungen im Sinne des Art 12 Abs 4 DBA Österreich-Indien qualifiziert werden.⁵³⁰

3.3.4.11 Online-Fernunterricht

Beim Fernunterricht wird Privatpersonen allgemein zugängliches Grundlagenwissen („Stand der Technik“) vermittelt. Da dieses Wissen nicht geheimhaltungsbedürftig ist, kann keine

⁵²⁵ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 84.

⁵²⁶ Vgl. *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Annex 2 Kategorie 18.

⁵²⁷ Vgl. *Eicker, K.*, Einkünftequalifikation anhand ausgewählter Geschäftsmodelle in *Gummert, H./Trapp, S.*, Neue Medien im Steuerrecht (2001), Rz 243; *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Rz 37ff sowie Annex 2 Kategorie 18; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 84.

⁵²⁸ Vgl. *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001), Rz 42.

⁵²⁹ Vgl. *ITO vs. Right Florists Pvt Ltd*.

⁵³⁰ Vgl. *Kamath, S.*, Google and Yahoo Not Taxable on Ad Revenue, Tribunal Rules, Tax Notes International 2013, May 6, 510f.

Überlassung von Know-how vorliegen. Die für die Erbringung von Fernunterricht erhaltenen Vergütungen fallen daher unter Art 7 OECD-MA.⁵³¹

3.3.4.12 Übersicht über die Einkünfteklassifikation

Ausschlaggebendes Kriterium für die Klassifikation der Einkünfte für digitale Güter und Leistungen als Lizenzgebühren im Sinne des Art 12 OECD-MA ist der Umfang der übertragenen Urheberrechte, der gewerblichen Schutzrechte oder des Know-hows. Sofern die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von lizenzfähigen Gegenständen vereinbart ist, fallen die erhaltenen Vergütungen unter Art 12 OECD-MA. Da oftmals jedoch die bloße Werknutzung und nicht eine Übertragung von Urheberrechten, gewerblichen Schutzrechten oder Know-how Vertragsgegenstand ist, wird der Großteil der Vergütungen für digitale Güter und Leistungen den Unternehmensgewinnen im Sinne des Art 7 OECD-MA zugeordnet.⁵³² Der Anwendungsbereich von Art 12 OECD-MA in Zusammenhang mit der Übertragung digitaler Güter und Leistungen ist daher eher beschränkt. Eine Übersicht der Klassifikation typischer Geschäftsfälle findet sich in nachfolgender Abbildung 1.

⁵³¹ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 84; zur Abgrenzung des Know-how zu allgemeinem Fachwissen vgl. *Bozza-Bodden, N.* in *Schönfeld, J./Ditz, X.*, DBA (2013), Art 12 Rz 119.

⁵³² So auch *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 12 Rz 16.

	Art 7 OECD-MA	Art 12 OECD-MA
Softwareüberlassung	bloße Werknutzung (keine Nutzung von Urheberrechten)	Einräumung urheberrechtlicher Teilrechte (Benutzung bzw Recht auf Benutzung von Urheberrechten)
andere digitale Produkte	bloße Werknutzung (keine Nutzung von Urheberrechten)	Einräumung urheberrechtlicher Teilrechte (Benutzung bzw Recht auf Benutzung von Urheberrechten)
gewerbliche Dienstleistungen	Dienstleistung, kein lizenzfähiger Gegenstand (Urheberrecht, gewerbliches Schutzrecht oder Know-how)	-
Webhosting	Dienstleistung, keine technische Dienstleistung mangels besonderer technischer Eigenschaften	-
Cloud-Computing	Dienstleistung, keine technische Dienstleistung mangels besonderer technischer Eigenschaften	-
interaktive Websites	Dienstleistung, keine technische Dienstleistung mangels besonderer technischer Eigenschaften	-
Newsfeeds/Überlassung von Inhalten	-	Einräumung urheberrechtlicher Teilrechte (Benutzung bzw Recht auf Benutzung von Urheberrechten)
Online Zeitungen	bloße Werknutzung (keine Nutzung von Urheberrechten)	-
Datenbanken/Big Data	Datenabruf allgemein zugänglicher Informationen	Datenabruf und zusätzlich Überlassung von Know-how
Technischer Support	Dienstleistung, keine technische Dienstleistung sofern keine besonderen technischen Eigenschaften	sofern Überlassung von Know-how; "Dienstleistung technischer Art" möglich
Online-Fernunterricht	allgemein zugängliches Wissen (keine Überlassung von Know-how)	-

Abbildung 1: Übersicht Einkünfteklassifikation

3.4 Gewinnabgrenzung

Art 7 OECD-MA regelt die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat. Unternehmensgewinne können demnach nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden (qualifizierte Welteinkommensbesteuerung).⁵³³ Übt ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeit jedoch durch eine Betriebsstätte im Quellenstaat aus, können die Gewinne, die der Betriebsstätte zugerechnet werden, im Quellenstaat besteuert werden. Der Ansässigkeitsstaat hat eine daraus resultierende Doppelbesteuerung durch Anwendung der Anrechnungsmethode nach Art 23 B OECD-MA oder der Befreiungsmethode nach Art 23 A OECD-MA zu vermeiden. Die Gewinnermittlung, insbesondere die Frage des Zeitpunktes

⁵³³ Siehe dazu auch *ibid.*, MK Art 7 Rz 1.

der Gewinnrealisierung, aber auch verfahrensrechtliche Bestimmungen, wie etwa Aufzeichnungspflichten, richten sich jedoch nach dem jeweiligen nationalen Steuerrecht.⁵³⁴

Im Zuge des Updates 2010 wurde die Gewinnabgrenzung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus an jene zwischen verbundenen Unternehmen im Sinne des Art 9 OECD-MA angeglichen. Art 7 OECD-MA wurde neu gefasst und der OECD-MK entsprechend kommentiert. Durch die Neufassung wird nunmehr von der eingeschränkten Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte („*Relevant Business Activity Approach*“) abgegangen und die uneingeschränkte Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte („*Functionally Separate Entity Approach*“) im OECD-Musterabkommen implementiert. Die Neufassung gilt jedoch nur für neu abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen beziehungsweise bei der Revision älterer Abkommen.⁵³⁵ Allerdings verwenden aber auch neu abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen zum Teil weiterhin Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010,⁵³⁶ welcher daher auch zukünftig noch in zahlreichen Abkommen zur Anwendung gelangen wird.⁵³⁷ Nachfolgend wird die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte daher sowohl idF vor dem Update nach der eingeschränkten Selbständigkeitsfiktion als auch nach dem Update 2010 nach der uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion dargestellt.

3.4.1 Die Gewinnabgrenzung im OECD-MA vor dem Update 2010

Art 7 Abs 2 OECD-MA 2008 grenzt das Besteuerungsrecht des Quellenstaates auf jene Unternehmensgewinne ein, die die Betriebsstätte erzielen hätte können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre. Die Betriebsstätte wird daher vom Stammhaus fiktiv getrennt und als selbständiges und unabhängiges Unternehmen behandelt.⁵³⁸ Aufgrund der Selbständigkeitsfiktion wird ein Leistungsaustausch zwischen

⁵³⁴ Vgl. Bendlinger, S. in Bendlinger, S./Kanduth-Kristen, S./Kofler, G./Rosenberger, F., Internationales Steuerrecht (2015), Rz XIII/237; Ditz, X., Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte - Neue Entwicklungen auf Ebene der OECD unter besonderer Berücksichtigung des E-Commerce, IStR 2002, 216; Plansky, P., Die Gewinnzurechnung im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2010), 120f; Jacobs, O., Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 338.

⁵³⁵ So wird die Neufassung des Art 7 OECD-MA bereits von den USA, den Niederlanden, Australien oder Großbritannien großteils angewendet. Vgl. Bendlinger, S. in Bendlinger, S./Kanduth-Kristen, S./Kofler, G./Rosenberger, F., Internationales Steuerrecht (2015), Rz XIII/312.

⁵³⁶ So haben sich Neuseeland, Chile, Griechenland, Mexiko, die Slowakei, die Türkei sowie Portugal das Recht zur weiteren Verwendung der Altfassung vorbehalten. Siehe dazu OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 7 Rz 95-97; Bendlinger, S. in Bendlinger, S./Kanduth-Kristen, S./Kofler, G./Rosenberger, F., Internationales Steuerrecht (2015), Rz XIII/312.

⁵³⁷ Vgl. Bendlinger, S., Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts² (2013), 207.

⁵³⁸ Vgl. Mareček, E., Betriebsstättengewinnermittlung - Das Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, ÖStZ 2010, 192.

Betriebsstätte und Stammhaus ermöglicht, aufgrund der Unabhängigkeitsfiktion kann der Fremdvergleichsgrundsatz zwischen unterschiedlichen Unternehmensteilen angewendet werden.⁵³⁹

Für die Zuordnung des Unternehmensgewinnes ist auf die vom Stammhaus beziehungsweise der Betriebsstätte übernommenen Funktionen und Risiken abzustellen. Dabei sind die tatsächlichen Verhältnisse, wie insbesondere die Organisation, Struktur oder Aufgaben der Betriebsstätte maßgebend. Nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Zugehörigkeit sind der Betriebsstätte jene Wirtschaftsgüter zuzurechnen, die einer Funktion der Betriebsstätte dienen. Sofern Wirtschaftsgüter sowohl von der Betriebsstätte als auch vom Stammhaus genutzt werden, ist für die Zuordnung auf den erkennbaren Geschäftsleitungswillen abzustellen.⁵⁴⁰ Die mit den zugeordneten Wirtschaftsgütern funktional zusammenhängenden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben sind ebenfalls zuzuordnen. Funktional nicht zusammenhängende Einnahmen und Ausgaben dürfen daher, auch wenn sie aus dem Betriebsstättenstaat stammen, nicht zugerechnet werden.⁵⁴¹ Der Betriebsstätte kommt daher keine Attraktivkraft zu.⁵⁴²

Da das Stammhaus und die Betriebsstätte weiterhin eine rechtliche und tatsächliche Einheit bilden, können zwischen diesen keine schuldrechtlichen Vereinbarungen, wie insbesondere Miet-, Lizenz- oder Darlehensverträge, bestehen.⁵⁴³ Nach der Fassung des Art 7 OECD-MA 2008 kann daher beispielsweise kein fiktiver Mietvertrag für die Überlassung von Wirtschaftsgütern des Stammhauses an die Betriebsstätte abgeschlossen werden. Für steuerliche Zwecke können nur jene Aufwendungen weiter verrechnet werden, die dem Stammhaus tatsächlich entstanden sind, wie etwa anteilige Abschreibungen oder Fremdfinanzierungskosten. Eine Gewinnrealisierung unterbleibt⁵⁴⁴ daher bei Anwendung der sogenannten eingeschränkten Selbständigkeitsfiktion („*Relevant Business Activity Approach*“).⁵⁴⁵ Ebenso können zwischen Stammhaus und Betriebsstätte keine Darlehens-

⁵³⁹ Vgl. *Plansky, P.*, Die Gewinnzurechnung im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2010), 92.

⁵⁴⁰ Vgl. *Bendlinger, S.*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts² (2013), 188. Ausführlich zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern *Nowotny, C.*, Betriebstättengewinnermittlung - Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2004), 52ff.

⁵⁴¹ Vgl. *Bendlinger, S.* in *Bendlinger, S./Kanduth-Kristen, S./Kofler, G./Rosenberger, F.*, Internationales Steuerrecht (2015), Rz XIII/254.

⁵⁴² Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 7 Rz 12; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 7 Rz 2 und 184.

⁵⁴³ *Bendlinger, S.* in *Bendlinger, S./Kanduth-Kristen, S./Kofler, G./Rosenberger, F.*, Internationales Steuerrecht (2015), Rz XIII/256; *Heinsen, O./Looks, C.* in *Löwenstein, U./Looks, C./Heinsen, O.*, Betriebsstättenbesteuerung²: Inboundinvestitionen, Outboundinvestitionen, Steuergestaltungen, Branchenbesonderheiten (2011), Rz 697.

⁵⁴⁴ Im Gegensatz zu verbundenen Unternehmen im Sinne des Art 9 OECD-MA, da aufgrund deren rechtlicher Selbständigkeit Vermögensverschiebungen zwischen diesen eine Gewinnrealisierung auslösen können. Siehe dazu *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 7 Rz 185.

⁵⁴⁵ Ausführlich zur eingeschränkten Selbständigkeitsfiktion *Möding, J.*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7

oder Kreditverträge abgeschlossen werden, die Verrechnung fiktiver Zinsen ist daher nicht möglich.⁵⁴⁶ Auch für das zugeordnete Dotationskapital kann kein Zinsaufwand in der Betriebsstätte geltend gemacht werden.

Art 7 Abs 3 OECD-MA 2008 normiert, dass bei der Gewinnermittlung der Betriebsstätte die für diese entstandenen Aufwendungen zu berücksichtigen sind, unabhängig davon, ob sie in der Betriebsstätte, dem Stammhaus oder in einem Drittstaat angefallen sind.⁵⁴⁷ Geschäftsführungskosten und Kosten der allgemeinen Verwaltung (Overhead) dürfen ebenfalls abgezogen werden. Es ist daher nach Art 7 Abs 3 OECD-MA 2008 nicht zulässig, dass Betriebsstättenstaaten den Abzug von Aufwendungen, die der Betriebsstätte zuzurechnend sind, zur Gänze versagen.⁵⁴⁸

Die Gewinnzurechnung zur Betriebsstätte kann nach Art 7 OECD-MA 2008 entweder nach der direkten oder der indirekten Methode erfolgen. Nach der direkten Methode wird der der Betriebsstätte zuzurechnende Gewinn durch eine gesonderte Betriebsstättenbuchführung ermittelt, zwischen Betriebsstätte und Stammhaus ist daher eine Sphärentrennung erforderlich. Die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne können aber auch gemäß Art 7 Abs 4 OECD-MA 2008 durch Aufteilung des Gesamtunternehmensgewinnes auf die einzelnen Unternehmensteile ermittelt werden, sofern das Ergebnis dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.⁵⁴⁹ Bei der indirekten Methode wird der gesamte Unternehmensgewinn anhand eines geeigneten Allokationsschlüssels aufgeteilt, eine gesonderte Betriebsstättenbilanz ist daher entbehrlich.⁵⁵⁰

Das OECD-MA selbst bestimmt nicht, welcher Methode der Vorrang zu geben ist,⁵⁵¹ der OECD-MK hingegen betont mehrfach den Vorzug einer separaten Betriebsstättenbuchführung, sofern dies praktisch möglich ist.⁵⁵² Im Schrifttum wird ebenfalls

OECD-MA (2012), 40ff; *Plansky, P.*, Die Gewinnzurechnung im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2010), 96ff.

⁵⁴⁶ Vgl. *Bendlinger, S.*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts² (2013), 185f.

⁵⁴⁷ Ausführlich zum Spannungsverhältnis zwischen Fremdvergleichsgrundsatz (mit Aufschlag eines Gewinnelementes) und bloßer Aufwandsverrechnung (ohne Aufschlag eines Gewinnelementes) *Plansky, P.*, Die Gewinnzurechnung im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2010), 137ff; *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 7 Rz 28f idF 2008.

⁵⁴⁸ Vgl. *Bendlinger, S.* in *Bendlinger, S./Kanduth-Kristen, S./Kofler, G./Rosenberger, F.*, Internationales Steuerrecht (2015), Rz XIII/267.

⁵⁴⁹ Vgl. *Looks, C./Maier, J.* in *Löwenstein, U./Looks, C./Heinsen, O.*, Betriebsstättenbesteuerung²: Inboundinvestitionen, Outboundinvestitionen, Steuergestaltungen, Branchenbesonderheiten (2011), Rz 700.

⁵⁵⁰ Ausführlich zur direkten und indirekten Methode beispielsweise *Plansky, P.*, Die Gewinnzurechnung im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2010), 141ff; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Rz 189ff.

⁵⁵¹ Ebenso sieht auch der VwGH beide Methoden als gleichwertig an, siehe etwa VwGH vom 20.9.2009, 2004/25/0001.

⁵⁵² So etwa *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 7 Rz 16ff, 51f idF 2008; *Bendlinger, S.* in *Bendlinger, S./Kanduth-Kristen, S./Kofler, G./Rosenberger, F.*, Internationales Steuerrecht (2015), Rz XIII/ 274; *Plansky, P.*, Die Gewinnzurechnung im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2010), 141.

die direkte Methode als Regelmethode angesehen, die indirekte aber als Alternative in Ausnahmefällen zugelassen.⁵⁵³ Art 7 Abs 6 OECD-MA 2008 sieht eine Beibehaltung der einmal gewählten Gewinnabgrenzungsmethode vor, es sei denn ausreichende Gründe rechtfertigen einen Wechsel.⁵⁵⁴

3.4.2 Die Gewinnabgrenzung im OECD-MA nach dem Update 2010

Da die Betriebsstätte ein rechtlich unselbständiger Bestandteil eines Unternehmens ist, kommt ihr keine Rechtspersönlichkeit zu, sie selbst ist daher auch kein Steuersubjekt. Die steuerliche Fiktion der Selbständigkeit der Betriebsstätte wurde in der Vergangenheit jedoch von den OECD-Mitgliedstaaten uneinheitlich ausgelegt, Leistungsbeziehungen zwischen Betriebsstätte und Stammhaus daher unterschiedlich behandelt. Dies konnte allerdings zu Doppelbesteuerung und doppelter Nichtbesteuerung führen.⁵⁵⁵ Insbesondere stellte sich die Frage, ob für unternehmensinterne Leistungsbeziehungen ein marktübliches Entgelt anhand des Fremdvergleichsgrundsatzes einschließlich eines Gewinnanteils verrechnet werden soll oder ob eine bloße Zuordnung von Aufwendungen im Sinne des Art 7 Abs 3 OECD-MA 2008 ohne Gewinnaufschlag zu erfolgen hat.⁵⁵⁶

Durch die Neufassung des Art 7 OECD-MA im Rahmen des Updates 2010 wurde die uneingeschränkte Selbständigkeitsfiktion („*Functionally Separate Entity Approach*“) im OECD-Musterabkommen implementiert, die eine Gleichstellung von Betriebsstätten und Tochtergesellschaften gewährleisten soll („*Authorized OECD-Approach*“, AOA). Zielsetzung des AOA ist, die uneingeschränkte Anwendung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien auch auf die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zu ermöglichen. Die rechtlich unselbständige Betriebsstätte wird daher für steuerliche Zwecke als eigenständiges und unabhängiges Unternehmen angesehen.⁵⁵⁷ Vermögensverschiebungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte sind daher für steuerliche Zwecke grundsätzlich möglich und der Fremdvergleichsgrundsatz auch für diese Transaktionen (sogenannte „*Dealings*“)

⁵⁵³ Vgl. etwa Wassermeyer, F. in Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J., DBA² (2010), Art 7 Rz 190.

⁵⁵⁴ Vgl. dazu Bendlinger, S. in Bendlinger, S./Kanduth-Kristen, S./Kofler, G./Rosenberger, F., Internationales Steuerrecht (2015), Rz XIII/279; Wassermeyer, F. in Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J., DBA² (2010), Art 7 Rz 194.

⁵⁵⁵ Vgl. Mödinger, J., Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012), 95.

⁵⁵⁶ Vgl. Ditz, X., Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte - Neue Entwicklungen auf Ebene der OECD unter besonderer Berücksichtigung des E-Commerce, IStR 2002, 211; Mödinger, J., Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012), 39; Bendlinger, S. in Bendlinger, S./Kanduth-Kristen, S./Kofler, G./Rosenberger, F., Internationales Steuerrecht (2015), Rz XIII/302.

⁵⁵⁷ Siehe dazu Bendlinger, S. in Bendlinger, S./Kanduth-Kristen, S./Kofler, G./Rosenberger, F., Internationales Steuerrecht (2015), Rz XIII/303f; kritisch zur unterstellten „unbeschränkten“ Selbständigkeit Hemmelrath, A./Kepper, P., Die Bedeutung des "Authorized OECD Approach" (AOA) für die deutsche Abkommenspraxis, IStR 2013, 38.

anzuwenden, ein Gewinnaufschlag ist demnach anzusetzen.⁵⁵⁸ Da Art 7 Abs 3 OECD-MA 2008 bislang oftmals so ausgelegt wurde, dass die Aufwandszuordnung zur Betriebsstätte ohne einen Gewinnaufschlag zu erfolgen hat, ist dieser mit dem Wortlaut der Neufassung des Art 7 Abs 2 OECD-MA 2010 nicht mehr vereinbar und wurde folglich gestrichen.⁵⁵⁹ Für die Nutzung von Wirtschaftsgütern können demnach fiktive Mieten, Zinsen⁵⁶⁰ oder Lizenzgebühren, die einen fremdüblichen Gewinnaufschlag beinhalten, angesetzt werden.⁵⁶¹ Der Betriebsstätte kann nach der uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion daher auch dann ein Gewinn zugerechnet werden, wenn das Unternehmen insgesamt einen Verlust erwirtschaftet.⁵⁶² Die Zurechnung von Gewinnen zur Betriebsstätte ist nun nicht mehr durch den Gesamtgewinn des Unternehmens beschränkt.⁵⁶³ Die Selbständigkeitsfiktion greift jedoch nur im Rahmen des Art 7 OECD-MA, eine Quellenbesteuerung von fiktiven Mieten, Zinsen oder Lizenzen nach anderen Abkommensartikeln ist daher nicht möglich.⁵⁶⁴

Art 7 Abs 4 OECD-MA 2008, demzufolge der Betriebsstättengewinn auch durch Aufteilung des Gesamtunternehmensgewinnes anhand eines Allokationsschlüssels indirekt ermittelt werden konnte, wurde mit der Neufassung zur Gänze gestrichen. Die Gewinnzurechnung zur Betriebsstätte ist daher nur noch nach der direkten Methode zulässig. Folglich entfiel auch Art 7 Abs 6 OECD-MA 2008, der die Beibehaltung der angewendeten Gewinnaufteilungsmethode vorsah.⁵⁶⁵ Die Neufassung des Art 7 OECD-MA 2010 macht daher eine separate Betriebsstättenbuchführung notwendig.⁵⁶⁶

⁵⁵⁸ Ausführlich zur uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion *Plansky, P.*, Die Gewinnzurechnung im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2010), 95f; *Möding, J.*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012), 45ff; *Bendlinger, S.* in *Bendlinger, S./Kanduth-Kristen, S./Kofler, G./Rosenberger, F.*, Internationales Steuerrecht (2015), Rz XIII/307.

⁵⁵⁹ Siehe dazu *Möding, J.*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012), 101f.

⁵⁶⁰ Die Anerkennung von internen Zinszahlungen ist jedoch auf empfangende Unternehmensteile beschränkt, die eine sogenannte „*treasury function*“ innehaben. Siehe dazu *Hemmelrath, A./Kepper, P.*, Die Bedeutung des "Authorized OECD Approach" (AOA) für die deutsche Abkommenspraxis, IStR 2013, 38.

⁵⁶¹ Vgl. *Bendlinger, S.* in *Bendlinger, S./Kanduth-Kristen, S./Kofler, G./Rosenberger, F.*, Internationales Steuerrecht (2015), Rz XIII/327.

⁵⁶² Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 7 Rz 17; *Möding, J.*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012), 45.

⁵⁶³ Vgl. *Plansky, P.*, Die Gewinnzurechnung im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2010), 106.

⁵⁶⁴ Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 7 Rz 28; *Hemmelrath, A./Kepper, P.*, Die Bedeutung des "Authorized OECD Approach" (AOA) für die deutsche Abkommenspraxis, IStR 2013, 38.

⁵⁶⁵ Siehe dazu *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 7 Rz 41f; kritisch dazu *Looks, C./Maier, J.* in *Löwenstein, U./Looks, C./Heinsen, O.*, Betriebsstättenbesteuerung²: Inboundinvestitionen, Outboundinvestitionen, Steuergestaltungen, Branchenbesonderheiten (2011), Rz 706.

⁵⁶⁶ Vgl. *Bendlinger, S.* in *Bendlinger, S./Kanduth-Kristen, S./Kofler, G./Rosenberger, F.*, Internationales Steuerrecht (2015), Rz XIII/328.

Für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern, Risiken und Kapital zum Stammhaus sowie der Betriebsstätte sind die jeweils ausgeübten Funktionen anhand einer Funktionsanalyse („*functional and factual analysis*“) zu bestimmen.⁵⁶⁷ Diese identifiziert die wesentlichen Mitarbeiterfunktionen („*significant people functions*“) auf Grundlage der ausgeübten, wirtschaftlich erheblichen Verantwortungen und Tätigkeiten. Diese Mitarbeiterfunktionen sind maßgebend für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern⁵⁶⁸ sowie den daraus resultierenden Risiken.⁵⁶⁹ Eine gewillkürte Zuordnung von Wirtschaftsgütern ist demnach nicht möglich,⁵⁷⁰ ebenso ist eine Trennung von Funktionen und Risiken nicht zulässig.⁵⁷¹ Die Höhe des Dotationskapitals ist ebenfalls von den zugeordneten Wirtschaftsgütern und Risiken abhängig und soll eine angemessene, fremdvergleichskonforme Kapitalausstattung der Betriebsstätte gewährleisten.⁵⁷² Die Betriebsstätte muss daher über ausreichend Personal verfügen, das wesentliche Funktionen ausübt, damit Wirtschaftsgüter, Risiken, Dotationskapital sowie Gewinne zugerechnet werden können. Einer mitarbeiterlosen Betriebsstätte können daher keine beziehungsweise nur geringe Gewinne zugerechnet werden.

Die Unterschiede zwischen Art 7 OECD-MA in der Fassung vor und nach dem Update 2010 sind in nachfolgender Abbildung 2 dargestellt.

⁵⁶⁷ Vgl. Looks, C./Maier, J. in Löwenstein, U./Looks, C./Heinsen, O., Betriebsstättenbesteuerung²: Inboundinvestitionen, Outboundinvestitionen, Steuergestaltungen, Branchenbesonderheiten (2011), Rz 712ff; Mödinger, J., Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012), 107ff. Zur Durchführung einer Funktionsanalyse siehe etwa Haas, S., Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten, ÖStZ 2014, 129f.

⁵⁶⁸ Nach dem Grundprinzip „*assets follow functions*“. Vgl. Bendlinger, S. in Bendlinger, S./Kanduth-Kristen, S./Kofler, G./Rosenberger, F., Internationales Steuerrecht (2015), Rz XIII/316.

⁵⁶⁹ Nach dem Grundprinzip „*risk follows functions*“ sind die aus einer Funktion resultierenden Risiken aufzuteilen. Vgl. Mödinger, J., Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012), 106.

⁵⁷⁰ Vgl. Plansky, P., Die Gewinnzurechnung im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2010), 200f.

⁵⁷¹ Vgl. Hemmelrath, A./Kepper, P., Die Bedeutung des "Authorized OECD Approach" (AOA) für die deutsche Abkommenspraxis, IStR 2013, 38.

⁵⁷² Vgl. Bendlinger, S. in Bendlinger, S./Kanduth-Kristen, S./Kofler, G./Rosenberger, F., Internationales Steuerrecht (2015), Rz XIII/316; Plansky, P., Die Gewinnzurechnung im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2010), 204f.

	OECD-MA 2008	OECD-MA 2010
Relevant Business Activity Approach	möglich	nicht möglich
Functionally Separate Entity Approach	möglich	Regelanwendung
Anerkennung von de-facto schuldrechtlichen Transaktionen	grundsätzlich nicht möglich, da eingeschränkte Selbständigkeitsfiktion	grundsätzlich möglich, da uneingeschränkte Selbständigkeitsfiktion
direkte Methode	Regelanwendung	Regelanwendung
indirekte Methode	in Ausnahmefällen zulässig	nicht zulässig
Methodenwechsel	in Ausnahmefällen zulässig	nicht mehr möglich
Zurechnung von Wirtschaftsgütern und Risiken	tatsächliche Verhältnisse, wirtschaftliche Zugehörigkeit, maßgeblicher Geschäftsleitungswille	significant people functions

Abbildung 2: Vergleich Art 7 OECD-MA 2008 und 2010⁵⁷³

3.5 Gestaltungsmöglichkeiten und doppelte Nichtbesteuerung

Das derzeitige internationale Steuersystem der OECD ist auf wirtschaftlich konkurrenzfähige Industriestaaten zugeschnitten, zwischen denen aufgrund der Tätigkeit internationaler Unternehmen zumeist symmetrische Wirtschaftsbeziehungen bestehen.⁵⁷⁴ Dem Ansässigkeitsstaat wird dabei grundsätzlich das Besteuerungsrecht am Welteinkommen eingeräumt. Eine Besteuerung im Quellenstaat ist hingegen auf jene Sachverhalte beschränkt, bei denen ein ausreichender Nexus, also eine territorial verwurzelte Betriebsstätte, vorhanden ist. Bei Direktgeschäften steht daher dem Quellenstaat grundsätzlich kein Besteuerungsrecht zu.⁵⁷⁵ Dadurch soll der internationale Handel gefördert und eine etwaige, ökonomisch ineffiziente doppelte Besteuerung vermieden werden.⁵⁷⁶ Aufgrund der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat⁵⁷⁷ nach dem Welteinkommensprinzip⁵⁷⁸ bestand bislang auch nicht die Gefahr ungewollter Aufkommensverluste. Denn obwohl ein Staat als Quellenstaat zwar im Wesentlichen auf die Besteuerung des Importgeschäftes

⁵⁷³ In Anlehnung an Heinsen, O./Looks, C. in Löwenstein, U./Looks, C./Heinsen, O., Betriebsstättenbesteuerung²: Inboundinvestitionen, Outboundinvestitionen, Steuergestaltungen, Branchenbesonderheiten (2011), Rz 699.

⁵⁷⁴ Vgl. Valta, M., Die deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen und Entwicklungsländer, ISR 2013, 189.

⁵⁷⁵ Vgl. Valta, M., Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft, ISR 2014, 215.

⁵⁷⁶ Vgl. Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 114.

⁵⁷⁷ Sofern es sich beim Ansässigkeitsstaat nicht um eine Steueroase handelt.

⁵⁷⁸ Manche Staaten nehmen dieses Besteuerungsrecht jedoch nicht zur Gänze in Anspruch und befreien zB Schachteldividenden ausländischer aktiver Gesellschaften (wie zB § 10 Abs 1 Z 7 KStG) oder aktive Betriebsstättengewinne.

verzichtet, verbleibt ihm dafür aber als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf die Exportgeschäfte der im Inland ansässigen steuerpflichtigen Unternehmen.⁵⁷⁹

Mit dem Aufkommen des E-Commerce wurde zunächst noch davon ausgegangen, dass sich auch in diesem Bereich zwischen den Industriestaaten ein wirtschaftliches Gleichgewicht entwickeln würde. Die damaligen Kernforderungen, wie ökonomische Effizienz, Wettbewerbsneutralität oder Steuergerechtigkeit, führten im Rahmen der Ottawa-Konferenz von 1998 im Wesentlichen zur Beibehaltung der bisherigen steuerlichen Regelungen auch auf die aufkommende E-Commerce-Branche.⁵⁸⁰ Das erhoffte wirtschaftliche Gleichgewicht zwischen den Industriestaaten im Bereich des E-Commerce ist jedoch nicht eingetreten. Sowohl in Europa als auch in Asien wird sowohl das B2B- als auch das B2C-Geschäft von amerikanischen Unternehmen dominiert. Die Exportgeschäfte amerikanischer Unternehmen nach Europa und Asien müssten daher eigentlich im Ansässigkeitsstaat USA einer Besteuerung unterliegen. In Verbindung mit dem US-amerikanischen Steuerrecht ergeben sich jedoch zahlreiche Möglichkeiten zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.⁵⁸¹ Es kommt daher oftmals zu einer Nichtbesteuerung im Ansässigkeitsstaat und zu einer Verschiebung der im Ausland erwirtschafteten Gewinne in Steueroasen oder Niedrigsteuerländer, in denen keine bzw nur eine sehr geringe Besteuerung anfällt.⁵⁸²

Die daraus resultierenden geringen Konzernsteuerquoten multinational tätiger Unternehmen haben in den letzten Jahren jedoch vermehrt zu Kritik geführt. Die OECD widmet sich daher im Rahmen des BEPS-Projektes der Bekämpfung von Gewinnverkürzung und internationaler Gewinnverlagerung. In Zusammenhang mit digitalen Gütern und Leistungen nennt der OECD Final Report 2015 zu Action 1 vier grundlegende Gestaltungsstrategien, die insbesondere in Verbindung mit dem US-amerikanischen Außensteuerrecht zu einer ungewollten internationalen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung führen können.⁵⁸³

a) Minderung der Besteuerung im Absatzstaat durch

- Vermeidung eines steuerlichen Anknüpfungspunktes,
- Gewinnverlagerung durch Verlagerung von Wirtschaftsgütern, Risiken und Funktionen oder

⁵⁷⁹ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 114.

⁵⁸⁰ Die Beibehaltung wurde maßgebend von den USA gefordert, um so die Direktgeschäfte amerikanischer Unternehmen im Ausland weiterhin besteuern zu können. In Europa einigte man sich auf eine harmonisierte Umsatzbesteuerung auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen im jeweiligen Bestimmungsland. Vgl. *Ibid.*, 114.

⁵⁸¹ Vgl. *Miller, D.*, How U.S. Law Encourages Investment Through Tax Havens, Tax Notes International 2011, August 8, 459.

⁵⁸² Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 114f.

⁵⁸³ Vgl. *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report (2015), Rz 183.

- Gewinnminimierung durch Maximierung der abzugsfähigen Aufwendungen
- b) Geringe oder keine Quellensteuern
- c) Keine Besteuerung beim Empfänger durch
- Niedrigsteuerländer oder Steueroasen
 - Begünstigende Steuerregimes
 - Hybride Gestaltungen
- d) Keine sofortige Besteuerung beim endgültigen Empfänger

Zum einen führen die genannten Gestaltungsmöglichkeiten zu einem Verlust von Steuereinnahmen, der zum Teil durch andere Steuerzahler ausgeglichen werden muss. Zum anderen erleiden nur national tätige Unternehmen dadurch erhebliche Wettbewerbsnachteile gegenüber multinational tätigen, die durch Verlagerung ihrer Gewinne ihre Steuerzahlungen verhindern oder reduzieren können.⁵⁸⁴ Wesentlich ist jedenfalls die ausdrückliche Feststellung im Action Plan, dass durch die Digitalisierung bestehende BEPS-Probleme zwar begünstigt und vergrößert werden können, aber keine zusätzlichen, neuen geschaffen werden.⁵⁸⁵ Die nachfolgende Grafik (Abbildung 3) soll die verschiedenen Gestaltungsstrategien zur internationalen Gewinnverlagerung zunächst veranschaulichen, in den nachfolgenden Kapiteln werden diese erläutert. In Kapitel 5 wird anhand einer Steuerbelastungsmessung untersucht, wie sich alternative Besteuerungskonzepte auf die steuerlichen Wirkungen dieser Gestaltungsstrategien auswirken.

⁵⁸⁴ Vgl. *OECD*, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* (2014), 100.

⁵⁸⁵ Vgl. *OECD*, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (2013), Rz 176; *Fehling, D.*, Die steuerlichen Herausforderungen bei der digitalen Wirtschaft - Der OECD-Bericht zu Maßnahme 1 des BEPS-Aktionsplans, *IStR* 2014, 640.

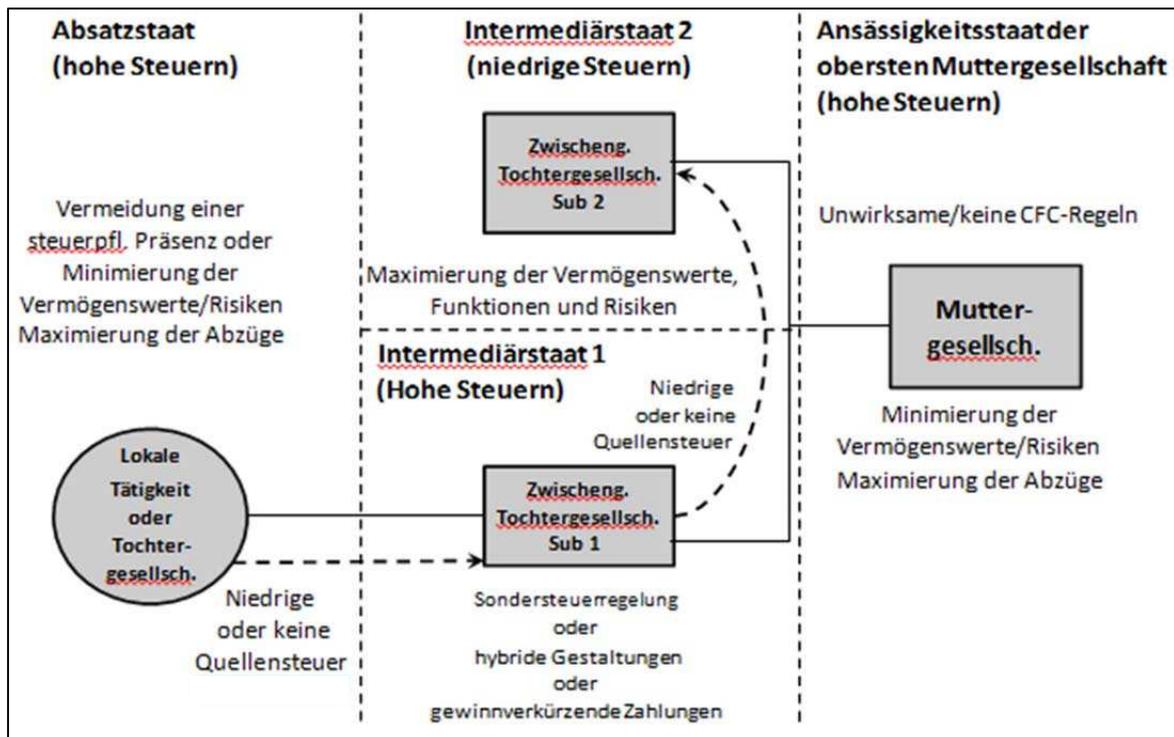


Abbildung 3: Gestaltungsstrategien zur internationalen Gewinnverlagerung⁵⁸⁶

3.5.1 Verringerung der Steuerbelastung im Absatzstaat

3.5.1.1 Vermeidung der steuerlichen Präsenz im Absatzstaat

Die digitale Wirtschaft⁵⁸⁷ hat – verglichen mit der „traditionellen“ – aufgrund der Nutzung von Telekommunikationstechnologien oftmals keine physische Präsenz im Absatzstaat und benötigt daher keine Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften, um im Ausland tätig zu werden.⁵⁸⁸ Dem Absatzstaat steht aufgrund des Ansässigkeits- und Betriebsstättenprinzips nach Art 7 sowie Art 5 OECD-MA nur dann ein Besteuerungsrecht an den im Inland erzielten Erträgen eines ausländischen Unternehmens zu, wenn das ausländische Unternehmen im Absatzstaat eine Betriebsstätte unterhält. Sofern die Tätigkeit des Unternehmens im Absatzstaat jedoch keine Betriebsstätte begründet, steht dem Absatzstaat an den Direktgeschäften ausländischer Unternehmen keine Steuerbefugnis zu. Die Aufteilung der

⁵⁸⁶ Vgl. OECD, Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft (2015), 115.

⁵⁸⁷ Zu neuen Technologien und Geschäftsmodellen vgl. Valta, M., Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft, ISR 2014, 215.

⁵⁸⁸ Vgl. Pinkernell, R., Das Steueroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne, IStR 2013, 83; Scheffler, W., Ertragsbesteuerung des Electronic Commerce, in Scheffler, W./Voigt, K.-I., Entwicklungsperspektiven im Electronic Business (2000), 281.

Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Absatzstaat entspricht der derzeitigen internationalen Steuerpolitik und stellt als solches kein spezifisches BEPS-Problem dar.⁵⁸⁹

Die Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung einer Betriebsstätte bestehen zwar auch in der traditionellen Wirtschaft, in der digital Economy bestehen diese jedoch in deutlich größerem Ausmaß. Als problematisch werden von der OECD jedoch nur jene Sachverhalte angesehen, in denen die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte nicht erfüllt werden und zudem auch im Ansässigkeitsstaat eine Besteuerung vermieden wird. Derartige Gestaltungsspielräume führen daher im Ergebnis zu einer BEPS-relevanten Keinmalbesteuerung der erwirtschafteten Gewinne. Zudem versuchen manche multinationale Unternehmen ihre Aktivitäten künstlich auf verschiedene Konzernunternehmen derart aufzuspalten, dass die Voraussetzungen zur Begründung einer Betriebsstätte bewusst nicht erfüllt werden oder nur die Voraussetzungen einer Hilfsbetriebsstätte erfüllt werden. Derartige Gestaltungsspielräume führen zu einer künstlichen Nichtbesteuerung im Absatzstaat und stellen somit ebenfalls ein BEPS-Problem dar.⁵⁹⁰

3.5.1.2 Minimierung des zugeordneten Gewinns im Absatzstaat

Unterhalten Unternehmen im Absatzstaat Niederlassungen oder Betriebsstätten, werden diese oftmals als sogenannte „Low-Risk-Distributoren“ ausgestaltet, denen bloß eine geringe Vertriebsmarge verbleibt. Die in den Absatzstaaten erbrachten Tätigkeiten werden daher typischerweise so gestaltet, dass wenig steuerpflichtiger Gewinn im Absatzstaat verbleibt.⁵⁹¹ Die Tatsache, dass multinationale Unternehmen ihre Geschäftstätigkeiten branchen- und tätigkeitsabhängig auch unter Bedachtnahme auf Steuersätze auf verschiedene Staaten aufteilen, ist als solches grundsätzlich nicht BEPS-relevant. Problematisch ist es jedoch, wenn multinationale Unternehmen für steuerliche Zwecke ihre wesentlichen Geschäftsfunktionen vertraglich einem Ort zurechnen, der jedoch nicht zur Gänze der tatsächlichen unternehmerischen Gebarung entspricht und bei Außerachtlassung steuerlicher Aspekte auch nicht berücksichtigt worden wäre. Zudem werden

⁵⁸⁹ Vgl. *OECD*, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy - Public Discussion Draft (2014), Rz 123f; *Valta, M.*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft, ISR 2014, 215.

⁵⁹⁰ Vgl. *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report (2015), Rz 185; ebenso bereits *OECD*, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy - Public Discussion Draft (2014), Rz 124; *Valta, M.*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft, ISR 2014, 216.

⁵⁹¹ So erwirtschaftete die *Apple Retail Germany GmbH* in den Jahren 2008/2009 bis 2011/2012 Verluste, im Geschäftsjahr 2012/2013 wurde ein Verlustvortrag in Höhe von € 33,3 Mio. ausgewiesen, im Geschäftsjahr 2013/2014 in Höhe von € 28,3 Mio. Vgl. dazu auch *Pinkernell, R.*, USA: Senatsausschuss untersucht internationale Steuergestaltung des Apple-Konzerns, IStR-LB 2013, 59.

Wirtschaftsgüter, insbesondere schwer bewertbare immaterielle Wirtschaftsgüter, und Risiken oftmals nicht den lokalen „Low-Risk-Distributoren“ sondern anderen Konzerngesellschaften in Niedrigsteuerrändern zugeordnet, um die gesamte Konzernsteuerbelastung zu senken.⁵⁹²

Die Verlagerung von immateriellen Wirtschaftsgütern aus einem Hochsteuerland in Niedrigsteuerränder kann jedoch im Zeitpunkt der Übertragung zur Besteuerung stiller Reserven im Ansässigkeitsstaat führen. Insbesondere sind bei grenzüberschreitenden Einlagen in Oasengesellschaften bei Anwendung der Verrechnungspreisgrundsätze stille Reserven aufzudecken. Ebenso ist bei Lizenzierung eines immateriellen Wirtschaftsgutes an eine Oasengesellschaft, die wiederum Unterlizenzen an andere Konzerngesellschaften erteilt, die an die Muttergesellschaft zu zahlende Lizenzgebühr bei der Empfängerin grundsätzlich steuerpflichtig.⁵⁹³

Um eine derartige Besteuerung bei der Muttergesellschaft im Hochsteuerland zu vermeiden, werden Konzernstrukturen so gestaltet, dass sich die Oasengesellschaft an der Herstellung und Entwicklung des immateriellen Wirtschaftsgutes im Rahmen eines „*Cost Sharing Arrangements*“ (CSA)⁵⁹⁴ beteiligt.⁵⁹⁵ Dadurch entsteht jener Teil des immateriellen Wirtschaftsgutes, der für eine Verwendung im Ausland vorgesehen ist, originär im Vermögen der Gesellschaft im Niedrigsteuerland und eine gewinnrealisierende Übertragung unterbleibt. In der Regel handelt es sich jedoch bei diesen um substanzlose Oasengesellschaften, die als reine Kapitalgeber Eigentumsrechte an gewinnträchtigen Immaterialgütern innehaben, obwohl sie selbst keine eigenen Entwicklungsressourcen besitzen.⁵⁹⁶ Sofern die Kostenbeiträge der Oasengesellschaft unter Anwendung einer geeigneten

⁵⁹² So lautet die Formulierung des Final Reports (2015) zu Action 1: „*The ability to [...] contractually allocate [functions, assets and risks] in a way that does not fully reflect the actual conduct of the parties.*“ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report (2015), Rz 186; ebenso auch der Wortlaut im Deliverable 2014 zu Action 1: OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (2014), 103. Der Discussion Draft enthält hingegen noch folgende Formulierung: „*intangibles, and risks [...] may be allocated [...] in a way that does not correspond to actual risks assumed or to functions performed.*“ OECD, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy - Public Discussion Draft (2014), Rz 125.

⁵⁹³ Allerdings ist dies beispielsweise für den *Google* Konzern nicht zutreffend. Die amerikanische Muttergesellschaft erhält aufgrund der Check-the-Box-Regelung keine Lizenzgebühren ihrer Tochtergesellschaften sondern aktives Einkommen einer Betriebsstätte, das aus US-Sicht an der Quelle zu besteuern ist. Vgl. *Pinkernell, R.*, Das Steueroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne, IStR 2013, 181; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 120f.

⁵⁹⁴ Vgl. *Sheppard, L.*, The Twilight of the International Consensus, Tax Notes International 2013, October 7, 9; *Sullivan, M.*, The Other Problem with Cost Sharing, Tax Notes International 2013, June 3, 943ff.

⁵⁹⁵ Es ist jedoch auch möglich, dass sich die Oasengesellschaft erst nachträglich durch ein „*buy-in*“ einkauft.

⁵⁹⁶ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 121f; *Pinkernell, R.*, Das Steueroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne, IStR 2013, 181ff.

Verrechnungsmethode als angemessen angesehen werden können, entspricht dies allerdings grundsätzlich dem Fremdvergleichsgrundsatz.

Kritisiert wird bei der gemeinsamen Herstellung von immateriellen Wirtschaftsgütern jedoch, dass hier der Fremdvergleichsgrundsatz dem Grunde nach gar nicht anzuwenden sei, da finanzstarke Unternehmen nicht konzernzugehörige Kapitalgeber an den Entwicklungskosten sowie der Verwertung ihrer Produkte auf diese Weise überhaupt nicht beteiligen würden.⁵⁹⁷ Ein weiterer Kritikpunkt ist, dass im Entwicklungsbereich von IT-Unternehmen das Verhältnis zwischen Risiko und Chancen nicht immer ausgewogen ist. Ein erfolgreiches IT-Produkt kann Lizenzumsätze erwirtschaften, die ein Vielfaches der Entwicklungskosten betragen.⁵⁹⁸

Im OECD Final Report zu Action 1 werden unterschiedliche Gestaltungsmöglichkeiten genannt, wie Gewinne aus Hoch- in Niedrigsteuerländer geleitet werden können. Beispielsweise werden Lizenzzahlungen von Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten in Hochsteuerländern an Konzerngesellschaften in Niedrigsteuerländer für die Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern oder Zinszahlungen für die Überlassung von Darlehen vereinbart.⁵⁹⁹ Eine andere typische Gestaltungsvariante ist, dass den Niederlassungen oder Betriebsstätten im Quellenstaat nur minimale Funktionen, wie beispielsweise Marketingtätigkeiten oder technische Kundendienstleistungen, zugeordnet werden,⁶⁰⁰ oder dass Personal ohne formale Abschlussvollmacht eingesetzt wird, welches jedoch tatsächlich Verträge abschließt. In der Tochtergesellschaft kann das Risiko beispielsweise dadurch minimiert werden, indem die Kapitalausstattung nur sehr gering ist, sodass es dem Unternehmen gar nicht möglich ist, finanzielles Risiko zu tragen.⁶⁰¹ Derartige funktionsarme Tochtergesellschaften begründen auch für die Muttergesellschaft grundsätzlich keine Betriebsstätte, es sei denn, das Personal der Muttergesellschaft hat unmittelbar Zugriff auf die Geschäftsräumlichkeiten der Tochtergesellschaft.⁶⁰² Bei Unternehmen, die physische Waren über das Internet verkaufen, bestehen im Absatzstaat oftmals Niederlassungen oder Betriebsstätten, die Warenlager unterhalten oder sonst die Auftragsabwicklung unterstützen.

⁵⁹⁷ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 122f; *Kleinbard, E.*, Stateless Income's Challenge to Tax Policy, Tax Notes International 2012, October 29, 502; *Durst, M.*, OECD's Fight Against Income Shifting - and for it's Global Role, Tax Notes International 2012, December 3, 934.

⁵⁹⁸ So haben jene Tochtergesellschaften von Microsoft, die auf den Bermudas oder in Irland ansässig sind, von ihren Lizenzumsätzen von den europäischen und asiatischen Vertriebsgesellschaften etwa ein Drittel als Entwicklungsbeiträge an die amerikanische Muttergesellschaft abgeführt. Vgl. dazu *Pinkernell, R.*, Das Steueroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne, IStR 2013, 182.

⁵⁹⁹ Vgl. *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report (2015), Rz 189.

⁶⁰⁰ Vgl. *Pinkernell, R.*, Das Steueroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne, IStR 2013, 183.

⁶⁰¹ Vgl. *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report (2015), Rz 188.

⁶⁰² Vgl. Corte di Cassazione vom 25.5.2002, "Philip Morris", Fallnummer 7682; *Valta, M.*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft, ISR 2014, 216; *Valta, M.*, Internationale Steuerpolitik: Aktuelle Entwicklungen auf OECD-Ebene, ISR 2013, 28.

Diese Niederlassungen oder Betriebsstätten sind im jeweiligen Absatzstaat mit ihren erwirtschafteten Einkünften zwar steuerpflichtig, aber aufgrund ihrer bloßen Hilfstätigkeiten wird ihnen nur ein geringer Gewinn zugeteilt.⁶⁰³ Zudem kann auch die Ausgestaltung von lokalen Konzernvertriebsgesellschaften als Kommissionäre und nicht als Eigenhändler dazu verwendet werden, den Gewinn ins Ausland zu verlagern, da diese keine Vertreterbetriebsstätten nach Art 5 Abs 5 OECD-MA begründen. Der funktions- und risikolosen Kommissionärin verbleibt daher nur ein geringer Provisionsgewinn.⁶⁰⁴ Sofern daher die vorgegebene Zuordnung von Wirtschaftsgütern, Risiken und Funktionen nicht der tatsächlichen Zuordnung entspricht, kann es sich um BEPS-relevante Sachverhaltsgestaltungen handeln.⁶⁰⁵

3.5.1.3 Maximierung der abzugsfähigen Aufwendungen im Absatzstaat

Eine weitere Möglichkeit erwirtschaftete Einkünfte im Absatzstaat zu reduzieren, ist die Maximierung der abzugsfähigen Aufwendungen an Konzerngesellschaften im Ausland, vorzugsweise in Niedrigsteuerländern. Zahlungen werden zumeist in Form von Zinsen, Lizenzen oder einer Management Fee getätigt. Oftmals werden diese konzerninternen Zahlungen künstlich in die Höhe getrieben. Zudem wird auch von hybriden Instrumenten Gebrauch gemacht, die einerseits einen abzugsfähigen Aufwand für das Tochterunternehmen im Quellenstaat darstellen, aber andererseits beim Empfänger keinen steuerpflichtigen Ertrag darstellen. Viele Unternehmensstrukturen in der digitalen Wirtschaft erwecken den Eindruck, dass sie derartige Gewinnverlagerungstechniken anwenden, um Gewinne in Hochsteuerländern drastisch zu reduzieren und in Niedrigsteuerländer zu verschieben.⁶⁰⁶

3.5.2 Vermeidung oder Minimierung einer Quellenbesteuerung

Durch den Vertrieb von digitalen Gütern über das Internet besteht keine Notwendigkeit für Unternehmen, in Absatzstaaten physisch präsent zu sein.⁶⁰⁷ Die Voraussetzungen für eine unbeschränkte bzw beschränkte Steuerpflicht im Absatzstaat sind dadurch oftmals nicht mehr gegeben. Unternehmen der digitalen Wirtschaft sind allenfalls mit bloßen Servicegesellschaften, deren Tätigkeit sich auf den lokalen Kundensupport oder die

⁶⁰³ Vgl. *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report (2015), Rz 188.

⁶⁰⁴ Vgl. *Pinkernell, R.*, Das Steueroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne, IStR 2013, 184.

⁶⁰⁵ Vgl. *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report (2015), Rz 188.

⁶⁰⁶ Vgl. *Ibid.*, Rz 189.

⁶⁰⁷ Vgl. *Kellersmann, D.*, Ertragsbesteuerung von Geschäftsvorfällen im Internet, in *Kröger, D./Gimmy, M.*, Handbuch zum Internetrecht (2000), 548.

Instandhaltung der technischen Infrastruktur beschränkt, in Absatzstaaten tätig. Diese sind den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen zufolge als Routineunternehmen zu qualifizieren und werden entweder fremdüblich oder auf Basis der Kostenaufschlagsmethode vergütet. Die hierbei anfallende Körperschaftsteuer ist dementsprechend gering.⁶⁰⁸

Nichtansässige Unternehmen können im Quellenstaat mit bestimmten Einkünften, insbesondere Zins- und Lizenz Einkünften, einer Abzugssteuer unterliegen. Unternehmen der digitalen Wirtschaft können aufgrund eines DBAs zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat bei Zahlungen an ein Unternehmen in einem Niedrigsteuerland nur einer geringeren Quellensteuer unterliegen oder gänzlich von der Quellensteuer befreit sein. BEPS-relevant sind dabei jene Gestaltungen, die Strohfirmer in Staaten zwischenschalten, die geringe Missbrauchsbestimmungen gegen „*treaty-shopping*“⁶⁰⁹ aufweisen.⁶¹⁰ Aus europäischer Sicht ist in diesem Zusammenhang das Quellensteuerabzugsverbot der Mutter-Tochter-Richtlinie⁶¹¹ sowie der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie⁶¹² zu beachten. Abhilfe könnte hier durch eine nachträgliche Besteuerung im Quellenstaat verschafft werden, wenn ein Abfluss in außereuropäische Niedrigsteuerländer oder in privilegierte Besteuerungsregime erfolgt.⁶¹³

3.5.3 Verringerung oder Vermeidung der Besteuerung im zwischengeschalteten Staat

Privilegierte Steuerregime, hybride Instrumente, Qualifikationskonflikte oder überhöhte Zahlungen an Konzerngesellschaften in Niedrigsteuerländer können die Steuerlast in zwischengeschalteten Staaten mindern⁶¹⁴ oder sogar gänzlich eliminieren.⁶¹⁵ In diesem

⁶⁰⁸ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 123f; *Pinkernell, R.*, Das Steueroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne, IStR 2013, 183.

⁶⁰⁹ Zum „*treaty-shopping*“ siehe beispielsweise *Rudolf, M.*, Treaty Shopping und Gestaltungsmissbrauch (2012); *Valta, M.*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 1), ISR 2014, 177ff.

⁶¹⁰ Vgl. *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report (2015), Rz 190.

⁶¹¹ Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Mutter-Tochter-Richtlinie), ABI L 007 vom 13.01.2004.

⁶¹² Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie), ABI L 157 vom 26.06.2003.

⁶¹³ Vgl. *Valta, M.*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft, ISR 2014, 216.

⁶¹⁴ So hat Apple angeblich bereits in den 80er-Jahren mit der irischen Finanzbehörde eine Vereinbarung getroffen, dass Unternehmensgewinne nur mit 2% anstelle des derzeitigen 12,5%igen Körperschaftsteuersatzes zu besteuern seien. Dies wird jedoch sowohl von Apple als auch von Irland bestritten. Vgl. *Johnston, S./Parillo, K.*, Irish Official Refutes Apple Special Tax Deal Claims, Tax Notes International 2013, June 10, 1038f; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 148.

Zusammenhang ist der US-Konzern Apple zu nennen, der unter anderem einen negativen Qualifikationskonflikt über die Doppelansässigkeit eines irisch-amerikanischen Unternehmens (*Apple Operations International*, AOI) benutzt, um eine internationale Keinmalbesteuerung zu erreichen. Das irische Recht⁶¹⁵ stellt für die Ansässigkeit und die unbeschränkte Steuerpflicht auf den Ort der geschäftlichen Oberleitung („*central management and control*“) ab, das amerikanische jedoch auf den Gründungsort und nicht den Geschäftsleitungsort.⁶¹⁷ Eine in Irland gegründete Gesellschaft mit Ort der Geschäftsleitung in den USA ist demnach in beiden Staaten nicht unbeschränkt steuerpflichtig, obwohl in beiden ein steuerlich relevanter Nexus vorhanden ist und es sich nicht um „echte“ Steueroasen, sondern um OECD-Staaten handelt, die grundsätzlich eine Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip verfolgen. Die in Irland zwischengeschaltete Holdinggesellschaft fungiert daher als quasi staatenlose Gesellschaft, deren Gewinne als „*ocean income*“ oder „*floating income*“ mangels unbeschränkter Steuerpflicht in keinem Staat einer Besteuerung unterliegen.⁶¹⁸

Die Möglichkeit der Verlagerung von Wirtschaftsgütern, Risiken und Funktionen in Niedrigsteuerländer und in weiterer Folge der Verlagerung von Gewinnen in diese Länder besteht sowohl in der digitalen als auch in der traditionellen Wirtschaft. Bei der Verlagerung von Funktionen kam es dabei bislang weniger auf steuerliche Aspekte, sondern primär darauf an, wo qualifiziertes Personal oder ausreichende Infrastruktur vorhanden war.⁶¹⁹ So befindet sich beispielsweise die Entwicklungsabteilung des Apple-Konzerns weiterhin in den USA, doch durch ein „*Cost-Sharing*“-Agreement steht jener Teil der in den USA entwickelten immateriellen Wirtschaftsgüter, der für das Auslandsgeschäft benötigt wird, im Eigentum von

⁶¹⁵ Vgl. *OECD*, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy - Public Discussion Draft (2014), Rz 130.

⁶¹⁶ Nach der derzeitigen irischen Rechtslage gilt eine Gesellschaft jedoch auch dann als ansässig, wenn sie nach irischem Recht gegründet wurde. Allerdings gilt dies nicht für sogenannte „*relevant companies*“, bei denen weiterhin der Ort der geschäftlichen Oberleitung maßgebendes Kriterium zur Begründung einer Steuerpflicht ist. Vgl. dazu *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), FN 452.

⁶¹⁷ Siehe dazu die Definition von „*domestic corporations*“ in Sec. 7701 (a) (4) IRC und von „*foreign corporations*“ in Sec. 7701 (a) (5) IRC. Siehe dazu auch *Richter, L./Hontheim, S.*, Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikante Steuergestaltung der US-Konzerne, Der Betrieb 2013, 1261; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), FN 149f.

⁶¹⁸ So hat die irische *Apple Operations International* (AOI) in den vergangenen 5 Jahren in keinem Land Steuererklärungen abgegeben oder Einkommensteuer gezahlt. Vgl. *Sheppard, L.*, Apple's Tax Magic, Tax Notes International 2013, June 3, 940; *Pinkernell, R.*, Der OECD-Diskussionsentwurf zu den steuerlichen Herausforderungen der "Digital Economy" vom 24.3.2014, IStR 2014, 274; *Pinkernell, R.*, USA: Senatsausschuss untersucht internationale Steuergestaltung des Apple-Konzerns, IStR-LB 2013, 60; *Marian, O.*, Meaningful Corporate Tax Residence, Tax Notes International 2013, August 19, 725f.

⁶¹⁹ Vgl. *OECD*, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy - Public Discussion Draft (2014), Rz 131.

irischen Gesellschaften. Dadurch können die Gewinne aus Europa und Asien dauerhaft den irischen Gesellschaften zugerechnet werden.⁶²⁰

Durch die zunehmende Verwendung von Telekommunikationsmitteln werden aber auch Funktionen laufend mobiler, und daher auch eine Verlagerung aus steuerlichen Gründen immer häufiger.⁶²¹ Insbesondere immaterielle Wirtschaftsgüter werden, manchmal auch unter dem vorgesehenen Fremdvergleichspreis, in jene Unternehmen transferiert, die aufgrund der Anwendung von privilegierten Steuerregimen geringe oder gar keine Steuern auf Einkünfte aus diesen immateriellen Wirtschaftsgütern leisten müssen.⁶²² Dadurch werden für multinational tätige Unternehmen Steuergestaltungsmöglichkeiten eröffnet und folglich besteht die substantielle Gefahr einer Bemessungsgrundlagenverkürzung. Da die Wertschöpfung in der digitalen Wirtschaft stark von immateriellen Wirtschaftsgütern abhängt, besteht gerade in diesem Bereich eine große Tendenz der Verlagerung von gewinnbringenden immateriellen Werten in begünstigende Steuerregime.⁶²³ Etliche europäische Staaten (wie beispielsweise Liechtenstein, Portugal, das Vereinigte Königreich oder Portugal) haben erst in den vergangenen Jahren, insbesondere aufgrund des internationalen Steuerwettbewerbs, steuerliche Vorzugsregime für Lizenzzerträge eingeführt, die nachfolgende Grafik (Abbildung 4) veranschaulicht dies. Durch Patentboxen entstehen jedoch aufgrund der Niedrig- oder Keimnalbesteuerung von Lizenzzerträgen erhebliche Wettbewerbsverzerrungen.⁶²⁴

⁶²⁰ Vgl. *Pinkernell, R.*, USA: Senatsausschuss untersucht internationale Steuergestaltung des Apple-Konzerns, IStR-LB 2013, 59.

⁶²¹ Vgl. *OECD*, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy - Public Discussion Draft (2014), Rz 131.

⁶²² Vgl. *Durst, M.*, OECD's Fight Against Income Shifting - and for it's Global Role, Tax Notes International 2012, December 3, 933f. So sieht beispielsweise Luxemburg eine Freistellung in Höhe von 80% der Nettoeinkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern (IP) vor, sodass nur 20% besteuert werden. Dadurch entsteht ein effektiver Steuersatz für das begünstigte Einkommen in Höhe von 5,84% anstelle von 29,22%. Siehe dazu *van Kuijk, F.*, An Overview of Luxemburg's Intellectual Property Regime, Tax Notes International 2013, January 21, 291ff. Ebenso sieht auch die niederländische Innovationsbox vor, dass begünstigte Einkünfte anstatt mit dem regulären Steuersatz iHv 25% nur mit einem reduzierten Steuersatz iHv 5% zu besteuern sind. Die britische Patent-Box sieht einen reduzierten Steuersatz von 10% für Einkünfte aus Patenten vor, die in die Patent-Box eingestellt wurden. Siehe dazu *Vogel, T.*, Niederländische Innovationsbox und britische Patent-Box als Instrumente steuerlicher Förderung von Forschung und Entwicklung: Vorlage für Deutschland?, IStR 2014, 544f.

⁶²³ Vgl. *OECD*, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy - Public Discussion Draft (2014), Rz 132; *Evers, L./Miller, H./Spengel, C.*, Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations, International Tax and Public Finance 2015, 522.

⁶²⁴ Vgl. *Jarass, L./Obermair, G.*, Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung - International geplante Maßnahmen und national umsetzbare Reformvorschläge gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (2015), 42f.

Staat	Jahr der Einführung	Steuersatz der IP-Box (in %)	Regulärer Steuersatz in (%)
Belgien	2007	6,8	33,99
Frankreich	2000	16,76	35,41
Irland	2016	6,25	12,5
Liechtenstein	2011	2,5	12,5
Luxemburg	2008	5,84	29,22
Malta	2010	0	35
Niederlande	2007	5	25
Portugal	2014	15	30
Schweiz, Kanton Nidwalden	2011	8,8	12,66
Spanien	2008	12	30
Ungarn	2003	9,5	19
Vereinigtes Königreich	2013	10	21
Zypern	2012	2,5	12,5

Abbildung 4: Lizenzboxen in Europa⁶²⁵

Eine weitere BEPS-relevante Gestaltungsmöglichkeit ist die Vereinbarung von überhöhten Zahlungen an Konzerngesellschaften in Niedrigsteuerländern oder in Ländern, die wenig oder gar keine Besteuerung für bestimmte Einkünfte vorsehen. So kann beispielsweise ein operativ tätiges Unternehmen in einem zwischengeschalteten Staat immaterielle Wirtschaftsgüter eines in einem Niedrigsteuerland ansässigen Unternehmens verwenden. Die dafür getätigten Lizenzzahlungen reduzieren den Gewinn der zwischengeschalteten operativen Gesellschaft.⁶²⁶ Derartige Konstruktionen wurden unter dem Begriff „Dutch Sandwich“⁶²⁷ bekannt, in denen durch den Einsatz von niederländischen Durchlaufgesellschaften⁶²⁸ EU-Quellensteuern vermieden werden können.

3.5.4 Keine sofortige Besteuerung beim endgültigen Empfänger

Wenn Konzerngesellschaften in Niedrigsteuerländern ihre thesaurierten Gewinne an die Muttergesellschaft im Hochsteuerland ausschütten, werden diese grundsätzlich zu

⁶²⁵ Daten entnommen aus Evers, L./Miller, H./Spengel, C., Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations, International Tax and Public Finance 2015, 506 sowie Deutscher Bundestag, Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke, Kerstin Andreae, Dr. Gerhard Schick, weiterer Abgeordneter und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN – Drucksache 18/1125 – Steuergestaltung über Lizenz- bzw. Patentboxen, Drucksache 18/1238, 18. Wahlperiode, 25.4.2014 (2014), 2.

⁶²⁶ Vgl. OECD, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy - Public Discussion Draft (2014), Rz 133.

⁶²⁷ Vgl. dazu Sandell, J., The Double Irish and the Dutch Sandwich: How Some U.S. Companies Are Flummoxing the Tax Code, Tax Notes International 2012, August 27, 867ff; Richter, L./Hontheim, S., Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikante Steuergestaltung der US-Konzerne, Der Betrieb 2013, 1260ff.

⁶²⁸ Zu Durchlaufgesellschaften beispielsweise Dreßler, G., Gewinn- und Vermögensverlagerungen in Niedrigsteuerländer und ihre steuerliche Überprüfung (2000), 229f.

steuerpflichtigen⁶²⁹ Dividenden und der Steuerstundungseffekt entfällt. Diese steuerwirksame Rückführung bewirkt, dass Oasengesellschaften ihre Gewinne dauerhaft thesaurieren müssen, um eine Besteuerung weiter aufzuschieben. Dies können jedoch nur jene Mutterunternehmen wirtschaftlich verkraften, die über ausreichend liquide Mittel und hohe eigene Gewinne verfügen.⁶³⁰ Die thesaurierten Gewinne werden entweder vom Niedrigsteuerland aus reinvestiert oder durch andere „repatriation-strategies“ steuerschonend zur Muttergesellschaft geschleust.⁶³¹ Eine andere Möglichkeit der Gewinnrückführung besteht in der Überlassung von Darlehen an die Muttergesellschaft. In den USA ist diese Gestaltungsform jedoch aus steuerlicher Sicht nicht anerkannt.⁶³² Eine Upstream-Darlehensüberlassung wird daher wie eine Ausschüttung behandelt, um eine Umgehung der Dividendenbesteuerung zu vermeiden. Nach § 956 IRC ebenso steuerlich nicht anerkannt und zu einer Ersatz-Dividendenbesteuerung führend ist die Investition der thesaurierten Gewinne in Wirtschaftsgüter, die von der Muttergesellschaft verwendet werden und in den USA belegen sind.⁶³³

In den USA wurde im Jahr 2004 die einmalige Rückführung von im Ausland thesaurierten Gewinnen steuerlich massiv gefördert. Der *American Jobs Creation Act of 2004* sah vor, dass 85% der repatrierten Auslandsdividenden, die in den USA reinvestiert wurden, befristet steuerbefreit gestellt wurden.⁶³⁴ Eine nochmalige derartige Befreiung für die Repatriierung von Auslandsgewinnen wird auch jetzt wieder vermehrt gefordert.⁶³⁵ Allerdings scheint ein neuerlicher „*Tax Holiday*“ aus derzeitiger politischer Sicht eher unwahrscheinlich. In den USA wird daher in letzter Zeit vermehrt diskutiert, ob vom Welteinkommensprinzip abgegangen und auf eine territoriale Besteuerung gewechselt werden sollte. Dies würde dazu führen,

⁶²⁹ Sofern kein internationales Schachtelprivileg besteht, wie beispielsweise § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG.

⁶³⁰ So hat beispielsweise Apple im Frühjahr 2013 zur Finanzierung der Dividendenausschüttung eine Anleihe in Höhe von \$ 17 Mrd. emittiert. Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 129 und 145.

⁶³¹ Vgl. *Valta, M.*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft, ISR 2014, 216; *Pinkernell, R.*, Das Steueroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne, IStR 2013, 187.

⁶³² Eine Ausnahme von § 956 IRC besteht jedoch aufgrund Notice 88-108 für nur kurzfristige Darlehen der Tochter an die Mutter. Vgl. *Pinkernell, R.*, Das Steueroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne, IStR 2013, FN 53.

⁶³³ Vgl. *Ibid.*, 186 und FN 52.

⁶³⁴ In Ermangelung geeigneter Investitionsmöglichkeiten wurde jedoch ein Großteil der 2005 repatrierten Auslandsgewinne für Aktienrückkäufe verwendet. Vgl. *Clemons, R./Kinney, M.*, The Lockout Effect of the U.S. Worldwide Tax System: An Evaluation of the Repatriation Tax Holiday, Tax Notes International 2011, August 22, 627; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), FN 414; *Kessler, W./Eicke, R.*, Arbeitsplätze aus dem Steuerparadies: Neue US-Subpart F-Regel schafft Anreize zur Repatriierung von Gewinnen aus Tax Havens in die USA - ein Vorbild für Deutschland?, IStR 2006, 1ff.

⁶³⁵ Vgl. *Kadet, J.*, U.S. Tax Reform: Full-Inclusion Over Territorial System Compelling, Tax Notes International 2013, May 6, 540; *Pinkernell, R.*, Das Steueroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne, IStR 2013, FN 58; *Valta, M.*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft, ISR 2014, 216.

dass ausländische Einkünfte nicht mehr in den USA besteuert werden würden⁶³⁶ und dass folglich Gewinne von Tochterunternehmen nicht mehr in Niedrigsteuerrändern thesauriert werden müssten. Befürworter meinen, dass durch die steuerneutrale Ausschüttung an die amerikanische Muttergesellschaft die Wirtschaft angekurbelt werden könnte, da die umfangreichen Bargeldreserven multinationaler Konzerne nicht mehr in Niedrigsteuerrändern gehalten werden müssen.⁶³⁷

Passive Einkünfte, wie insbesondere Lizenzeinkünfte, aus inländerbeherrschten Oasengesellschaften führen in vielen Staaten⁶³⁸ zu einer Hinzurechnungsbesteuerung.⁶³⁹ Um diesen klassischen Anwendungsfall einer Hinzurechnungsbesteuerung zu vermeiden, versuchen multinational tätige Unternehmen, die passiven Einkünfte ihrer Oasengesellschaften als aktive Einkünfte umzuqualifizieren, ohne dabei jedoch tatsächlich Herstellungs- oder Vertriebsfunktionen in die Oasengesellschaft zu verlagern. Durch den Einsatz hybrider Gesellschaften⁶⁴⁰ und insbesondere durch die amerikanischen „*Check-the-Box*“ Regelungen kann eine Hinzurechnungsbesteuerung im Ansässigkeitsstaat der Konzernmutter daher oftmals ausgehebelt werden.⁶⁴¹

⁶³⁶ Analog dem österreichischen Schachtelprivileg für ausländische Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG.

⁶³⁷ Kritisch hingegen zum territorialen System und daher eine weltweite *full-inclusion* fordernd Kadet, J., U.S. Tax Reform: Full-Inclusion Over Territorial System Compelling, Tax Notes International 2013, May 6, 535.

⁶³⁸ Beispielsweise sieht Österreich in § 10 Abs 4 KStG vor, dass die Steuerneutralität von Beteiligungserträgen aus internationalen Schachtelbeteiligungen dann nicht greift, wenn die ausländische Tochtergesellschaft hauptsächlich passive Einkünfte erzielt, die im Ausland keiner vergleichbaren Steuer unterliegen.

⁶³⁹ Zur Hinzurechnungsbesteuerung beispielsweise Rödder, T., Hinzurechnungsbesteuerung, in Grotherr, S., Handbuch der internationalen Steuerplanung (2011), 2041ff; Dreßler, G., Gewinn- und Vermögensverlagerungen in Niedrigsteuerrändern und ihre steuerliche Überprüfung (2000), 370.

⁶⁴⁰ Zur Steuerplanung mit hybriden Gesellschaften Jacobs, O., Internationale Unternehmensbesteuerung (2011), 1319ff.

⁶⁴¹ Vgl. Pinkernell, R., Das Steueroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne, IStR 2013, 185.

4 Alternative Besteuerungskonzepte und Maßnahmen zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

4.1 Aktuelle Reformbestrebungen zur Vermeidung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS)

Steuergestaltungsmodelle und die damit verbundenen potentiellen Steuerausfälle haben die Hochsteuerländer in Europa und Amerika veranlasst, Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zu ergreifen. Die Staats- und Regierungschefs der G20 gaben bereits auf dem Gipfel in Mexiko am 19.6.2012 eine Erklärung ab, in der die „*Notwendigkeit, die Erosion der Kapitalbasis und die Verschiebung von Gewinnen zu verhindern*“⁶⁴² betont wurde. Ende 2012 folgte eine deutsch-britische Erklärung, in der die Aushöhlung der Unternehmenssteuer von multinational tätigen Unternehmen erörtert wurde. Da die internationalen Steuerstandards noch nicht an die Veränderungen der globalen Geschäftspraktiken, wie insbesondere die Entwicklungen im Bereich des E-Commerce, angepasst wurden, können multinationale Unternehmen im Vergleich zu kleineren, primär national agierenden Unternehmen ihre Steuerbelastung senken. Um internationale Standards der Unternehmensbesteuerung zu stärken, ruft die Erklärung daher zur internationalen Zusammenarbeit im Rahmen der G20 und anderer internationaler Gremien sowie zur Unterstützung des von der OECD initiierten BEPS-Projektes auf.⁶⁴³

Die OECD veröffentlichte im Auftrag der G20-Staaten am 12.2.2013 ihren Bericht „*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*“ (BEPS-Report), in dem versucht wird, das Ausmaß und die Funktionsweise der Verlagerung von Steuersubstrat sowie die Steuergestaltungsmöglichkeiten multinational tätiger Konzerne aufzuzeigen.⁶⁴⁴ Der Bericht beschäftigt sich mit den Problemen legaler internationaler Steuerplanung und analysiert die Frage, warum multinational tätige Unternehmen ihre Gewinne nicht in jenen Staaten besteuern, in denen die eigentliche Unternehmensaktivität stattfindet. Die OECD betont mehrfach, dass nationale Maßnahmen nicht geeignet sind, um internationale Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zu bekämpfen und dass nur durch internationale Zusammenarbeit die bestehenden Regelungslücken geschlossen werden können.⁶⁴⁵

⁶⁴² G20, Gipfelerklärung Los Cabos (18./19. Juni 2012), Rz 48.

⁶⁴³

<http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2012/10/2012-11-05-PM72.html> (zuletzt abgerufen am 24.3.2014).

⁶⁴⁴ Vgl. *OECD*, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (2013).

⁶⁴⁵ Vgl. *Ibid.*, 8; so auch *Brauner, Y.*, *What the BEPS?*, *Florida Tax Review* 2014, 58.

Die OECD als „*guardian of the international tax system*“⁶⁴⁶ steht nun vor der Herausforderung, dass sie das bestehende internationale Besteuerungssystem für das 21. Jahrhundert umgestalten muss, insbesondere hinsichtlich der Möglichkeiten für multinational tätige Unternehmen „*stateless income*“ zu generieren. Dazu hat sich die OECD einen überaus ambitionierten zeitlichen Rahmenplan gesetzt, um binnen etwa zweieinhalb Jahren, bis Ende 2015, konkrete Lösungsvorschläge für das bestehende dysfunktionale System zu erarbeiten.⁶⁴⁷ Im Anschluss an den BEPS-Report veröffentlichte die OECD im Juli 2013 den „*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*“, der in diesem Zusammenhang von nicht weniger als einem „*turning point in the history of international co-operation on taxation*“⁶⁴⁸ spricht. Im Aktionsplan wurden 15 spezifische Maßnahmen („*Actions*“) identifiziert, Fristen für deren Umsetzung gesetzt sowie Ressourcen und Methoden zur Umsetzung ermittelt. Dieser ambitionierte Zeitplan wurde fristgerecht umgesetzt und im Oktober 2015 wurde im Rahmen des G20-Treffens in Lima, Peru, das endgültige Maßnahmenpaket („*Final Package of BEPS Measures*“) ⁶⁴⁹ veröffentlicht.⁶⁵⁰

Der umfassende Charakter des BEPS-Projekts soll in koordinierter Vorgehensweise verschiedene Maßnahmen implementieren, um eine Besteuerung zu ermöglichen, die sich vermehrt am Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit orientiert. Diese Maßnahmen sollen einerseits eine Besteuerung im Absatzstaat und andererseits im Land des endgültigen Empfängers (der obersten Muttergesellschaft) sicherstellen, um staatenlose Einkünfte in Zukunft zu vermeiden und eine Besteuerung „wiederherzustellen“.⁶⁵¹

Auf die „Wiederherstellung“ der Besteuerung im Absatzmarktstaat sind beispielsweise Action 6 (Verhinderung von Abkommensmissbrauch insbesondere durch „*treaty shopping*“)⁶⁵² oder Action 7 (künstliche Verhinderung einer Betriebsstätte)⁶⁵³ gerichtet.⁶⁵⁴ Sowohl den Absatzstaat wie auch den Ansässigkeitsstaat betreffen Action 2 (hybride Gestaltungen)⁶⁵⁵,

⁶⁴⁶ Picciotto, S., Can the OECD Mend the International Tax System?, Tax Notes International 2013, September 16, 1105.

⁶⁴⁷ Vgl. Ibid., 1105.

⁶⁴⁸ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013), 25.

⁶⁴⁹ Vgl. <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm> (abgerufen am 4.11.2015).

⁶⁵⁰ Siehe dazu Kreienbaum, M., OECD/G20-Staaten schließen BEPS-Aktionsplan erfolgreich ab, IStR 2015, 753.

⁶⁵¹ Vgl. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (2014), 112; kritisch zur „Wiederherstellung“ Valta, M., Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft, ISR 2014, 216.

⁶⁵² Vgl. OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report (2015).

⁶⁵³ Vgl. OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report (2015).

⁶⁵⁴ Vgl. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (2014), 112; Valta, M., Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft, ISR 2014, 216.

⁶⁵⁵ Vgl. OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report (2015).

Action 4 (Zinsschranke)⁶⁵⁶, Action 5 (Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken)⁶⁵⁷ sowie Action 8 bis 10 (Verrechnungspreise)⁶⁵⁸. Zur Wiederherstellung der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft soll Action 3 (Stärkung der Hinzurechnungsbesteuerung)⁶⁵⁹ beitragen.⁶⁶⁰

In den nachfolgenden Kapiteln werden alternative Besteuerungsmodelle für die digitale Wirtschaft diskutiert. Das seit fast 100 Jahren bestehende und im vorigen Kapitel dargelegte internationale Steuersystem beruht auf einem Kompromiss der internationalen Staatengemeinschaft, insbesondere des Völkerbundes und der OECD. Dieses wird für traditionelle Branchen auch im Wesentlichen als – noch⁶⁶¹ – geeignet angesehen, obwohl in den letzten Jahren vermehrt Kritik aufkam.⁶⁶² Die seit den 1980ern vorantreibende Globalisierung und insbesondere die darauffolgende Digitalisierung bereiteten ernsthafte Probleme und eröffneten Raum für zwischenstaatlichen Steuerwettbewerb, der steuerschonende Gestaltungsmöglichkeiten für multinationale Unternehmen forcierte. Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung stellen mittlerweile ein im Schrifttum sowie auf nationaler und internationaler Ebene viel diskutiertes Thema dar. Zu untersuchen ist daher, ob durch ein Abgehen vom derzeitigen Besteuerungskonzept und Implementierung einer alternativen Besteuerung von Einkünften aus digitalen Gütern und Leistungen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung verhindert oder zumindest verringert werden können.

Alternative Besteuerungskonzepte sollten jedenfalls folgenden grundlegenden Besteuerungsprinzipien folgen.⁶⁶³ Neutralität, wirtschaftliche Effizienz, Gleichheit zwischen

⁶⁵⁶ Vgl. *OECD*, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report (2015).

⁶⁵⁷ Vgl. *OECD*, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report (2015).

⁶⁵⁸ Vgl. *OECD*, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports (2015).

⁶⁵⁹ Vgl. *OECD*, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report (2015).

⁶⁶⁰ Vgl. *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (2014), 114ff; *Valta, M.*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft, *ISR* 2014, 216f.

⁶⁶¹ Aktuelle Reformbestrebungen bestehen derzeit jedoch im Rahmen des OECD Action Plans uA hinsichtlich Betriebsstätten (Action 7) oder Verrechnungspreisen (Action 8-10).

⁶⁶² Vgl. beispielsweise *Devereux, M./Vella, J.*, Are We Heading towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century?, *Fiscal Studies* 2014, 450; *Avi-Yonah, R.*, The International Tax Regime: A Centennial Reconsideration, *University of Michigan Public Law and Legal Theory Research Paper Series*, No. 462 (2015), 1; *Brauner, Y.*, BEPS: An Interim Evaluation, *World Tax Journal* 2014, 13; *Brauner, Y./Baez, A.*, Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, *WU International Taxation Research Paper Series*, No. 14 (2015), 5; *Vann, R.*, Taxing International Business Income: Hard-Boiled Wonderland and the End of the World, *World Tax Journal* 2010, 292; *Wells, B./Lowell, C.*, Tax Base Erosion and Homeless Income: Collection at Source Is the Linchpin, *Tax Law Review* 2012, 604.

⁶⁶³ Siehe zu den Grundprinzipien der internationalen Besteuerung auch Kapitel 2.

den Steuersubjekten⁶⁶⁴ und zwischen den Staaten⁶⁶⁵, Einfachheit, steuerliche Effektivität, internationale Akzeptanz, geringe Compliance-Kosten, rechtliche Sicherheit und Kohärenz sowie Flexibilität, um mit dem technologischen und strukturellen Wandel mithalten zu können.⁶⁶⁶ Bereits 1997 forderte die OECD die Beachtung der oben genannten Grundprinzipien bei der Besteuerung der Digital Economy. Die Besteuerung sollte demnach in Einklang mit den bestehenden internationalen Besteuerungsgrundsätzen sein, verhältnismäßig einfach sein, freiwillige Compliance fördern, die digitale Wirtschaft im Verhältnis zur traditionellen weder bevorzugen noch benachteiligen und die weitere Entwicklung der Digitalisierung nicht erschweren.⁶⁶⁷

Mit dem Aufkommen der Digitalisierung wurden bereits in den 1990er Jahren alternative Besteuerungsmodelle diskutiert, um die dadurch entstandenen Gestaltungsspielräume einzudämmen. Sowohl in der akademischen Literatur,⁶⁶⁸ aber auch in nationalen Arbeitsgruppen und Beratungskomitees⁶⁶⁹ sowie internationalen Organisationen⁶⁷⁰ finden sich nunmehr vermehrt verschiedene Konzepte und Vorschläge zur Neugestaltung.

4.2 Aufteilung der Besteuerungshoheit

Primär sind bei der Besteuerung grenzüberschreitender Unternehmenstätigkeiten zwei Fragen zu beantworten: welchen der beteiligten Staaten soll ein Besteuerungsrecht zustehen und wie ist in weiterer Folge das erzielte Einkommen zwischen diesen Staaten aufzuteilen? Das bestehende Besteuerungssystem, das in den 1920ern von der *League of Nations* begründet wurde, basiert auf zwei Prinzipien: dem „*Single Tax*“ Prinzip und dem „*Benefits*“ Prinzip. Dem „*Single Tax*“ Prinzip folgend sind Einkünfte aus grenzüberschreitenden Tätigkeiten einmal zu besteuern, Doppelbesteuerung sowie doppelte Nichtbesteuerung sind

⁶⁶⁴ Zur Gleichheit zwischen den Steuerpflichtigen („*Inter-Taxpayer Equity*“) siehe beispielsweise *Li, J.*, *International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study* (2003), 58f.

⁶⁶⁵ Zur zwischenstaatlichen Gleichheit („*Inter-Nation Equity*“) siehe beispielsweise *Vogel, K.*, *Worldwide vs. source taxation of income - A review and re-evaluation of arguments (Part II)*, *Intertax* 1988, 313ff; *Li, J.*, *International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study* (2003), 57f.

⁶⁶⁶ Vgl. dazu *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, *Taxing Global Digital Commerce* (2013), 461.

⁶⁶⁷ Vgl. *OECD*, *Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce*, Turku (Finland): 19-21 November 1997 - Conference Report (1998), 22.

⁶⁶⁸ Siehe beispielsweise *Avi-Yonah, R.*, *International Taxation of Electronic Commerce*, *Tax Law Review* 1997, 507ff.

⁶⁶⁹ Siehe beispielsweise *Department of the Treasury*, *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce* (1996).

⁶⁷⁰ Siehe beispielsweise *Hongler, P./Pistone, P.*, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, *WU International Taxation Research Paper Series*, No. 15 (2015) und *Brauner, Y./Baez, A.*, *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, *WU International Taxation Research Paper Series*, No. 14 (2015), beide Position Papers der IBFD Academic Task Force.

daher zu vermeiden.⁶⁷¹ In einem zweiten Schritt hat die Aufteilung der Besteuerungsrechte an grenzüberschreitenden Einkünften zwischen den beteiligten Staaten anhand des „*Benefits*“ Prinzips (Äquivalenzprinzip) zu erfolgen. Zwischen den beteiligten Staaten sollen dem Postulat der Gerechtigkeit zwischen den Staaten⁶⁷² folgend die Besteuerungsrechte verursachungsgerecht aufgeteilt werden. Als gerecht kann eine Verteilung der Besteuerungsrechte dann angesehen werden, wenn die Einkünfte in jener Jurisdiktion besteuert werden, in der sie entstanden sind.⁶⁷³ Die Aufteilung der Besteuerungsrechte basiert daher auf dem Postulat der wirtschaftlichen Zugehörigkeit (Äquivalenztheorie).⁶⁷⁴ Diesem folgend erbringen Staaten öffentliche Leistungen, indem sie etwa die gesetzlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen bereitstellen, damit Steuerpflichtige unternehmerisch tätig sein können. Steuerpflichtige nutzen daher diese bereitgestellten öffentlichen Leistungen, um Einkünfte zu erzielen. Daher wird jenem Staat ein Besteuerungsrecht an Einkünften zugesprochen, das einen wertschöpfenden Beitrag zur Entstehung der Einkünfte geleistet hat.⁶⁷⁵ Bezüglich der Frage, was jedoch als wertschöpfender Faktor zu betrachten ist, bestehen zwei unterschiedliche Konzepte.⁶⁷⁶ Nach dem „*Supply-Approach*“⁶⁷⁷ (produktionsorientierte Quellenregel) ist als Quelle der Einkünfte jener Ort anzusehen, an dem die Produktionsfaktoren (wie beispielsweise der Produktionsfaktor Kapital), die für die Einkünfteerzielung maßgeblich sind, lokalisiert sind.⁶⁷⁸ Die bloße Bereitstellung eines Absatzmarktes ist nach dem „*Supply-Approach*“ daher nicht als wertschöpfender Faktor zu berücksichtigen.⁶⁷⁹ Nach dem „*Supply-Demand-Approach*“⁶⁸⁰

⁶⁷¹ Vgl. *Avi-Yonah, R.*, International Taxation of Electronic Commerce, Tax Law Review 1997, 517ff.

⁶⁷² Zur „Gerechtigkeit zwischen den Staaten“ („*Inter-Nation-Equity*“) siehe insbesondere *Musgrave, R./Musgrave, P.*, Inter-nation Equity, in *Bird, R.M./Head, J.*, Modern Fiscal Issues: Essays in Honour of Carl S. Shoup (1972), 63ff.

⁶⁷³ Vgl. *Möding, J.*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012), 51; *Jacobs, O./Spengel, C./Schäfer, C.*, ICT and Profit Allocation within Multinational Groups, Intertax 2004, 270.

⁶⁷⁴ Das Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit („*economic allegiance*“) geht zurück auf *Schanz, G.*, Zur Frage der Steuerpflicht, FinanzArchiv 1892, 365ff; vgl. dazu beispielsweise *Resch, R.*, The Taxation of Profits without a Permanent Establishment, in *Aigner, H.-J./Züger, M.*, Permanent Establishments in International Tax Law (2003), 478f.

⁶⁷⁵ Vgl. *Avi-Yonah, R.*, International Taxation of Electronic Commerce, Tax Law Review 1997, 520f; *Jacobs, O./Spengel, C./Schäfer, C.*, ICT and Profit Allocation within Multinational Groups, Intertax 2004, 270; *Möding, J.*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012), 52f; *Li, J.*, International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study (2003), 52; *Valta, M.*, Das internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe (2014), 26; ausführlich zur historischen Entwicklung der „*Benefit*“ Theorie *Cooper, G.*, Benefit Theory of Taxation, Australian Tax Forum 1994, 430ff.

⁶⁷⁶ Beide Konzepte gehen zurück auf *Peggy Musgrave*.

⁶⁷⁷ Siehe dazu insbesondere *Musgrave, P.*, Principles for Dividing the State Corporate Tax Base, in *McLure, C.E.*, The State Corporation Income Tax (1984), 237ff.

⁶⁷⁸ Vgl. *Möding, J.*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012), 55f.

⁶⁷⁹ Vgl. *Jacobs, O./Spengel, C./Schäfer, C.*, ICT and Profit Allocation within Multinational Groups, Intertax 2004, 270.

⁶⁸⁰ Siehe dazu insbesondere *Musgrave, P.*, Principles for Dividing the State Corporate Tax Base, in *McLure, C.E.*, The State Corporation Income Tax (1984), 240.

(marktorientierte Quellenregel) hingegen entstehen Einkünfte erst durch das Zusammenspiel von Angebot und Nachfrage. Als Quelle der Einkünfte ist daher jener Ort anzusehen, an dem die Marktleistung erbracht wird. Die Bereitstellung eines Absatzmarktes stellt daher einen wertschöpfenden Faktor dar und begründet ein Besteuerungsrecht des Absatzstaates.⁶⁸¹ Mit sachlichen Argumenten ist dieser „*Streit um die Quelle der Einkünfte*“⁶⁸² nicht lösbar, jedoch wird im Schrifttum vermehrt der „*Supply-Approach*“ als überlegeneres Konzept angesehen.⁶⁸³

Durch den technologischen Fortschritt wurden viele Geschäftsfunktionen mobil, wodurch steuerpflichtiges Einkommen durch Verlagerung dieser Funktionen in Steueroasen transferiert und somit die weltweite Steuerbemessungsgrundlage reduziert werden kann. Aber auch durch Anwendung der bestehenden Ansässigkeitsbestimmungen kann eine Gesellschaft ihre Ansässigkeit gezielt in einer Steueroase begründen und somit ihre Gesamtsteuerbelastung reduzieren.⁶⁸⁴ Ebenso ist es aber auch möglich, eine steuerliche Ansässigkeit überhaupt zu vermeiden, weil unterschiedliche nationale Ansässigkeitsbestimmungen gezielt verwendet werden, um eine doppelte Nichtansässigkeit zu erreichen.⁶⁸⁵ Die Digitalisierung macht es daher notwendig, über eine Neuausrichtung der Quellen- und Ansässigkeitsbesteuerung zu diskutieren.⁶⁸⁶

Im traditionellen Handel ist die Besteuerung zwischen zwei Staaten vereinfachend wie folgt aufgeteilt: Ein in Staat A ansässiges Unternehmen produziert dort Güter, die in Staat B durch

⁶⁸¹ Vgl. *Mödinger, J.*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012), 55f; *Jacobs, O./Spengel, C./Schäfer*, ICT and Profit Allocation within Multinational Groups, Intertax 2004, 270.

⁶⁸² *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 658.

⁶⁸³ So zB *Jacobs, O./Spengel, C./Schäfer*, ICT and Profit Allocation within Multinational Groups, Intertax 2004, 271; *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 658; *OECD*, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report (2004), Rz 40ff; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 160.

⁶⁸⁴ Vgl. *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, Taxing Global Digital Commerce (2013), 462.

⁶⁸⁵ Siehe dazu ausführlich Kapitel 3.5.3.

⁶⁸⁶ Gänzlich neuartige Besteuerungskonzepte, wie etwa eine formelhafte Gewinnaufteilung oder gar eine globale Besteuerung des E-Commerce werden im Rahmen dieser Arbeit nicht näher behandelt, da ein internationaler Konsens hierfür aus heutiger Sicht nicht realistisch erscheint. Auch auf europäischer Ebene erscheint eine Einigung bezüglich einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB) noch in weiter Ferne. Zu Vorschlägen für eine formelhafte Gewinnaufteilung siehe beispielsweise *Li, J.*, International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study (2003), 596ff; *Avi-Yonah, R./Clausing, K./Durst, M.*, Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split, University of Michigan Law School: Public Law and Legal Theory Working Paper Series, No. 138 (2008), 12ff; zu Vorschlägen für eine globale Besteuerung siehe beispielsweise *Azam, R.*, Global Taxation of Cross-Border E-Commerce Income, Virginia Tax Review 2012, 663ff, der vorschlägt, eine zu gründende supranationale Institution namens „*Global Tax Fund*“ solle eine globale E-Commerce Steuer einheben und verwalten. Die erzielten Steuereinnahmen sollen zur Finanzierung des globalen Allgemeinwohls, wie etwa dem Klimaschutz oder der globalen Kommunikationsinfrastruktur, verwendet werden. Zur politischen Realisierbarkeit dieses Reformvorschlages *Azam, R.*, The Political Feasibility of a Global E-Commerce Tax, The University of Memphis Law Review 2013, Vol. 43, 717f.

eine dort belegene Betriebsstätte oder Niederlassung vertrieben werden. Staat B darf die der Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft zuzurechnenden Einkünfte besteuern, während Staat A die dem Herstellungsprozess zuzurechnenden Einkünfte besteuern darf. Dieses traditionelle Besteuerungskonzept geht daher davon aus, dass im Quellenstaat selbst eine unternehmerische Tätigkeit ausgeführt wird, die mit dort ansässigen Steuerpflichtigen in Konkurrenz steht und öffentliche Güter und Ressourcen des Quellenstaates in Anspruch nimmt.⁶⁸⁷

Wenn jedoch anstelle von physischen Gütern digitale produziert werden, ist die Notwendigkeit einer Betriebsstätte oder einer Tochtergesellschaft in Staat B nicht mehr gegeben, da der Verkauf von Staat A aus getätigt werden kann.⁶⁸⁸ Staat B steht daher keine Besteuerungshoheit mehr zu, da sich die steuerlichen Anknüpfungspunkte vom Quellenstaat in den Wohnsitz- bzw. Ansässigkeitsstaat des Investors verlagern.⁶⁸⁹ Durch diese Verschiebung von Besteuerungshoheiten kommt es im Schrifttum sowie bei internationalen Organisationen und nationalen Finanzverwaltungen vermehrt zu einer – insbesondere von Entwicklungs- und Schwellenländern als klassischen Quellenstaaten forcierten – Diskussion über eine Anpassung oder Neuausrichtung der internationalen Besteuerungsgrundsätze, um das viele Jahre bestehende steuerliche „Gleichgewicht“ zwischen Quellen- und Ansässigkeitsstaat wiederherzustellen.⁶⁹⁰ Auf die politischen Gründe für eine Änderung wird in weiterer Folge nicht näher eingegangen.

Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung durch international tätige Unternehmen können auf verschiedene Weisen bekämpft werden. Im Wesentlichen werden dabei vier Handlungsansätze unterschieden:⁶⁹¹

- a. Ausweitung der Quellenbesteuerung⁶⁹² beispielsweise durch eine Ausweitung von Abzugssteuern oder durch eine Erweiterung der Betriebsstättendefinition,
- b. Ausweitung der Wohnsitzbesteuerung, beispielsweise durch strengere CFC-Regeln oder eine Harmonisierung der Ansässigkeitsbestimmungen,

⁶⁸⁷ Vgl. Schön, W., International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I), World Tax Journal 2009, 67.

⁶⁸⁸ Vgl. Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C., Taxing Global Digital Commerce (2013), 462f.

⁶⁸⁹ Vgl. Jacobs, O., Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 234.

⁶⁹⁰ Vgl. Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C., Taxing Global Digital Commerce (2013), 462f; Jacobs, O., Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 324; Schön, W., Zur Zukunft des Internationalen Steuerrechts, StuW 2012, 213.

⁶⁹¹ Vgl. Fuest, C./Spengel, C./Finke, K./Heckemeyer, J./Nusser, H., Profit Shifting and "Aggressive" Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform, ZEW Discussion Paper No. 13-078 (2013), 2.

⁶⁹² Nachdem auf internationaler Ebene die Tendenz erkennbar ist, eine Ausweitung der Quellenbesteuerung zu bevorzugen, da diese kurzfristig vielversprechender erscheint, wird diese thematisch zuerst behandelt.

- c. Grundlegende Neuausrichtung der internationalen Unternehmensbesteuerung, wie formelhafte Gewinnaufteilung, „Full-Inclusion-System“ bei der Konzernmuttergesellschaft oder eine Cash-Flow-Besteuerung am Ort des Verbrauches,
- d. Ausweitung der Berichts- und Transparenzvorschriften, wie beispielsweise durch „Country-by Country Reporting“.⁶⁹³

Das gemeinsame Ziel all dieser Maßnahmen ist, dass Gewinne international tätiger Unternehmen nicht mehr in substanzarme Oasengesellschaften umgeleitet werden und dass eine Einmalbesteuerung der Einkünfte der digitalen Wirtschaft herbeigeführt wird, um Wettbewerbsneutralität und Belastungsgerechtigkeit herzustellen.⁶⁹⁴ In den nachfolgenden Kapiteln werden jene Handlungsalternativen erläutert, die eine Ausweitung der Besteuerungsrechte des Quellenstaates sowie des Ansässigkeitsstaates betreffen:

4.3 Ausweitung der Besteuerung im Quellenstaat

Die Debatte zwischen Ansässigkeitsbesteuerung und Quellenbesteuerung besteht bereits seit Beginn des 20. Jahrhunderts.⁶⁹⁵ Die Ansässigkeitsbesteuerung wurde dabei stets als überlegene Methode angesehen, die Quellenbesteuerung hingegen unter anderem nur aus Gründen der Fairness gegenüber kapitalimportierenden Staaten in geringem Ausmaß als notwendig erachtet.⁶⁹⁶ Mit Aufkommen der Globalisierung verlor jedoch das Konzept der Ansässigkeit für juristische Personen an Bedeutung, da diese durch gestalterische Maßnahmen leicht veränderbar und somit zahnlos wurde.⁶⁹⁷ Seit etlichen Jahren ist daher zumindest bei OECD Staaten sowie im derzeit aktuellen BEPS Projekt die Tendenz zur

⁶⁹³ Siehe dazu die Entwicklungen zu Action 13, *OECD*, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report (2015); *Fuest, C./Spengel, C./Finke, K./Heckemeyer, J./Nusser, H.*, Profit Shifting and "Aggressive" Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform, ZEW Discussion Paper No. 13-078 (2013), 17. Im Rahmen dieser Arbeit wird jedoch nicht näher auf eine Ausweitung von Berichts- und Transparenzvorschriften eingegangen, da diese Alternative gänzlich andere Grundsätze verfolgt.

⁶⁹⁴ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 170 und 187.

⁶⁹⁵ Vgl. *Li, J.*, International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study (2003), 56.

⁶⁹⁶ Vgl. *Rosenzweig, A.*, Source as a Solution to Residence, Florida Tax Review 2015, 473f; *Becker, J./Fuest, C.*, Source versus residence based taxation with international mergers and acquisitions, Journal of Public Economics 2011, 28; *Pinto, D.*, Exclusive Source or Residence-Based Taxation - Is a New and Simpler World Tax Order Possible?, Bulletin for International Taxation 2007, 286; *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 233, demzufolge das Wohnsitzprinzip aus allokativen Aspekten aber auch aus Gründen der individuellen und zwischenstaatlichen Steuergerechtigkeit dem Quellenprinzip überlegen ist. Ebenso tendieren das OECD-MA sowie das US-MA zur Bevorzugung kapitalexportierender Staaten, also Ansässigkeitsstaaten, während das UN-MA tendenziell kapitalimportierende Staaten, also Quellenstaaten, bevorzugt. Siehe dazu auch *Doernberg, R.*, International Taxation in a Nutshell⁹ (2012), 127.

⁶⁹⁷ Vgl. *Avi-Yonah, R.*, International Taxation of Electronic Commerce, Tax Law Review 1997, 520; *Rosenzweig, A.*, Source as a Solution to Residence, Florida Tax Review 2015, 473; *Schön, W.*, International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I), World Tax Journal 2009, 69f.

Verringerung der Ansässigkeitsbesteuerung zugunsten einer Ausweitung der Quellenbesteuerung zu erkennen.⁶⁹⁸

Nach dem Vorbild der Umsatzsteuer wurden in den letzten Jahren vermehrt Besteuerungssysteme angedacht, die auf dem umsatzsteuerlichen Bestimmungslandprinzip beruhen. Die Besteuerung erfolgt dabei in territorialer Hinsicht in der Jurisdiktion des Konsums, also verbrauchsartbezogen, und nicht in jener der Produktion.⁶⁹⁹ Der OECD-MK steht der Anwendung des Bestimmungslandprinzips im Bereich der Einkommensbesteuerung jedoch skeptisch gegenüber und spricht sich ausdrücklich gegen derartige Ansätze aus, da der bloße Konsum keinen ausreichenden Nexus für eine Besteuerung in einem Staat begründe, wenn Güter und Leistungen weder in diesem produziert noch durch eine Betriebsstätte vertrieben werden.⁷⁰⁰

Im Kontext der Besteuerung digitaler Güter und Leistungen stellt sich daher primär die Frage, ob im Quellenstaat eine Betriebsstätte besteht, die ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates begründet. Da nach den derzeitigen internationalen Normen im Bereich der digitalen Güter und Leistungen eine Betriebsstätte im Quellenstaat oftmals nicht begründet wird, begünstigt dies die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat. Von Kritikern wird daher oftmals vorgebracht, dass der Quellenstaat bei digitalen Gütern und Leistungen bloß den Kundenmarkt und die technische Infrastruktur, um die Kunden zu erreichen, bereitstellt, aber sonst keinen Beitrag zur Wertschöpfung leistet.⁷⁰¹ Es stellt sich daher die grundlegende Frage, ob eine Besteuerung im Quellenstaat gerechtfertigt erscheint.

Bereits in den späten 1980ern wurde von *Vogel* eine ausschließliche Besteuerung im Quellenstaat diskutiert.⁷⁰² Seine Ansichten basierten auf der Idee, dass der Ort der einkommensgenerierenden Aktivität in wirtschaftlicher Hinsicht zur Erzielung des Einkommens beiträgt und nicht jene Jurisdiktion, in der der Hersteller oder Produzent ansässig ist. Folglich solle auch jene Jurisdiktion für ihren wirtschaftlichen Beitrag entschädigt werden. Da die Bestimmung des Ortes der tatsächlichen Geschäftstätigkeit und

⁶⁹⁸ Vgl. bereits *Haberstock, L.*, Die Steuerplanung der internationalen Unternehmung (1976), 18; *Rosenzweig, A.*, Source as a Solution to Residence, *Florida Tax Review* 2015, 474; *Brauner, Y./Baez, A.*, Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, WU International Taxation Research Paper Series, No. 14 (2015), 5.

⁶⁹⁹ Vgl. *Valta, M.*, Das internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe (2014), 611f; *Portner, R.*, Ertragsteuerliche Aspekte des E-Commerce, *IFSt-Schrift* Nr. 390 (2001), 58.

⁷⁰⁰ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010), MK Art 5 Rz 42.18: „*The mere fact that the payer of the consideration for services is a resident of a State [...] does not constitute a sufficient nexus to warrant allocation of income taxing rights to that State.*“

⁷⁰¹ Vgl. *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, Taxing Global Digital Commerce (2013), 469.

⁷⁰² Vgl. *Vogel, K.*, Worldwide vs. source taxation of income - A review and re-evaluation of arguments (Part I), *Intertax* 1988, 216ff; *Vogel, K.*, Worldwide vs. source taxation of income - A review and re-evaluation of arguments (Part II), *Intertax* 1988, 310ff; *Vogel, K.*, Worldwide vs. source taxation of income - A review and re-evaluation of arguments (Part III), *Intertax* 1988, 393ff.

somit die Ansässigkeit bei global tätigen Unternehmen durch den technologischen Wandel zunehmend erschwert wird, erscheint eine Besteuerung an der Quelle aussichtsreich.⁷⁰³

Eine Besteuerung im Quellenstaat kann auf verschiedene Arten ausgeweitet werden. Diskutiert werden im Schrifttum insbesondere eine Ausweitung der Betriebsstättendefinition (Überarbeitung von Art 5 und Art 7 OECD-MA), Abzugssteuern auf Zins- und Lizenzzahlungen, Beschränkungen der Abzugsfähigkeit von Lizenzzahlungen (analog „*Thin Cap Rules*“), die Einführung von generellen Anti-Missbrauchs Vorschriften („*General Anti-Avoidance Rules*“, GAARs)⁷⁰⁴ sowie angemessene Bewertungen von „*Intellectual Property*“ und Lizenzzahlungen. Nachfolgend werden die Vor- und Nachteile einer Ausweitung der Quellenbesteuerung erörtert.

4.3.1 Vorteile der Quellenbesteuerung

Die Quellenbesteuerung gewährt Kapitalimportneutralität, also gleiche Marktchancen für alle Anbieter in einer Jurisdiktion, unabhängig davon in welchem Staat der jeweilige Anbieter für steuerliche Zwecke ansässig ist. Als wesentliche Vorteile der Quellenbesteuerung im Gegensatz zur Ansässigkeitsbesteuerung können daher folgende Aspekte genannt werden: Die unterschiedlichen Ansässigkeitsbestimmungen für Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften wirken sich nicht auf den Ort der Besteuerung aus. Dadurch werden Verzerrungen vermindert, die durch die Anwendung von Trennungsprinzip oder Durchgriffsprinzip entstehen können.⁷⁰⁵ Die Umgehungsmöglichkeiten der Ansässigkeitsbestimmungen können durch die Anwendung einer Quellenbesteuerung verringert werden, da die Quellenbesteuerung nicht auf den Ort der Geschäftsleitung sondern auf die zugrundeliegende Geschäftstätigkeit abstellt und daher einer Gestaltung nur eingeschränkt zugänglich ist.⁷⁰⁶ Künstliche Umgehungen der Besteuerung zur Gewinnverkürzung und Gewinnvermeidung könnten dadurch verringert werden. Unternehmen, die in keinem Staat eine steuerliche Ansässigkeit begründen, sogenannte „*Nowhere-Corporations*“, unterliegen trotzdem im Quellenstaat einer Besteuerung.

Zu Sicherstellung der Besteuerung im Quellenstaat erscheinen Abzugssteuern im Vergleich zur Ausweitung des Betriebsstätten-Nexus administrativ einfacher zu handhaben, da sie eine

⁷⁰³ Vgl. *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, Taxing Global Digital Commerce (2013), 464; *Avi-Yonah, R.*, International Taxation of Electronic Commerce, Tax Law Review 1997, 520.

⁷⁰⁴ Siehe zu „*Anti-Avoidance Rules*“ beispielsweise *Pickup, D.*, In Relation to General Anti-Avoidance Provisions: A Comparative Study of the Legal Framework Used by Different Countries to Protect Their Tax Revenues, in *Freedman, J.*, Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management (2008), 9ff.

⁷⁰⁵ Vgl. *Rosenzweig, A.*, Source as a Solution to Residence, Florida Tax Review 2015, 474.

⁷⁰⁶ Vgl. *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, Taxing Global Digital Commerce (2013), 464f; *Rosenzweig, A.*, Source as a Solution to Residence, Florida Tax Review 2015, 475.

Bruttobesteuerung darstellen. Allerdings werden diese auch bei Nichtvorhandensein eines Nettogewinnes eingehoben.⁷⁰⁷ Insbesondere für Entwicklungsländer ist der Einbehalt einer Quellensteuer einfacher und weniger kostspielig als eine Ansässigkeitsbesteuerung.⁷⁰⁸ Zudem erscheint eine Ausweitung der Quellenbesteuerung aus derzeitiger Sicht vielversprechender als eine Ausweitung der Wohnsitzbesteuerung, da letztere zwar eine effektive Reformoption darstellt aber vermutlich nur schwer umsetzbar sein wird.⁷⁰⁹

4.3.2 Nachteile der Quellenbesteuerung

Sofern eine Besteuerung im Quellenstaat als Abzugssteuer einbehalten wird, wird diese auf die Bruttovergütung erhoben. Da die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen weitestgehend nicht berücksichtigt werden (Objektsteuercharakter), wird durch eine Quellenbesteuerung das Leistungsfähigkeitsprinzip beeinträchtigt.⁷¹⁰ Oftmals handelt es sich dabei auch um eine endgültige Steuer, weil Steuerpflichtige nicht immer eine nachträgliche Antragsveranlagung in den jeweiligen Quellenstaaten durchführen, insbesondere, wenn der damit verbundene Aufwand größer als die erwartete Rückerstattung ist.⁷¹¹ Zudem wird im Ansässigkeitsstaat meist nur eine Anrechnung von Quellensteuern auf Basis der Nettovergütung nicht aber auf Basis der Bruttovergütung gewährt, wodurch Anrechnungsüberhänge entstehen können.

Eine Quellenbesteuerung sollte jedenfalls an einen gewissen Mindestnexus anknüpfen, da Unternehmen ansonsten mit jedem noch so geringen Einkommen in zahlreichen Quellenstaaten einkommensteuerpflichtig wären und die Compliance-Kosten für Unternehmen dadurch unverhältnismäßig steigen.

Problematisch erscheint in Zusammenhang mit einer Ausweitung der Quellenbesteuerung insbesondere ihre praktische Durchführbarkeit. Besonders bei Leistungen an Nicht-Unternehmer stellt sich die Frage der Einbehaltung einer Abzugssteuer. Hier wird in der Literatur der Vorschlag diskutiert, dass der Abzug von der die Transaktion durchführenden Finanzinstitution beziehungsweise Kreditkartengesellschaft erfolgen soll. Sofern eine Abzugssteuer allerdings nur bei Lieferungen an Unternehmer einzubehalten wäre, würde

⁷⁰⁷ Im OECD-MA wird bei Zinsen, Lizenzen und Dividenden dieser Nachteil in Kauf genommen. Vgl. *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, *Taxing Global Digital Commerce* (2013), 470.

⁷⁰⁸ Vgl. *Li, J.*, *International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study* (2003), 56.

⁷⁰⁹ Vgl. *Fuest, C./Spengel, C./Finke, K./Heckemeyer, J./Nusser, H.*, *Profit Shifting and "Aggressive" Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform*, ZEW Discussion Paper No. 13-078 (2013), 20.

⁷¹⁰ Vgl. *Schaumburg, H.*, *Internationales Steuerrecht³ - Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht* (2011), Rz 5.106ff; *Doralt, W./Ludwig, C.* in *Doralt, W./Kirchmayr, S./Mayr, G./Zorn, N.*, *ESTG* (Loseblatt), § 98 Rz 4.

⁷¹¹ Vgl. *Arnold, B./Sasseville, J./Zolt, E.*, *Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on the Taxation of Business Profits under Tax Treaties*, IBFD 2003, 192.

dies dem Neutralitätsprinzip widersprechen. Ob die Einkommensbesteuerung daher davon abhängig gemacht werden sollte, an wen die Lieferung oder Leistung erfolgt, erscheint fraglich. Bislang wurde im Bereich der Einkommensbesteuerung auch nicht auf den Ort des Empfängers abgestellt, wieso dieser jetzt für digitale Güter und Leistungen maßgebend sein soll, erscheint sachlich nicht gerechtfertigt.

Ein weiteres grundlegendes Anwendungsproblem besteht in der Bestimmung des Quellenstaates, denn die Festlegung des Empfangsortes eines digitalen Gutes oder einer digitalen Leistung kann oftmals Schwierigkeiten bereiten. Die Problematik der Bestimmung des Quellenstaates soll anhand eines Beispiels erläutert werden: eine Person ist Staatsangehörige des Landes A, hat aber ihren steuerlichen Wohnsitz in Land B. Für berufliche Zwecke reist sie für 3 Tage nach Land C, wo sie am letzten Abend über das von einem Hotel betriebene W-LAN (IP-Adresse daher von Land C) eine Homepage eines in Land D registrierten Unternehmens aufruft und ein einwöchiges Nutzungsrecht für einen Film erwirbt. Sie lädt den Film herunter und bezahlt mit ihrer Kreditkarte, die von einer Online-Bank ausgestellt wurde, die in Land E ansässig ist. Am darauffolgenden Wochenende fährt sie für private Zwecke nach Land F, wo sie den Film gemeinsam mit einer befreundeten Person aus Land G ansieht. Fraglich ist nun, welches Land als Quellenstaat anzusehen ist.

In Zusammenhang mit digitalen Gütern und Leistungen stellt sich daher nicht nur beim Leistungserbringer die Frage der Ansässigkeit sondern auch beim Leistungsempfänger. Grundsätzlich sind für die Bestimmung der Ansässigkeit des Empfängers mehrere Anknüpfungspunkte möglich. So könnte sich der Quellenstaat grundsätzlich nach der steuerlichen Ansässigkeit des Leistungsempfängers richten (Land A oder B oder G). Oder auch nach der länderspezifischen IP-Adresse, über die ein digitales Gut oder eine digitale Leistung konsumiert wird (Land C oder D oder F). Eine IP-Adresse ist jedoch leicht manipulierbar und zudem wären datenschutzrechtliche Aspekte zu beachten. Ebenso könnte auf die die Transaktion durchführende Finanzinstitution oder Kreditkartenfirma abgestellt werden (Land E), aber auch hier würde ein erheblicher Gestaltungsspielraum sowie datenschutzrechtliche Probleme bestehen. Alle beteiligten Länder könnten daher Besteuerungsansprüche geltend machen wollen. Eine eindeutige Bestimmung des Quellenstaates bei der Lieferung digitaler Güter und Leistungen ist mE nur sehr schwer möglich. Aus den hier genannten Gründen erscheint eine Ausweitung der Quellenbesteuerung wahrscheinlich mehr neue Probleme aufzuwerfen als zu lösen.

4.3.3 Ausweitung des Betriebsstätten-Nexus

Eine alternative Möglichkeit zur Ausweitung der Quellenbesteuerung besteht in der Ausweitung des Betriebsstättenkonzepts. Dies könnte einerseits durch eine weitere Auslegung der bestehenden Normen oder durch eine Neuregelung erreicht werden.⁷¹²

4.3.3.1 Entstehung der Kritik

Das bestehende Betriebsstättenkonzept wurde vor knapp 100 Jahren begründet, zu einer Zeit, in der eine physische Präsenz in einem anderen Land noch notwendig war, um dort einer wesentlichen Geschäftstätigkeit nachzugehen. Bei dieser Geschäftstätigkeit handelte es sich zumeist um den Kauf oder Verkauf von materiellen, physischen Gütern. Zudem waren die damaligen Produktionsfaktoren relativ unbeweglich. Die Voraussetzungen zur Begründung einer Betriebsstätte entsprachen daher den damaligen Gegebenheiten der „*Old Economic Era*“.⁷¹³ Ihren Ursprung hatte die Betriebsstätte bereits in der Mitte des 19. Jahrhunderts. Nach damaligem deutschen Recht wurde eine fixe physische Präsenz sowie eine erkennbare Geschäftstätigkeit im Quellenstaat vorausgesetzt. Diese beiden Voraussetzungen sollten sich zum Herzstück des derzeitigen Betriebsstättenkonzepts entwickeln,⁷¹⁴ insbesondere die Voraussetzung der physischen Präsenz sollte im OECD-Musterabkommen eine wesentliche Rolle spielen.⁷¹⁵

Gerechtfertigt wurde die Besteuerung einer Betriebsstätte im Quellenstaat mit der 1892 von *Georg von Schanz*⁷¹⁶ entwickelten Theorie der wirtschaftlichen Zugehörigkeit, derzufolge jeder, der aus einer Wirtschaftsgemeinschaft einen Nutzen zieht, Steuern an diese abführen soll.⁷¹⁷ Sofern daher die Geschäftstätigkeit eine gewisse Mindestschwelle⁷¹⁸ überstieg, sollte

⁷¹² So *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, *Taxing Global Digital Commerce* (2013), 466, die die Adaptierung des Betriebsstättenkonzepts als bessere Vorgehensweise erachten.

⁷¹³ Vgl. *Avi-Yonah, R.*, *International Taxation of Electronic Commerce*, *Tax Law Review* 1997, 535; *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, *Taxing Global Digital Commerce* (2013), 466: „*the economy was earthbound*“; *Hoffart, B.*, *Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Approach*, *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property* 2007, 106 und 108f; *Skaar, A. A.*, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle* (1991), 67; *Gárate, C.*, *The fixed place of business in the context of electronic commerce*, in *Aigner, H.-J./Züger, M.*, *Permanent establishments in international tax law* (2003), 43.

⁷¹⁴ Ausdrücklich erwähnt wurden diese beiden Voraussetzungen bereits im ersten internationalen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Preußen und Österreich-Ungarn 1899 (Staatsvertrag vom 21. Juni 1899 RGBl 1900/118). Ausführlich zum DBA Preußen/Österreich-Ungarn *Warter, J.*, *Die rechtsgeschichtliche Entwicklung der Doppelbesteuerungsabkommen*, *Juridicum Law Review* 2014, 121. Siehe auch *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, *Taxing Global Digital Commerce* (2013), 467.

⁷¹⁵ Vgl. *Hoffart, B.*, *Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Approach*, *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property* 2007, 106.

⁷¹⁶ Vgl. *Schanz, G.*, *Zur Frage der Steuerpflicht*, *FinanzArchiv* 1892, 365ff.

⁷¹⁷ Vgl. *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, *Taxing Global Digital Commerce* (2013), 467.

ein Beitrag für die Bereitstellung von staatlichen Dienstleistungen geleistet werden („*social contract view*“).⁷¹⁹ Als konzeptionelle Basis für die Aufteilung von Besteuerungsrechten wurde der Ort der wertschöpfenden Geschäftstätigkeit angesehen.⁷²⁰ Die von Schanz entwickelte Theorie der wirtschaftlichen Zugehörigkeit wird von der OECD auch heute noch als wesentliches Besteuerungsprinzip („*primary basis of taxation*“⁷²¹) angesehen.

Das historische Konzept der Betriebsstätte war daher die Antwort auf ein auf internationaler Ebene gefordertes quantitatives Kriterium, um dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht für Einkünfte von ausländischen Unternehmen zu ermöglichen. Denn durch die Begründung einer Betriebsstätte im Inland konnte der Quellenstaat rechtfertigen, dass die Geschäftstätigkeit eines ausländischen Unternehmens im Inland hinreichend genug ist, um einer Besteuerung unterzogen zu werden.

Bereits 1923 waren die Ökonomen der *League of Nations*⁷²² jedoch der Ansicht, dass sich die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat durchsetzen werde, da Staaten nicht im Inland Ansässige von einer Besteuerung ausnehmen sollten.⁷²³ Auch einige Jahre später ging die *League of Nations* folglich auch noch von einem eher restriktiven Verständnis der Betriebsstätte aus und führte einen Betriebsstättentest ein, da es „*extremely difficult [is] to tax foreign enterprises efficiently and equitably when they do not possess a permanent establishment in a country*“⁷²⁴. Ebenso entsprach die Definition der Betriebsstätte im OECD-Musterabkommen von 1963 der damaligen Tendenz, die Ansässigkeitsbesteuerung zu bevorzugen.⁷²⁵ Die OECD vertritt als Vereinigung der entwickelten Industriestaaten die Interessen von Kapitalexporthstaaten und befürwortet folglich unter Anderem aus fiskalischen Gründen eine Reduktion der Quellenbesteuerungsrechte.⁷²⁶ Die Anforderungen an Ort und

⁷¹⁸ Dazu *Gárate, C.*, The fixed place of business in the context of electronic commerce, in *Aigner, H.-J./Züger, M.*, Permanent establishments in international tax law (2003), 43: „[...] *tangible economical activities in a certain territory for a minimum period of time*“.

⁷¹⁹ Vgl. *Graetz, M.*, Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies, *Brooklyn Journal of International Law* 2001, 1396.

⁷²⁰ Vgl. *Sprague, G./Hersey, R.*, Permanent Establishments and Internet-Enabled Enterprises: The Physical Presence and Contract Concluding Dependent Agent Tests, *Georgia Law Review* 2003, 302.

⁷²¹ *OECD*, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013), 35.

⁷²² Siehe dazu *League of Nations*, Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee — Economic and Financial Commission Report by the Experts on Double Taxation — Document E.F.S.73. F.19 (April 5th 1923), abrufbar beispielsweise unter <http://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-1.xml;database=;collection=;brand=default>.

⁷²³ Vgl. *Vogel, K.*, Worldwide vs. source taxation of income - A review and re-evaluation of arguments (Part I), *Intertax* 1988, 220. Kritisch zum *League of Nations* Report *Schanz, G.*, Die Doppelbesteuerung und der Völkerbund, *FinanzArchiv* 1923, 353.

⁷²⁴ *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, Taxing Global Digital Commerce (2013), 467. Zur Entwicklung des *League of Nations* Modells ausführlich *Wells, B./Lowell, C.*, Tax Base Erosion and Homeless Income: Collection at Source Is the Linchpin, *Tax Law Review* 2012, 545ff.

⁷²⁵ Vgl. *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, Taxing Global Digital Commerce (2013), 467.

⁷²⁶ Vgl. *Valta, M.*, Internationale Steuerpolitik: Aktuelle Entwicklungen auf OECD-Ebene, *ISR* 2013, 24.

Geschäftstätigkeit wurden auch umso restriktiver, je mobiler Unternehmen wurden und Technologien voranschritten.⁷²⁷

Aber bereits damals führte diese restriktive Definition im OECD-Musterabkommen zu Unstimmigkeiten. So führten die UN in ihrem Musterabkommen von 1980 eine deutlich weitere Betriebsstättendefinition ein, die zwischen Entwicklungsländern und entwickelten Ländern zur Anwendung gelangen sollte. Ebenso war im Anden Pact Model die Betriebsstätte nur eine von mehreren Möglichkeiten zur Begründung einer Quellenbesteuerung von Unternehmensgewinnen. Aber auch einzelne Doppelbesteuerungsabkommen enthalten erweiterte Betriebsstättendefinitionen. So verzichtet beispielsweise das DBA Großbritannien-Norwegen für Offshore Tätigkeiten der Mineralölindustrie auf das Erfordernis der festen Geschäftseinrichtung und erweitert somit das Besteuerungsrecht des Quellenstaates.⁷²⁸

Auf Ebene der OECD ist jedoch seit etwa 2003 eine Öffnung in Richtung der Schwellenländer zu beobachten, unter anderem, weil die OECD-Staaten auf deren Kooperationsbereitschaft angewiesen sind, um Steuerhinterziehung und ungewollte Steuergestaltungen zu bekämpfen. Diese Öffnung führte dazu, dass die Interessen von kapitalimportierenden Staaten, die typischerweise Quellenstaaten sind und daher eine Ausdehnung der Quellenbesteuerungsrechte befürworten, auch auf OECD-Ebene vermehrt an Bedeutung gewinnen.⁷²⁹ Eine Ausweitung der Besteuerungsrechte des Quellenstaates geht naturgemäß zu Lasten kapitalexportierender Staaten. Die Besteuerungsrechte der Ansässigkeitsstaaten werden dadurch eingeschränkt und folglich verringert sich das Steueraufkommen.

Das ständige Vorhandensein von Personal ist nach Art 5 Rz 10 OECD-MK nicht notwendig, um eine Betriebsstätte zu begründen. So können automatische Verkaufs- oder Spieleautomaten, vollautomatische Pumpstationen, Bohrinseln oder ähnliche automatisch betriebene Einrichtungen daher als Betriebsstätten angesehen werden.⁷³⁰ Beispielsweise sieht auch die deutsche Pipeline-Entscheidung,⁷³¹ belgisches *Case Law* oder einige einzelne Abkommen Betriebsstätten ohne Personal vor.⁷³² Dennoch ist auch bei der Betriebsstättenbegründung durch automatische Einrichtungen Voraussetzung, dass die

⁷²⁷ Vgl. *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, Taxing Global Digital Commerce (2013), 467.

⁷²⁸ Vgl. *Ibid.*, 467.

⁷²⁹ Vgl. *Valta, M.*, Internationale Steuerpolitik: Aktuelle Entwicklungen auf OECD-Ebene, ISR 2013, 24f.

⁷³⁰ Vgl. *Gárate, C.*, The fixed place of business in the context of electronic commerce, in *Aigner, H.-J./Züger, M.*, Permanent establishments in international tax law (2003), 47; *Skaar, A. A.*, Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle (1991), 120.

⁷³¹ BFH vom 30.1.1996, III R 12/92.

⁷³² Vgl. *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, Taxing Global Digital Commerce (2013), 467f.

Geschäftseinrichtung auf materiellen Gegenständen basiert, die für eine bestimmte Zeit an einem bestimmten geographischen Ort verbleiben müssen.⁷³³

Diese Entscheidungen und Definitionen in Abkommen veranschaulichen den Prozess der letzten Jahre, das Betriebsstättenkonzept hinsichtlich der Notwendigkeit der festen Geschäftseinrichtung zu hinterfragen. Insbesondere spiegelt in einer digitalen Welt ein physischer Standort immer seltener den Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit wider, denn digitalen Transaktionen mangelt es an einer direkten Verbindung zwischen der wirtschaftlichen Tätigkeit und dem steuernden Staat.⁷³⁴ Die derzeitige Voraussetzung der fixen örtlichen Geschäftstätigkeit ist daher nicht in Stein gemeißelt, eine Überarbeitung hinsichtlich des Kriteriums der physischen Präsenz hin zu einem wirtschaftlichen Nexus oder einer virtuellen Betriebsstätte erscheint daher zumindest diskussionswürdig.⁷³⁵ Beispielweise wird in der Literatur ein „*facts-and-circumstances-test*“ im Sinne einer qualitativen wirtschaftlichen Präsenz vorgeschlagen, der das Vorhandensein von technischem Equipment zusammen mit dem Verkaufsvolumen beurteilt. Dabei sollten jedenfalls die Besonderheiten des E-Commerce mitberücksichtigt werden, da elektronische Kommunikationsmöglichkeiten, die oftmals durch Dritte ermöglicht werden, zu geänderten B2B und B2C-Verhältnissen führen können.⁷³⁶

Mit Aufkommen der Globalisierung und in weiterer Folge der Digitalisierung bereitete die Anwendung des bestehenden Betriebsstättenkonzepts auf den E-Commerce jedoch Probleme. Die Schwierigkeit besteht nunmehr darin, einen Kompromiss zu finden, wie die Besteuerungsrechte zwischen Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat aufgeteilt werden sollen, um sowohl den Interessen E-Commerce importierender als auch exportierender Staaten gerecht zu werden.⁷³⁷

Das Aufkommen des Betriebsstättenkonzepts zu Beginn des 20. Jahrhunderts war primär von praktischen Aspekten geprägt. Die klassische Betriebsstätte war noch mit Personal und Vermögensgegenständen ausgestattet und die Buchführung erfolgte am Ort der

⁷³³ Vgl. *Gárate, C.*, The fixed place of business in the context of electronic commerce, in *Aigner, H.-J./Züger, M.*, Permanent establishments in international tax law (2003), 48.

⁷³⁴ Dies wurde auch als „*taxpayers disappearing in Cyberspace*“ bezeichnet, *Hinnekens, L.*, Income Taxation of Electronic Commerce and Other Cross-Border Business Coordinated by the OECD Also Involves the European Community, *European Taxation* 2001, 299.

⁷³⁵ Vgl. *Hoffart, B.*, Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Approach, *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property* 2007, 107; *Gárate, C.*, The fixed place of business in the context of electronic commerce, in *Aigner, H.-J./Züger, M.*, Permanent establishments in international tax law (2003), 48.

⁷³⁶ Vgl. *Hinnekens, L.*, Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation in International Electronic Commerce in the Twenty-first Century, *Intertax* 1998, 197; *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, Taxing Global Digital Commerce (2013), 468.

⁷³⁷ Vgl. *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, Taxing Global Digital Commerce (2013), 466.

Betriebsstätte.⁷³⁸ Die Finanzverwaltungen hatten daher direkten Zugang zu Büchern sowie den relevanten Informationen über Einnahmen und Ausgaben, um eine Nettobesteuerung zu ermöglichen.⁷³⁹ Ist dieser Zugang zu Informationen hingegen nicht mehr möglich, weil beispielsweise keine physische sondern nur noch eine „digitale“⁷⁴⁰ Betriebsstätte im Quellenstaat vorhanden ist, kann oftmals nur eine Quellenbesteuerung des Bruttobetrages erfolgen, wie beispielsweise bei Zinsen und Lizenzen.⁷⁴¹ Andererseits könnte eine Ausweitung des internationalen Informationsaustausches⁷⁴² auch dazu führen, dass die Anforderungen an die praktische Durchführbarkeit, die das bestehende Betriebsstättenkonzept verfolgt, hinfällig werden.⁷⁴³ Der Quellenstaat könnte daher auch bei Nichtvorliegen einer Betriebsstätte eine Nettobesteuerung von Quelleneinkünften durchführen.

Die Ausweitung des Betriebsstättenkonzepts für Unternehmen, die im Quellenstaat nur digital aber nicht physisch präsent sind, wurde allerdings bereits vielfach kritisiert. Insbesondere wurde im Schrifttum angemerkt, dass durch gesonderte Voraussetzungen zur Begründung einer digitalen Betriebsstätte internationale Steuerstandards und grundlegende Prinzipien verletzt werden.⁷⁴⁴ Eine isolierende Betrachtung des digitalen Wirtschaftssektors birgt auch weitere Gefahren: Beispielsweise könnte eine Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs auch auf andere, nicht digitale Branchen übergreifen. Da die digitale Wirtschaft keine separate Branche ist, sondern auch in anderen, klassischen Branchen digitale Technologien eingesetzt werden, ist eine genaue Trennung zwischen der digitalen und der Realwirtschaft kaum möglich. Eine begrifflich klare Abgrenzung der von einer digitalen Betriebsstätte erfassten Unternehmen erscheint daher schwierig, wenn nicht sogar unmöglich.⁷⁴⁵

⁷³⁸ Vgl. *Gárate, C.*, The fixed place of business in the context of electronic commerce, in *Aigner, H.-J./Züger, M.*, Permanent establishments in international tax law (2003), 44f.

⁷³⁹ Vgl. *OECD*, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report (2004), Rz 62.

⁷⁴⁰ Siehe dazu Kapitel 4.3.3.

⁷⁴¹ Vgl. *OECD*, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report (2004), Rz 64.

⁷⁴² Siehe zum internationalen Informationsaustausch beispielsweise *Di Salvo, M.*, Exchange of information as an instrument to counter abuse, in *Simader, K./Titz, E.*, Limits to Tax Planning (2013), 166ff; *Aigner, D./Tumpel, M.*, How to combat tax evasion in tax havens? A legal and economic analysis of OECD and EU standards on exchange of information in tax matters with a special focus on capital income, in *Zagler, M.*, International Tax Coordination (2010), 37ff.

⁷⁴³ Vgl. *OECD*, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report (2004), Rz 63.

⁷⁴⁴ Vgl. *Hongler, P./Pistone, P.*, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, WU International Taxation Research Paper Series, No. 15 (2015), 41; *United States Council for International Business*, in *OECD*, Comments Received on Public Discussion Draft, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, 16 April 2014 (2014), 418.

⁷⁴⁵ Vgl. *Geberth, G.*, Base Erosion and Profit Shifting - Die Sicht der Wirtschaft, in *Lüdicke, J.*, Neue Grenzen für die internationale Steuerplanung? (2014), 20f; *Cockfield, A.*, BEPS and Global Digital Taxation, Tax Notes International 2014, September 15, 938.

Eine Ausweitung des Betriebsstättenkonzepts hätte für Unternehmen weitreichende administrative Folgen, insbesondere hinsichtlich der Beachtung nationaler Buchführungsvorschriften sowie steuerlicher Registrierungs- und Erklärungsverpflichtungen.⁷⁴⁶ Gerade in Ländern, in denen keine physische Präsenz besteht, wäre dieser erhöhte Aufwand insbesondere für kleinere Unternehmen eine unzumutbare Hürde. Aber auch für Finanzverwaltungen würde dies eine Erhöhung des im Zuge der Steuereinhebung anfallenden Aufwandes bedeuten.⁷⁴⁷ Ob eine Ausweitung des Betriebsstättenkonzepts mit dem Grundsatz der Effizienz vereinbar ist, erscheint daher fraglich. Da die Betriebsstättenbesteuerung eine Nettobesteuerung darstellt, werden Abzugssteuern als Alternative zur Sicherstellung der Quellenbesteuerung genannt, dabei könnte jedoch das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt werden. Stellt die Betriebsstättenbegründung auf den Umsatz im jeweiligen Quellenstaat ab, haben Unternehmen, die digitale Güter an ihre Kunden liefern beziehungsweise digitale Leistungen erbringen, oftmals keinen Einfluss darauf, in welchem Land diese Kunden ansässig sind. Es kann daher unter Umständen für Unternehmen nicht vorhersehbar sein, wo sie eine Betriebsstätte aufgrund einer digitalen Präsenz begründen werden. Der Grundsatz der Planungs- und Rechtssicherheit könnte dadurch beeinträchtigt werden. Ob eine Ausweitung des Betriebsstättenkonzepts daher mit den Grundprinzipien der internationalen Besteuerung vereinbar ist, erscheint fraglich.

Zudem ergeben sich bei einer Ausweitung der Betriebsstättendefinition weitere Probleme im Zusammenhang mit der Gewinnabgrenzung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus. Folgt man dem seit 2010 im OECD-Musterabkommen enthaltenen „*Authorized OECD Approach*“, ist bei der Gewinnabgrenzung auf die wesentlichen Mitarbeiterfunktionen abzustellen. Eine digitale Betriebsstätte verfügt aber in der Regel nicht über Personal, da im Quellenstaat keine beziehungsweise nur geringe physische Anknüpfungsmerkmale (wie etwa Hardware) vorhanden sind. Die Funktionen, die der Betriebsstätte folglich zugerechnet werden können, beschränken sich daher auf die automatisch ausgeübten Funktionen der vorhandenen Hardware. In Ermangelung wesentlicher Personalfunktionen können der digitalen Betriebsstätte daher keine Wirtschaftsgüter und Risiken zugeordnet werden. Dementsprechend kann bei Anwendung der bestehenden Verrechnungspreisgrundsätze auch nur ein geringer oder überhaupt gar kein Gewinn zugerechnet werden.⁷⁴⁸

⁷⁴⁶ Vgl. *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, *Taxing Global Digital Commerce* (2013), 470.

⁷⁴⁷ Vgl. *Pinkernell, R.*, *Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce*, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 190; *Portner, R.*, *Ertragsteuerliche Aspekte des E-Commerce*, IFSt-Schrift Nr. 390 (2001), 56.

⁷⁴⁸ Vgl. *OECD*, *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* (2010), Rz 66; *Looks, C./Maier, J.* in *Löwenstein, U./Looks, C./Heinsen, O.*, *Betriebsstättenbesteuerung²: Inboundinvestitionen, Outboundinvestitionen, Steuergestaltungen, Branchenbesonderheiten* (2011), Rz 714.

In der aktuellen Diskussion über die Einführung einer digitalen Betriebsstätte wird daher eine Änderung der Gewinnzurechnung vorgeschlagen, um der digitalen Betriebsstätte Gewinne zurechnen zu können.⁷⁴⁹ Es müsste dabei vom „*Supply-Approach*“, der den Absatzmarkt nicht als wertschöpfenden Faktor berücksichtigt,⁷⁵⁰ abgegangen und der „*Supply-Demand-Approach*“ angewendet werden. Denn nur nach der sogenannten marktorientierten Quellenregel ist jener Ort, an dem die Marktleistung erbracht wird, als Quelle der Einkünfte anzusehen und dementsprechend als wertschöpfender Faktor zu berücksichtigen.⁷⁵¹

Eine Anpassung des Betriebsstättenbegriffs hätte eine ausdrückliche Änderung des Art 5 OECD-MA zur Folge.⁷⁵² Bislang wurden derartige Änderungen noch als schwieriger Prozess erachtet, der zudem eines internationalen Konsenses zwischen OECD und nicht-OECD Staaten bedarf.⁷⁵³ Im Rahmen des BEPS-Projektes wurden jedoch verschiedene Möglichkeiten der Ausweitung des bestehenden Betriebsstättenkonzepts diskutiert.⁷⁵⁴ Zur Diskussion gestellt wurde die Einführung eines neuen Nexus einerseits bei einer wesentlichen digitalen Präsenz und andererseits bei einer sonstigen wesentlichen Präsenz. Zudem wurde auch eine Änderung der Ausnahme für Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten erwogen. Im Folgenden werden diese drei Vorschläge kritisch hinterfragt.

4.3.3.2 Neuer Nexus bei wesentlicher digitaler Präsenz

Eine von der OECD vorgeschlagene potentielle Option zur Verminderung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung sieht zusätzlich zum bestehenden Betriebsstättenkonzept einen alternativen Anknüpfungspunkt beim Vorhandensein einer wesentlichen digitalen Präsenz vor. Dabei sollen allerdings nur jene Unternehmen erfasst werden, die bestimmte „vollständig entmaterialisierte digitale Aktivitäten“ ausüben. Denn diese benötigen nur minimale physische Elemente im Absatzstaat, um dort ihre

⁷⁴⁹ Als mögliche Option wird unter anderem die Adaptierung der geschäftsfallbezogenen Gewinnerlegungsmethode („*profit split method*“) vorgeschlagen, siehe dazu *Hongler, P./Pistone, P.*, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, WU International Taxation Research Paper Series, No. 15 (2015), 32f. Zu den Unterschieden zwischen Standard- und Gewinnmethoden siehe etwa *Jacobs, O.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011), 572ff.

⁷⁵⁰ So stellt die Funktionsanalyse des AOA auf den Produktionsfaktor Personal ab.

⁷⁵¹ Vgl. *Möding, J.*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012), 55f.

⁷⁵² Siehe dazu auch *Burow, M.*, More Digital Economy PE Status Unlikely Under OECD Proposals, Tax Notes International 2014, December 8, 880f.

⁷⁵³ Vgl. *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, Taxing Global Digital Commerce (2013), 468.

⁷⁵⁴ Die hier diskutierten Vorschläge der OECD beruhen auf dem 2014 veröffentlichten Zwischenbericht zu Action 1 (Deliverable 2014). Der im Oktober 2015 veröffentlichte Endbericht zu Action 1 (2015 Final Report) hat die in 2014 diskutierten Vorschläge weiter entwickelt, präzisiert und zu einem kombinierten neuen Nexus aufgrund einer „wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz“ zusammengefasst (Rz 277ff). Weiterhin wird die Einführung einer Quellensteuer auf digitale Transaktionen vorgeschlagen (Rz 292ff). Zudem wird ein neuer Vorschlag betreffend einer Ausgleichsabgabe („*equalisation levy*“) gemacht (Rz 302ff).

Kernaktivitäten auszuüben, unabhängig davon, ob im Absatzstaat zur Wahrnehmung von sekundären Geschäftsfunktionen auch etwaige physische Elemente, wie Personal oder Büros vorhanden sind.⁷⁵⁵

Die digitale Betriebsstättenfiktion soll jedoch nur dann Anwendung finden, wenn die digitale Geschäftstätigkeit bestimmte Schwellenwerte überschreitet, sodass mit der Wirtschaft des Absatzstaates erkennbar eine erhebliche kontinuierliche Interaktion besteht. Als mögliche Richtwerte nennt die OECD verschiedene Anknüpfungspunkte. Beispielsweise könnte auf die Anzahl der abgeschlossenen Verträge über digitale Güter und Dienstleistungen abgestellt werden, oder auf die Anzahl der aktiven Nutzer (beispielsweise die Besucheranzahl auf Websites oder die aktiven Nutzer von online-Tools oder von sozialen Netzwerken). Ebenso wird der Gesamtkonsum digitaler Güter und Dienstleistungen im Absatzstaat als mögliches Schwellenwertkriterium vorgeschlagen. Hinsichtlich der praktischen Durchführung führt die OECD lediglich an, dass personenbezogene Daten jedenfalls durch die Einführung einschlägiger Datenschutzbestimmungen geschützt werden müssen.⁷⁵⁶

Da nur vollständig entmaterialisierte digitale Aktivitäten betriebsstättenbegründend sein sollen, versucht die OECD dies anhand von verschiedenen potentiellen Prüfkriterien zu konkretisieren.⁷⁵⁷ So könnte sich die Prüfung, ob eine vollständig entmaterialisierte digitale Tätigkeit vorliegt, beispielsweise an den folgenden Kriterien orientieren:

- Das Kerngeschäft des betroffenen Unternehmen beruht entweder vollständig oder zumindest in erheblichem Maße auf der Lieferung von digitalen Gütern oder der Erbringung digitaler Dienstleistungen.
- Der der Lieferung oder Dienstleistungserbringung zugrundeliegende Vertragsabschluss erfolgt ortsunabhängig entweder über Internet oder über Telefon.
- Mit der Gütererzeugung und deren Auslieferung sowie mit der Dienstleistungserbringung sind keine physischen Elemente verbunden, abgesehen vom Bestehen und Unterhalten von Servern.
- Die Vergütung wird ausschließlich über elektronische Zahlungsmethoden, wie etwa Online-Plattformen oder –Formulare, oder über Kreditkarten geleistet.
- Mit dem betroffenen Unternehmen kann nur über Websites eine Geschäftsbeziehung unterhalten werden. Für die Wahrnehmung der unternehmerischen Kernaktivitäten existieren daher keine physischen Geschäftslokale oder Vertretungen, abgesehen von jenen im Staat der Muttergesellschaft.

⁷⁵⁵ Vgl. *OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* (2014), 143f.

⁷⁵⁶ Vgl. *Ibid.*, 144f.

⁷⁵⁷ Vgl. *Ibid.*, 144, Box 8.1.

- Die Gewinne des Unternehmens beruhen zur Gänze oder zur überwiegenden Mehrheit auf der Lieferung digitaler Güter oder der Erbringung digitaler Dienstleistungen.
- Für den Käufer ist der physische Standort sowie der rechtliche oder der steuerliche Sitz des Verkäufers nicht entscheidungsrelevant.
- Um das digitale Gut zu nutzen beziehungsweise die digitale Dienstleistung in Anspruch zu nehmen, bedarf es nur der Nutzung eines Computers, eines mobilen Endgerätes oder ähnlicher IT-Tools, aber ansonsten keiner anderen physischen Produkte oder sonstigen physischen Präsenz.

Unternehmen, die derartige vollständig entmaterialisierte digitale Aktivitäten erbringen, sollen jedoch nur dann diesen neuen steuerlichen Anknüpfungspunkt für eine Betriebsstätte begründen, wenn sie in einem Staat eine wesentliche digitale Präsenz innehaben. Als mögliche Kriterien, die eine wesentliche digitale Präsenz begründen könnten, werden von der OECD folgende vorgeschlagen:⁷⁵⁸

- Ein Unternehmen schließt ortsunabhängig eine erhebliche Anzahl von Verträgen über vollständig entmaterialisierte digitale Güter und Dienstleistungen mit in dem betreffenden Staat steuerlich ansässigen Kunden ab.
- Im betreffenden Staat ist der Konsum beziehungsweise die Nutzung von vollständig entmaterialisierten digitalen Gütern und Dienstleistungen, die vom Unternehmen angeboten werden, weit verbreitet.
- Die Kunden im betreffenden Staat leisten umfangreiche Zahlungen für die vertraglich vereinbarte Bereitstellung digitaler Güter und Dienstleistungen, die das Unternehmen im Rahmen seines Kerngeschäftes erbringt.
- Im betreffenden Staat bietet eine Zweigniederlassung des Unternehmens sekundäre Geschäftsfunktionen, die eng mit dem Kerngeschäft des Unternehmens verbunden sind, wie etwa Beratungs- oder Marketingtätigkeiten, für jene Kunden an, die in diesem Staat ansässig sind.

Der Vorschlag der OECD, eine fiktive Betriebsstätte bei wesentlicher Digitalpräsenz zu begründen, scheint jedoch in Widerspruch zu den bisherigen Aussagen des BEPS-Reports zu stehen. Denn zu Beginn stellt der BEPS-Bericht fest, dass eine exakte Unterscheidung zwischen der digitalen und der traditionellen Wirtschaft nicht möglich ist. Mit dem Vorschlag der fiktiven digitalen Betriebsstätte muss jedoch eine derartige arbiträre Grenzziehung vorgenommen werden.⁷⁵⁹ Zudem wurden separate Besteuerungsregeln und gesonderte

⁷⁵⁸ Vgl. *Ibid.*, 145, Box 8.2.

⁷⁵⁹ Vgl. *Valta, M.*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft, ISR 2014, 219.

Anknüpfungspunkte für die digitale Wirtschaft bislang als nicht sinnvoll erachtet.⁷⁶⁰ Ein derartiges „ring-fencing“ widerspricht zudem dem Neutralitätsprinzip.⁷⁶¹

Die von der OECD vorgeschlagenen Kriterien zur Begründung einer vollständig entmaterialisierten digitalen Tätigkeit sind allerdings sehr weit gefasst und weisen daher nur eine geringe Abgrenzungskraft auf. Zudem könnte die Auslegung dieser unbestimmten Begriffe von den Staaten unterschiedlich erfolgen, der Grundsatz der Planungssicherheit könnte dadurch beeinträchtigt werden.⁷⁶² Beruht etwa das Kerngeschäft oder der Gewinn zur Gänze oder auch nur teilweise auf digitalen Gütern oder auf Software, so soll eine entmaterialisierte digitale Tätigkeit vorliegen. Es stellt sich jedoch die Frage, ob beispielsweise die Lieferung einer Maschine als entmaterialisierte digitale Tätigkeit angesehen werden kann, wenn die Steuerungssoftware zum Betrieb der Maschine größere Bedeutung als die materielle Maschine selbst hat und die digitale Teilleistung daher als wesentlicher Teil anzusehen ist. In weiterer Folge erscheint auch fraglich, ob der Wert der Maschine und jener der dazugehörigen Steuerungssoftware überhaupt separat bestimmen werden kann.⁷⁶³

Andererseits erscheinen aber auch einige der genannten Kriterien leicht umgangen werden zu können. Beispielsweise sieht die OECD vor, dass der Vertragsabschluss ortsunabhängig entweder über das Internet oder telefonisch erfolgt. Unternehmen könnten dieses Kriterium einfach umgehen, indem sie die schlichte pro forma Möglichkeit einer schriftlichen Bestellung anbieten. Ebenso kann das von der OECD vorgeschlagene Kriterium der ausschließlichen Zahlung über Kreditkarten oder elektronischen Zahlungsverkehr umgangen werden, indem die Möglichkeit zur Bezahlung per Vorkasse angeboten wird.⁷⁶⁴

Nicht gefordert wird hingegen, dass die Zahlung beim Leistungsempfänger steuerlich abzugsfähig ist. Daher sollen auch B2C Transaktionen eine wesentliche digitale Präsenz begründen können. Im Kontext der Vermeidung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung ist die steuerliche Abzugsfähigkeit einer Zahlung jedoch Voraussetzung, um einen BEPS-relevanten Sachverhalt zu begründen. Das Abstellen auch auf B2C Leistungen erscheint daher fraglich.⁷⁶⁵ Kritisch zu hinterfragen ist auch das beim Kunden geforderte subjektive Merkmal, dass für diesen die rechtliche oder tatsächliche Ansässigkeit

⁷⁶⁰ Vgl. *OECD*, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report (2004), Rz 60: „*would not be appropriate, nor possible*“.

⁷⁶¹ Vgl. *United States Council for International Business*, in *OECD*, Comments Received on Public Discussion Draft, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, 16 April 2014 (2014), 447.

⁷⁶² Vgl. *Ibid.*, 447.

⁷⁶³ Vgl. *Valta, M.*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft, ISR 2014, 219.

⁷⁶⁴ Vgl. *Ibid.*, 219.

⁷⁶⁵ Vgl. *United States Council for International Business*, in *OECD*, Comments Received on Public Discussion Draft, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, 16 April 2014 (2014), 446.

des Verkäufers nicht entscheidungsrelevant ist. Wie die Finanzverwaltungen dieses Kriterium bestimmen sollen, lässt die OECD offen.⁷⁶⁶

Für die Betriebsstätte aufgrund einer wesentlichen digitalen Präsenz wird als weitere Voraussetzung die Erfüllung einer gewissen Mindestschwelle vorgeschlagen, die auf die Anzahl der abgeschlossenen Verträge abstellen soll. Dies erscheint gerade bei Verkäufen über App-Stores nicht sinnvoll, da das Entgelt der dort abgeschlossenen Verträge oftmals im einstelligen Eurobereich liegt. Eine Anknüpfung an den ebenfalls vorgeschlagenen Umsatz erscheint daher zweckmäßiger.⁷⁶⁷

Zudem sieht der Vorschlag vor, dass eine wesentliche digitale Präsenz nur dann eine Betriebsstätte begründen soll, wenn im betreffenden Staat die Nutzung digitaler Güter und Leistungen weit verbreitet ist. Dies könnte dazu führen, dass ein Unternehmen, das in zwei verschiedenen Staaten in gleichem Umfang digitale Güter und Dienstleistungen erbringt, nur in einem der beiden eine digitale Betriebsstätte begründet, da im anderen Staat die Nutzung derartiger digitaler Güter nicht weit verbreitet ist. Ein Abstellen auf das Nutzungsausmaß von digitalen Gütern und Leistungen im Absatzstaat erscheint daher mE sachlich nicht gerechtfertigt. Ebenfalls kritisch zu hinterfragen ist das Erfordernis der „umfangreichen Zahlungen“ der Kunden. Die OECD lässt offen, in welchem Ausmaß „umfangreich“ zu verstehen ist.

Ein wesentlicher Problembereich der Betriebsstätte aufgrund einer wesentlichen digitalen Präsenz ist die Berücksichtigung grundlegender datenschutzrechtlicher Aspekte.⁷⁶⁸ Zudem ist die Bestimmung der Ansässigkeit der Kunden problematisch. Hinsichtlich der technischen Durchführbarkeit erscheint auch die Registrierung ausländischer Unternehmen mit inländischer digitaler Betriebsstätte fraglich. Unternehmen wären verpflichtet, in vielen Ländern eine steuerliche Veranlagung durchzuführen, um eine Besteuerung auf Basis der Nettoeinkünfte zu erlangen.⁷⁶⁹ Dies würde dem Grundsatz der Effizienz widersprechen, da es zu einem Anstieg der Compliance-Kosten für Unternehmen führen würde und auch weitreichende administrative Schwierigkeiten aufwerfen könnte. So würde sich etwa in manchen Staaten auch die Problematik einer innerstaatlichen Aufteilung ergeben, wie beispielsweise in Deutschland hinsichtlich der Gewerbesteuer oder in der Schweiz hinsichtlich der jeweiligen Kantonsbesteuerung.⁷⁷⁰

⁷⁶⁶ Vgl. *Valta, M.*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft, ISR 2014, 219.

⁷⁶⁷ Vgl. *Ibid.*, 219.

⁷⁶⁸ Vgl. *Burwitz, G.*, Neue Entwicklungen im Steuerrecht, NZG 2015, 547.

⁷⁶⁹ Vgl. *United States Council for International Business*, in *OECD*, Comments Received on Public Discussion Draft, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, 16 April 2014 (2014), 447.

⁷⁷⁰ Vgl. *Hongler, P./Pistone, P.*, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, WU International Taxation Research Paper Series, No. 15 (2015).

Ebenfalls zu hinterfragen ist die Einkünftezurechnung zur Betriebsstätte aufgrund einer wesentlichen digitalen Präsenz.⁷⁷¹ Da der Betriebsstätte aufgrund einer wesentlichen digitalen Präsenz kein Personal und folglich keine wesentlichen Mitarbeiterfunktionen zuzurechnen sind, wird nur ein geringer oder gar kein Gewinn zugerechnet werden können. Würde man hingegen auf den bloßen Marktzugang abstellen, stünde dies im Widerspruch zu der bislang von der OECD verfolgten Abkommenspolitik in Bezug auf „*location savings*“.⁷⁷²

Die Ausweitung des Betriebsstättennexus für eine wesentliche digitale Präsenz würde daher einigen Grundprinzipien der internationalen Besteuerung widersprechen. Zudem erscheint eine Ausweitung des Betriebsstättennexus bei einer wesentlichen digitalen Präsenz vermutlich mehr Probleme zu schaffen als zu lösen.

4.3.3.3 Neuer Nexus bei wesentlicher Präsenz

In den öffentlichen Stellungnahmen zu Action 1 wurde als weitere potenzielle Option die Ablösung des bestehenden Betriebsstättenkonzepts durch das Konzept einer wesentlichen Präsenz vorgeschlagen. Damit soll einerseits die physische Präsenz weiterhin berücksichtigt werden, aber andererseits auch der digitalen Wirtschaft und deren veränderten Kundenbeziehungen gerecht werden. Anhand des Wertschöpfungsbeitrages dieser Kundenbeziehungen sollen für das Vorliegen einer wesentlichen Präsenz folgende Kriterien herangezogen werden:⁷⁷³

- Direkte oder über einen abhängigen Vertreter bestehende Beziehungen zu Nutzern oder Kunden, sofern die Beziehungen im betreffenden Staat mit einer gewissen physischen Präsenz verbunden sind und länger als sechs Monate andauern.
- Der Verkauf der Güter oder Dienstleistungen beruht auf engen Beziehungen zwischen dem Unternehmen und den im betreffenden Staat ansässigen Kunden. Diese enge Beziehung beruht beispielsweise darauf, dass (i) eine Website in der jeweiligen Landessprache bereitgestellt wird, (ii) die angebotenen Lieferungen durch im betreffenden Staat lokal ansässige Leistungserbringer erbracht werden, (iii) Bankdienstleistungen sowie andere Dienstleistungen von im betreffenden Staat ansässigen Anbietern in Anspruch genommen werden, (iv) die angebotenen Waren

⁷⁷¹ Zur Gewinnabgrenzung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus siehe Kapitel 3.4. Ausführlich dazu beispielsweise *Mödinger, J.*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012); *Plansky, P.*, Die Gewinnzurechnung im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2010); *Russo, R.*, The Attribution of Profits to Permanent Establishments (2005); *Nowotny, C.*, Betriebsstättengewinnermittlung - Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2004).

⁷⁷² Vgl. *Valta, M.*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft, ISR 2014, 219f.

⁷⁷³ Vgl. *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (2014), 146.

oder Dienstleistungen vom Unternehmen zuvor von im betreffenden Staat lokal ansässigen Anbietern bezogen wurden.

- Bei Personen im betreffenden Staat werden systematisch Daten erhoben oder von diesen Inhalte bereitgestellt, die die Grundlage für die Bereitstellung von Waren oder Dienstleistungen bilden.

Eine Änderung des bestehenden Betriebsstättenkonzepts, das nicht nur digitale Unternehmen sondern Unternehmen aller Branchen betrifft, verletzt das Neutralitätsprinzip nicht. Unternehmen, die digitale Güter und Leistungen anbieten, werden gegenüber anderen Unternehmen nicht bevorzugt oder benachteiligt, das gleiche „*set of rules*“ ist branchenunabhängig anwendbar. Ein neuer Nexus basierend auf einer wesentlichen Präsenz führt jedoch zu einer Erhöhung der Compliance-Kosten für Unternehmen, denn eine Nettobesteuerung in den jeweiligen Quellenstaaten bedarf einer Veranlagung, die insbesondere in Staaten ohne jegliche physische Präsenz mit erhöhtem Aufwand verbunden ist. Zudem erscheint auch die Steuereintreibung bei nicht-ansässigen Steuerausländern schwierig, da im Inland mangels physischer Präsenz auch oftmals keine Haftungsmasse vorhanden ist. Die genannten Kriterien zur Begründung einer wesentlichen Präsenz sind zudem ungenau und bedürfen daher genauerer Konkretisierung, um von Staaten nicht unterschiedlich ausgelegt zu werden.

4.3.3.4 Adaptierung der Ausnahmen für Hilfsbetriebsstätten iSd Art 5 Abs 4 OECD-MA

Eine mögliche Alternative der Ausweitung der Betriebsstättendefinition besteht in einer Adaptierung der Hilfsbetriebsstätte iSd Art 5 Abs 4 OECD-MA.⁷⁷⁴ Die in lit a bis d genannten Ausnahmen betreffen Tätigkeiten, die bislang für traditionelle Wirtschaftsbereiche als Hilfstätigkeiten oder Tätigkeiten vorbereitender Art angesehen wurden, wie etwa Warenlager oder Einkaufseinrichtungen. Für digitale Unternehmen können sich diese Tätigkeiten mitunter aber zu Kernfunktionen oder zu Haupttätigkeiten entwickelt haben, die Anwendung der Ausnahme für Hilfsbetriebsstätten kann in diesen Fällen daher nicht mehr angemessen erscheinen.⁷⁷⁵ Zu beachten ist dabei aber jedenfalls, dass eine Senkung der Betriebsstättenschwelle jedoch nicht deren eigentlicher Funktion zuwiderlaufen soll, nämlich der Gewährleistung einer effizienten Nettobesteuerung.⁷⁷⁶

Eine Modifikation der Betriebsstättenschwelle könnte auf verschiedene Arten erreicht werden. So schlägt die OECD die Möglichkeit vor, Absatz 4 zur Gänze zu streichen. Somit würde allen Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten, egal ob es sich um digitale oder nicht digitale

⁷⁷⁴ Siehe dazu Kapitel 3.2.3.

⁷⁷⁵ Vgl. *OECD*, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* (2014), 143.

⁷⁷⁶ Vgl. *Valta, M.*, *Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft*, ISR 2014, 218.

Unternehmen handelt, der Betriebsstättenstatus zugebilligt werden. Jede feste Geschäftseinrichtung würde dann eine steuerliche Betriebsstätte begründen, auch wenn die dort erbrachte Geschäftstätigkeit keine Kernfunktion des Unternehmens wäre.⁷⁷⁷

Eine andere Möglichkeit bestünde in der Streichung von lit a bis lit d,⁷⁷⁸ sodass nur die Generalklausel in lit e für Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten bestehen bliebe.⁷⁷⁹ Ein weiterer Alternativvorschlag bestünde darin, die Anwendung von lit a bis lit d davon abhängig zu machen, ob die ausgeübten Tätigkeiten Vorbereitungs- oder Hilfscharakter haben oder ob es sich um Kerntätigkeiten des jeweiligen Unternehmens handelt. Denkbar wäre auch, das Wort „Auslieferung“ in lit a und lit b zu streichen, um gewisse Arten von Lagern auszunehmen.⁷⁸⁰

Der Effekt, den eine derartige Absenkung der Betriebsstättenschwelle hätte, wäre aber nur begrenzt, denn auch bei der Ergebniszurechnung müssten diese neuen Betriebsstätten dann auch substantiell berücksichtigt werden. Die bloße Lagerhaltung oder das Unterhalten von Einkaufs- oder Informationsbüros müssten daher als wesentlicher Teil der Wertschöpfung angesehen werden. Folglich müssten diesen Standorten auch entsprechendes verantwortliches Personal, Risiken oder Wirtschaftsgüter zugeordnet werden.⁷⁸¹ Andernfalls würde der Betriebsstätte nur ein geringer Gewinn zugerechnet werden können.

Bei gut organisierten Warenlagern oder Logistikzentren, die umfangreiche Sortier- und Förderanlagen betreiben, könnte argumentiert werden, dass diese einen entsprechenden Wert aufweisen. Bislang wurde jedoch die Forderung der Entwicklungsländer, Lagerhaltungen als betriebsstättenbegründend anzusehen, mit dem Argument verweigert, dass die Lagerhaltung nur geringe Produktivität aufweist und zudem die Gewinnzurechnung schwierig sei.⁷⁸² Dem Argument der schwierigen Gewinnzurechnung kann jedoch entgegengehalten werden, dass gerade in der Logistikbranche Fremdvergleichspreise bestehen, anhand derer der den Betriebsstätten zuzurechnende (vermutlich geringe) Gewinn ermittelt werden kann.⁷⁸³ Soll jedoch der bloße Marktzugang im Absatzstaat gesondert

⁷⁷⁷ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 192.

⁷⁷⁸ Von dieser Streichung erfasst wären daher das Nutzen von Lager- oder Ausstellungsräumen (lit a), das Halten von Lager- oder Ausstellungsbeständen (lit b), Zwischenlager zur Be- oder Verarbeitung (lit c) sowie bloße Einkaufs- oder Informationsbüros (lit d).

⁷⁷⁹ Lit f wäre diesfalls zu streichen, da sie durch den Wegfall von lit a bis lit d ihren Sinn verliert. Vgl. *OECD*, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* (2014), 143; *Valta, M.*, *Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft*, ISR 2014, 218.

⁷⁸⁰ Vgl. *OECD*, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* (2014), 143.

⁷⁸¹ Vgl. *Valta, M.*, *Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft*, ISR 2014, 218.

⁷⁸² Vgl. *Schaumburg, H.*, *Internationales Steuerrecht³ - Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht* (2011), Rz 16.259 mwN.

⁷⁸³ Vgl. *Valta, M.*, *Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft*, ISR 2014, 218f.

bepreist werden, müssten zusätzlich die Verrechnungspreisbestimmungen⁷⁸⁴ adaptiert werden. Dies würde jedoch dem Fremdvergleichsgrundsatz widersprechen, da der reine Marktzugang als solcher grundsätzlich nicht bepreist wird.⁷⁸⁵

Sofern eine Änderung der Hilfsbetriebsstätte sowohl digitale als auch nicht digitale Unternehmenstätigkeiten betrifft, ist der Neutralitätsgrundsatz dadurch nicht verletzt. Würden hingegen nur für digitale Geschäftstätigkeiten Sonderregelungen gelten, würde dies dem Neutralitätsgrundsatz widersprechen. Zudem ist zu beachten, dass eine Ausweitung des Betriebsstättenprinzips zu einer massiven Erhöhung des Compliance-Aufwandes für Unternehmen führen würde.

4.3.4 Wiedereinführung einer Quellenbesteuerung auf Lizenzgebühren

Innerhalb der Europäischen Union wird im Anwendungsbereich der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie⁷⁸⁶ derzeit zwischen verbundenen Unternehmen keine Quellensteuer auf Lizenzgebühren erhoben.⁷⁸⁷ Ebenso ist in Art 12 Abs 1 OECD-MA keine Quellensteuer auf Lizenzgebühren vorgesehen, auch wenn die Lizenzzahlung zwischen fremden Dritten erfolgt. Dem Nullsatz des OECD-MA folgen zwar zahlreiche DBAs, wie etwa das DBA Deutschland-USA⁷⁸⁸ 2008. Zahlreiche DBAs sehen jedoch eine eingeschränkte Quellenbesteuerung vor, wie etwa das DBA Österreich-USA⁷⁸⁹, das in Art 12 Abs 2 eine Quellensteuer von bis zu 10% des Bruttobetragtes der Lizenzgebühr vorsieht.⁷⁹⁰ Außerhalb des Anwendungsbereiches der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie sehen auch einige europäische Staaten Quellensteuern auf gezahlte Lizenzgebühren vor. Erhebt der Ansässigkeitsstaat des Vergütungsempfängers Körperschaftsteuer, so hat die Beseitigung einer Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat durch Anrechnung der Quellensteuer zu erfolgen. Eine Übersicht über verschiedene Quellensteuersätze von europäischen und vergleichbaren Ländern bietet die nachstehende Abbildung 5.

⁷⁸⁴ Zu den aktuellen Entwicklungen hinsichtlich Verrechnungspreise vgl. *OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports* (2015).

⁷⁸⁵ Vgl. *Valta, M.*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft, ISR 2014, 219.

⁷⁸⁶ In Österreich umgesetzt in § 99a EStG.

⁷⁸⁷ Siehe dazu Kapitel 3.3.2.

⁷⁸⁸ BGBl 2008 II 611.

⁷⁸⁹ BGBl 1998 III 7.

⁷⁹⁰ Sofern die Lizenzgebühr eine Vergütung für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von kinematographischen Filmen oder Filmen, Bändern oder anderen Mitteln der Wiedergabe für Rundfunk und Fernsehen darstellt.

keine Quellensteuern	Lettland, Luxemburg, Malta, Niederlande, Norwegen, Schweiz, Ungarn
Quellensteuersatz ≤ 15%	Bulgarien, Estland, Kroatien, Litauen, Slovenien, Tschechische Republik, Zypern
Quellensteuersatz > 15%	Belgien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich ^a , Griechenland, Irland ^b , Italien, Japan, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowakei, Spanien, Türkei, UK, USA
erhöhter Quellensteuersatz für bestimmte Empfängerstaaten	Frankreich, Kroatien, Lettland, Portugal, Rumänien, Tschechische Republik
	a) auf die Körperschaftsteuerschuld anrechenbar b) Keine Quellensteuer, wenn Empfängerstaat EU- oder DBA-Staat

Abbildung 5: Quellensteuern auf Lizenzgebühren⁷⁹¹

In den Genuss der europäischen Quellensteuerbefreiung können durch Verwendung von sogenannten „*Double Irish with a Dutch Sandwich*“-Konstruktionen⁷⁹² aber auch US-amerikanische Muttergesellschaften kommen. Sofern im Ansässigkeitsstaat keine Besteuerung der Lizenzgebühr erfolgt, wie etwa im Rahmen der Google-Struktur⁷⁹³ im Ansässigkeitsstaat Bermudas, unterliegt die Lizenzgebühr weder in Europa einer Quellenbesteuerung noch im Ansässigkeitsstaat einer Besteuerung. Im Schrifttum wird daher vermehrt die Wiedereinführung einer ausnahmslosen Quellensteuer auf Lizenzgebühren in Europa gefordert.⁷⁹⁴ So käme in derartigen Fallkonstellationen zumindest das europäische Besteuerungsniveau zum Tragen und das Steueraufkommen in Europa wäre somit in Höhe des Quellensteuersatzes gesichert.⁷⁹⁵ Aus europarechtlicher Sicht bestehen auch keine Bedenken gegen die Einhebung von Quellensteuern auf Lizenzgebühren, sofern die durch die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie Berechtigten von einer Quellenbesteuerung ausgenommen werden.⁷⁹⁶ Interessant erscheint, dass weder im BEPS Action Plan noch in

⁷⁹¹ Vgl. Jarass, L./Obermair, G., Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung - International geplante Maßnahmen und national umsetzbare Reformvorschläge gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (2015), 70 basierend auf Finke, K./Fuest, C./Nusser, H./Spengel, C., Extending Taxation of Interest and Royalty Income at Source - an Option to Limit Base Erosion and Profit Shifting?, ZEW, Discussion Paper No. 14-073 (2014), 9.

⁷⁹² Vgl. dazu Kleinbard, E., Stateless Income's Challenge to Tax Policy, Tax Notes International 2012, October 29, 501; Sandell, J., The Double Irish and the Dutch Sandwich: How Some U.S. Companies Are Flummoxing the Tax Code, Tax Notes International 2012, August 27, 867ff; Richter, L./Hontheim, S., Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikante Steuergestaltung der US-Konzerne, Der Betrieb 2013, 1260ff. Siehe dazu auch die Ausführungen in Kapitel 5.1.

⁷⁹³ Siehe dazu Kapitel 5.1.

⁷⁹⁴ Vgl. Fuest, C./Spengel, C./Finke, K./Heckemeyer, J./Nusser, H., Profit Shifting and "Aggressive" Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform, ZEW Discussion Paper No. 13-078 (2013), 15.

⁷⁹⁵ Vgl. Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 185.

⁷⁹⁶ Vgl. Jarass, L./Obermair, G., Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung - International geplante Maßnahmen und national umsetzbare Reformvorschläge gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (2015), 70f.

den EU Kommissions-Papieren die Weidereinführung einer Quellensteuer auf Lizenzgebühren in Betracht gezogen wird.⁷⁹⁷

Die Wiedereinführung von Quellensteuern auf Lizenzgebühren bietet zunächst folgende Vorteile, um Gewinnverlagerungsstrategien mit Durchlaufgesellschaften einzuschränken. Unterlässt der Ansässigkeitsstaat des Vergütungsempfängers eine Hinzurechnungsbesteuerung bei passiven Einkünften, so gewährt er inländischen Unternehmen einen Wettbewerbsvorteil gegenüber ausländischen Unternehmen. Eine ausnahmslose Quellenbesteuerung kann diesen internationalen Wettbewerbsvorteil ausgleichen. Zudem können die Vorteile von IP-Boxen durch eine Quellenbesteuerung bei der Vergütungsschuldnerin gemindert werden.⁷⁹⁸

Fraglich ist jedoch, ob eine Wiedereinführung von Quellensteuern auf Lizenzgebühren einen europäischen beziehungsweise internationalen Konsens finden würde, da dies eine Kehrtwende zum derzeitigen internationalen Besteuerungssystem darstellen würde, obwohl im Schrifttum bereits zahlreiche diesbezügliche Vorschläge diskutiert werden.⁷⁹⁹ Für die Besteuerung von Lizenzgebühren im Ansässigkeitsstaat des Lizenzgebers sprechen folgende gewichtige Argumente. Einerseits waren in diesem die Entwicklungskosten als Betriebsausgaben abzugsfähig und andererseits ist die Quellenbesteuerung in der Regel eine Bruttobesteuerung, die zu einer Doppelbesteuerung führen kann, wenn die Steueranrechnung im Ansässigkeitsstaat beschränkt ist oder nur eine geringe Gewinnmarge besteht.⁸⁰⁰

Durch die Einführung einer Quellenbesteuerung können aber nur gewisse Gewinnverlagerungsgestaltungen bekämpft werden. Beispielsweise sind sogenannte innerstaatliche Gewinnabsaugungen, bei denen eine IP-Holding und eine Vertriebsgesellschaft im gleichen Staat ansässig sind und dieser ein Vorzugsregime für Lizenzeinkünfte eingeführt hat, nicht von einer Quellenbesteuerung betroffen.⁸⁰¹ Zudem sind Einkünfte aus digitalen Gütern und Leistungen zumeist als Unternehmensgewinne im Sinne

⁷⁹⁷ Vgl. *Finke, K./Fuest, C./Nusser, H./Spengel, C.*, Extending Taxation of Interest and Royalty Income at Source - an Option to Limit Base Erosion and Profit Shifting?, ZEW, Discussion Paper No. 14-073 (2014), 17.

⁷⁹⁸ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 186.

⁷⁹⁹ Wie etwa *Brauner, Y./Baez, A.*, Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, WU International Taxation Research Paper Series, No. 14 (2015); *Jarass, L./Obermair, G.*, Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung - International geplante Maßnahmen und national umsetzbare Reformvorschläge gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (2015), 75ff; *Tadmore, N.*, Royalties (Article 12 OECD Model Convention), in *Lang, M./Pistone, P./Schuch, J./Staringer, C.*, Source versus Residence - Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (2008), 124.

⁸⁰⁰ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 186; *Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, Taxing Global Digital Commerce (2013), 470.

⁸⁰¹ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 186.

des Art 7 OECD-MA zu klassifizieren und nur in wenigen Fällen als Lizenz Einkünfte im Sinne des Art 12 OECD-MA anzusehen.⁸⁰² Der Großteil der generierten Einkünfte der digitalen Wirtschaft würde daher nicht von einer Quellenbesteuerung auf Lizenzgebühren erfasst werden und in den meisten Fällen in Ermangelung einer Betriebsstätte im Quellenstaat keiner Besteuerung unterliegen.⁸⁰³

Die Einführung einer Quellensteuer auf Lizenzgebühren ist zudem auf ihre Vereinbarkeit mit den Grundprinzipien der internationalen Besteuerung zu überprüfen. Eine Quellenbesteuerung auf Lizenzgebühren erfüllt nur dann den Grundsatz der Neutralität, wenn es sich um eine Nettobesteuerung und nicht um eine Bruttobesteuerung handelt.⁸⁰⁴ Investitionsentscheidungen werden insofern auch nicht beeinträchtigt, als im Ansässigkeitsstaat die im Quellenstaat einbehaltene Steuer angerechnet wird und keine Anrechnungsüberhänge bestehen.⁸⁰⁵ Eine Nettobesteuerung würde allerdings dem Grundsatz der Effizienz widersprechen, da für Unternehmen zusätzliche Compliance-Kosten durch eine Antragsveranlagung im jeweiligen Quellenstaat anfallen. Sofern eine Bruttobesteuerung dem Abzug an der Quelle zugrunde liegt, ist der Grundsatz der Einfachheit nicht verletzt. Sofern allerdings eine Nettobesteuerung gewählt wird, kann die Zuordnung von abzugsfähigen Aufwendungen, insbesondere in Hinblick auf konzerninterne Verrechnungspreise, Probleme verursachen. Der Grundsatz der Wirksamkeit und Gerechtigkeit wird ebenfalls nur bei einer Nettobesteuerung, nicht jedoch bei einer Bruttobesteuerung erfüllt. Durch den Abzug an der Quelle entstehen im B2B Bereich keine Probleme bei der Durchsetzbarkeit des Besteuerungsanspruches des Quellenstaates.⁸⁰⁶ Sofern allerdings Konsumenten zur Einbehaltung einer Quellensteuer verpflichtet wären, bestünden administrative Schwierigkeiten und die Durchsetzbarkeit des Besteuerungsanspruches wäre möglicherweise beeinträchtigt.⁸⁰⁷

4.3.5 Einführung einer Quellensteuer auf digitale Transaktionen

Als potentielle Option wird von der OECD die Einführung einer Quellensteuer auf digitale Transaktionen diskutiert. Die Abgeltungssteuer könnte auf jene Zahlungen erhoben werden,

⁸⁰² Siehe dazu die Ausführungen in Kapitel 3.3.

⁸⁰³ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 186.

⁸⁰⁴ Vgl. *Tadmor, N.*, Royalties (Article 12 OECD Model Convention), in *Lang, M./Pistone, P./Schuch, J./Staringer, C.*, Source versus Residence - Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (2008), 125.

⁸⁰⁵ Vgl. *Merten, H.-L.*, Steueroasen Ausgabe 2015 (2015), 160.

⁸⁰⁶ Vgl. *Tadmor, N.*, Royalties (Article 12 OECD Model Convention), in *Lang, M./Pistone, P./Schuch, J./Staringer, C.*, Source versus Residence - Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives (2008), 125f.

⁸⁰⁷ Vgl. *Valta, M.*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft, ISR 2014, 220.

die in einem Staat ansässige Personen an ausländische Anbieter digitaler Güter und Dienstleistungen entrichten.⁸⁰⁸ Konsumenten sollen dabei jedoch nicht zum Steuerabzug verpflichtet werden, da dies einerseits administrative Schwierigkeiten hervorrufen, andererseits aber auch die Inanspruchnahme von Konsumenten für die staatliche Steuererhebung nicht gerechtfertigt erscheinen würde.⁸⁰⁹ Stattdessen wird vorgeschlagen, dass die Finanzinstitute, über die die Zahlungen getätigt werden, den Steuerabzug vornehmen sollen.⁸¹⁰

Die Einführung einer Quellensteuer nur auf digitale Transaktionen und nicht auf alle ins Ausland abfließenden Zahlungen widerspricht jedoch dem Grundsatz der Neutralität.⁸¹¹ Eine Einführung einer Quellenbesteuerung auf alle grenzüberschreitenden Zahlungen ist aber mit den Grundprinzipien der WTO nicht vereinbar.⁸¹² Zudem erscheint die praktische Durchführbarkeit des Steuerabzugs im B2C-Bereich mit massiven administrativen Schwierigkeiten und datenschutzrechtlichen Problemen verbunden.⁸¹³ Aber auch Compliance-Kosten für Unternehmen würden ansteigen, da in vielen Staaten eine nachträgliche Antragsveranlagung durchgeführt werden müsste, um eine Besteuerung des Nettogewinnes zu ermöglichen. Der Grundsatz der Effizienz wäre dadurch jedenfalls verletzt. Sofern eine Quellensteuer nur digitale Transaktionen betreffen soll, muss dieser Begriff jedenfalls eindeutig definiert werden, widrigenfalls würde auch der Grundsatz der Planungssicherheit verletzt werden. Eine exakte und eindeutige Definition zu finden ist jedoch eine äußerst schwierige Aufgabe.⁸¹⁴

4.3.6 Betriebsausgabenabzugsverbote

Hinsichtlich der Zahlung von Fremdkapitalzinsen bestehen in vielen Ländern⁸¹⁵ Zinsschranken („*Thin Capitalisation Rules*“), die den abzugsfähigen Zinsaufwand beschränken. Vergleichbare Abzugsbeschränkungen könnten auch für konzerninterne

⁸⁰⁸ Vgl. *OECD*, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* (2014), 146.

⁸⁰⁹ Vgl. *Valta, M.*, *Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft*, *ISR* 2014, 220; *United States Council for International Business*, in *OECD*, *Comments Received on Public Discussion Draft, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, 16 April 2014 (2014), 450.

⁸¹⁰ Vgl. *OECD*, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* (2014), 146.

⁸¹¹ Vgl. *Pinkernell, R.*, *Der OECD-Diskussionsentwurf zu den steuerlichen Herausforderungen der "Digital Economy"* vom 24.3.2014, *IStR* 2014, 278.

⁸¹² Vgl. *United States Council for International Business*, in *OECD*, *Comments Received on Public Discussion Draft, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, 16 April 2014 (2014), 450.

⁸¹³ Vgl. *Valta, M.*, *Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft*, *ISR* 2014, 220.

⁸¹⁴ Vgl. *United States Council for International Business*, in *OECD*, *Comments Received on Public Discussion Draft, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, 16 April 2014 (2014), 450.

⁸¹⁵ Wie beispielsweise die deutsche Zinsschranke gemäß § 4h dEStG iVm § 8a dKStG.

Lizenzzahlungen eingeführt werden (sogenannte „Lizenzschranke“), um so die steuerliche Bemessungsgrundlage im Quellenstaat nicht zu verringern. So hat beispielsweise Österreich bereits 2014 auf die internationale Entwicklung reagiert und mit der Einführung einer Zins- und Lizenzgebührenschränke in § 12 Abs 1 Z 10 KStG versucht, konzerninterne Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer oder in Länder mit besonderen Steuerregimen mittels Zins- und Lizenzzahlungen zu vermeiden.⁸¹⁶

Allerdings würden derartige Maßnahmen nicht nur steuerschonende Gestaltungen betreffen und könnten daher möglicherweise zu Doppelbesteuerungen führen. Kritisch zu hinterfragen sind Abzugsverbote insbesondere in Hinblick auf ihre Vereinbarkeit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Aber auch Neutralitätsaspekte sind zu beachten, sofern ein Abzugsverbot nur ausgewählte, grenzüberschreitende Zahlungen erfasst.

4.4 Ausweitung der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat

Die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat wird derzeit sowohl durch das OECD-MA 2010, die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie aber auch durch die Mutter-Tochter-Richtlinie begünstigt und wird zumeist mit dem „*Ability-to-pay*“-Prinzip (Leistungsfähigkeitsprinzip) begründet.⁸¹⁷

Der Ansässigkeitsstaat besteuert dem Welteinkommensprinzip folgend die in- und ausländischen Einkünfte der im Inland ansässigen Steuerpflichtigen. Eine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat erleichtert die Durchführung grenzüberschreitender Investitionen und Geschäftstätigkeiten. Sofern symmetrische Wirtschaftsbeziehungen zwischen den beteiligten exportorientierten Industriestaaten bestehen, sind mit der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat auch keine Aufkommenseinbußen verbunden, da die Nichtbesteuerung der inländischen Einkünfte von Steuerausländern durch die Besteuerung der ausländischen Einkünfte von Steuerinländern kompensiert wird. Dieser seit den 1920er Jahren bestehende politische Verteilungskompromiss hat sich im Wesentlichen bislang bewährt.⁸¹⁸

4.4.1 Kritik am bestehenden Konzept der Ansässigkeit

Bei Unternehmen stellt die Bestimmung der Ansässigkeit jedoch oftmals Probleme dar. Seit der Globalisierung und später der Digitalisierung können Unternehmen ihre Ansässigkeit gezielt gestalten und somit für steuerliche Zwecke optimieren. Das bestehende

⁸¹⁶ Siehe dazu die Ausführungen in Kapitel 4.5.2.1.

⁸¹⁷ Vgl. *Devereux, M./Vella, J.*, Are We Heading towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century?, *Fiscal Studies* 2014, 451. Ausführlich zum „*Ability-to-pay*“-Prinzip beispielsweise *Cooper, G.*, Benefit Theory of Taxation, *Australian Tax Forum* 1994, 416ff.

⁸¹⁸ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, *IFSt-Schrift* Nr. 494 (2014), 169.

Ansässigkeitskonzept für Unternehmen ist daher weitestgehend als Zahnlos zu erachten und wird im Schrifttum seit längerem kritisch hinterfragt.⁸¹⁹

Die derzeitigen Kriterien zur Begründung der Ansässigkeit werden im Schrifttum zum Teil als veraltet angesehen. Weder der Ort der Registrierung noch der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung stellen geeignete Kriterien dar, um eine wirtschaftliche Beziehung zwischen einem Unternehmen und einem bestimmten Staat feststellen zu können.⁸²⁰ Für traditionelle Branchen sind diese Kriterien hingegen meist noch geeignet, um den wirtschaftlichen Bezug zu einem bestimmten Staat zu zeigen. Für global tätige, multinationale Unternehmen mit modernen und effizienten Kommunikationsmöglichkeiten trifft dies jedoch nicht mehr zu.⁸²¹ Die weitere Anwendung einer Ansässigkeitsbesteuerung wird daher im Schrifttum dem Grunde nach in Frage gestellt.⁸²²

Andererseits könnte aber auch auf andere Anknüpfungskriterien für die Bestimmung der Ansässigkeit abgestellt werden, um so eine einheitlichere und vor allem gestaltungsresistentere Regelung zu schaffen. Beispielsweise könnte auf jenen Ort abgestellt werden, an dem die überwiegende Anzahl der Mitarbeiter beschäftigt ist oder Kapital investiert ist. Gestaltungsspielräume könnten dadurch verringert werden. Denn ob das Abstellen auf eine Handvoll Führungskräfte eines multinationalen Konzerns, der zigtausende Mitarbeiter beschäftigt, noch sachgerecht ist, erscheint fraglich. Problematisch ist jedoch, wie diese Kriterien bei Holdinggesellschaften angewendet werden können. Zudem könnten in Doppelbesteuerungsabkommen Korrespondenzklauseln eingefügt werden, um doppelt nicht-ansässige Unternehmen zu verhindern.

Im Schrifttum wird aber auch eine Ausweitung der Ansässigkeitsbesteuerung diskutiert, wie beispielsweise eine Ausweitung von Rückfallklauseln („*subject-to-tax*“-Klauseln)⁸²³ oder eine exklusive Besteuerung von Lizenzgebühren im Ansässigkeitsstaat. Bei Anwendung von „*subject-to-tax*“-Klauseln stellt der Ansässigkeitsstaat ausländische Einkünfte seiner inländischen Steuerpflichtigen nur dann frei, wenn diese im Ausland einer

⁸¹⁹ So etwa *Li, J.*, *International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study* (2003), 510: „*The concept of corporate residence [...] seems outdated, unstable, unsatisfactory, and unjustifiable.*“ Ebenso *Avi-Yonah, R.*, *International Taxation of Electronic Commerce*, *Tax Law Review* 1997, 520; *Rosenzweig, A.*, *Source as a Solution to Residence*, *Florida Tax Review* 2015, 473; *Schön, W.*, *International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I)*, *World Tax Journal* 2009, 69f.

⁸²⁰ Vgl. *Li, J.*, *International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study* (2003), 510; *Graetz, M.*, *Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies*, *Brooklyn Journal of International Law* 2001, 1422; *Schön, W.*, *International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I)*, *World Tax Journal* 2009, 70.

⁸²¹ So beispielsweise *Marian, O.*, *Meaningful Corporate Tax Residence*, *Tax Notes International* 2013, August 19, 733: „[...] *the fact that our tax laws ask us to treat a mailbox in Ireland as a foreign corporation is an insult to intelligence.*“

⁸²² Vgl. *Li, J.*, *International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study* (2003), 510f.

⁸²³ Siehe zu „*subject-to-tax*“-Klauseln beispielsweise *Wiesemann, A.*, *Entstehung und Vermeidung systembedingter doppelter Nicht- und Minderbesteuerung in Outbound-Konstellationen* (2014), 249ff.

Mindestbesteuerung unterliegen. Ist dies nicht der Fall, so unterliegen die ausländischen Einkünfte der inländischen Besteuerung.⁸²⁴ Ebenso wird im Schrifttum vorgeschlagen, Lizenzgebühren exklusiv im Ansässigkeitsstaat zu besteuern. Begründet wird dies zumeist damit, dass die Aufwendungen des Lizenzgebers für die Schaffung des lizensierbaren Wissens im Ansässigkeitsstaat steuermindernd berücksichtigt wurden, daher sollten die daraus erzielten Einkünfte im Ansässigkeitsstaat besteuert werden.⁸²⁵ Allerdings kann dieser Ansicht entgegengehalten werden, dass die Berücksichtigung des Aufwandes der Einkünfteallokation folgen sollte und nicht umgekehrt.⁸²⁶ Eine „Full Inclusion“ aller ausländischen operativen Einkünfte ist aus jetziger Sicht aber sehr unwahrscheinlich.⁸²⁷ Eine Ausweitung der Hinzurechnungsbesteuerung erscheint erfolgversprechender zu sein.

4.4.2 Ausweitung der Hinzurechnungsbesteuerung

Eine Ausweitung der Wohnsitzbesteuerung könnte auch durch eine Stärkung der Hinzurechnungsbesteuerung für passive Einkünfte, wie beispielsweise Lizenzen, erfolgen, wie dies im OECD-BEPS Projekt in Action 3⁸²⁸ diskutiert wird.⁸²⁹ Durch die Hinzurechnungsbesteuerung („Controlled Foreign Company Rules“, CFC-Rules) soll verhindert werden, dass mobile Einkünfte und Funktionen in substanzarme und in Niedrigsteuerländern ansässige Zwischengesellschaften verschoben werden.⁸³⁰ Beispielsweise sieht in Österreich § 10 Abs 4 KStG vor, dass Beteiligungserträge internationaler Schachtelbeteiligungen dann nicht körperschaftsteuerbefreit sind, wenn die Tochterkörperschaft niedrig besteuerte passive Einkünfte erzielt.⁸³¹ Ebenso bestehen in etlichen EU-Staaten⁸³² sowie in den USA⁸³³, die einst als Vorreiter der

⁸²⁴ Vgl. dazu *Sheppard, L.*, The Twilight of the International Consensus, Tax Notes International 2013, October 7, 11.

⁸²⁵ Vgl. *Valta, M.*, Das internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe (2014), 513f mwN.

⁸²⁶ Vgl. *Schön, W.*, International Tax Coordination for a Second-Best World (Part II), World Tax Journal 2010, 92.

⁸²⁷ Zum Vorschlag einer „Full Inclusion“ etwa *Kadet, J.*, Worldwide Tax Reform: Reversing the Race to the Bottom, Tax Notes 2013, March 11, 1245ff.

⁸²⁸ Siehe dazu *OECD*, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report (2015).

⁸²⁹ Vgl. *Rödter, T./Pinkernell, R.*, Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, IStR 2013, 622; *Fuest, C./Spengel, C./Finke, K./Heckemeyer, J./Nusser, H.*, Profit Shifting and "Aggressive" Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform, ZEW Discussion Paper No. 13-078 (2013), 13.

⁸³⁰ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 177.

⁸³¹ Siehe dazu ausführlich *Kirchmayr, S./Kofler, G.* in *Achatz, M./Kirchmayr, S.*, KStG (2011), § 10 Rz 258ff.

⁸³² So bestehen uA auch in Deutschland, Italien, Frankreich oder Großbritannien Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung.

⁸³³ 26 U.S. Code Part III, Subpart F - Controlled Foreign Corporations, §§ 951-965. Siehe zur deutschen und US-Hinzurechnungsbesteuerung beispielsweise *Kraft, G./Beck, D.*, Subpart F und die

Hinzurechnungsbesteuerung („*Subpart F*“) galten, ausdifferenzierte Vorschriften der Hinzurechnungsbesteuerung.⁸³⁴ Demnach sollte es eigentlich nicht mehr möglich sein, durch die Zahlung von Lizenzgebühren, Zinsen oder Konzernumlagen die Konzernsteuerquote zu reduzieren, da diese passiven Einkünfte im Ansässigkeitsstaat der empfangenden Muttergesellschaft besteuert werden sollten. Tatsächlich erfolgt jedoch diese Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft oftmals nicht, da durch den Einsatz von hybriden Gesellschaften passive Einkünfte als aktive Einkünfte angesehen werden und dadurch unbesteuerte Oasengewinne entstehen können. So lassen insbesondere die amerikanischen „*Check-the-Box*“-Richtlinien⁸³⁵, wonach für US-Bundessteuerzwecke frei wählbar ist, ob in- und ausländische Gesellschaften transparent oder intransparent besteuert werden,⁸³⁶ hybride Gesellschaften entstehen und die US-Hinzurechnungsbesteuerung somit de facto ins Leere laufen.⁸³⁷ Action 2 und 3 des BEPS-Action Plans versuchen zwar, hybride Gestaltungen zu bekämpfen⁸³⁸ und die Hinzurechnungsbesteuerung zu stärken, allerdings scheint ein internationaler Konsens schwierig.⁸³⁹

Zu beachten ist zudem, dass auf europarechtlicher Ebene die Hinzurechnung nur eingeschränkt auf niedrig besteuerte EU-Zwischengesellschaften angewendet werden kann.⁸⁴⁰ Denn aufgrund der Rechtsprechung des EuGH darf nur für rein künstliche Gestaltungen die Hinzurechnung angewendet werden.⁸⁴¹ Nach der aktuellen Auslegung durch den EuGH würden höhere Substanzerfordernisse für EU-Zwischengesellschaften in Niedrigsteuerländern⁸⁴² gegen die Niederlassungsfreiheit bzw die Kapitalverkehrsfreiheit

§§ 7– 14 AStG im konzeptionellen Vergleich und im Spiegel aktueller Entwicklungen (Teil I), IWB 2012, 629ff; Kraft, G./Beck, D., Subpart F und die §§ 7– 14 AStG im konzeptionellen Vergleich und im Spiegel aktueller Entwicklungen (Teil II), IWB 2012, 682ff.

⁸³⁴ Vgl. Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 177.

⁸³⁵ Siehe zu den „*Check-the-Box*“-Regelungen beispielsweise Nürnberg, E./Altrichter-Herzberg, T., Ertragsteuerliche Auswirkungen der Check-the-Box-Regelungen auf gewerbliche US-Investitionen von in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen, in Grotherr, S., Handbuch der internationalen Steuerplanung³ (2011), 995ff.

⁸³⁶ Es sei denn, die Gesellschaft zählt zu den „per se“ Kapitalgesellschaften.

⁸³⁷ Vgl. Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 177f.

⁸³⁸ Beispielsweise durch spezielle DBA-Vorschriften für hybride Gesellschaften oder die DBA-Qualifikationsverkettung.

⁸³⁹ Vgl. Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 178.

⁸⁴⁰ Vgl. Rödder, T./Pinkernell, R., Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, IStR 2013, 621f; Kleinbard, E., Stateless Income's Challenge to Tax Policy, Part 2, Tax Notes International 2012, November 12, 679.

⁸⁴¹ EuGH vom 12.9.2006, Rs. C-196/04, Cadbury Schweppes; Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 178 mwN.

⁸⁴² Beispielsweise haben Irland und Zypern einen Körperschaftsteuersatz von 12,5%, Lettland 15%, Großbritannien und Finnland haben diesen schrittweise auf 20% gesenkt, vgl. dazu Johnston, S., U.K. to Slash Corporate Rate, Tackle Tax Avoidance, Tax Notes International 2013, March 25, 1099; Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), FN 528.

verstoßen.⁸⁴³ Eine Ausweitung der Hinzurechnungsbesteuerung innerhalb der EU würde daher wahrscheinlich leerlaufen. Im März 2011 schlug die Europäische Kommission vor, eine europaweite CFC-Regelung einzuführen. Diese sollte auf außereuropäische Tochtergesellschaften Anwendung finden, sofern es sich um passive Einkünfte handelt und die ausländischen Gewinne einem Steuersatz von weniger als 40% des durchschnittlichen Steuersatzes der Mitgliedstaaten unterliegen.⁸⁴⁴

Daher scheint sich Maßnahme 3 des OECD BEPS Projektes vorrangig an die USA zu richten. Denn die amerikanische Hinzurechnungsbesteuerung („*Subpart F*“) ist de facto nicht anwendbar, da zahlreiche Schlupflöcher bestehen, wie insbesondere die „*Check-the-Box*“-Regelungen. Eine Ausweitung bzw lückenlose Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung liegt aber nicht im wirtschaftlichen Interesse der USA, da amerikanische Unternehmen dann den Wettbewerbsvorteil der Nichtbesteuerung ihrer Auslandsgewinne in Europa verlieren würden.⁸⁴⁵ So geht ein Reformvorschlag der amerikanischen republikanischen Opposition noch weiter und schlägt vor, dass ausländische Einkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern in den USA mit einem reduzierten Steuersatz von 15% besteuert werden sollten. Zudem sollte eine Hinzurechnung dieser passiven Einkünfte nur dann erfolgen, sofern der ausländische Mindeststeuersatz weniger als 13,5% beträgt.⁸⁴⁶ Ein Steuersatz, der auffällig nahe am irischen Körperschaftsteuersatz liegt.⁸⁴⁷

4.5 Unilaterale Maßnahmen auf nationaler Ebene

Die Bekämpfung ungewollter Steuergestaltungen kann aber auch auf rein nationaler Ebene erfolgen,⁸⁴⁸ wobei grundsätzlich direkte oder indirekte Maßnahmen denkbar sind. Direkte

⁸⁴³ Vgl. Rödder, T./Pinkernell, R., Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, IStR 2013, 621f.

⁸⁴⁴ Vgl. *European Commission*, COM(2011) 121/4: Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) (2011), Art 82; Kleinbard, E., Stateless Income's Challenge to Tax Policy, Part 2, Tax Notes International 2012, November 12, 679.

⁸⁴⁵ Vgl. Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 178f; Fuest, C./Spengel, C./Finke, K./Heckemeyer, J./Nusser, H., Profit Shifting and "Aggressive" Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform, ZEW Discussion Paper No. 13-078 (2013), 13.

⁸⁴⁶ Vgl. Arora, J., Ways and Means Considers Base Erosion and Profit Shifting, Tax Notes International 2013, June 24, 1268.

⁸⁴⁷ Vgl. Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 179.

⁸⁴⁸ Vgl. zu den US-amerikanischen Vorschlägen beispielsweise Sheppard, L., Globalization and International Tax Rules, Tax Notes International 2013, May 13, 616ff; Velarde, A., U.S. Report Suggests Consensus On International Tax Reform, Tax Notes International 2015, July 13, 97ff; Sullivan, M., Shaviro's Fixing U.S. International Taxation, Tax Notes International 2014, May 12, 492ff; Shaviro, D., Fixing U.S. International Taxation (2014), 143ff; Sullivan, M., Should Tech and Drug Firms Pay More Tax?, Tax Notes International 2012, February 27, 655ff; zur nordamerikanischen und europäischen Vorgangsweise vgl. Johnston, S., BEPS-Driven Tax Change in North America and EU Examined, Tax Notes International 2014, June 9, 898ff; zu österreichischen und deutschen Vorhaben: Steiner, G., Regierungsprogramme als Kampfansage gegen Steuerbetrug und Steuerumgehung, Taxlex 2014, 85ff.

Maßnahmen zum Schutz des nationalen Steueraufkommens richten sich an die Eigenschaft eines Steuerausländers im Inland als Steuersubjekt qualifiziert zu werden, wie beispielsweise eine Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht oder die Nichtgewährung von Abkommensvergünstigungen. Im Gegensatz dazu betreffen indirekte Maßnahmen Steuerinländer, die mit Steuerausländern Leistungsbeziehungen unterhalten, wie beispielsweise eine Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben.⁸⁴⁹ De facto stellt dies eine Ausweitung der Quellenbesteuerung dar, aber im Alleingang nationaler Staaten, sofern ein internationaler Konsens nicht zu erreichen ist. Unilaterale Regelungen können jedoch zu einem vermehrten Auftreten von ungewollter Doppelbesteuerung führen.⁸⁵⁰ Der OECD-Action Plan spricht sich daher ausdrücklich gegen unilaterale Maßnahmen aus und fordert im Gegenzug neue internationale Standards.⁸⁵¹

4.5.1 Direkte Maßnahmen

Auf nationaler Ebene ist die Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht iSd §§ 98 ff EStG überlegenswert, da gewerbliche Direktgeschäfte traditionell nicht im Inland besteuert werden.⁸⁵² Dies ist einerseits darauf zurückzuführen, dass der wirtschaftliche Bezug von Direktgeschäften zum Inland meist nur sehr gering ist und oftmals nur in der Nutzung der lokalen Infrastruktur besteht.⁸⁵³ Andererseits hat der ausländische Leistungserbringer im Inland kein haftendes Vermögen inne, der Steuerverwaltung und deren Durchsetzungsmöglichkeiten sind dementsprechend Grenzen gesetzt.⁸⁵⁴ Es liegt daher bei Direktgeschäften kein hinreichender Inlandsbezug vor, der eine Besteuerung von Einkünften rechtfertigen würde. Zudem setzt aber auch das Territorialitätsprinzip einer Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht völkerrechtliche Grenzen. Auch aus wirtschaftspolitischer Sicht erscheint die Zurücknahme der Quellenbesteuerung sinnvoll, da andernfalls auch ausländische Staaten ihre Quellenbesteuerungsbefugnisse ausweiten und somit

⁸⁴⁹ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 158.

⁸⁵⁰ „[...] if the Action Plan fails to develop effective solutions in a timely manner, some countries may be persuaded to take unilateral action for protecting their tax base, resulting in avoidable uncertainty and unrelieved double taxation.“ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013), 11.

⁸⁵¹ „New international standards must be designed to ensure the coherence of corporate income taxation at the international level.“ *ibid.*, 13.

⁸⁵² Zur unbeschränkten Steuerpflicht beispielsweise *Doralt, W./Ludwig, C.* in *Doralt, W./Kirchmayr, S./Mayr, G./Zorn, N.*, EStG (Loseblatt), § 98; *Gassner, W./Lang, M./Lechner, E./Schuch, J./Staringer, C.* (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommens- und Körperschaftsteuerrecht (2004).

⁸⁵³ Nach *Schön* soll hingegen die Nutzung lokaler Kundenmärkte bereits als Anknüpfungspunkt genügen, vgl. *Schön, W.*, Zur Zukunft des Internationalen Steuerrechts, *StuW* 2012, 216f.

⁸⁵⁴ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 159; *Hey, J.*, Die beschränkte Steuerpflicht im Licht von Territorialitätsprinzip, Isolationstheorie und Objektsteuercharakter, in *Gassner, W./Lang, M./Lechner, E./Schuch, J./Staringer, C.*, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004), 17f.

Direktgeschäfte inländischer Steuerpflichtiger im Ausland einer Besteuerung unterwerfen würden.⁸⁵⁵

Die Besteuerung von Direktgeschäften wirft aber auch Grundsatzfragen auf. Die Einkommens- sowie Körperschaftbesteuerung bezieht sich auf das gesamte Einkommen eines Steuerpflichtigen, also auf dessen Leistungsfähigkeit. Wird daher im Ansässigkeitsstaat das Welteinkommen besteuert, erscheint dies dem Prinzip der Besteuerung anhand der Leistungsfähigkeit am ehesten zu entsprechen. Im Gegensatz dazu kann das Territorialitätsprinzip hingegen zu einer sogenannten „Überbesteuerung“ führen, da Quellensteuern auf die Bruttovergütung erhoben werden. Damit das Leistungsfähigkeitsprinzip auch im Quellenstaat für beschränkt Steuerpflichtige umgesetzt werden kann, müssten jedoch Einkünfte sowie Aufwendungen territorial zugeordnet werden, um eine Nettobemessungsgrundlage ermitteln zu können.⁸⁵⁶

Welche Schwierigkeiten und Nachteile mit der Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht auf den E-Commerce verbunden wären, wird in den folgenden Kapiteln erörtert.

4.5.1.1 Schaffung eines neuen, umfassenden Tatbestandes

In Anlehnung an den Begriff der „elektronisch erbrachten Dienstleistung“ im Sinne des Art 7 Abs 1 DVO⁸⁵⁷ gibt es in der Literatur unterschiedliche Vorschläge, einen eigenen Tatbestand zu schaffen, der gewerbliche Leistungen von Steuerausländern, die online an inländische Empfänger erbracht werden, zu erfassen.⁸⁵⁸ Ein konkreter Gesetzesvorschlag hierzu stammt von *Utescher* und knüpft an die inländische Leistungsverwertung an: „*Inländische Einkünfte im Sinne einer beschränkten Einkommensteuerpflicht [...] sind [...] Einkünfte [...], die [...] durch die Verwertung des Electronic Commerce im Inland erzielt werden.*“⁸⁵⁹ Begründet werden könnte dies damit, dass die Empfängerländer zum Teil lukrative Absatzmärkte bereitstellen und deshalb die Wertschöpfung und somit ein Besteuerungsrecht teilweise dem Empfängerland zuzuordnen seien. Eine Besteuerung auf Basis dieses „*Supply-Demand-Approach*“ (marktorientierte Quellenregel) ist jedoch in der Literatur sehr umstritten.⁸⁶⁰ Der

⁸⁵⁵ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 159.

⁸⁵⁶ Vgl. *Ibid.*, 159.

⁸⁵⁷ Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 77 vom 23.3.2011.

⁸⁵⁸ Vgl. *Prussak, A.*, Online Advertising: The Implications of Technology for Source-Based Taxation, Tax Notes International 2013, August 12, 365ff, demzufolge insbesondere die Einkünfte aus Online-Werbegeschäften im Quellenstaat einer Besteuerung unterliegen sollen; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 159f.

⁸⁵⁹ *Utescher, T.*, Internet und Steuern: Electronic Commerce und Telearbeit (1999), 399.

⁸⁶⁰ Vgl. *OECD*, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report (2004), Rz 40ff; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 160; *Möding, J.*, Internationale Erfolgs- und

Quellenstaat stellt zwar den Absatzmarkt bereit, der für die Entstehung von Einkünften zwar eine Voraussetzung darstellt, im Ansässigkeitsstaat hingegen befindet sich die aktive Wertschöpfung, nämlich Betriebsvermögen und Personal des leistenden Unternehmens. Die Diskussion um die Quelle der Einkünfte ist jedoch mit sachlichen Argumenten nicht zu entscheiden, da beide Staaten grundsätzlich gute Argumente für ihren Besteuerungsanspruch haben.⁸⁶¹

Eine derartige Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht auf alle gewerblichen Onlinegeschäfte würde jedoch auf Abkommensebene ins Leere führen, da der Quellenstaat nur dann Unternehmensgewinne besteuern darf, wenn diese durch eine im Inland belegene Betriebsstätte im Sinne des Art 5 OECD-MA erzielt werden. Auch wenn auf nationaler Ebene eine gesetzliche Betriebsstättenfiktion⁸⁶² eingeführt wird, derzufolge Einkünfte aus Onlinegeschäften als durch eine inländische Betriebsstätte erzielt gälten und diese Regelung als „*Treaty Override*“ auf Abkommensebene durchschlüge, wäre dies einerseits ein völkerrechtlicher Kündigungsgrund und andererseits wirkungslos. Denn aufgrund des AOA wären dieser fiktiven Betriebsstätte keine Einkünfte zuzurechnen, da sich die wesentlichen Personalfunktionen nicht in der fiktiven Betriebsstätte sondern im ausländischen Stammhaus befinden.⁸⁶³

Gegen eine Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht sprechen jedoch auch verfassungsrechtliche Bedenken. Eine unzulässige Ungleichbehandlung und somit eine Verletzung des Neutralitätsgrundsatzes könnte vorliegen, wenn vergleichbare physische Leistungen⁸⁶⁴ nicht einer beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Ein weiterer Einwand betrifft die Schwierigkeiten bei der Steuererhebung, da eine Veranlagung aufgrund des Fehlens von inländischer Haftungsmasse problematisch und der Steuerabzug im B2C-Bereich nicht praktikabel erscheint. Drittens könnte die Bestimmung der Bemessungsgrundlage Probleme aufwerfen, da eine Bruttobesteuerung dem objektiven Nettoprinzip widerspricht. Ebenso

Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012), 56; zum „*Supply-Demand-Approach*“ grundlegend *Musgrave, R./Musgrave, P., International Equity*, in *Bird, R.M./Head, J., Modern Fiscal Issues: Essays in Honour of Carl S. Shoup* (1972), 82ff.

⁸⁶¹ Vgl. *Jacobs, O., Internationale Unternehmensbesteuerung*⁷ (2011), 658.

⁸⁶² Eine fiktive Geschäftsleitungsbetriebsstätte wurde beispielsweise in Deutschland eingeführt (§ 2 Abs 1 Satz 2 AStG).

⁸⁶³ Vgl. *Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce*, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 160f. So lautet § 4 Abs 1 des deutschen Entwurfs der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung: „*Eine Personalfunktion ist der Betriebsstätte zuzuordnen, in der die Personalfunktion ausgeübt wird.*“ Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV), BGBl 2014 I 1603.

⁸⁶⁴ Wie beispielsweise Online-Werbung im Internet und Offline-Werbung im Fernsehen. Zur Gleichbehandlung hinsichtlich der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes vgl. beispielsweise *Lejeune, I./Claessens, S., Conclusions: The Future of VAT in a Digital Global Economy - Innovation versus Taxation* in *Lang, M./Lejeune, I., VAT / GST in a Global Digital Economy* (2015), 208.

würde eine Bruttobesteuerung auch hinsichtlich der Abgrenzung zur europarechtlich abschließend geregelten Umsatzsteuer Schwierigkeiten aufwerfen. Zudem ist die Einführung einer neuen Steuer nur dann zulässig, wenn diese nicht den Charakter einer Umsatzsteuer aufweist.⁸⁶⁵

Eine derartige Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht erscheint daher nur in jenen Fällen sinnvoll, in denen ein bereits auf Abkommensebene bestehendes Besteuerungsrecht ausgeübt wird. Eine über das Abkommensrecht hinausgehende nationale Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht könnte nur gegenüber jenen ausländischen Steuerpflichtigen wirksam sein, die keinem DBA-rechtlichen Abkommenschutz oder europarechtlichen Richtlinienchutz unterliegen. Der typische Fall des in den USA ansässigen, möglicherweise sogar börsennotierten, IT-Unternehmens wäre davon aber nicht erfasst.⁸⁶⁶

4.5.1.2 Steuerpflicht anhand des Domainnamen

Eine Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht aufgrund der Verwendung eines bestimmten Domainnamens⁸⁶⁷, wie beispielsweise „.at“, könnte analog von Einkünften aus der Nutzungsüberlassung von Rechten geschaffen werden. Sofern diese in einem inländischen Register eingetragen sind, stellt das Entgelt für die Nutzungsüberlassung gemäß § 28 Abs 1 Z 3 EStG inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar.⁸⁶⁸ Begründet wird die beschränkte Steuerpflicht mit Äquivalenzargumenten, da der ausländische Rechteinhaber das inländische Rechtssystem zur Wahrung seines Schutzrechtes in Anspruch nimmt.⁸⁶⁹

Allerdings sprechen rechtliche sowie praktische Gründe gegen eine derartige Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht. Zunächst erfolgt die Verwaltung und Vergabe der nationalen Domainnamen in Österreich durch die *Internet Privatstiftung Austria*⁸⁷⁰ (IPA, *Internet Foundation Austria*), eine gemeinnützige Stiftung, deren Zweck die Förderung des Internets in Österreich ist und keine hoheitlichen Befugnisse innehat. Mit den von ihr erhobenen Registrierungsgebühren erfolgt ein privatrechtlicher Leistungsaustausch. Um eine Besteuerungsgrundlage zu schaffen, müsste daher zunächst ein öffentliches Register

⁸⁶⁵ Vgl. Art 401 MwStSyst-RL, Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI L 347/1 vom 28.11.2006; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 161.

⁸⁶⁶ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 162.

⁸⁶⁷ Zur abgabenrechtlichen Behandlung von Domainnamen siehe *Thiele, C.*, Abgabenrechtliche Anerkennung von Domaintransfers, ÖStZ 2013, 232ff; *Thiele, C.*, Der steuerfreie Domain-Verkauf, ÖStZ 2010, 413ff; *Thiele, C.*, Steuerliche Behandlung von Internet Domains, ÖStZ 2004, 119ff.

⁸⁶⁸ Vgl. *Doralt, W.* in *Doralt, W./Kirchmayr, S./Mayr, G./Zorn, N.*, EStG (Loseblatt), § 28 Rz 75.

⁸⁶⁹ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 162f.

⁸⁷⁰ <https://www.nic.at/uebernic/firmendaten-impressum/internet-foundation-austria-ipa/>.

geschaffen und die Verwaltung und Vergabe von Domainnamen zu einer hoheitlichen Aufgabe gemacht werden. In weiterer Folge wäre die Frage zu beantworten, welche Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Jene Umsätze, die unter Verwendung einer „at.“-Domain erzielt werden, würden ebenso wie die Umsätze von Lizenznehmern, die unter Verwendung eines überlassenen Rechtes erzielt wurden, nicht erfasst werden. Denkbar wäre hingegen, dass das Entgelt, das für die Nutzungsüberlassung der Domain selbst geleistet wird, einer Besteuerung unterliegt.⁸⁷¹ Jedoch fällt das Nutzungsentgelt für Domainnamen nicht unter den Begriff der Lizenzgebühren im Sinne des Art 12 OECD-MA, es sei denn, der überlassene Domainname enthält auch eine Wortmarke.⁸⁷² Zudem wäre die steuerliche Anknüpfung an den Domainnamen leicht zu umgehen, da die Top-Level-Domain, wie etwa www.***.at, durch eine Second-Level-Domain, wie etwa www.***.com/at, ersetzt werden könnte und so einer Besteuerung gezielt entgangen werden könnte.⁸⁷³

4.5.1.3 Sonstige Besteuerungsvorschläge

Bereits in den 1990er Jahren wurde der Vorschlag diskutiert, den Umfang der Internetnutzung, also die übertragene Datenmenge, einer Besteuerung mittels einer sogenannten „Bit Tax“ zu unterwerfen.⁸⁷⁴ Ihrem Wesen nach ist eine Besteuerung des Datentransfers eine Transaktions-, also eine Verkehrsteuer.⁸⁷⁵ Eine derartige „Bit Tax“ kann jedoch nicht das internationale Gewinnverlagerungsproblem in der E-Commerce Branche lösen, da sie außerhalb des Ertragssteuersystems liegt.⁸⁷⁶ Ebenso lässt sich eine „Bit Tax“ auch nicht durch äquivalenztheoretische Argumente begründen, da sich Telekommunikationsnetze heutzutage nicht mehr in staatlichem sondern privatem Eigentum befinden.

⁸⁷¹ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 163.

⁸⁷² Vgl. *Käbisch, V./Strunk, G.* in *Strunk, G./Kaminski, B./Köhler, S.*, Außensteuergesetz - Doppelbesteuerungsabkommen (Loseblatt), Art 12 Rz 93; *Wassermeyer, F.* in *Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, DBA² (2010), Art 12 Rz 69.

⁸⁷³ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 163.

⁸⁷⁴ Vgl. *Soete, L./Kamp, K.*, "The BIT TAX": the case for further research, University of Maastricht, Maastricht Economic Research Institute on Innovation and Technology (MERIT), No. 12 (1996), 3ff; kritisch zu einer „Bit Tax“ *Utescher, T.*, Internet und Steuern: Electronic Commerce und Telearbeit (1999), 402, ebenso kritisch *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 164, da eine „Bit Tax“ nicht das Gewinnverlagerungsproblem in der E-Commerce Branche lösen könne.

⁸⁷⁵ Vgl. *Utescher, T.*, Internet und Steuern: Electronic Commerce und Telearbeit (1999), 401.

⁸⁷⁶ Ebenso kann auch das Problem der Gewinnverlagerung im Finanzsektor nicht durch eine Finanztransaktionssteuer beseitigt werden. Vgl. dazu *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 164.

Ein ähnlicher Vorschlag wurde 2010 in Frankreich diskutiert, wonach online Werbeleistungen mit einer 1%igen sogenannten „Google-Tax“ belegt werden sollten. Dieser Vorschlag wurde jedoch bereits ein Jahr später wieder verworfen.⁸⁷⁷

Im Jahr 2013 wurde der sogenannte „Collin-Colin-Report“⁸⁷⁸ veröffentlicht, der auf Initiative Frankreichs neue Besteuerungsmöglichkeiten für die digitale Wirtschaft untersuchte. Zum einen wurde eine der CO₂-Abgabe ähnliche Steuer für jene Unternehmen gefordert, die Datenschutzvorschriften nicht befolgen, sich also „schädlich“ verhalten. Da sich der Steuergegenstand einer derartigen Abgabe aber außerhalb des Einkommenssteuersystems befindet, kann auch dieser Vorschlag die Gewinnverlagerungsproblematik nicht lösen.⁸⁷⁹

Zum anderen wurde die Schaffung einer fiktiven Betriebsstätte vorgeschlagen. Durch die kostenlose Mitwirkung der französischen Nutzer an sozialen Medien, wie beispielsweise *Facebook*, entstünde ein Mehrwert, der dem Plattformbetreiber zugutekomme.⁸⁸⁰ Es ergeben sich bei einer derartigen fiktiven Betriebsstätte die gleichen Probleme wie bei der Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht, da diese mit der derzeitigen abkommensrechtlichen Betriebsstättendefinition nicht vereinbar wäre und zudem mangels fehlender Personalfunktionen eine Gewinnzurechnung zur fiktiven Betriebsstätte nur in sehr geringem Ausmaß möglich wäre. Problematisch erscheint auch die Vereinbarkeit dieses Vorschlages mit dem steuerlichen Realisationsprinzip, denn erst die kommerzielle Verwertung des durch die Nutzer kostenlos geschaffenen Mehrwertes durch den Betreiber der Plattform, beispielsweise durch die entgeltliche Erbringung von Werbeleistungen, führt auf der Grundlage der Markteinkommenstheorie zu Einkünften.⁸⁸¹ Da diese Verwertungshandlungen zumeist aber nicht in Frankreich sondern im Ausland⁸⁸² stattfinden, wäre eine Besteuerung in Frankreich nicht möglich. Eine vergleichbare Konstellation, die bislang ebenfalls nicht zu einer beschränkten Steuerpflicht führte, ergibt sich bei der Abstrahlung von Satellitenprogrammen, die durch Werbemittel finanziert sind.⁸⁸³

Beide Vorschläge erscheinen zwar auf den ersten Blick mit dem „Steuererfindungsrecht des Staates“ gerechtfertigt, bei genauerer Betrachtung erscheint es jedoch schwierig, diese

⁸⁷⁷ Vgl. *Johnston, S.*, France Considers New Ways to Tax Internet Companies, Tax Notes International 2013, January 28, 328f.

⁸⁷⁸ *Collin, P./Colin, N.*, Task Force on Taxation of the Digital Economy (2013).

⁸⁷⁹ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 165.

⁸⁸⁰ Vgl. *Johnston, S.*, France Considers New Ways to Tax Internet Companies, Tax Notes International 2013, January 28, 327f.

⁸⁸¹ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 165; *Pinkernell, R.*, Der OECD-Diskussionsentwurf zu den steuerlichen Herausforderungen der "Digital Economy" vom 24.3.2014, IStR 2014, FN 31.

⁸⁸² Beispielsweise werden die Werbeleistungen des *Google* Konzerns für den europäischen Markt von einer irischen Konzerngesellschaft erbracht. Siehe dazu Kapitel 5.1.

⁸⁸³ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 165.

Vorschläge in das bestehende Steuersystem zu integrieren. Zudem handelt es sich aus wirtschaftlicher Sicht weniger um Einkommensteuern sondern eher um „Marktnutzungsgebühren“.⁸⁸⁴

Ein israelischer Vorschlag aus 2013 sieht eine 7%ige Lizenzabgabe für Einkünfte aus Werbeeinschaltungen von Suchmaschinen vor, sofern diese auf urheberrechtlich geschützte israelische Websites verweisen. Von der vorgeschlagenen Abgabe sollten all jene Unternehmen betroffen sein, die über Suchmaschinen aggregierte Ausschnitte von anderen Websites zugänglich machen, ohne deren Inhabern urheberrechtliche Ansprüche zu vergüten.⁸⁸⁵ Die Abgabe („*Google Law*“) sollte jährlich am 1. Juni an das israelische Finanzministerium abgeführt werden und dann über ein neu zu schaffendes Komitee an qualifizierte „*Web Content Creator*“⁸⁸⁶ verteilt werden.

4.5.2 Indirekte Maßnahmen

Können aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen Einkünfte eines ausländischen Steuerpflichtigen im Inland nicht erfasst werden, scheint es naheliegend, das Steueraufkommen durch indirekte Maßnahmen zu schützen. Denn im Gegensatz zu direkten Maßnahmen betreffen indirekte nicht den ausländischen Steuerpflichtigen sondern den inländischen Vergütungsschuldner und beschränken dessen Betriebsausgabenabzug zur Gänze oder teilweise.⁸⁸⁷ Beispiele für bestehende Betriebsausgabenabzugsverbote sind etwa die deutsche Zinsschranke gemäß § 4h dEStG iVm § 8a dKStG⁸⁸⁸ oder die österreichische Lizenzschranke gemäß § 12 Abs 1 Z 10 KStG.⁸⁸⁹

Gegen die Einführung einer Lizenzschranke bestehen allerdings grundlegende Bedenken. Einerseits verstößt eine Lizenzschranke gegen das steuerliche Nettoprinzip, andererseits bestehen auch wirtschaftspolitische Bedenken. Zudem erscheint eine sinnvolle Ausgestaltung fraglich, da ein Abstellen auf das EBITDA analog der deutschen Zinsschranke

⁸⁸⁴ Vgl. *Pinkernell, R.*, Der OECD-Diskussionsentwurf zu den steuerlichen Herausforderungen der "Digital Economy" vom 24.3.2014, IStR 2014, 278; *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), FN 489.

⁸⁸⁵ Vgl. *Johnston, S.*, Chasing Google: The Global Struggle to Tax E-Commerce, Tax Notes International 2014, February 10, 490.

⁸⁸⁶ Derartige qualifizierte „*Content Creation Websites*“ müssen dem Vorschlag zufolge zumindest ein Jahr bestehen, zumindest 30% „*Original Content*“ produzieren und wöchentlich upgedated werden.

⁸⁸⁷ Vgl. *Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 165f.

⁸⁸⁸ Siehe dazu etwa *Heuermann, B.* in *Blümich*, EStG (Loseblatt), § 4h. Gemäß § 4h dEStG iVm § 8a dKStG sind Zinsaufwendungen nur in Höhe des Zinsertrages, darüber hinaus nur bis zur Höhe von 30% des EBITDA abzugsfähig. Ein übersteigender Betrag ist nicht abzugsfähig, kann aber als Zinsvortrag vorgetragen werden. Zur verfassungsrechtlichen Vereinbarkeit der Zinsschranke vgl. *München, M./Mückl, N.*, Die Vereinbarkeit der Zinsschranke mit dem Grundgesetz, IStR 2014, 1469; *Heuermann, B.*, Steuerinnovation im Wandel: Einige Thesen zur Zinsschranke und ihrer Verfassungsmäßigkeit, IStR 2013, 1.

⁸⁸⁹ Siehe dazu Kapitel 4.5.2.1.

nicht möglich ist. Ebenso kann als Referenzgröße nicht der der Zinsschranke zugrunde gelegte Verschuldungsgrad des Konzerns herangezogen werden. Problematisch wäre es auch, die Abzugsfähigkeit von Lizenzgebühren von einer Mindestbesteuerung beim Vergütungsempfänger abhängig zu machen. Eine weitere Schwierigkeit besteht in der Zuordnung von immateriellen Wirtschaftsgütern innerhalb eines Konzerns, sofern die Lizenzschranke auf konzerninterne Zahlungen beschränkt wäre.⁸⁹⁰ Eine derartige Maßnahme trifft zudem im Wesentlichen wirtschaftlich sinnvolle Lizenzfälle und könnte zu einer Doppelbesteuerung führen. Eine Abzugsbeschränkung für Lizenzgebühren erscheint daher nicht zielgenau und wird aus diesen Gründen vom Schrifttum abgelehnt.⁸⁹¹

Da allerdings Einkünfte der digitalen Wirtschaft in den meisten Fällen Unternehmensgewinne im Sinne des Art 7 OECD-MA darstellen und nur in wenigen Fällen den Lizenzgebühren im Sinne des Art 12 OECD-MA zugeordnet werden,⁸⁹² müsste die Nichtabzugsfähigkeit sämtliche grenzüberschreitende Vergütungen für digitale Güter und Leistungen betreffen. Ein derartiges Abzugsverbot für grenzüberschreitende Vergütungen würde jedoch nicht mit den Grundfreiheiten vereinbar sein, sofern es sich um EU bzw EWR-Vergütungsempfänger handelt. Folglich müsste das Abzugsverbot auch auf jene Vergütungen ausgeweitet werden, die an inländische Leistungserbringer gezahlt werden, um unionsrechtskonform zu sein. Somit wären jegliche inländischen und grenzüberschreitenden Zahlungen für digitale Güter und Leistungen beim Leistungsempfänger nicht abzugsfähig. Dies wiederum würde allerdings gegen das objektive Nettoprinzip verstoßen, denn betrieblich veranlasste Aufwendungen sind im Bereich der Einkommens- und Körperschaftsteuer grundsätzlich als Betriebsausgaben abzugsfähig. Zudem wäre ein derart flächendeckendes Abzugsverbot wohl unverhältnismäßig.⁸⁹³

Die Wahrung des nationalen Steueraufkommens durch Abzugsverbote beim Leistungsempfänger sicherzustellen erscheint daher kein geeigneter Weg, um internationale Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zu unterbinden.⁸⁹⁴

⁸⁹⁰ Vgl. Rödder, T./Pinkernell, R., Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, IStR 2013, 622.

⁸⁹¹ Vgl. Fuest, C./Spengel, C./Finke, K./Heckemeyer, J./Nusser, H., Profit Shifting and "Aggressive" Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform, ZEW Discussion Paper No. 13-078 (2013), 14; Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), FN 490.

⁸⁹² Siehe dazu Kapitel 3.3.

⁸⁹³ Vgl. Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 166.

⁸⁹⁴ Vgl. Rödder, T./Pinkernell, R., Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, IStR 2013, 622f; Pinkernell, R., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, IFSt-Schrift Nr. 494 (2014), 166.

4.5.2.1 Lizenzschranke gemäß § 12 Abs 1 Z 10 KStG

In Österreich wurde mit dem 1. Abgabenänderungsgesetz 2014⁸⁹⁵ in § 12 Abs 1 Z 10 KStG eine sogenannte (Zins- und)⁸⁹⁶ Lizenzschranke eingeführt und bereits mit dem 2. Abgabenänderungsgesetz 2014⁸⁹⁷ um eine weitere Fallgruppe erweitert. Die Regelung besagt, dass Aufwendungen einer Körperschaft für konzernintern gezahlte Lizenzgebühren dann nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen, wenn diese beim Empfänger nicht oder niedrig besteuert werden.

4.5.2.1.1 Zielsetzung der Regelung

Sinn und Zweck der Regelung ist die Eindämmung von Steuervorteilen im Konzern, die Unternehmen durch die gezielte Ausnutzung der divergierenden steuerlichen Behandlung von Einnahmen und damit zusammenhängender Aufwendungen erzielen.⁸⁹⁸ Insbesondere soll durch die Korrespondenzregelung⁸⁹⁹ der internationalen Entwicklung, wie etwa der OECD BEPS-Initiative oder den Empfehlungen der europäischen „Code of Conduct“-Gruppe⁹⁰⁰, Rechnung getragen werden und konzerninterne Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerrländer oder in Länder, die begünstigende Steuerregime aufweisen, mittels Zins- und Lizenzzahlungen verhindert werden.⁹⁰¹

Österreich kommt bei der Bekämpfung aggressiver Steuerplanung somit eine gewisse Vorreiterrolle zu, da bereits ohne Vorliegen konkreter BEPS-Maßnahmen der OECD im Alleingang versucht wurde, steuerlich unerwünschte Gestaltungen zu unterbinden.⁹⁰² Kritisiert wird dieser Alleingang im Schrifttum, da durch das Abzugsverbot österreichische Unternehmen gegenüber ausländischen Unternehmen benachteiligt werden und es aus rechtspolitischer Sicht besser gewesen wäre, eine international abgestimmte Vorgehensweise abzuwarten.⁹⁰³

⁸⁹⁵ BGBl I 13/2014.

⁸⁹⁶ In weiterer Folge wird auf das Abzugsverbot für Zinsen nicht näher eingegangen.

⁸⁹⁷ BGBl I 105/2014.

⁸⁹⁸ Vgl. ErlRV AbgÄG 2014, 24 BlgNR XXV GP, 13.

⁸⁹⁹ Die Technik des Korrespondenzprinzips, dass die steuerliche Behandlung einer österreichischen Körperschaft (hier die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben) von der Besteuerung einer anderen Körperschaft (Mindestbesteuerung des korrespondierenden Ertrages) abhängt, wird beispielsweise auch in § 10 Abs 4, 5 und 7 KStG angewendet.

⁹⁰⁰ Wie beispielsweise *European Commission, Summary report of the responses received on the public consultation on factual examples and possible ways to tackle double non-taxation cases (2012)*; *European Commission, Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung (2012)*.

⁹⁰¹ Vgl. ErlRV AbgÄG 2014, 24 BlgNR XXV GP, 13.

⁹⁰² Vgl. *Dziurdz, K./Marchgraber, C.*, Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für "niedrig besteuerte" Zinsen und Lizenzgebühren, *ÖStZ* 2014, 378; *Zöchling, H./Plott, C.*, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerter Zinsen und Lizenzgebühren, *RdW* 2014, 215.

⁹⁰³ Vgl. *Peyerl, H.*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern, *ÖStZ* 2014, 226; *Kofler, G.*, Ist das Fass bereits übergelaufen?, *GeS* 2014, 54.

4.5.2.1.2 Tatbestandselemente

Das Abzugsverbot für Lizenzgebühren greift jedoch nur dann, wenn es sich um Lizenzgebühren im Sinne des § 99a Abs 1 zweiter Satz EStG⁹⁰⁴ handelt. Die Legaldefinition in § 99a Abs 1 Satz 2 EStG knüpft daher an Art 12 OECD-MA an, umfasst aber explizit auch Software⁹⁰⁵ sowie gewerbliche, kaufmännische oder wissenschaftliche Ausrüstungen.⁹⁰⁶

In persönlicher Hinsicht muss es sich beim Empfänger der Lizenzgebühren um eine Körperschaft im Sinne des § 1 Abs 2 Z 1 KStG oder um eine vergleichbare ausländische Körperschaft handeln. Vom Abzugsverbot ausgenommen sind daher Körperschaften öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs 3 KStG.⁹⁰⁷ Die empfangende Körperschaft muss weiters unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig sein oder unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters stehen (Konzern- und Beherrschungstatbestand).⁹⁰⁸

Das Abzugsverbot kommt aber nur dann zur Anwendung, wenn die Lizenzgebühren bei der empfangenden Körperschaft einer Niedrigbesteuerung unterliegen. Eine Niedrigbesteuerung liegt vor, wenn eine von vier alternativen Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt ist:

Nach dem ersten Teilstrich sind jene Fälle erfasst, in denen aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung die Lizenzzahlungen bei der empfangenden Körperschaft keiner Besteuerung unterliegen. Sofern die Lizenz Einkünfte allerdings bei einer anderen Körperschaft, etwa bei Anwendung einer Gruppenbesteuerungsregelung, einer Besteuerung unterliegen, kommt das Abzugsverbot nicht zur Anwendung.⁹⁰⁹ Diesfalls liegt zwar eine tatsächliche Nichtbesteuerung bei der empfangenden Körperschaft aber – entgegen den

⁹⁰⁴ Demnach gelten nach dieser Legaldefinition als Lizenzgebühren „Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematographischer Filme und Software, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen, sowie für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen gezahlt werden“. In sachlicher Hinsicht stellt die Regelung daher auf die Definition der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie (RL 2003/49/EG) ab.

⁹⁰⁵ Sofern es zur einer Übertragung von Urheberrechten kommt. Siehe zur Abgrenzung von Zahlungen für Software Kapitel 3.3.4.1.

⁹⁰⁶ Vgl. Marschner, E. in Baldauf, A./Kanduth-Kristen, S./Laudacher, M./Lenneis, C./Marschner, E., Jakob⁸ (2015), § 99a Rz 7; Doralt, W./Ludwig, C. in Doralt, W./Kirchmayr, S./Mayr, G./Zorn, N., EStG¹⁵ (Loseblatt), § 99a Rz 11.

⁹⁰⁷ Ebenfalls sind Körperschaften ausgenommen, die die unionsrechtlichen Vorschriften für Risikokapitalbeihilfen erfüllen (*European Commission*, Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen zur Förderung von Risikokapitalinvestitionen in kleine und mittlere Unternehmen (2006/C 194/02) (2006). Zu den Unsicherheiten bei Private Equity Beteiligungsstrukturen vgl. *Polivanova-Rosenauer, T.*, AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren, taxlex 2014, 107.

⁹⁰⁸ Nach KStR 2013 Rz 1125 ist dabei auf den aktienrechtlichen Konzernbegriff im Sinne des § 15 AktG abzustellen. Der Beherrschungstatbestand erfasst nach KStR 2013 Rz 1126 all jene Gesellschafter, die konzernartig an einer Gesellschaft beteiligt sind und einen beherrschenden Einfluss ausüben. Vgl. *Polivanova-Rosenauer, T.*, AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren, taxlex 2014, 107; *Zöchling, H./Plott, C.*, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzgebühren, RdW 2014, 217; *Urtz, C.* in *Achatz, M./Kirchmayr, S.*, KStG (2011), § 9 Rz 421f; kritisch zur Unbestimmtheit des Konzern- und Beherrschungstatbestandes *Peyerl, H.*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern, ÖStZ 2014, 227.

⁹⁰⁹ Vgl. ErlRV AbgÄG 2014, 24 BlgNR XXV GP, 13.

Gesetzesmaterialien – keine Steuerbefreiung vor. Ebenso würde die Anwendung der Fondsbesteuerungsgrundsätze zu einer Zurechnung und Besteuerung der Lizenzgebühren beim Gesellschafter führen. Auch dies wäre nicht als Steuerbefreiung anzusehen.⁹¹⁰

Vom zweiten Teilstrich sind jene Fälle erfasst, in denen bei der empfangenden Körperschaft die Lizenzeinkünfte einem nominellen Steuersatz von weniger als 10% unterliegen. Nicht erheblich ist, ob der nominelle Normalsteuersatz weniger als 10% beträgt oder ob es sich um einen speziell für Lizenzeinkünfte herabgesetzten nominellen Steuersatz handelt.⁹¹¹ Da der nominelle Steuersatz maßgebend ist, kommt es nicht auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf Ebene der empfangenden Körperschaft an.⁹¹²

Der dritte Teilstrich umfasst jene Fälle, in denen die Lizenzgebühr bei der empfangenden Körperschaft einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10% unterliegt, weil die Empfängerin besondere Steuerermäßigungen, wie etwa fiktive Betriebsausgaben oder teilweise sachliche Steuerbefreiungen, in Anspruch nimmt. Das Abzugsverbot kommt jedoch dann nicht zur Anwendung, wenn die empfangende Körperschaft Verluste erzielt oder ihr diese im Rahmen einer Gruppenbesteuerungsregelung zugewiesen werden und deswegen der effektive Steuersatz von 10% unterschritten wird.⁹¹³ Die Verlusterzielung beschränkt sich aber nicht auf das Kalenderjahr, denn auch ein Verlustvortrag oder ein Verlustrücktrag können nicht als eine die Abzugsbeschränkung auslösende Steuerermäßigung angesehen werden.⁹¹⁴

Der vierte Teilstrich wurde mit dem 2. Abgabenänderungsgesetz 2014 eingeführt und umfasst jene Fälle, in denen die Lizenzgebühr bei der empfangenden Körperschaft aufgrund einer Steuerrückerstattung einer Steuerbelastung von weniger als 10% unterliegt, wobei auch eine Steuerrückerstattung an die Anteilsinhaber zu berücksichtigen ist.⁹¹⁵

Kritisiert wird an der österreichischen Lizenzschranke, dass diese nur auf empfangende Körperschaften abstellt, nicht hingegen auf empfangende Personengesellschaften oder hybride Gesellschaften. Da die Rechtsnatur der empfangenden Gesellschaft in manchen Staaten gestaltbar ist, etwa durch „*Check-the-Box*“-Regelungen, bestehen hier steuerliche

⁹¹⁰ Vgl. *Polivanova-Rosenauer, T.*, AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren, taxlex 2014, 108; *Peyerl, H.*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern, ÖStZ 2014, 228.

⁹¹¹ So weisen beispielsweise die Niederlande oder Großbritannien für Einkünfte aus Lizenzgebühren einen besonderen, reduzierten Steuersatz auf (Patent-Box).

⁹¹² Vgl. *Polivanova-Rosenauer, T.*, AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren, taxlex 2014, 108.

⁹¹³ Vgl. ErlRV AbgÄG 2014, 24 BlgNR XXV GP, 13.

⁹¹⁴ Vgl. *Polivanova-Rosenauer, T.*, AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren, taxlex 2014, 108.

⁹¹⁵ ErlRV 2. AbgÄG 2014, 360 BlgNr XXV GP, 14.

Umgehungsmöglichkeiten.⁹¹⁶ Zudem wird kritisiert, dass österreichische Unternehmen im Gegensatz zu ausländischen benachteiligt werden und so der Wirtschaftsstandort Österreich beeinträchtigt wird, da internationale Konzernunternehmen aus Österreich abwandern könnten. Überdies sei eine vorzeitige unilaterale Umsetzung der Korrespondenzregelung nicht vorteilhaft, weil diese im Alleingang ohne Abstimmung mit anderen Staaten erfolgte und daher ein möglicher Anpassungsbedarf an später umzusetzende Maßnahmen des BEPS-Projektes besteht.⁹¹⁷

4.6 Umsetzung und Durchführbarkeit alternativer Besteuerungskonzepte

Ein wesentlicher Aspekt des BEPS-Projektes ist die Umsetzung der vorgeschlagenen BEPS-Maßnahmen. Denkbar ist, dass diese in den jeweiligen nationalen Rechtsvorschriften, in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen beziehungsweise im OECD-Musterabkommen oder im OECD-Musterkommentar oder in einem multilateralen Abkommen implementiert werden.

4.6.1 Umsetzung in nationalen Rechtsvorschriften

Die Vorteile einer Umsetzung alternativer Besteuerungsmaßnahmen in nationalen Rechtsvorschriften liegen in der vermutlich raschen Durchführbarkeit. Andererseits birgt eine Umsetzung in nationalen Vorschriften jedoch die Gefahr, dass Unterschiede in der nationalen Umsetzung bestehen, da vermutlich nicht in allen Staaten gleiche Definitionen, Schwellenwerte oder ähnliche Abgrenzungskriterien implementiert werden würden. Dies wiederum würde zu weiteren Abgrenzungsschwierigkeiten und daraus resultierenden steuerlichen Gestaltungsspielräumen für Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung führen.

Die Umsetzung der BEPS-Gegenmaßnahmen kann daher erst dann erfolgreich sein, wenn alle betroffenen Staaten diese einheitlich und vollständig umsetzen. Andernfalls würden die steuerlichen Wettbewerbsverzerrungen bestehen bleiben, sich womöglich noch verstärken oder bestimmte Unternehmen und Gestaltungen steuerlich weniger belasten als andere. Zudem bleibt zu bedenken, dass die OECD oder die G20 ihre Mitgliedstaaten nicht zu einer

⁹¹⁶ Zur Anwendung der Lizenzschranke bei Personengesellschaften siehe *Rzepa, P.*, § 12 Abs 1 Z 10 KStG im Lichte des steuerlichen Transparenzprinzips, RdW 2014, 616f.

⁹¹⁷ Vgl. dazu *Fellner, M.*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke", in *Urnik, S./Fritz-Schmied, G.*, Bilanzsteuerrecht Jahrbuch 2015 (2015), 168f; *Staringer, C.*, BEPS und die Folgen für die österreichische Steuerpolitik, in *Bertl, R./Eberhartinger, E./Egger, A./Kalss, S./Lang, M./Nowotny, C./Riegler, C./Schuch, J./Staringer, C.*, Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanzen und Steuern (2014), 170.

Umsetzung der Maßnahmen verpflichten kann, die Umsetzung daher auf freiwilliger Basis erfolgen muss.⁹¹⁸

Eine Umsetzung der BEPS-Gegenmaßnahmen rein auf unilateraler Ebene durch nationalstaatliche Alleingänge bekämpft jedoch nicht die Ursachen für grenzüberschreitende Steuerminimierungsstrategien sondern nur deren Symptome, da die meisten BEPS-Gestaltungen auf Unterschieden in den nationalen Steuersystemen beruhen. Eine notwendige internationale Harmonisierung kann aber nur durch eine Angleichung der Steuersätze und der zugrundeliegenden steuerlichen Grundprinzipien erfolgen, um den staatlichen Steuerwettbewerb („*race to the bottom*“) einzuschränken. Die unterschiedlichen nationalen Steuersysteme müssten daher besser aufeinander abgestimmt werden, um internationale Gewinnverlagerungen zu verhindern. Ob der dafür notwendige politische Wille gefunden werden kann, erscheint - auch in Anbetracht der Erfolglosigkeit der GKKB auf europäischer Ebene – fraglich. Insbesondere, weil durch eine verstärkte Harmonisierung der Handlungsspielraum der nationalen Steuerpolitik eingeschränkt wird und dadurch die Möglichkeiten für Standortpolitik mithilfe des Steuerrechts verringert werden.⁹¹⁹

4.6.2 Umsetzung in bilateralen Abkommen

Die Vorteile einer Umsetzung in den jeweiligen bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen liegen darin, dass länderspezifische Anpassungen an die jeweiligen Gegebenheiten möglich sind. Da es aber wahrscheinlich eine sehr lange Zeit in Anspruch nehmen würde, bis weltweit ca. 3.000 bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen angepasst oder neu verhandelt werden, erscheint diese Form der Implementierung nicht praktikabel, um auch kurzfristig Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zu verringern.

Eine Änderung des OECD-Musterabkommens hätte ebenfalls keine unmittelbaren Auswirkungen auf unerwünschte Steuergestaltungsmodelle, da dieses nicht unmittelbar Anwendung findet. Ob eine Implementierung im OECD-Musterkommentar sinnvoll ist, ist davon abhängig, ob dieser auch für bereits bestehende Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden ist oder nur für jene Abkommen, die nach der Änderung des Musterkommentars abgeschlossen wurden. Es bestünde daher eine ähnliche Problematik wie bei der Anwendung des „*Authorized OECD Approach*“. Ebenso könnte eine Umsetzung in bilateralen Abkommen von den Staaten unterschiedlich durchgeführt werden und dadurch erneut Gestaltungsspielraum zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung eröffnen.

⁹¹⁸ Vgl. *Neumann-Tomm, A.*, BEPS - Wenn überhaupt nationale Gegenmaßnahmen, dann mit Augenmaß, IStR 2015, 436.

⁹¹⁹ Vgl. *Richter, L./Hontheim, S.*, Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikante Steuergestaltung der US-Konzerne, Der Betrieb 2013, 263; *Neumann-Tomm, A.*, BEPS - Wenn überhaupt nationale Gegenmaßnahmen, dann mit Augenmaß, IStR 2015, 436f.

4.6.3 Umsetzung in multilateralem Abkommen

Idealerweise spiegeln sich in einem bilateralen Abkommen die ökonomische Situation, die strategischen Ziele sowie die Wirtschaftsbeziehungen zwischen den beiden Staaten wider.⁹²⁰ Diese individuellen wirtschafts- und steuerpolitischen Abwägungen können auf multilateraler Ebene jedoch nur sehr schwer abgebildet werden.⁹²¹ Da viele grenzüberschreitende Sachverhalte allerdings mehr als nur zwei Staaten betreffen, können multilaterale Doppelbesteuerungsabkommen daher die Realität besser widerspiegeln. Insbesondere lassen sich Dreiecksverhältnisse durch bilaterale Abkommen oftmals nicht ausreichend erfassen.⁹²² Zudem mindern multilaterale Abkommen den zwischenstaatlichen Steuerwettbewerb, weil sie eine Teilharmonisierung ermöglichen, und verringern die Gefahr der Doppelbesteuerung sowie der doppelten Nichtbesteuerung.⁹²³

Im Gegensatz zum Handel und Gewerbe sind im Bereich des Steuerrechts multilaterale Abkommen allerdings von jeher eine Seltenheit. Bislang konnten erst in wenigen Fällen multilaterale Steuerabkommen, die sich allerdings nur auf eindeutig abgegrenzte Regionen bezogen, erfolgreich eingeführt werden.⁹²⁴ Auf europäischer Ebene waren bereits in den 1990er Jahren Initiativen in Richtung eines multilateralen Steuerabkommens erkennbar,⁹²⁵ jedoch konnte bis heute kein Konsens dafür gefunden werden.

Bislang ging die OECD davon aus, dass die Schaffung eines multilateralen Abkommens zu lange dauern würde und ein internationaler politischer Konsens dafür wohl nicht möglich sei.⁹²⁶ Im Rahmen des BEPS-Projektes spricht sich die OECD nunmehr explizit für die Implementierung der vorgeschlagenen BEPS-Maßnahmen in einem multilateralen Abkommen aus. Action 15 des BEPS-Projektes behandelt die Schaffung eines multilateralen

⁹²⁰ Vgl. Schön, W., Zur Zukunft des Internationalen Steuerrechts, *StuW* 2012, 217.

⁹²¹ Eine Ausnahme hiervon stellt das nordische Steuerabkommen zwischen Dänemark, Finnland, Island, Norwegen und Schweden dar. Vgl. dazu Brauner, Y., An International Tax Regime in Crystallization, *Tax Law Review* 2003, 318f.

⁹²² Vgl. Loukota, H., Multilateral Tax Treaties Versus Bilateral Treaty Network, in Lang, M./Loukota, H./Rädler, A./Schuch, J./Toifl, G./Urtz, C./Wassermeyer, F./Züger, M., *Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law* (1997), 91f.

⁹²³ Vgl. Schön, W., Zur Zukunft des Internationalen Steuerrechts, *StuW* 2012, 217.

⁹²⁴ Bereits 1923 bestand zwischen Österreich, Ungarn, Polen, Italien, Rumänien sowie dem Königreich der Serben, Kroaten und Slowenen ein multilaterales Steuerabkommen. Siehe dazu Helbich, F., Zum Unternehmenssteuerrecht: Entwicklung und Elemente künftiger Gestaltungen, in Gassner, W./Lang, M., *Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen* (1998), 209. Das bekannteste aktuelle Beispiel ist das nordische Steuerabkommen zwischen Dänemark, Finnland, Island, Norwegen und Schweden. Vgl. Brauner, Y., An International Tax Regime in Crystallization, *Tax Law Review* 2003, 318f; Loukota, H., Multilateral Tax Treaties Versus Bilateral Treaty Network, in Lang, M./Loukota, H./Rädler, A./Schuch, J./Toifl, G./Urtz, C./Wassermeyer, F./Züger, M., *Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law* (1997), 86ff; Helminen, M., *The Nordic multilateral tax treaty: as a model for a multilateral EU tax treaty* (2013).

⁹²⁵ Vgl. Helbich, F., Zum Unternehmenssteuerrecht: Entwicklung und Elemente künftiger Gestaltungen, in Gassner, W./Lang, M., *Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen* (1998), 210.

⁹²⁶ Vgl. OECD, *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report* (2004), Rz 321.

Abkommens zur Umsetzung der vorgeschlagenen Maßnahmen. Bereits 2016 soll dieses unterzeichnet werden können.⁹²⁷ „*Ein multilaterales Instrument ist wünschenswert und realisierbar.*“⁹²⁸ So lautet nunmehr das Arbeitsergebnis 2014 zu Action 15. Die bislang von der OECD vertretene Auffassung, dass ein gemeinsamer Konsens für ein multilaterales Instrument wohl nicht möglich wäre, wird somit aufgegeben. Nach derzeitiger Ansicht der OECD stellt ein multilaterales Instrument die einzige Möglichkeit dar, um koordiniert und zügig gegen abkommensbasierte BEPS-Probleme vorzugehen. Durch ein multilaterales Abkommen können mühselige bilaterale Verhandlungen, die oftmals Jahre dauern, überflüssig werden und somit zu deutlichen Effizienzgewinnen führen.

Die Vorteile eines multilateralen Abkommens bestehen aber auch in der einheitlichen Umsetzung, die keinen oder wenig Gestaltungsspielraum für Staaten lässt. Wettbewerbsverzerrungen werden dadurch verringert und zwischen den Finanzverwaltungen der beteiligten Staaten besteht eine engere Zusammenarbeit. In weiterer Folge erfolgt eine einheitlichere Anwendung und Auslegung von Abkommensvorschriften und eine bessere Vorhersehbarkeit für Steuerpflichtige sowie Finanzverwaltungen. Dies kann die Möglichkeit für grenzüberschreitende Steuerkonflikte reduzieren und internationale Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung könnten verringert werden.⁹²⁹

Allerdings wären jene Länder, die nicht Teil des multilateralen Abkommens sind, endgültige Steueroasen und für Steuerpflichtige würden sich erneut Gestaltungsspielräume für steuerlich motivierte Ausweichhandlungen eröffnen. Auch erscheint es auf multilateraler Ebene schwierig, Beziehungen zwischen Staaten, die sich in unterschiedlichen wirtschaftlichen Situationen befinden oder divergierende steuerpolitische Ziele verfolgen, in einem einzelnen Abkommen abzubilden. Zudem kann ein einmal gefundener Konsens im Rahmen eines multilateralen Abkommens aber auch zu einem Versteinerungseffekt führen. So hemmt beispielsweise die Zins- und Lizenzrichtlinie, die auf europäischer Ebene seit 2003 Quellensteuern auf Zins- und Lizenzzahlungen verbietet, eine Änderung der steuerlichen Behandlung konzerninterner grenzüberschreitender Zins- und Lizenzzahlungen. Bis zu einer neuerlichen Einigung aller 28 Mitgliedstaaten über eine Neugestaltung muss die Besteuerung der Zins- und Lizenzträge daher mithilfe von Zins- und Lizenzschränken, mitunter komplexer Behelfslösungen, vorübergehend gelöst werden.⁹³⁰

⁹²⁷ Vgl. *Benz, S./Böhmer, J.*, Der aktuelle Stand der steuerpolitischen Vorhaben der G20, IStR 2015, 382.

⁹²⁸ OECD, Ausarbeitung eines multilateralen Instruments zur Modifikation bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen (2015), 17.

⁹²⁹ Vgl. *Loukotska, H.*, Multilateral Tax Treaties Versus Bilateral Treaty Network, in *Lang, M./Loukotska, H./Rädler, A./Schuch, J./Toifl, G./Urtz, C./Wassermeyer, F./Züger, M.*, Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law (1997), 91.

⁹³⁰ Vgl. *Schön, W.*, Zur Zukunft des Internationalen Steuerrechts, StuW 2012, 217.

5 Betriebswirtschaftliche Analyse der Besteuerungskonzepte

In diesem Kapitel werden die Steuerwirkungen des bestehenden sowie der in den vorigen Kapiteln dargestellten alternativen Besteuerungskonzepte einer betriebswirtschaftlichen Analyse unterzogen. Anhand einer Steuerbelastungsmessung werden die Auswirkungen der diskutierten alternativen Besteuerungsmodelle auf die effektive Steuerbelastung eines multinationalen tätigen Konzerns der digitalen Wirtschaft dargestellt. Es soll aufgezeigt werden, welche Besteuerungskonzepte in Hinblick auf die Bekämpfung von Gewinnverkürzung und internationaler Gewinnverlagerung als wirkungsvoll erachtet werden können.

Der folgende steuerliche Belastungsvergleich basiert auf einer Fallstudie des Google Konzerns. Es handelt sich bei Google um einen der größten Internetdienstleister weltweit, dessen Umsatz fast gänzlich auf digitalen Werbedienstleistungen basiert. Da das von Google implementierte Geschäfts- und Steuermodell aufgrund der sehr geringen effektiven Konzernsteuerquote in den letzten Jahren jedoch heftiger Kritik ausgesetzt war,⁹³¹ sollen die steuerlichen Auswirkungen der in der Literatur diskutierten alternativen Besteuerungskonzepte anhand dieser multinationalen Konzernstruktur simuliert und analysiert werden.

Die Steuerbelastungsmessung basiert auf den öffentlich verfügbaren Informationen verschiedener Quellen und nicht auf den tatsächlichen Steuerzahlungen aller Konzerngesellschaften, da insbesondere von Zwischengesellschaften keine genauen Daten öffentlich verfügbar waren. Die sorgfältig durchgeführte Simulation stellt daher nicht den Anspruch, die genauen Steuerzahlungen des Google Konzerns darzustellen, sondern soll exemplarisch die Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen auf das in diesem Konzern⁹³² erkennbare Geschäfts- und Steuermodell aufzeigen. Die Ergebnisse dieser einzelfallbasierenden Simulation erlauben Rückschlüsse auf die grundsätzliche Eignung der jeweiligen alternativen Besteuerungskonzepte zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, sowohl in Hinblick auf das Steueraufkommen der beteiligten Staaten als auch in Hinblick auf die effektive Steuerbelastung des Konzerns.

⁹³¹ Siehe etwa *Martin, J.*, U.K. Grills Google, Ernst & Young on Tax Avoidance, Tax Notes International 2013, May 27, 823f; *Johnston, S.*, Chasing Google: The Global Struggle to Tax E-Commerce, Tax Notes International 2014, February 10, 491.

⁹³² Ähnliche Geschäfts- und Steuermodelle werden auch von zahlreichen anderen multinationalen Konzernen, wie etwa Apple, Facebook oder Starbucks unterhalten.

Als Muttergesellschaft des (nunmehrigen Teil-)Konzerns fungiert die börsennotierte *Google Inc.*, mit Sitz in Kalifornien, USA,⁹³³ zudem bestehen zahlreiche Tochtergesellschaften im In- und Ausland. Die letzten aktuell verfügbaren Jahresabschlüsse betreffen das Jahr 2013 und werden dem Belastungsvergleich zugrunde gelegt.⁹³⁴ Das Datenmaterial stammt aus dem 10K-Formular der *Google Inc.* für das Jahr 2013,⁹³⁵ dem Jahresabschluss 2013 der *Google Ireland Ltd.*⁹³⁶ sowie aus der Orbis Datenbank. Die Jahresabschlüsse der Zwischengesellschaften *Google Netherlands Holdings B.V.* sowie *Google Ireland Holdings* waren nicht öffentlich verfügbar, in der Orbis Datenbank waren Daten in geringem Ausmaß vorhanden.

Der Jahresabschluss 2013⁹³⁷ der *Google Inc.* weist einen Konzernumsatz in Höhe von \$ 59,825 Mrd. aus, davon entfielen 45% (\$ 26,921 Mrd.) auf die USA sowie 55% (\$ 32,904 Mrd.) auf ausländische Märkte.⁹³⁸ Weiters wird ein Vorsteuergewinn in Höhe von \$ 14,496 Mrd. (USA: \$ 5,828 Mrd., Ausland: \$ 8,668 Mrd.) sowie ein Ertragsteueraufwand von \$ 2,282 Mrd. (USA: \$ 1,539 Mrd., Ausland: \$ 0,743 Mrd.) ausgewiesen.⁹³⁹ Dies entspricht einem effektiven Steuersatz⁹⁴⁰ von 15,74% (USA: 26,41%, Ausland: 8,57%).⁹⁴¹ Der erwartete Steueraufwand unter Zugrundelegung des nominellen US-Steuersatzes in Höhe von 35% würde jedoch \$ 5,076 Mrd. betragen.⁹⁴² Die in den USA erwirtschafteten Gewinne werden dort regulär besteuert, allerdings wurden gemäß § 41 (a) IRC Investitionszulagen für Forschung und Entwicklung in Höhe von \$ 139 Mio. in Anspruch genommen, welche als Steuerermäßigung auf die Körperschaftsteuer angerechnet wurden.⁹⁴³ Die Differenz zwischen effektivem und nominellem Steuersatz beruht aber im Wesentlichen auf unterschiedlichen ausländischen Steuersätzen („*foreign tax differential*“), die zu einer Verringerung des Steueraufwandes in Höhe von \$ 2,494 Mrd. führten.⁹⁴⁴ Die ausländischen Gewinne, die größtenteils in einer irischen Tochtergesellschaft erwirtschaftet wurden,

⁹³³ Im Jahr 2015 erfolgte eine Neustrukturierung des Konzerns mit einer neuen Mutterholding „*Alphabet*“. Dies kann jedoch für den durchgeführten Belastungsvergleich unberücksichtigt bleiben, da die Neustrukturierung keine Auswirkungen auf die hier betrachtete Teilkonzernstruktur hat.

⁹³⁴ Von *Google Inc.* war zum Zeitpunkt der Bearbeitung bereits der Jahresabschluss 2014 verfügbar, nicht jedoch von den übrigen Tochtergesellschaften.

⁹³⁵ Vgl. *Google Inc.*, Form 10-K (2013).

⁹³⁶ Vgl. *Google Ireland Ltd.*, Jahresabschluss (2013).

⁹³⁷ Im Geschäftsjahr 2014 wurde die Sparte „*Motorola Mobile*“ veräußert. Im Jahresabschluss 2014 sind daher die Vorjahreszahlen für das Geschäftsjahr 2013 um diese „*discontinued operations*“ bereinigt.

⁹³⁸ Vgl. *Google Inc.*, Form 10-K (2013), 29 und 49. Die geographische Zurechnung des Umsatzes auf Konzernebene basiert auf der Rechnungsadresse des Leistungsempfängers.

⁹³⁹ Vgl. *Ibid.*, 49 und 79.

⁹⁴⁰ Dieser berechnet sich aus dem Steueraufwand dividiert durch das unternehmensrechtliche Ergebnis vor Steuern.

⁹⁴¹ Vgl. *Ibid.*, 35.

⁹⁴² Vgl. *Ibid.*, 79.

⁹⁴³ Vgl. *Ibid.*, 79. Siehe dazu auch *Pinkernell, R.*, Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, *StuW* 2012, FN 8.

⁹⁴⁴ Vgl. *Google Inc.*, Form 10-K (2013), 79.

unterlagen daher nur einer sehr niedrigen Besteuerung und können als Ursache für die geringe effektive Konzernsteuerquote angesehen werden. Im Anhang des Jahresabschlusses werden nur zwei irische Gesellschaften als wesentliche Tochtergesellschaften genannt, *Google Ireland Holdings* sowie *Google Ireland Limited*. Wie sich die geringe ausländische Steuerquote in Höhe von 8,57% ergibt, ist dem Jahresabschluss jedoch nicht zu entnehmen. Die nachfolgende Steuerbelastungsmessung soll daher *ceteris paribus* die Auswirkungen der diskutierten alternativen Besteuerungsmodelle auf die Steuerzahlungen sowie die effektive Konzernsteuerquote des Google Konzerns aufzeigen und damit über den Einzelfall hinaus eine Bewertung der alternativen Besteuerungskonzepte erlauben.

5.1 Ausgangssachverhalt

Das Geschäfts- und Steuermodell sowie die Konzernstruktur von Google sind in Abbildung 6 dargestellt und können im Wesentlichen wie folgt beschrieben werden:⁹⁴⁵

Der von Google erzielte Umsatz basiert zum Großteil auf automatisierten Werbedienstleistungen, die als reine Online-Geschäfte vollständig über das Internet erbracht werden. In den Quellenstaaten wird für die Erbringung dieser elektronischen Werbeleistung keine physische Präsenz benötigt, es werden daher zur Leistungserbringung weder Tochtergesellschaften noch Betriebsstätten benötigt. In vielen Quellenstaaten bestehen zwar Tochtergesellschaften, wie beispielsweise die *Google Austria GmbH* mit Sitz in Wien. Diese erbringen jedoch nur Serviceleistungen für die Konzernmuttergesellschaft *Google Inc.* sowie die irische *Google Ireland Ltd.* und beschränken sich auf Marketing-, Hosting- oder F&E-Dienstleistungen für den lokalen Markt. Im Geschäftsjahr 2014⁹⁴⁶ belief sich der erwirtschaftete Umsatz der *Google Austria GmbH* auf \$ 6.870.671, der Gewinn vor Steuern auf \$ 565.121 und der Körperschaftsteueraufwand auf \$ 150.915. Der effektive Körperschaftsteuersatz beträgt für das Wirtschaftsjahr 2014 26,7%. Die Umsatzerlöse dieses als funktions- und risikoarm eingestuftes Routineunternehmen wurden zur Gänze unter Zugrundelegung der Kostenaufschlagmethode mit anderen Konzerngesellschaften generiert.⁹⁴⁷

Die von Kunden beauftragten Werbeleistungen werden daher nicht von den lokalen Servicegesellschaften sondern ausschließlich von *Google Ireland Ltd.* erbracht und von dieser in Rechnung gestellt. Sitz und Ort der Geschäftsleitung der *Google Ireland Ltd.*

⁹⁴⁵ Vgl. *Pinkernell, R.*, Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, *StuW* 2012, 370ff.

⁹⁴⁶ Für das Jahr 2013 sind in der Orbis Datenbank keine Daten vorhanden.

⁹⁴⁷ So *Pinkernell, R.*, Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, *StuW* 2012, 370f zur *Google Deutschland GmbH*.

befindet sich in Dublin, in den Ansässigkeitsstaaten der Kunden bestehen keine Betriebsstätten und daher auch keine Anknüpfungspunkte für eine Besteuerung.

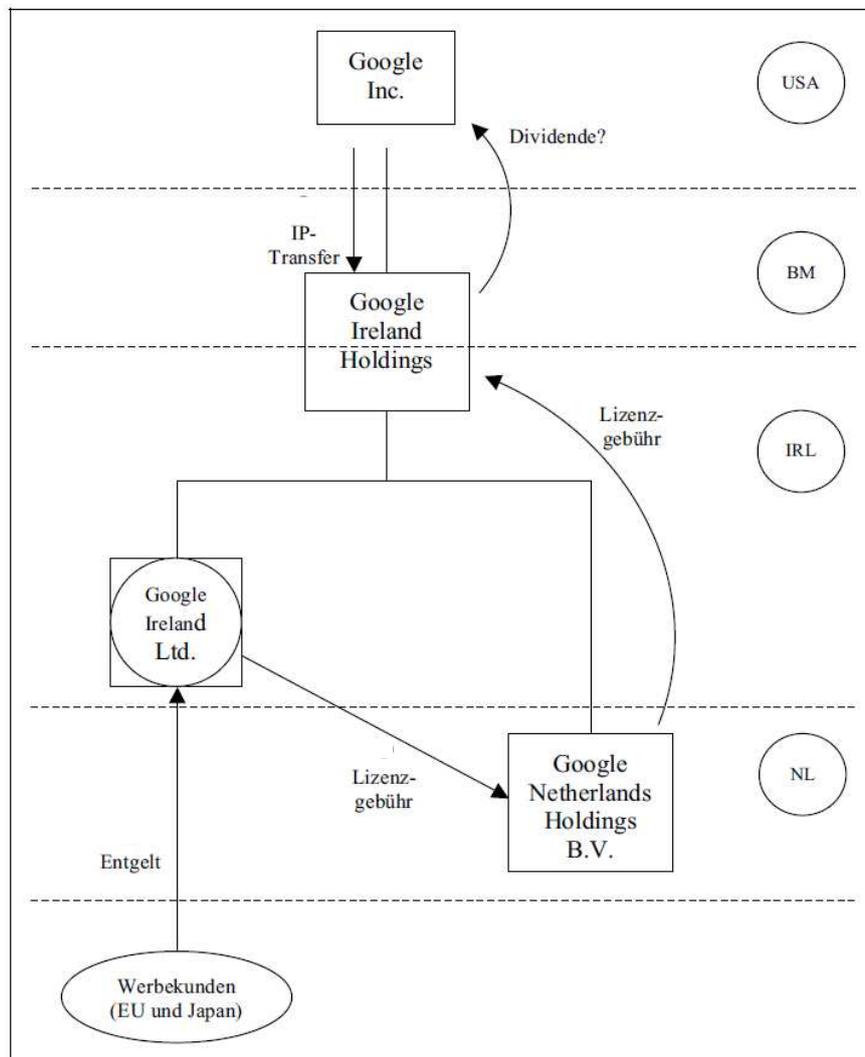


Abbildung 6: Konzernstruktur Google⁹⁴⁸

Google Ireland Ltd. ist eine operativ tätige Kapitalgesellschaft, die mit ca. 2.000 Mitarbeitern die EMEA-Regionen (Europa, Naher Osten und Afrika) betreut.⁹⁴⁹ Der erzielte Umsatz belief sich im Geschäftsjahr 2013 auf knapp über € 17 Mrd., der Gewinn vor Steuern jedoch nur auf knapp € 189 Mio. und der Körperschaftsteueraufwand auf € 34,58 Mio. Der effektive Steuersatz der *Google Ireland Ltd.* beträgt 18,28%. Der erwartete Steueraufwand bei einem nominellen irischen Körperschaftsteuersatz in Höhe von 12,5% wäre jedoch nur € 23,64 Mio. Die Differenz ergibt sich im Wesentlichen aus ausländischen Quellensteuern in Höhe von

⁹⁴⁸ Ibid., 373.

⁹⁴⁹ Vgl. <https://www.google.com/about/careers/locations/dublin/> (abgerufen am 12.10.2015).

€ 8,48 Mio. sowie aus steuerlich nicht anerkannten Abschreibungen in Höhe von € 2,59 Mio.⁹⁵⁰

Auffällig ist der ungewöhnlich hohe Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung für „*administrative expenses*“ in Höhe von € 11,74 Mrd., der zum Großteil aus Lizenzzahlungen besteht. Diese werden an die niederländische Konzerngesellschaft *Google Netherlands Holdings B.V.* als Gegenleistung für die Rechtenutzung für Software, Marken und andere immaterielle Güter gezahlt. In Irland verbleibt daher - abgesehen vom Lohnsteueraufkommen der 2.000 Mitarbeiter - nur ein geringer Residualgewinn, der operative Gewinn wird als Lizenzzahlung in die Niederlande geschleust. Aufgrund der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie wird die Lizenzzahlung in Irland auch nicht mit Quellensteuer belastet.

Empfängerin der Lizenzzahlung ist die niederländische *Google Netherlands Holdings B.V.* mit Sitz in Amsterdam. Jahresabschlüsse der Gesellschaft waren nicht auffindbar, in der Orbis Datenbank sowie in Zeitschriftenbeiträgen sind jedoch vereinzelt Informationen zu Jahresabschlussdaten verfügbar. Im Geschäftsjahr 2005⁹⁵¹ beschäftigte die Gesellschaft 2 Mitarbeiter und erwirtschaftete Umsatzerlöse in Höhe von knapp \$ 1,1 Mrd. Im Jahresabschluss 2010 der niederländischen Gesellschaft werden Lizenzeinkünfte in Höhe von € 5,725 Mrd. ausgewiesen, gleichzeitig aber auch Lizenzzahlungen in Höhe von € 5,716 Mrd., die an die Muttergesellschaft *Google Ireland Holdings* geleistet wurden. Der Körperschaftsteueraufwand in den Niederlanden betrug dementsprechend nur noch € 2,7 Mio. Quellensteuer auf die Lizenzzahlung wird nach niederländischem Recht nicht erhoben.⁹⁵² Für das Geschäftsjahr 2013 wird in der Orbis Datenbank hingegen nur noch ein Umsatz in Höhe von \$ 14 Mio. ausgewiesen. Im Rahmen des nachfolgenden Belastungsvergleiches wird jedoch davon ausgegangen, dass auch im Geschäftsjahr 2013 die von der operativen irischen Gesellschaft *Google Ireland Ltd.* geleisteten Lizenzgebühren in Höhe von € 11,74 Mrd. zunächst an die niederländische *Google Netherlands Holdings B.V.* und in weiterer Folge in Höhe von € 11,73 Mrd. an die irische *Google Ireland Holdings* gezahlt wurden.

Diese irische Holdinggesellschaft wurde zwar nach irischem Recht gegründet, der Verwaltungssitz befindet sich jedoch auf den Bermudas.⁹⁵³ In Irland besteht daher keine unbeschränkte Steuerpflicht, da das nationale Recht zu Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht auf den Verwaltungssitz abstellt. Die Lizenzeinkünfte in Höhe von € 11,73 Mrd.

⁹⁵⁰ Vgl. *Google Ireland Ltd.*, Jahresabschluss (2013), 18.

⁹⁵¹ Daten entnommen aus der Orbis Datenbank.

⁹⁵² Vgl. *Pinkernell, R.*, Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, *StuW* 2012, 372.

⁹⁵³ Vgl. *Berrong, S.*, Google's Overseas Tax Schemes Raise Questions, *Tax Notes International* 2010, December 13, 813.

werden aber auch nicht auf den Bermudas besteuert, da dort keine Körperschaftsteuer erhoben wird.⁹⁵⁴

In den USA unterliegen die ausländischen Gewinne der Tochtergesellschaften aus mehreren Gründen auch keiner Besteuerung. Im Jahr 2006 wurden von *Google Inc.* auf Basis eines „*Advanced Pricing Agreements*“ (APA) mit der amerikanischen Steuerverwaltung Teile der Immaterialgüterrechte auf die *Google Ireland Holdings* übertragen.⁹⁵⁵ Der Inhalt des abgeschlossenen APAs ist nicht öffentlich bekannt,⁹⁵⁶ jedoch dürften darin offenbar recht vorteilhafte Konditionen für Google enthalten sein.⁹⁵⁷ Durch die Zurechnung von zumindest Teilen der immateriellen Wirtschaftsgüter zur *Google Ireland Holdings* werden dieser auch die darauf entfallenden Einkünfte zugerechnet.

Da das amerikanische Steuerrecht für Auslandsdividenden kein Schachtelprivileg (analog § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG) vorsieht, werden von der irischen Holding auch keine Dividenden an die amerikanische Mutter ausgeschüttet. Auslandsdividenden wären bei *Google Inc.* voll steuerpflichtig und würden den Steuerstundungseffekt daher sofort beenden. Eine Anrechnung ausländischer Einkommensteuern wäre aufgrund der geringen ausländischen Steuerbelastung nur in einem minimalen Ausmaß möglich.

Im Konzernabschluss der *Google Inc.* werden aber auch keine latenten Steuern („*deferred taxes*“) in Bezug auf die thesaurierten Gewinne der Auslandstochtergesellschaften ausgewiesen, da von Accounting Standard Codification Section 740 (ASC 740) Gebrauch gemacht wird und diese als „*permanently reinvested earnings*“ (PRE) deklariert werden. Bei diesen wird davon ausgegangen, dass sie nicht repatriiert werden und daher keine zukünftige Steuerbelastung anfallen wird. Im Jahr 2013 betragen jene Gewinne, die als permanent im Ausland reinvestiert deklariert wurden, \$ 38,9 Mrd.⁹⁵⁸

Das US-amerikanische Steuerrecht sieht zwar grundsätzlich für niedrig besteuerte Auslandsgewinne eine Hinzurechnungsbesteuerung vor, im Fall von Google greift diese jedoch nicht, da Subpart F des Internal Revenue Codes⁹⁵⁹ (Hinzurechnungsbesteuerung) aus folgendem Grund nicht angewendet wird: *Google Ireland Ltd.* wird unter Anwendung der „*Check-the-Box*“-Regelung (Reg. § 301.7701-3 IRC) transparent besteuert und daher als „*disregarded entity*“ angesehen. Die von *Google Ireland Ltd.* geleisteten Lizenzgebühren und

⁹⁵⁴ Vgl. *Pinkernell, R.*, Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, *StuW* 2012, 372.

⁹⁵⁵ Vermutlich über ein Buy-In und eine Kostenumlagevereinbarung. Vgl. dazu *ibid.*, 372.

⁹⁵⁶ Nicht einmal die amerikanische Börsenaufsicht SEC hat Zugriff auf den Inhalt des APAs. Vgl. *Parillo, K.*, SEC Backs Off Request to Google To Make APA Public, *Tax Notes International* 2011, March 28, 989f.

⁹⁵⁷ Vgl. *Pinkernell, R.*, Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, *StuW* 2012, 372.

⁹⁵⁸ Vgl. *Google Inc.*, Form 10-K (2013), 79f.

⁹⁵⁹ §§ 951 ff IRC.

die bei *Google Ireland Holdings* empfangenen Lizenzgebühren sind daher als Zahlungen desselben Steuerpflichtigen anzusehen. Die irische Ltd. wird daher als Betriebsstätte der irischen Holding betrachtet, die aus der Werbetätigkeit mit nicht konzernzugehörigen Dritten aktive Einkünfte erzielt.⁹⁶⁰ Die Lizenzgebühren werden daher nicht als passive Einkünfte qualifiziert, die grundsätzlich der amerikanischen Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen würden, sondern als aktive Einkünfte angesehen, die nicht der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen. Zudem gilt die *Google Ireland Holdings* aus amerikanischer Sicht als in Irland und nicht in der Steueroase Bermuda ansässig, da § 7701 (a)(4) IRC auf den Gründungsort einer Gesellschaft abstellt, um diese als in- oder ausländisch zu qualifizieren.

Die europäischen Werbeeinkünfte in Höhe von € 11,73 Mrd. werden daher weder in der EU noch in den USA besteuert und können daher unbesteuert in einer Steueroase thesauriert werden. Der Steuerstundungseffekt wirkt jedoch nur solange, bis die irische Holding Dividenden an die amerikanische Muttergesellschaft ausschüttet.

Folgende vereinfachende Annahmen wurden dabei getroffen:

- Im Jahresabschluss der *Google Ireland Ltd.* werden keine Angaben über den geographischen Ort des Umsatzes gemacht.⁹⁶¹ Für den Steuerbelastungsvergleich wird daher angenommen, dass die gesamten Umsätze der *Google Ireland Ltd.* ausschließlich mit in der EU ansässigen Unternehmen⁹⁶² getätigt werden (B2B). Diese können die Aufwendungen für Online-Werbeleistungen in Höhe von € 17 Mrd. als Betriebsausgaben geltend machen. Der Abzug dieser Marketingaufwendungen mindert daher die steuerliche Bemessungsgrundlage der Kunden. Unter Zugrundelegung eines durchschnittlichen Körperschaftsteuersatzes der EU 28 in Höhe von 26,7% (BIP-bereinigt)⁹⁶³ ergibt sich dadurch eine Steuergutschrift (Verringerung der Körperschaftsteuerschuld) in Höhe von € 4,53 Mrd.
- Da der Jahresabschluss der *Google Netherlands Holdings B.V.* nicht verfügbar war, wird mangels genauerer Informationen vereinfachend davon ausgegangen, dass der Posten der „*administrative expenses*“ der *Google Ireland Ltd.* in Höhe von € 11,74 Mrd. zur Gänze Lizenzgebühren an die *Google Netherlands Holdings B.V.* darstellt. Bei dem in der Orbis Datenbank angegebenen Umsatz der *Google Netherlands Holdings B.V.* in Höhe von \$ 14,831 Mio. wird davon ausgegangen, dass es sich um einen „Nettoumsatz“ handelt, das heißt nach Abzug eines Lizenzaufwandes.

⁹⁶⁰ Vgl. *Pinkernell, R.*, Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, *StuW* 2012, 372.

⁹⁶¹ „Any disclosure on the turnover on a geographic basis would be considered prejudicial to the company and hence has not been disclosed in accordance with SSAP 25 „Segmental Reporting.“ *Google Ireland Ltd.*, Jahresabschluss (2013), 16.

⁹⁶² Da es sich um online Werbeleistungen handelt, wird davon ausgegangen, dass Nicht-Unternehmen diese Dienste nicht in Anspruch nehmen und daher keine B2C-Umsätze vorliegen.

⁹⁶³ Vgl. wko.at/statistik/eu/europa-steuersaetze.pdf.

Dieser Lizenzaufwand der *Google Netherlands Holdings B.V.* an *Google Ireland Holdings* wird daher als Residualgröße angenommen.

- Im jeweiligen nationalen Steueraufwand sind latente Steuern enthalten.
- Die Währungsumrechnung erfolgt mit dem aus der Orbis Datenbank angegebenen Kurs in Höhe von 1,3791 für das Jahr 2013.
- Der Posten „Steueraufwand“ zeigt den Aufwandsposten der jeweiligen Konzerngesellschaft, der Posten „Steueraufkommen“ die im jeweiligen Staat anfallenden Steuereinnahmen.

Tabelle 1 und Tabelle 2 stellen die Steuerbelastung des Google Konzerns für das Jahr 2013 dar.

Ausgangssachverhalt		
<i>Alle angenommenen Werte und sonstige Angaben sind kursiv dargestellt</i>		
Alle Werte in Tausend		Kurs
	2013	1,3791
Absatzstaat - EU		
Kunde	€	\$
Betriebsausgaben für Online-Werbedienstleistungen	-17.001.876	-23.447.287
Steueraufwand aus Online-Werbedienstleistungen (Ø-KöSt Satz 26,70%)	4.539.501	6.260.426
einbehaltene Quellensteuer	-8.481	-11.696
Steueraufkommen im Absatzstaat	-4.531.020	-6.248.730
Irland		
Google Ireland Limited	€	\$
Umsatz	17.001.876	23.447.287
Herstellungskosten	-5.111.637	-7.049.459
Bruttoergebnis vom Umsatz	11.890.239	16.397.829
"Administrative expenses" - Lizenzgebühren	-11.739.269	-16.189.626
Sonstige betriebliche Erträge	37.529	51.756
Betriebsergebnis	188.499	259.959
Zinsen und ähnliche Erträge	632	872
Gewinn vor Steuern	189.131	260.831
Steueraufwand	-34.580	-47.689
davon ausl. Quellensteuern	-(8.481)	-(11.696)
Gewinn nach Steuern	154.551	213.141
effektive Steuerquote	18,28%	
statutarischer Steuersatz	12,50%	
Steueraufkommen Irland	26.099	35.993

Tabelle 1: Ausgangssachverhalt I

Niederlande		
Google Netherlands Holdings B.V.	€	\$
Lizeneinkünfte	11.739.269	16.189.626
Lizenzaufwand	-11.728.515	-16.174.795
Umsatz	10.754	14.831
sonstiger Aufwand	-96	-133
Gewinn vor Steuern	10.658	14.698
Steueraufwand	-2.654	-3.661
Gewinn nach Steuern	8.003	11.038
effektive Steuerquote	24,91%	
statutarischer Steuersatz	25,00%	
Steueraufkommen Niederlande	2.654	3.661
Irland/Bermuda		
Google Ireland Holdings	€	\$
Lizeneinkünfte	11.728.515	16.174.795
Steueraufwand	0	0
Gewinn nach Steuern	11.728.515	16.174.795
effektive Steuerquote	0,00%	
statutarischer Steuersatz Bermuda	0,00%	
Steueraufkommen Irland/Bermuda	0	0
USA		
Google Inc	€	\$
Umsatz	43.379.740	59.825.000
davon USA	(19.520.883)	(26.921.250)
davon übrige Länder	(23.858.857)	(32.903.750)
Ergebnis vor Steuer	10.511.203	14.496.000
davon USA	(4.225.944)	(5.828.000)
davon übrige Länder	(6.285.259)	(8.668.000)
Steueraufwand	-1.654.702	-2.282.000
davon USA	-(1.115.945)	-(1.539.000)
davon übrige Länder	-(538.757)	-(743.000)
Steueraufkommen USA	1.115.945	1.539.000
effektive Konzernsteuerquote		15,74%
Steuerquote für US-Gewinn		26,41%
Steuerquote für übrige Länder		8,57%

Tabelle 2: Ausgangssachverhalt II

Der Ausgangssachverhalt wird nun auf die steuerlichen Auswirkungen alternativer Besteuerungsansätze auf die effektive Konzernsteuerquote sowie das Steueraufkommen in den beteiligten Staaten untersucht. Hiefür wird angenommen, dass jene Variablen des Ausgangssachverhaltes, die von einer Besteuerungsalternative nicht berührt werden, gleich

bleiben, keine Änderungen in der Konzernstruktur erfolgen und keine anderen Ausweichhandlungen durchgeführt werden. Eine Analyse möglicher anderer steuerlicher Gestaltungen als Reaktion auf alternative Besteuerungskonzepte übersteigt den Rahmen dieser Arbeit und wäre überdies höchst spekulativ und daher wenig aussagekräftig. Ferner wird angenommen, dass keine zusätzlichen Transaktionskosten oder Rechtsbefolgungskosten entstehen.

Zunächst erfolgt eine Betrachtung der Besteuerungsalternativen, die die Besteuerung im Quellenstaat betreffen. Einerseits wird die Einführung einer Quellensteuer auf Zahlungen für digitale Güter und Leistungen (Szenario 1) und andererseits die Einführung einer digitalen Betriebsstätte (Szenario 2) analysiert.

In weiterer Folge werden die Auswirkungen alternativer Besteuerungsmaßnahmen analysiert, die entweder im Quellenstaat oder in den zwischengeschalteten Staaten eingeführt werden können. Hier erfolgt eine Betrachtung von Quellensteuern auf Lizenzgebühren (Szenario 3), ein Betriebsausgabenabzugsverbot für digitale Güter und Leistungen (Szenario 4a), ein Betriebsausgabenabzugsverbot für Lizenzgebühren (Szenario 4b) sowie eine Neudefinition der Ansässigkeitskriterien (Szenario 5). Als letzter alternativer Besteuerungsvorschlag wird eine Änderung der amerikanischen „*Check-the-Box*“-Regelungen untersucht (Szenario 6).

5.2 Quellensteuer auf Zahlungen für digitale Güter und Leistungen

In der Literatur wird die Einführung einer Quellensteuer auf Zahlungen für digitale Güter und Leistungen beispielsweise von Brauner/Baez vorgeschlagen.⁹⁶⁴ Zwar sprechen etliche (gewichtige) Gründe⁹⁶⁵ gegen die Einführung einer Quellenbesteuerung auf derartige Zahlungen, dessen ungeachtet sollen die steuerlichen Wirkungen dieser möglichen Option dargestellt werden.

In der Literatur werden Quellensteuersätze zwischen 5% und 15% vorgeschlagen.⁹⁶⁶ Da der statutarische Steuersatz in einigen EU Staaten 12,5% beträgt, erscheint ein geringerer Quellensteuersatz angemessen, da es sich bei einer Quellensteuer um eine Bruttobesteuerung handelt. Dem Belastungsvergleich wird daher ein Quellensteuersatz in

⁹⁶⁴ Siehe Brauner, Y./Baez, A., Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, WU International Taxation Research Paper Series, No. 14 (2015).

⁹⁶⁵ Siehe dazu Kapitel 4.3.5.

⁹⁶⁶ Vgl. beispielsweise Brauner, Y./Baez, A., Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, WU International Taxation Research Paper Series, No. 14 (2015), 7.

Höhe von 10% auf Zahlungen für digitale Güter und Leistungen zugrunde gelegt.⁹⁶⁷ Die Auswirkungen dieser Quellensteuereinführung sind in Tabelle 3 und Tabelle 4 dargestellt.

Von dieser Quellensteuer sind die Betriebsausgaben für Online-Werbedienstleistungen im Ansässigkeitsstaat des Kunden betroffen. In den Absatzstaaten wird daher Quellensteuer in Höhe von € 1,7 Mrd. einbehalten. Das aggregierte Steueraufkommen in den Absatzstaaten, das aufgrund der abzugsfähigen Betriebsausgaben im Ausgangssachverhalt negativ war, erhöht sich dadurch um € 1,7 Mrd. und beträgt nunmehr € -2,8 Mrd.

Zu besseren Vergleichbarkeit wird angenommen, dass die von *Google Ireland Ltd.* geleistete Lizenzgebühr auch bei Einführung einer Quellensteuer unverändert bleibt. Der Gewinn vor Steuern beträgt daher unverändert € 189,1 Mio.⁹⁶⁸ Angenommen wird, dass *Google Ireland Ltd.* die in den Absatzstaaten einbehaltene Quellensteuer in Höhe von € 1,7 Mrd. auf die irische Körperschaftsteuer anrechnen kann. Diese beträgt allerdings weiterhin nur € 26,1 Mio. Da die Anrechnung ausländischer Quellensteuern aber mit dem im Inland anfallenden Steueraufwand beschränkt ist, verbleibt ein Anrechnungsüberhang in Höhe von € 1,7 Mrd. Die hohe effektive Steuerquote von 917,23% ergibt sich aus dem Steueraufwand von € 1,7 Mrd. und dem geringen unternehmensrechtlichen Gewinn vor Steuern in Höhe von € 189,1 Mio. Das irische Steueraufkommen verringert sich aufgrund der Anrechnung ausländischer Quellensteuern um € 26,1 Mio. auf Null.⁹⁶⁹

Das Steueraufkommen in den Niederlanden und auf den Bermudas wird durch die Einführung einer Quellensteuer auf Zahlungen für digitale Güter und Leistungen in den Absatzstaaten nicht beeinflusst. Ebenso ändert sich auch das Steueraufkommen im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft, USA, nicht. Allerdings erhöht die einbehaltene Quellensteuer in den Absatzstaaten den Konzernsteueraufwand um € 1,7 Mrd., der effektive Konzernsteuersatz steigt dadurch deutlich von 15,74% auf 31,92%.

Nicht berücksichtigt wird bei diesem Szenario die Problematik der Einbehaltung der Quellensteuer beim Endkunden oder beim Kreditinstitut bzw. der Kreditkartengesellschaft, die die Zahlung abwickeln.⁹⁷⁰ Ebenfalls nicht an dieser Stelle diskutiert wird die Vereinbarkeit einer Quellenbesteuerung auf digitale Güter und Leistungen mit dem

⁹⁶⁷ In der Literatur wird vereinzelt ein differenzierter Steuersatz für digitale Güter und für digitale Leistungen vorgeschlagen. Diesem Ansatz wird hier nicht gefolgt. Eine genaue Trennung zwischen Gütern und Dienstleistungen bei gemischten Verträgen ist oftmals nur sehr schwer möglich. Im Sinne einer Vereinfachung soll daher ein einheitlicher Steuersatz unterstellt werden.

⁹⁶⁸ Unter der Annahme, dass der Gewinn nach Steuern der *Google Ireland Ltd.* gleich bleibt, müsste die Lizenzgebühr von € 11,7 Mrd. reduziert werden und somit zu einer geringeren Quellensteuer in den Absatzstaaten führen. Das Steueraufkommen in Irland würde ebenfalls aufgrund der Anrechnung der ausländischen Quellensteuer null betragen.

⁹⁶⁹ Auf die Möglichkeit einer nachträglichen Antragsveranlagung im Absatzstaat wird in diesem Modell verzichtet, da die dafür notwendigen betriebswirtschaftlichen Informationen nicht zur Verfügung stehen.

⁹⁷⁰ Die Einbehaltung der Quellensteuer bei Kreditinstituten oder Kreditkartengesellschaften wird vereinzelt in der Literatur vorgeschlagen. Siehe dazu auch die Ausführungen in Kapitel 4.3.5.

Leistungsfähigkeitsprinzip. Zudem wäre innerhalb der EU die Möglichkeit einer nachträglichen Antragsveranlagung jedenfalls verpflichtend einzuführen. Zur Vereinbarkeit einer Quellensteuer, die nur Zahlungen für digitale Güter und Leistungen, nicht hingegen andere (nicht-digitale) Zahlungen betrifft, mit dem Neutralitätsgrundsatz wird auf die Ausführungen in Kapitel 4.3.5 verwiesen.

Szenario 1 - Quellensteuer auf Zahlungen für digitale Güter und Leistungen					
Alle Werte in Tausend				Kurs	
	IST	2013	1,3791	Szenario 1	
Absatzstaat - EU					
Kunde	€	\$		€	\$
Betriebsausgaben für Online-Werbedienstleistungen	-17.001.876	-23.447.287		-17.001.876	-23.447.287
Steueraufwand aus Online-Werbedienstleistungen (Ø-KöSt Satz 26,70%)	4.539.501	6.260.426		4.539.501	6.260.426
einbehaltene Quellensteuer	-8.481	-11.696		-8.481	-11.696
Quellensteuer auf Zahlungen für digitale Güter und Leistungen				-1.700.188	-2.344.729
Steueraufkommen im Absatzstaat	-4.531.020	-6.248.730		-2.830.832	-3.904.001
			Δ	1.700.188	2.344.729
Irland					
Google Ireland Limited	€	\$		€	\$
Umsatz	17.001.876	23.447.287		17.001.876	23.447.287
Herstellungskosten	-5.111.637	-7.049.459		-5.111.637	-7.049.459
Bruttoergebnis vom Umsatz	11.890.239	16.397.829		11.890.239	16.397.829
"Administrative expenses" - Lizenzgebühren	-11.739.269	-16.189.626		-11.739.269	-16.189.626
Sonstige betriebliche Erträge	37.529	51.756		37.529	51.756
Betriebsergebnis	188.499	259.959		188.499	259.959
Zinsen und ähnliche Erträge	632	872		632	872
Gewinn vor Steuern	189.131	260.831		189.131	260.831
Steueraufwand	-34.580	-47.689		-1.734.768	-2.392.418
davon ausl. Quellensteuern	-(8.481)	-(11.696)		-(1.708.669)	-(2.356.425)
Gewinn nach Steuern	154.551	213.141		-1.545.637	-2.131.587
Anrechnung ausländische Quellensteuer				26.099	35.993
Anrechnungsüberhang				1.682.570	2.320.432
effektive Steuerquote	18,28%			917,23%	
statutarischer Steuersatz	12,50%			12,50%	
Steueraufkommen Irland	26.099	35.993		0	0
			Δ	-26.099	-35.993

Tabelle 3: Szenario 1 – Quellensteuer I

Niederlande					
Google Netherlands Holdings B.V.		€	\$	€	\$
Lizeneinkünfte	11.739.269	16.189.626		11.739.269	16.189.626
Lizenzaufwand	-11.728.515	-16.174.795		-11.728.515	-16.174.795
Umsatz	10.754	14.831		10.754	14.831
sonstiger Aufwand	-96	-133		-96	-133
Gewinn vor Steuern	10.658	14.698		10.658	14.698
Steueraufwand	-2.654	-3.661		-2.654	-3.661
Gewinn nach Steuern	8.003	11.038		8.003	11.038
effektive Steuerquote	24,91%			24,91%	
statutarischer Steuersatz	25,00%			25,00%	
Steueraufkommen Niederlande	2.654	3.661		2.654	3.661
			Δ	0	0
Irland/Bermuda					
Google Ireland Holdings		€	\$	€	\$
Lizeneinkünfte	11.728.515	16.174.795		11.728.515	16.174.795
Steueraufwand	0	0		0	0
Gewinn nach Steuern	11.728.515	16.174.795		11.728.515	16.174.795
effektive Steuerquote	0,00%			0,00%	
statutarischer Steuersatz Bermuda	0,00%			0,00%	
Steueraufkommen Irland/Bermuda	0	0		0	0
			Δ	0	0
USA					
Google Inc		€	\$	€	\$
Umsatz	43.379.740	59.825.000		43.379.740	59.825.000
davon USA	(19.520.883)	(26.921.250)		(19.520.883)	(26.921.250)
davon übrige Länder	(23.858.857)	(32.903.750)		(23.858.857)	(32.903.750)
Ergebnis vor Steuer	10.511.203	14.496.000		10.511.203	14.496.000
davon USA	(4.225.944)	(5.828.000)		(4.225.944)	(5.828.000)
davon übrige Länder	(6.285.259)	(8.668.000)		(6.285.259)	(8.668.000)
Steueraufwand	-1.654.702	-2.282.000		-3.354.890	-4.626.729
			Δ	-1.700.188	-2.344.729
davon USA	-1.115.945	-1.539.000		-1.115.945	-1.539.000
			Δ	0	0
davon übrige Länder	-538.757	-743.000		-2.238.945	-3.087.729
			Δ	-1.700.188	-2.344.729
Steueraufkommen USA	1.115.945	1.539.000		1.115.945	1.539.000
			Δ	0	0
effektive Konzernsteuerquote		15,74%			31,92%
				Δ	16,18%
Steuerquote für US-Gewinn		26,41%			26,41%
				Δ	0,00%
Steuerquote für übrige Länder		8,57%			35,62%
				Δ	27,05%

Tabelle 4: Szenario 1 - Quellensteuer II

5.3 Digitale Betriebsstätte

Ebenfalls wird in der Literatur vielfach die Einführung eines gesonderten Nexus für digitale Güter und Leistungen diskutiert. Die steuerlichen Auswirkungen einer derartigen digitalen Betriebsstätte auf den Google Konzern werden daher ebenfalls untersucht und sind in Tabelle 5 und Tabelle 6 rechnerisch dargestellt.

Da keine geographische Umsatzaufschlüsselung im Jahresabschluss der *Google Ireland Ltd.* gemacht wird, wird vereinfachend angenommen, dass in allen Absatzstaaten die Voraussetzungen zum Vorliegen einer digitalen Betriebsstätte erfüllt sind. Etwaige Mindestschwellen werden daher jedenfalls überschritten.

Angenommen wird, dass der gesamte erwirtschaftete Umsatz aus digitalen Werbeleistungen in Höhe von € 17 Mrd. den digitalen Betriebsstätten in der EU zugerechnet wird.⁹⁷¹ Allerdings erfolgt nicht nur eine Gewinnzurechnung, sondern auch eine Zurechnung der dazugehörigen Betriebsausgaben, wie insbesondere der Lizenzgebühren. Der verbleibende Betriebsstättengewinn in Höhe von € 151 Mio. wird mit dem durchschnittlichen EU (28) KöSt-Satz in Höhe von 26,7% besteuert. Das daraus generierte Steueraufkommen in den Absatzstaaten beträgt daher lediglich € 40,3 Mio. Angenommen wird, dass die im Ausgangssachverhalt einbehaltenen Quellensteuern in den Absatzstaaten in Höhe von € 8,5 Mio. bei Vorhandensein einer digitalen Betriebsstätte nicht mehr anfallen. Das Steueraufkommen in den Absatzstaaten steigt daher insgesamt um € 31,8 Mio.

In Irland wird annahmegemäß nur sonstiges operatives Einkommen in Höhe von € 37,5 Mio. erzielt, das mit dem nominellen irischen Steuersatz in Höhe von 12,5% besteuert wird und somit zu einem Steueraufwand in Irland in Höhe von € 4,8 Mio. führt. Der ausländische Betriebsstättengewinn in Höhe von € 151 Mio. wird annahmegemäß in Irland freigestellt und erhöht daher nicht die steuerliche Bemessungsgrundlage. Durch Anwendung der Freistellungsmethode gelangt hinsichtlich des Betriebsstättengewinnes das ausländische Besteuerungsniveau in Höhe von 26,7% anstelle des irischen in Höhe von 12,5% zur Anwendung. Der Steueraufwand der *Google Ireland Ltd.* in Höhe von € 45,1 Mio. setzt sich somit aus Quellensteuern der digitalen Betriebsstätte in Höhe von € 40,3 Mio sowie aus der irischen Körperschaftsteuer in Höhe von € 4,8 Mio. zusammen,⁹⁷² die effektive Steuerquote

⁹⁷¹ Diese Annahme soll jenen Extremfall darstellen, in dem die Gewinnzurechnung zur Gänze zur mitarbeiterlosen, digitalen Betriebsstätte erfolgt. Zur Gewinnabgrenzung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus sowie zu den notwendigen Änderungen der derzeitigen Verrechnungspreisgrundsätze, um eine Gewinnzurechnung zu einer mitarbeiterlosen, digitalen Betriebsstätte überhaupt zu ermöglichen siehe Kapitel 3.4.

⁹⁷² Bei Anwendung der Anrechnungsmethode erhöht der Betriebsstättengewinn in Höhe von € 150,9 Mio. die irische Bemessungsgrundlage und wird mit 12,5% besteuert. Die ausländische Quellensteuer kann jedoch auf die inländische Körperschaftsteuer in Höhe von € 18,9 Mio. angerechnet werden. Da das ausländische Steuerniveau höher als das irische ist, verbleibt ein Anrechnungsüberhang in Höhe von € 21,4 Mio.

beträgt daher 23,83%.⁹⁷³ Das Steueraufkommen in Irland verringert sich durch die Freistellung des ausländischen Betriebsstättengewinnes auf € 4,8 Mio.

In den Niederlanden, den Bermudas sowie den USA wird der Steueraufwand sowie das Steueraufkommen durch die Einführung einer digitalen Betriebsstätte in den Absatzstaaten nicht verändert. Der effektive Konzernsteuersatz erhöht sich nur minimal von 15,74% auf 15,84%, bedingt durch den höheren Steuersatz in den Absatzstaaten (26,7%) im Vergleich zum irischen Steuersatz (12,5% bzw effektiv 18,28%).

Sofern die Gewinnzurechnung nach dem „*Authorized OECD Approach*“ erfolgt, wird der digitalen Betriebsstätte nur ein geringer Gewinn zugerechnet, da in der Regel kein Personal in einer digitalen Betriebsstätte vorhanden ist. Am Gesamtergebnis ändert dies jedoch wenig. Eventuell verbleibt in den Betriebsstättenstaaten ein geringfügiger zugerechneter Gewinn, eine nennenswerte Änderung des Steueraufkommens tritt jedoch nicht ein.

Es zeigt sich daher, dass die Einführung einer digitalen Betriebsstätte sowie eine Änderung der Gewinnzuordnung zu mitarbeiterlosen Betriebsstätten keine grundlegenden Auswirkungen auf den Google Konzern hat und in den beteiligten Staaten kein zusätzlicher Steueraufwand generiert wird, da der Gewinn aus den Betriebsstättenstaaten durch Lizenzgebühren weiterhin problemlos verlagert werden kann. Sofern jedoch auch eine Lizenzschranke in den jeweiligen Absatzstaaten eingeführt wird, sind die Lizenzzahlungen im Rahmen der Gewinnermittlung der Betriebsstätte nicht abzugsfähig.⁹⁷⁴ Dadurch erhöht sich die Bemessungsgrundlage in den Absatzstaaten auf € 11,9 Mrd. und der Steueraufwand in der Betriebsstätte auf € 3,2 Mrd. Der effektive Konzernsteuersatz erhöht sich daher auf 45,66%, bedingt durch die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit der Lizenzgebühr in Höhe von € 11,7 Mrd. Nur in Kombination mit einer Lizenzschranke kann daher die Einführung einer digitalen Betriebsstätte als wirkungsvolle Alternative zur Verhinderung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung angesehen werden.

⁹⁷³ Steueraufwand (€ 45 Mio.) dividiert durch Gewinn vor Steuern (€ 38,1 Mio. + € 151 Mio.).

⁹⁷⁴ Dieses kombinierte Szenario wird tabellarisch nicht dargestellt.

Szenario 2 - Einführung einer digitalen Betriebsstätte					
Alle Werte in Tausend				Kurs	
	IST		2013	1,3791	Szenario 2
Absatzstaat - EU					
Kunde	€	\$		€	\$
Betriebsausgaben für Online-Werbedienstleistungen	-17.001.876	-23.447.287		-17.001.876	-23.447.287
Steueraufwand aus Online-Werbedienstleistungen (Ø-KöSt Satz 26,70%)	4.539.501	6.260.426		4.539.501	6.260.426
einbehaltene Quellensteuer	-8.481	-11.696		0	0
Zurechnung zu digitalen Betriebsstätten in EU					
Umsatz				17.001.876	23.447.287
Herstellungskosten				-5.111.637	-7.049.459
Lizenzgebühren				-11.739.269	-16.189.626
Betriebsstättengewinn				150.970	208.203
Steueraufwand Betriebsstätte (Ø-KöSt Satz 26,70%)				-40.309	-55.590
Steueraufkommen im Absatzstaat	-4.531.020	-6.248.730		-4.499.192	-6.204.836
				Δ	31.828
					43.894
Irland					
Google Ireland Limited	€	\$		€	\$
Umsatz	17.001.876	23.447.287		0	0
Herstellungskosten	-5.111.637	-7.049.459		0	0
Bruttoergebnis vom Umsatz	11.890.239	16.397.829		0	0
"Administrative expenses" - Lizenzgebühren	-11.739.269	-16.189.626		0	0
Sonstige betriebliche Erträge	37.529	51.756		37.529	51.756
Betriebsergebnis	188.499	259.959		37.529	51.756
Zinsen und ähnliche Erträge	632	872		632	872
Gewinn vor Steuern	189.131	260.831		38.161	52.628
Steueraufwand	-34.580	-47.689		-45.079	-62.169
davon ausl. Quellensteuern	-(8.481)	-(11.696)		-(40.309)	-(55.590)
Betriebsstättengewinn				150.970	208.203
Gewinn nach Steuern	154.551	213.141		144.052	198.662
effektive Steuerquote	18,28%			23,83%	
statutarischer Steuersatz	12,50%			12,50%	
Steueraufkommen in Irland	26.099	35.993		4.770	6.578
				Δ	-21.329
					-29.415

Tabelle 5: Szenario 2 - Betriebsstätte I

Niederlande					
Google Netherlands Holdings B.V.		€	\$	€	\$
Lizeneinkünfte	11.739.269	16.189.626		11.739.269	16.189.626
Lizenzaufwand	-11.728.515	-16.174.795		-11.728.515	-16.174.795
Umsatz	10.754	14.831		10.754	14.831
sonstiger Aufwand	-96	-133		-96	-133
Gewinn vor Steuern	10.658	14.698		10.658	14.698
Steueraufwand	-2.654	-3.661		-2.654	-3.661
Gewinn nach Steuern	8.003	11.038		8.003	11.038
effektive Steuerquote	24,91%			24,91%	
statutarischer Steuersatz	25,00%			25,00%	
Steueraufkommen Niederlande	2.654	3.661		2.654	3.661
			Δ	0	0
Irland/Bermuda					
Google Ireland Holdings		€	\$	€	\$
Lizeneinkünfte	11.728.515	16.174.795		11.728.515	16.174.795
Steueraufwand	0	0		0	0
Gewinn nach Steuern	11.728.515	16.174.795		11.728.515	16.174.795
effektive Steuerquote	0,00%			0,00%	
statutarischer Steuersatz Bermuda	0,00%			0,00%	
Steueraufkommen Irland/Bermuda	0	0		0	0
			Δ	0	0
USA					
Google Inc		€	\$	€	\$
Umsatz	43.379.740	59.825.000		43.379.740	59.825.000
davon USA	(19.520.883)	(26.921.250)		(19.520.883)	(26.921.250)
davon übrige Länder	(23.858.857)	(32.903.750)		(23.858.857)	(32.903.750)
Ergebnis vor Steuer	10.511.203	14.496.000		10.511.203	14.496.000
davon USA	(4.225.944)	(5.828.000)		(4.225.944)	(5.828.000)
davon übrige Länder	(6.285.259)	(8.668.000)		(6.285.259)	(8.668.000)
Steueraufwand	-1.654.702	-2.282.000		-1.665.201	-2.296.479
			Δ	-10.499	-14.479
davon USA	-(1.115.945)	-(1.539.000)		-1.115.945	-1.539.000
			Δ	0	0
davon übrige Länder	-(538.757)	-(743.000)		-549.256	-757.479
			Δ	-10.499	-14.479
Steueraufkommen USA	1.115.945	1.539.000		1.115.945	1.539.000
			Δ	0	0
effektive Konzernsteuerquote		15,74%			15,84%
				Δ	0,10%
Steuerquote für US-Gewinn		26,41%			26,41%
				Δ	0,00%
Steuerquote für übrige Länder		8,57%			8,74%
				Δ	0,17%

Tabelle 6: Szenario 2 - Betriebsstätte II

5.4 Quellensteuer auf Lizenzzahlungen

Die steuerlichen Auswirkungen der Einführung einer Quellensteuer auf Lizenzzahlungen werden nachfolgend analysiert und in Tabelle 7 und Tabelle 8 dargestellt.

In Anlehnung an die Literatur wird auch bei diesem Szenario ein Quellensteuersatz in Höhe von 10% angenommen. Der Quellensteuer unterliegen annahmegemäß jene Lizenzzahlungen, die unter die derzeitige Definition des Art 12 OECD-MA fallen. Quellensteuerpflichtig sind nicht nur jene Zahlungen, die innerhalb eines Konzernverbandes getätigt werden, sondern annahmegemäß auch jene Zahlungen, die zwischen unabhängigen Unternehmen getätigt werden.

Da die von *Google Ireland Ltd.* erbrachten digitalen Werbedienstleistungen an Endkunden in den Absatzstaaten keine Lizenz Einkünfte im Sinne des Art 12 OECD-MA sondern Unternehmensgewinne im Sinne des Art 7 OECD-MA darstellen, sind die aus dieser Tätigkeit erzielten Umsätze in den jeweiligen Absatzstaaten nicht von einer Quellensteuer betroffen. Das Steueraufkommen in den Absatzstaaten wird durch eine Quellensteuereinführung auf Lizenzgebühren daher nicht verändert.

Die von *Google Ireland Ltd.* an *Google Netherlands Holdings B.V.* geleistete Lizenzgebühr in Höhe von € 11,7 Mrd. unterliegt hingegen dem 10%igen Quellensteuerabzug. Das Steueraufkommen in Irland steigt somit um knapp € 1,2 Mrd.

Angenommen wird, dass *Google Netherlands Holdings B.V.* die in Irland einbehaltene Quellensteuer in Höhe von € 1,2 Mrd. auf die niederländische Steuerschuld anrechnen kann. Diese beträgt allerdings weiterhin nur € 2,7 Mio. Da die Anrechnung ausländischer Quellensteuern aber mit dem im Inland anfallenden Steueraufwand beschränkt ist, verbleibt bei *Google Netherlands Holdings B.V.* ein Anrechnungsüberhang in Höhe von € 1,2 Mrd. Die hohe effektive Steuerquote ergibt sich aus dem Steueraufwand von € 1,2 Mrd. und dem vergleichsweise geringen unternehmensrechtlichen Gewinn vor Steuern in Höhe von € 10,7 Mio.

Ebenfalls vom Quellensteuerabzug betroffen ist die von *Google Netherlands Holdings B.V.* an *Google Ireland Holdings* geleistete Lizenzgebühr in Höhe von € 11,7 Mrd. Das Steueraufkommen in den Niederlanden erhöht sich dadurch um knapp € 1,2 Mrd., verringert sich jedoch aufgrund der Anrechnung ausländischer Quellensteuern um € 2,6 Mio.

Angenommen wird, dass die irische *Google Ireland Holdings* die in den Niederlanden einbehaltene Quellensteuer in Höhe von € 1,2 Mrd. auf ihre Steuerschuld auf Bermuda beziehungsweise in Irland zwar grundsätzlich anrechnen könnte, aber mangels Steuerschuld in beiden Staaten tatsächlich nicht anrechnen kann. Es verbleibt somit ein Anrechnungsüberhang in Höhe von € 1,2 Mrd. Die als Lizenzgebühren weitergeleiteten

operativen Gewinne aus den Online-Werbedienstleistungen unterliegen in Europa somit einer effektiven Besteuerung von 10%.

Auf den Steueraufwand sowie das Steueraufkommen in den USA hat die Einführung von Quellensteuern auf Lizenzgebühren keine unmittelbaren Auswirkungen.

Der effektive Konzernsteuersatz erhöht sich deutlich von 15,74% auf 38,07%, bedingt durch den zweifachen Einbehalt von Quellensteuern auf die konzernintern geleisteten Lizenzgebühren sowie durch die Nichtanrechenbarkeit bzw. nur geringe Anrechenbarkeit der einbehaltenen Quellensteuern auf die Steuerschuld des Empfängers der Lizenzzahlung.

Szenario 3 - Quellensteuer auf Lizenzzahlungen					
Alle Werte in Tausend					
	IST	2013	Kurs 1,3791	Szenario 3	
Absatzstaat - EU					
Kunde	€	\$		€	\$
Betriebsausgaben für Online-Werbedienstleistungen	-17.001.876	-23.447.287		-17.001.876	-23.447.287
Steueraufwand aus Online-Werbedienstleistungen (Ø-KöSt Satz 26,70%)	4.539.501	6.260.426		4.539.501	6.260.426
einbehaltene Quellensteuer	-8.481	-11.696		-8.481	-11.696
Steueraufkommen im Absatzstaat	-4.531.020	-6.248.730		-4.531.020	-6.248.730
			Δ	0	0
Irland					
Google Ireland Limited	€	\$		€	\$
Umsatz	17.001.876	23.447.287		17.001.876	23.447.287
Herstellungskosten	-5.111.637	-7.049.459		-5.111.637	-7.049.459
Bruttoergebnis vom Umsatz	11.890.239	16.397.829		11.890.239	16.397.829
"Administrative expenses" - Lizenzgebühren	-11.739.269	-16.189.626		-11.739.269	-16.189.626
Sonstige betriebliche Erträge	37.529	51.756		37.529	51.756
Betriebsergebnis	188.499	259.959		188.499	259.959
Zinsen und ähnliche Erträge	632	872		632	872
Gewinn vor Steuern	189.131	260.831		189.131	260.831
Steueraufwand	-34.580	-47.689		-34.580	-47.689
davon ausl. Quellensteuern	-(8.481)	-(11.696)		-(8.481)	-(11.696)
Gewinn nach Steuern	154.551	213.141		154.551	213.141
effektive Steuerquote	18,28%			18,28%	
statutarischer Steuersatz	12,50%			12,50%	
Quellensteuer auf Lizenzgebühr 10%				-1.173.927	-1.618.963
Steueraufkommen Irland	26.099	35.993		1.200.026	1.654.956
			Δ	1.173.927	1.618.963

Tabelle 7: Szenario 3 - Quellensteuer auf Lizenzzahlungen I

Niederlande					
Google Netherlands Holdings B.V.	€	\$		€	\$
Lizenz Einkünfte	11.739.269	16.189.626		11.739.269	16.189.626
Lizenz Aufwand	-11.728.515	-16.174.795		-11.728.515	-16.174.795
Umsatz	10.754	14.831		10.754	14.831
sonstiger Aufwand	-96	-133		-96	-133
Gewinn vor Steuern	10.658	14.698		10.658	14.698
Steueraufwand	-2.654	-3.661		-1.176.581	-1.622.623
davon ausl. Quellensteuern				-(1.173.927)	-(1.618.963)
Anrechnung ausländischer Quellensteuer				2.654	3.661
Anrechnungsüberhang				1.171.272	1.615.302
Gewinn nach Steuern	8.003	11.038		-1.165.923	-1.607.925
effektive Steuerquote	24,91%			11039,50%	
statutarischer Steuersatz	25,00%			25,00%	
Quellensteuer auf Lizenzgebühr 10%				-1.172.851	-1.617.479
Steueraufkommen Niederlande	2.654	3.661		1.172.851	1.617.479
			Δ	1.170.197	1.613.819
Irland/Bermuda					
Google Ireland Holdings	€	\$		€	\$
Lizenz Einkünfte	11.728.515	16.174.795		11.728.515	16.174.795
Steueraufwand	0	0		-1.172.851	-1.617.479
davon ausl. Quellensteuern				-(1.172.851)	-(1.617.479)
Anrechnung ausländischer Quellensteuer				0	0
Anrechnungsüberhang				1.172.851	1.617.479
Gewinn nach Steuern	11.728.515	16.174.795		10.555.663	14.557.315
effektive Steuerquote	0,00%			10,00%	
statutarischer Steuersatz Bermuda	0,00%			0,00%	
Steueraufkommen Irland/Bermuda	0	0		0	0
			Δ	0	0
USA					
Google Inc	€	\$		€	\$
Umsatz	43.379.740	59.825.000		43.379.740	59.825.000
davon USA	(19.520.883)	(26.921.250)		(19.520.883)	(26.921.250)
davon übrige Länder	(23.858.857)	(32.903.750)		(23.858.857)	(32.903.750)
Ergebnis vor Steuer	10.511.203	14.496.000		10.511.203	14.496.000
davon USA	(4.225.944)	(5.828.000)		(4.225.944)	(5.828.000)
davon übrige Länder	(6.285.259)	(8.668.000)		(6.285.259)	(8.668.000)
Steueraufwand	-1.654.702	-2.282.000		-4.001.481	-5.518.442
			Δ	-2.346.778	-3.236.442
davon USA	-1.115.945	-1.539.000		-1.115.945	-1.539.000
			Δ	0	0
davon übrige Länder	-538.757	-743.000		-2.885.536	-3.979.442
			Δ	-2.346.778	-3.236.442
Steueraufkommen USA	1.115.945	1.539.000		1.115.945	1.539.000
			Δ	0	0
effektive Konzernsteuerquote		15,74%			38,07%
				Δ	22,33%
Steuerquote für US-Gewinn		26,41%			26,41%
				Δ	0,00%
Steuerquote für übrige Länder		8,57%			45,91%
				Δ	37,34%

Tabelle 8: Szenario 3 - Quellensteuer auf Lizenzzahlungen II

5.5 Betriebsausgabenabzugsverbot

Als nächstes Szenario wird die Einführung von Betriebsausgabenabzugsverboten untersucht. Derartige Abzugsverbote können von einzelnen Ländern unabhängig von einem internationalen Konsens relativ einfach eingeführt werden.⁹⁷⁵ Untersucht werden einerseits ein Abzugsverbot für Zahlungen für digitale Güter und Leistungen (Szenario 4a) sowie andererseits für Lizenzzahlungen (Szenario 4b). Angenommen wird, dass in allen Staaten, in denen Konzerngesellschaften ansässig sind, derartige Abzugsverbote eingeführt werden.

Die steuerlichen Auswirkungen dieser Betriebsausgabenabzugsverbote sind in Tabelle 9 und Tabelle 10 (Szenario 4a) bzw. in Tabelle 11 und Tabelle 12 (Szenario 4b) dargestellt. Es wird vereinfachend angenommen, dass beide Betriebsausgabenabzugsverbote nicht von der Besteuerung beim Empfänger abhängen.

Da in Szenario 4a die Ausgaben für Online-Werbendienstleistungen bei den Leistungsempfängern steuerlich nicht abzugsfähig sind, erhöht sich deren Bemessungsgrundlage um € 17 Mrd. und in weiterer Folge das Steueraufkommen in den Absatzstaaten um € 4,5 Mrd. Für den Google Konzern hat das Abzugsverbot für Zahlungen für digitale Güter und Leistungen hingegen keine Auswirkungen auf den Steueraufwand und die Konzernsteuerquote, da das Abzugsverbot nur bei den Endkunden greift, nicht jedoch die zwischen den Konzerngesellschaften geleisteten Zahlungen betrifft.

Sofern allerdings auf die Besteuerung im Empfangsstaat abgestellt wird, würde das Abzugsverbot in den Absatzstaaten nicht mehr greifen, da die empfangende Gesellschaft der Zahlungen für digitale Güter und Leistungen, *Google Irelands Ltd.*, nicht in einem Niedrigsteuerland ansässig ist. Der statutarische Körperschaftsteuersatz in Irland beträgt zwar nur 12,5%, aber der effektive Körperschaftsteuersatz von *Google Irelands Ltd.* betrug im Jahr 2013 18,28%. Da die Gewinnverlagerung über die Zahlung von Lizenzgebühren erfolgt und nicht per se eine Nichtbesteuerung vorliegt, würde das Abzugsverbot daher nicht zur Anwendung kommen.

Das Abzugsverbot würde jedoch greifen, wenn man auf den endgültigen Empfänger abstellt, die doppelt ansässige *Google Ireland Holdings*. Diese ist aus irischer Sicht auf den Bermudas ansässig und unterliegt dort einem Steuersatz von 0%. Bei der endgültigen Empfängerin liegt daher eine Niedrigbesteuerung vor.

⁹⁷⁵ So hat beispielsweise Österreich als „Vorreiter“ eine Lizenzschranke in § 12 Abs 1 Z 10 KStG eingeführt. Siehe dazu Kapitel 4.5.2.1.

Szenario 4a - Betriebsausgabenabzugsverbot für Zahlungen für digitale Güter und Leistungen					
Alle Werte in Tausend			Kurs		
	IST	2013	1,3791	Szenario 4a	
Absatzstaat - EU					
Kunde	€	\$		€	\$
Betriebsausgaben für Online-Werbedienstleistungen	-17.001.876	-23.447.287		0	0
Steueraufwand aus Online-Werbedienstleistungen (Ø-KöSt Satz 26,70%)	4.539.501	6.260.426		0	0
einbehaltene Quellensteuer	-8.481	-11.696		-8.481	-11.696
Steueraufkommen im Absatzstaat	-4.531.020	-6.248.730		8.481	11.696
			Δ	4.539.501	6.260.426
Irland					
Google Ireland Limited	€	\$		€	\$
Umsatz	17.001.876	23.447.287		17.001.876	23.447.287
Herstellungskosten	-5.111.637	-7.049.459		-5.111.637	-7.049.459
Bruttoergebnis vom Umsatz	11.890.239	16.397.829		11.890.239	16.397.829
"Administrative expenses" - Lizenzgebühren	-11.739.269	-16.189.626		-11.739.269	-16.189.626
Sonstige betriebliche Erträge	37.529	51.756		37.529	51.756
Betriebsergebnis	188.499	259.959		188.499	259.959
Zinsen und ähnliche Erträge	632	872		632	872
Gewinn vor Steuern	189.131	260.831		189.131	260.831
Steueraufwand	-34.580	-47.689		-34.580	-47.689
davon ausl. Quellensteuern	-(8.481)	-(11.696)		-(8.481)	-(11.696)
Gewinn nach Steuern	154.551	213.141		154.551	213.141
effektive Steuerquote	18,28%			18,28%	
statutarischer Steuersatz	12,50%			12,50%	
Steueraufkommen Irland	26.099	35.993		26.099	35.993
			Δ	0	0
Niederlande					
Google Netherlands Holdings B.V.	€	\$		€	\$
Lizenz Einkünfte	11.739.269	16.189.626		11.739.269	16.189.626
Lizenz Aufwand	-11.728.515	-16.174.795		-11.728.515	-16.174.795
Umsatz	10.754	14.831		10.754	14.831
sonstiger Aufwand	-96	-133		-96	-133
Gewinn vor Steuern	10.658	14.698		10.658	14.698
Steueraufwand	-2.654	-3.661		-2.654	-3.661
Gewinn nach Steuern	8.003	11.038		8.003	11.038
effektive Steuerquote	24,91%			24,91%	
statutarischer Steuersatz	25,00%			25,00%	
Steueraufkommen Niederlande	2.654	3.661		2.654	3.661
			Δ	0	0

Tabelle 9: Szenario 4a - Betriebsausgabenabzugsverbot I

Irland/Bermuda					
Google Ireland Holdings	€	\$		€	\$
Lizeneinkünfte	11.728.515	16.174.795		11.728.515	16.174.795
Steueraufwand	0	0		0	0
Gewinn nach Steuern	11.728.515	16.174.795		11.728.515	16.174.795
effektive Steuerquote	0,00%			0,00%	
statutarischer Steuersatz Bermuda	0,00%			0,00%	
Steueraufkommen Irland/Bermuda	0	0		0	0
			Δ	0	0
USA					
Google Inc	€	\$		€	\$
Umsatz	43.379.740	59.825.000		43.379.740	59.825.000
davon USA	(19.520.883)	(26.921.250)		(19.520.883)	(26.921.250)
davon übrige Länder	(23.858.857)	(32.903.750)		(23.858.857)	(32.903.750)
Ergebnis vor Steuer	10.511.203	14.496.000		10.511.203	14.496.000
davon USA	(4.225.944)	(5.828.000)		(4.225.944)	(5.828.000)
davon übrige Länder	(6.285.259)	(8.668.000)		(6.285.259)	(8.668.000)
Steueraufwand	-1.654.702	-2.282.000		-1.654.702	-2.282.000
			Δ	0	0
davon USA	-1.115.945	-1.539.000		-1.115.945	-1.539.000
			Δ	0	0
davon übrige Länder	-538.757	-743.000		-538.757	-743.000
			Δ	0	0
Steueraufkommen USA	1.115.945	1.539.000		1.115.945	1.539.000
			Δ	0	0
effektive Konzernsteuerquote		15,74%			15,74%
				Δ	0,00%
Steuerquote für US-Gewinn		26,41%			26,41%
				Δ	0,00%
Steuerquote für übrige Länder		8,57%			8,57%
				Δ	0,00%

Tabelle 10: Szenario 4a - Betriebsausgabenabzugsverbot II

Ein Betriebsausgabenabzugsverbot für Lizenzzahlungen (Lizenzschranke – Szenario 4b) würde hingegen nicht in den Absatzstaaten zur Anwendung kommen, da die Zahlungen der Endkunden für digitale Werbeleistungen nicht als Lizenzgebühren im Sinne des Art 12 OECD-MA zu qualifizieren sind. Erst die Zahlung der Lizenzgebühren von *Google Ireland Ltd.* an *Google Netherlands Holdings B.V.* fällt unter das Betriebsausgabenabzugsverbot. Die Bemessungsgrundlage in Irland steigt durch die Nichtabzugsfähigkeit der Lizenzgebühren um € 11,7 Mrd., das Steueraufkommen erhöht sich um knapp € 1,5 Mrd. Die hohe effektive Steuerquote ergibt sich aus dem Steueraufwand von € 1,5 Mrd. und dem vergleichsweise geringen unternehmensrechtlichen Gewinn vor Steuern in Höhe von € 189 Mio.

Obwohl die Lizenzgebühren im Quellenstaat nicht abzugsfähig waren, wird davon ausgegangen, dass sie im Empfangsstaat nicht einer Steuerbefreiung unterliegen.⁹⁷⁶ Die bei *Google Netherlands Holdings B.V.* empfangene Lizenzzahlung in Höhe von € 11,7 Mrd. stellt daher steuerpflichtige Einkünfte dar. Es kommt daher zu einer Doppelbesteuerung der Lizenzgebühren.

Von einer Lizenzschranke wäre allerdings auch die Lizenzzahlung von *Google Netherlands Holdings B.V.* an *Google Ireland Holdings* betroffen. Die Bemessungsgrundlage von *Google Netherlands Holdings B.V.* steigt dadurch um € 11,7 Mrd. und der Steueraufwand um € 2,9 Mrd. Die hohe effektive Steuerquote ergibt sich aus dem Steueraufwand von € 2,9 Mrd. und dem vergleichsweise geringen unternehmensrechtlichen Gewinn vor Steuern in Höhe von € 10,7 Mio. Bedingt durch die Steuerpflicht der erhaltenen Lizenzgebühren und die Nichtabzugsfähigkeit der geleisteten Lizenzgebühren steigt das Steueraufkommen in den Niederlanden um € 2,9 Mrd.

Durch die Einführung eines Betriebsausgabenabzugsverbotes für Lizenzgebühren kommt daher das Steuerniveau des jeweiligen Ansässigkeitsstaates zum Tragen, da Gewinne nicht mehr ins Ausland verlagert werden können. Sofern jedoch unterstellt wird, dass die Besteuerung der Lizenzgebühr im Empfangsstaat unterbleibt, wenn diese im Quellenstaat steuerlich nicht abzugsfähig war, bleibt das niederländische Steueraufkommen im Wesentlichen unverändert, da weder Lizenzerträge noch Lizenzaufwand steuerlich berücksichtigt werden.

Das Steueraufkommen auf den Bermudas und in den USA wird durch die Einführung einer Lizenzschranke nicht verändert, da der Steuersatz auf den Bermudas für die erhaltenen Lizenzgebühren weiterhin 0% beträgt und in den USA Lizenzgebühren weder empfangen noch geleistet werden. Insgesamt erhöht sich die effektive Konzernsteuerquote durch die

⁹⁷⁶ Die Vereinbarkeit dieser Annahme mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip, dem Neutralitätsprinzip bzw den europäischen Grundfreiheiten wird hier nicht näher untersucht.

Einführung einer Lizenzschranke auf 57,6%, bedingt durch die doppelte Steuerpflicht der Lizenzgebühren aufgrund der Nichtabzugsfähigkeit in Irland und den Niederlanden.

Auch für Szenario 4b wird unterstellt, dass das Betriebsausgabenabzugsverbot nicht von der Besteuerung beim Empfänger abhängig gemacht wird. Sofern jedoch der Betriebsausgabenabzug nur dann untersagt wird, wenn beim Empfänger eine Niedrig- oder Nichtbesteuerung erfolgt, wären die in Irland als Betriebsausgaben angesetzten Lizenzgebühren weiterhin abzugsfähig. Erst die Lizenzzahlung von *Google Netherlands Holdings B.V.* an *Google Ireland Holdings* wäre vom Abzugsverbot betroffen, da die empfangende Gesellschaft auf den Bermudas keiner Besteuerung unterliegt.

Szenario 4b - Betriebsausgabenabzugsverbot für Lizenzzahlungen				
Alle Werte in Tausend			Kurs	
	IST	2013	1,3791	Szenario 4b
Absatzstaat - EU				
Kunde	€	\$		€ \$
Betriebsausgaben für Online-Werbedienstleistungen	-17.001.876	-23.447.287		-17.001.876 -23.447.287
Steueraufwand aus Online-Werbedienstleistungen (Ø-KöSt Satz 26,70%)	4.539.501	6.260.426		4.539.501 6.260.426
einbehaltene Quellensteuer	-8.481	-11.696		-8.481 -11.696
Steueraufkommen im Absatzstaat	-4.531.020	-6.248.730		-4.531.020 -6.248.730
			Δ	0 0
Irland				
Google Ireland Limited	€	\$		€ \$
Umsatz	17.001.876	23.447.287		17.001.876 23.447.287
Herstellungskosten	-5.111.637	-7.049.459		-5.111.637 -7.049.459
Bruttoergebnis vom Umsatz	11.890.239	16.397.829		11.890.239 16.397.829
"Administrative expenses" - Lizenzgebühren	-11.739.269	-16.189.626		-11.739.269 -16.189.626
Sonstige betriebliche Erträge	37.529	51.756		37.529 51.756
Betriebsergebnis	188.499	259.959		188.499 259.959
Zinsen und ähnliche Erträge	632	872		632 872
Gewinn vor Steuern	189.131	260.831		189.131 260.831
Bemessungsgrundlage				11.928.400 16.450.456
Steueraufwand	-34.580	-47.689		-1.501.989 -2.071.393
davon ausl. Quellensteuern	-(8.481)	-(11.696)		-(8.481) -(11.696)
Gewinn nach Steuern	154.551	213.141		-1.312.858 -1.810.562
effektive Steuerquote	18,28%			794,15%
statutarischer Steuersatz	12,50%			12,50%
Steueraufkommen Irland	26.099	35.993		1.493.508 2.059.696
			Δ	1.467.409 2.023.703

Tabelle 11: Szenario 4b - Betriebsausgabenabzugsverbot I

Niederlande					
Google Netherlands Holdings B.V.		€	\$	€	\$
Lizeneinkünfte	11.739.269	16.189.626		11.739.269	16.189.626
Lizenaufwand	-11.728.515	-16.174.795		-11.728.515	-16.174.795
Umsatz	10.754	14.831		10.754	14.831
sonstiger Aufwand	-96	-133		-96	-133
Gewinn vor Steuern	10.658	14.698		10.658	14.698
Bemessungsgrundlage				11.739.173	16.189.493
Steueraufwand	-2.654	-3.661		-2.934.783	-4.047.360
Gewinn nach Steuern	8.003	11.038		-2.924.125	-4.032.661
effektive Steuerquote	24,91%			27536,17%	
statutarischer Steuersatz	25,00%			25,00%	
Steueraufkommen Niederlande	2.654	3.661		2.934.783	4.047.360
			Δ	2.932.129	4.043.699
Irland/Bermuda					
Google Ireland Holdings		€	\$	€	\$
Lizeneinkünfte	11.728.515	16.174.795		11.728.515	16.174.795
Steueraufwand	0	0		0	0
Gewinn nach Steuern	11.728.515	16.174.795		11.728.515	16.174.795
effektive Steuerquote	0,00%			0,00%	
statutarischer Steuersatz Bermuda	0,00%			0,00%	
Steueraufkommen Irland/Bermuda	0	0		0	0
			Δ	0	0
USA					
Google Inc		€	\$	€	\$
Umsatz	43.379.740	59.825.000		43.379.740	59.825.000
davon USA	(19.520.883)	(26.921.250)		(19.520.883)	(26.921.250)
davon übrige Länder	(23.858.857)	(32.903.750)		(23.858.857)	(32.903.750)
Ergebnis vor Steuer	10.511.203	14.496.000		10.511.203	14.496.000
davon USA	(4.225.944)	(5.828.000)		(4.225.944)	(5.828.000)
davon übrige Länder	(6.285.259)	(8.668.000)		(6.285.259)	(8.668.000)
Steueraufwand	-1.654.702	-2.282.000		-6.054.240	-8.349.402
			Δ	-4.399.537	-6.067.402
davon USA	-1.115.945	-1.539.000		-1.115.945	-1.539.000
			Δ	0	0
davon übrige Länder	-538.757	-743.000		-4.938.295	-6.810.402
			Δ	-4.399.537	-6.067.402
Steueraufkommen USA	1.115.945	1.539.000		1.115.945	1.539.000
			Δ	0	0
effektive Konzernsteuerquote		15,74%			57,60%
				Δ	41,86%
Steuerquote für US-Gewinn		26,41%			26,41%
				Δ	0,00%
Steuerquote für übrige Länder		8,57%			78,57%
				Δ	70,00%

Tabelle 12: Szenario 4b - Betriebsausgabenabzugsverbot II

5.6 Neu-Definition Ansässigkeit

Szenario 5 unterstellt eine Neudefinition der Ansässigkeitsbestimmungen, sodass *Google Ireland Holdings* nicht mehr als doppelt ansässige Gesellschaft angesehen werden kann sondern entweder als in Irland oder als auf Bermuda ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig gilt. Die steuerlichen Auswirkungen sind in Tabelle 13 und Tabelle 14 dargestellt.

Sofern *Google Ireland Holdings* in Irland als ansässig angesehen wird, unterliegen die erhaltenen Lizenz Einkünfte der Besteuerung in Irland. Im Jänner 2016 wurde in Irland eine sogenannte „*Knowledge-Box*“ eingeführt, die Einkünfte aus Patenten sowie aus urheberrechtlich geschützter Software mit einem Steuersatz von 6,25% begünstigt besteuert. Voraussetzung ist allerdings, dass die Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten zur Herstellung des qualifizierten Intellectual Property in Irland durchgeführt wurden. Da keine genauen Angaben über die Gegenleistung der konzernintern gezahlten Lizenzgebühren vorhanden waren, kann nicht eindeutig festgestellt werden, ob die Lizenzgebühren als qualifiziertes IP im Sinne der irischen „*Knowledge-Box*“ anerkannt werden können oder nicht. Es werden daher beide Alternativen dargestellt.

Sofern davon ausgegangen wird, dass die Lizenzgebühren in Irland nicht als qualifiziertes IP anerkannt werden, da beispielsweise die Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten nicht in Irland durchgeführt wurden, unterliegen diese dem statutarischen Steuersatz von 12,5%. Dadurch steigen der Steueraufwand sowie das Steueraufkommen in Irland um knapp € 1,5 Mrd. Der effektive Konzernsteuersatz erhöht sich daraufhin von 15,74% auf 29,69%, bedingt durch die nunmehrige Besteuerung der im Ausland erzielten Gewinne in Höhe von € 11,7 Mrd mit dem (wenn auch geringen) irischen Körperschaftsteuersatz.

Sofern allerdings davon ausgegangen wird, dass die Lizenzgebühren in Irland als qualifiziertes IP anerkannt werden, unterliegen diese dem begünstigten Steuersatz von 6,25%.⁹⁷⁷ Dadurch steigen der Steueraufwand sowie das Steueraufkommen in Irland nur um knapp € 733 Mio. Der effektive Konzernsteuersatz erhöht sich daraufhin von 15,74% auf 22,72%.

Die Verwendung des „*dutch sandwich*“ wird in diesem Fall vermutlich hinfällig, da die über die Niederlande geschleuste Lizenzgebühr schlussendlich in Irland steuerpflichtig bleibt. Ob stattdessen andere Ausweichstrategien bzw. andere Gestaltungsmodelle implementiert werden, um eine Besteuerung zu vermeiden, wird an dieser Stelle nicht diskutiert. Auf das Steueraufkommen der anderen Länder hat eine Neudefinition der Ansässigkeit in Irland keine unmittelbaren Auswirkungen.

⁹⁷⁷ Dieses Szenario wird tabellarisch nicht dargestellt.

Nicht rechnerisch dargestellt sind die Auswirkungen, die sich bei einer Ansässigkeit von *Google Ireland Holdings* auf Bermuda ergeben, da sich im Vergleich zum bestehenden Ausgangssachverhalt keine Änderungen ergeben. Die empfangenen Lizenzgebühren unterliegen auf Bermuda weiterhin einem Steuersatz von 0%. Zu untersuchen ist allerdings, ob die Lizenzzahlung von *Google Netherlands B.V.* an die nun auch aus Sicht der Niederlande auf Bermuda ansässige *Google Ireland Holdings* weiterhin der Quellensteuerbefreiung unterliegt. Da die Niederlande nach nationalem Recht keine Quellensteuer auf Lizenzgebühren einheben, unterliegen auch die an ein in einem Drittstaat ansässiges Unternehmen geleisteten Lizenzgebühren keiner niederländischen Quellensteuer.

Szenario 5 - Ansässigkeit Neu - Irland					
Alle Werte in Tausend					
	IST	2013	Kurs 1,3791	Szenario 5	
Absatzstaat - EU					
Kunde	€	\$		€	\$
Betriebsausgaben für Online-Werbedienstleistungen	-17.001.876	-23.447.287		-17.001.876	-23.447.287
Steueraufwand aus Online-Werbedienstleistungen (Ø-KöSt Satz 26,70%)	4.539.501	6.260.426		4.539.501	6.260.426
einbehaltene Quellensteuer	-8.481	-11.696		-8.481	-11.696
Steueraufkommen im Absatzstaat	-4.531.020	-6.248.730		-4.531.020	-6.248.730
			Δ	0	0
Irland					
Google Ireland Limited	€	\$		€	\$
Umsatz	17.001.876	23.447.287		17.001.876	23.447.287
Herstellungskosten	-5.111.637	-7.049.459		-5.111.637	-7.049.459
Bruttoergebnis vom Umsatz	11.890.239	16.397.829		11.890.239	16.397.829
"Administrative expenses" - Lizenzgebühren	-11.739.269	-16.189.626		-11.739.269	-16.189.626
Sonstige betriebliche Erträge	37.529	51.756		37.529	51.756
Betriebsergebnis	188.499	259.959		188.499	259.959
Zinsen und ähnliche Erträge	632	872		632	872
Gewinn vor Steuern	189.131	260.831		189.131	260.831
Steueraufwand	-34.580	-47.689		-34.580	-47.689
davon ausl. Quellensteuern	-(8.481)	-(11.696)		-(8.481)	-(11.696)
Gewinn nach Steuern	154.551	213.141		154.551	213.141
effektive Steuerquote	18,28%			18,28%	
statutarischer Steuersatz	12,50%			12,50%	
Steueraufkommen Irland	26.099	35.993		26.099	35.993
			Δ	0	0

Tabelle 13: Szenario 5 - Neudefinition Ansässigkeit I

Niederlande					
Google Netherlands Holdings B.V.		€	\$	€	\$
Lizeneinkünfte	11.739.269	16.189.626		11.739.269	16.189.626
Lizenzaufwand	-11.728.515	-16.174.795		-11.728.515	-16.174.795
Umsatz	10.754	14.831		10.754	14.831
sonstiger Aufwand	-96	-133		-96	-133
Gewinn vor Steuern	10.658	14.698		10.658	14.698
Steueraufwand	-2.654	-3.661		-2.654	-3.661
Gewinn nach Steuern	8.003	11.038		8.003	11.038
effektive Steuerquote	24,91%			24,91%	
statutarischer Steuersatz	25,00%			25,00%	
Steueraufkommen Niederlande	2.654	3.661		2.654	3.661
			Δ	0	0
Irland					
Google Ireland Holdings		€	\$	€	\$
Lizeneinkünfte	11.728.515	16.174.795		11.728.515	16.174.795
Steueraufwand	0	0		-1.466.064	-2.021.849
Gewinn nach Steuern	11.728.515	16.174.795		10.262.451	14.152.946
effektive Steuerquote	0,00%			12,50%	
statutarischer Steuersatz Irland	12,50%			12,50%	
Steueraufkommen Irland	0	0		1.466.064	2.021.849
			Δ	1.466.064	2.021.849
USA					
Google Inc		€	\$	€	\$
Umsatz	43.379.740	59.825.000		43.379.740	59.825.000
davon USA	(19.520.883)	(26.921.250)		(19.520.883)	(26.921.250)
davon übrige Länder	(23.858.857)	(32.903.750)		(23.858.857)	(32.903.750)
Ergebnis vor Steuer	10.511.203	14.496.000		10.511.203	14.496.000
davon USA	(4.225.944)	(5.828.000)		(4.225.944)	(5.828.000)
davon übrige Länder	(6.285.259)	(8.668.000)		(6.285.259)	(8.668.000)
Steueraufwand	-1.654.702	-2.282.000		-3.120.767	-4.303.849
davon USA	-1.115.945	-1.539.000	Δ	-1.466.064	-2.021.849
davon übrige Länder	-538.757	-743.000	Δ	0	0
			Δ	-2.004.822	-2.764.849
			Δ	-1.466.064	-2.021.849
Steueraufkommen USA	1.115.945	1.539.000		1.115.945	1.539.000
			Δ	0	0
effektive Konzernsteuerquote		15,74%			29,69%
				Δ	13,95%
Steuerquote für US-Gewinn		26,41%			26,41%
				Δ	0,00%
Steuerquote für übrige Länder		8,57%			31,90%
				Δ	23,33%

Tabelle 14: Szenario 5 - Neudefinition Ansässigkeit II

5.7 Alternative Besteuerungsvorschläge im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft

Als letzter alternativer Besteuerungsvorschlag wird eine Änderung der amerikanischen Check-the-box-Option untersucht. Die steuerlichen Auswirkungen sind in Tabelle 15 und Tabelle 16 dargestellt.

Angenommen wird, dass das Wahlrecht zur transparenten bzw. intransparenten Besteuerung von ausländischen Gesellschaften nicht mehr bzw. nur noch abhängig von der Besteuerung im jeweiligen Land angewendet werden kann. Auf die übrigen beteiligten Länder hat eine Abschaffung bzw. eingeschränkte Nutzung des „*Check-the-Box*“-Wahlrechts in den USA keine Auswirkungen. Hingegen wird für die Besteuerung in den USA die operativ tätige *Google Ireland Ltd.* nicht mehr als transparentes sondern als intransparentes Steuersubjekt angesehen. Die als Lizenzgebühren weitergeleiteten Einkünfte sind daher nicht mehr als aktives sondern als passives Einkommen zu klassifizieren. Dies führt in den USA zu einer steuerlichen Hinzurechnung der Lizenzgebühren in Höhe von \$ 16,2 Mrd. Die ausländischen passiven Einkünfte unterliegen somit dem amerikanischen Steuersatz von 35% und führen zu einer Erhöhung des Steueraufwandes sowie des Steueraufkommens um \$ 5,7 Mrd. Die Hinzurechnung fingiert für steuerliche Zwecke eine Gewinnausschüttung, das unternehmensrechtliche Ergebnis wird dadurch jedoch nicht verändert. Die hohe effektive amerikanische Steuerquote ergibt sich aus dem Steueraufwand von \$ 7,2 Mrd. und dem vergleichsweise geringen unternehmensrechtlichen Gewinn vor Steuern in Höhe von \$ 5,8 Mrd. Der effektive Konzernsteuersatz erhöht sich dadurch auf 54,8%. Die im Ausland erwirtschafteten Gewinne unterliegen somit im Jahr der Erwirtschaftung in voller Höhe dem amerikanischen Steuersatz, eine steuerfreie Thesaurierung im Ausland ist daher nicht mehr möglich.

Die politische Durchführbarkeit einer Abschaffung des Wahlrechts zur transparenten bzw. intransparenten Besteuerung von ausländischen Gesellschaften vor der anstehenden Präsidentschaftswahl 2016 erscheint allerdings fraglich, da dies den Verlust eines großen Wettbewerbsvorteiles für amerikanische Unternehmen bedeuten würde. Auch wenn diese Besteuerungsalternative relativ schnell durchführbar wäre, erscheint eine zeitnahe Umsetzung eher nicht wahrscheinlich.

Szenario 6 - Check-the-Box					
Alle Werte in Tausend					
	IST	2013	Kurs 1,3791	Szenario 6	
Absatzstaat - EU					
Kunde	€	\$		€	\$
Betriebsausgaben für Online- Werbedienstleistungen	-17.001.876	-23.447.287		-17.001.876	-23.447.287
Steueraufwand aus Online- Werbedienstleistungen (Ø-KöSt Satz 26,70%)	4.539.501	6.260.426		4.539.501	6.260.426
einbehaltene Quellensteuer	-8.481	-11.696		-8.481	-11.696
Steueraufkommen im Absatzstaat	-4.531.020	-6.248.730		-4.531.020	-6.248.730
			Δ	0	0
Irland					
Google Ireland Limited	€	\$		€	\$
Umsatz	17.001.876	23.447.287		17.001.876	23.447.287
Herstellungskosten	-5.111.637	-7.049.459		-5.111.637	-7.049.459
Bruttoergebnis vom Umsatz	11.890.239	16.397.829		11.890.239	16.397.829
"Administrative expenses" - Lizenzgebühren	-11.739.269	-16.189.626		-11.739.269	-16.189.626
Sonstige betriebliche Erträge	37.529	51.756		37.529	51.756
Betriebsergebnis	188.499	259.959		188.499	259.959
Zinsen und ähnliche Erträge	632	872		632	872
Gewinn vor Steuern	189.131	260.831		189.131	260.831
Steueraufwand	-34.580	-47.689		-34.580	-47.689
davon ausl. Quellensteuern	-(8.481)	-(11.696)		-(8.481)	-(11.696)
Gewinn nach Steuern	154.551	213.141		154.551	213.141
effektive Steuerquote	18,28%			18,28%	
statutarischer Steuersatz	12,50%			12,50%	
Steueraufkommen Irland	26.099	35.993		26.099	35.993
			Δ	0	0
Niederlande					
Google Netherlands Holdings B.V.	€	\$		€	\$
Lizenzeinkünfte	11.739.269	16.189.626		11.739.269	16.189.626
Lizenzaufwand	-11.728.515	-16.174.795		-11.728.515	-16.174.795
Umsatz	10.754	14.831		10.754	14.831
sonstiger Aufwand	-96	-133		-96	-133
Gewinn vor Steuern	10.658	14.698		10.658	14.698
Steueraufwand	-2.654	-3.661		-2.654	-3.661
Gewinn nach Steuern	8.003	11.038		8.003	11.038
effektive Steuerquote	24,91%			24,91%	
statutarischer Steuersatz	25,00%			25,00%	
Steueraufkommen Niederlande	2.654	3.661		2.654	3.661
			Δ	0	0

Tabelle 15: Szenario 6 - Check-the-Box I

Irland/Bermuda				
Google Ireland Holdings	€	\$	€	\$
Lizenz Einkünfte	11.728.515	16.174.795	11.728.515	16.174.795
Steueraufwand	0	0	0	0
Gewinn nach Steuern	11.728.515	16.174.795	11.728.515	16.174.795
effektive Steuerquote	0,00%		0,00%	
statutarischer Steuersatz Bermuda	0,00%		0,00%	
Steueraufkommen Irland/Bermuda	0	0	0	0
			Δ	0
USA				
Google Inc	€	\$	€	\$
Umsatz	43.379.740	59.825.000	43.379.740	59.825.000
davon USA	(19.520.883)	(26.921.250)	(19.520.883)	(26.921.250)
davon übrige Länder	(23.858.857)	(32.903.750)	(23.858.857)	(32.903.750)
Ergebnis vor Steuer	10.511.203	14.496.000	10.511.203	14.496.000
davon USA	(4.225.944)	(5.828.000)	(4.225.944)	(5.828.000)
davon übrige Länder	(6.285.259)	(8.668.000)	(6.285.259)	(8.668.000)
Hinzurechnung Lizenzgebühren			11.728.515	16.174.795
Steueraufwand	-1.654.702	-2.282.000	-5.759.683	-7.943.178
			Δ	-4.104.980
davon USA	-1.115.945	-1.539.000	-5.220.925	-7.200.178
			Δ	-4.104.980
davon übrige Länder	-538.757	-743.000	-538.757	-743.000
			Δ	0
Steueraufkommen USA	1.115.945	1.539.000	5.220.925	7.200.178
			Δ	4.104.980
effektive Konzernsteuerquote		15,74%		54,80%
			Δ	39,05%
Steuerquote für US-Gewinn		26,41%		123,54%
			Δ	97,14%
Steuerquote für übrige Länder		8,57%		8,57%
			Δ	0,00%

Tabelle 16: Szenario 6 - Check-the-Box II

5.8 Ergebnisse des steuerlichen Belastungsvergleiches

Der anhand des Google Konzerns durchgeführte Steuerbelastungsvergleich der derzeit diskutierten alternativen Besteuerungskonzepte für digitale Güter und Leistungen kann wie folgt zusammengefasst werden:

Die Einführung einer Quellensteuer in Höhe von 10% auf Zahlungen für digitale Güter und Leistungen (Szenario 1) führt in den Absatzstaaten zu einem zusätzlichen Steueraufkommen in Höhe von € 1,7 Mrd. Die effektive Konzernsteuerquote erhöht sich dadurch von 15,74% auf 31,92%. Die effektive Steuerquote auf die im Ausland erzielten Gewinne steigt deutlich von 8,57% auf 35,62%. Die ausländischen Gewinne unterliegen daher nicht mehr einer Niedrigbesteuerung.

Die in der Literatur stark diskutierte Einführung einer digitalen Betriebsstätte in den Absatzstaaten (Szenario 2) hat auf das Steueraufkommen in den beteiligten Staaten sowie auf den effektiven Konzernsteuersatz des Google Konzerns hingegen keine wesentlichen Auswirkungen. Es werden zwar in den Absatzstaaten Betriebsstätten aufgrund einer digitalen Präsenz begründet und diesen die erzielten Einkünfte aus Online-Werbedienstleistungen zugerechnet, allerdings werden auch die dazugehörigen Betriebsausgaben, insbesondere die konzerninternen Lizenzgebühren, zugerechnet. Bei der Betriebsstätte verbleibt somit nur ein geringer Gewinn, der zu einem zusätzlichen Steueraufkommen in den Absatzstaaten von € 31,8 Mio. führt. Eine nennenswerte Änderung des Steueraufkommens sowie der effektiven Konzernsteuerquote des Google Konzerns ist mit der Einführung einer digitalen Betriebsstätte nicht verbunden, die ausländischen Gewinne unterliegen daher weiterhin einer Niedrigbesteuerung.

Die ebenfalls in der Literatur diskutierte (Wieder-)Einführung von Quellensteuern auf Lizenzgebühren (Szenario 3) wirkt sich nicht auf das Steueraufkommen in den Absatzstaaten aus, da die Einkünfte aus den erbrachten digitalen Werbeleistungen Unternehmensgewinne im Sinne des Art 7 OECD-MA und keine Lizenzgebühren im Sinne des Art 12 OECD-MA darstellen. Allerdings steigt das Steueraufkommen in den zwischengeschalteten Staaten deutlich an, da beide konzerninternen Lizenzzahlungen dem Quellensteuerabzug unterliegen. Aufgrund der geringen inländischen Steuerschuld der betroffenen Konzerngesellschaften kann eine Anrechnung der Quellensteuer nur in geringem Ausmaß bzw. gar nicht erfolgen, wodurch in der operativen sowie in der zwischengeschalteten Gesellschaft umfangreiche Anrechnungsüberhänge verbleiben. Die effektive Konzernsteuerquote erhöht sich dadurch deutlich von 15,74% auf 38,07%, bedingt durch die Erhöhung der effektiven Steuerquote auf die im Ausland erzielten Gewinne von 8,57% auf 45,91%. Die ausländischen Gewinne unterliegen im Fall der Einführung von Quellensteuern auf Lizenzgebühren daher nicht mehr einer Niedrigbesteuerung.

Die insbesondere auf nationaler Ebene diskutierte Einführung eines Betriebsausgabenabzugsverbotes für Zahlungen für digitale Güter und Leistungen (Szenario 4a) führt zu einer drastischen Erhöhung des Steueraufkommens in den Absatzstaaten um € 4,5 Mrd. Auf die effektive Konzernsteuerquote des Google Konzerns hat das Betriebsausgabenabzugsverbot jedoch keine unmittelbaren Auswirkungen, die ausländischen Gewinne bleiben daher weiterhin niedrig besteuert. Die Erhöhung des Steueraufkommens in den Absatzstaaten geht daher zur Gänze zu Lasten der Endkunden.

Ein Betriebsausgabenabzugsverbot für Lizenzzahlungen (Szenario 4b) wirkt sich hingegen nicht auf das Steueraufkommen in den Absatzstaaten aus, da die Entgelte für digitale Werbedienstleistungen keine Lizenzgebühren sondern Unternehmensgewinne darstellen. Allerdings steigt das Steueraufkommen in den zwischengeschalteten Staaten aufgrund der Nichtabzugsfähigkeit der Lizenzgebühren deutlich, in Irland um € 1,5 Mrd. sowie in den Niederlanden um € 2,9 Mrd. Die effektive Konzernsteuerquote erhöht sich durch die Einführung eines Betriebsausgabenabzugsverbotes für Lizenzgebühren von 15,74% auf 57,60%, die effektive Steuerquote auf die im Ausland erzielten Gewinne steigt von 8,57% auf 78,57%, bedingt durch die doppelte Nichtabzugsfähigkeit der konzerninternen Lizenzgebühren. Die ausländischen Gewinne unterliegen daher im Fall der Einführung eines Betriebsausgabenabzugsverbot für Lizenzgebühren nicht mehr einer Niedrigbesteuerung.

Eine Neudefinition der Ansässigkeitsbestimmungen (Szenario 5) hat zur Folge, dass eine bislang doppelt nichtansässige Konzerngesellschaft (Irland/Bermuda) jedenfalls als in einem Staat ansässig und somit unbeschränkt steuerpflichtig gilt. Auf die Absatzstaaten hat dies keine unmittelbaren Auswirkungen, sondern erst auf das Steueraufkommen des zwischengeschalteten Staates. Ist die zwischengeschaltete Gesellschaft daher in Irland ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig, erhöht sich das Steueraufkommen in Irland um € 1,5 Mrd. bzw. um € 733 Mio, sofern die Lizenzgebühr die Voraussetzungen der neu eingeführten „*Knowledge-Box*“ erfüllt. Dadurch steigt die effektive Konzernsteuerquote von 15,74% auf 29,69% bzw. 22,72%, bedingt durch die Erhöhung der effektiven Steuerquote auf die ausländischen Gewinne von 8,57% auf 31,90% bzw. 20,23%. Sofern der zwischengeschaltete Staat aber gar keine Steuer erhebt (Bermuda), ändert sich weder die effektive Konzernsteuerquote des Google Konzerns noch das Steueraufkommen in den beteiligten Staaten.

Die letzte untersuchte Besteuerungsalternative betrifft eine Änderung der amerikanischen „*Check-the-Box*“-Regelungen (Szenario 6). Die ausländischen Tochtergesellschaften sind dadurch nicht mehr als transparente sondern als intransparente Steuersubjekte anzusehen, die konzernintern gezahlten Lizenzgebühren in Höhe von \$ 16 Mrd. unterliegen daher in den USA einer Hinzurechnungsbesteuerung und werden sofort mit 35% besteuert. Die effektive Konzernsteuerquote des Google Konzerns erhöht sich daher auf 54,80% und das

Steueraufkommen in den USA steigt um \$ 5,6 Mrd. Eine steuerfreie Thesaurierung der im Ausland erwirtschafteten Einkünfte ist bei einer eingeschränkten Anwendung der „Check-the-Box“-Regelungen daher nicht mehr möglich.

Eine Übersicht über die Veränderung des Steueraufkommens in den beteiligten Staaten, des Steueraufwandes sowie des effektiven Konzernsteuersatzes des Google Konzerns ist in Tabelle 17 sowie Tabelle 18 dargestellt.

Übersicht							
Szenario 1 - Quellensteuer auf Zahlungen für digitale Güter und Leistungen							
	Ist	€	\$	Szenario 1	\$	€	\$
Steueraufkommen im Absatzstaat	-4.531.020	-6.248.730		-2.830.832	-3.904.001	Δ 1.700.188	2.344.729
Steueraufkommen Irland	26.099	35.993		0	0	Δ -26.099	-35.993
Steueraufkommen Niederlande	2.654	3.661		2.654	3.661	Δ 0	0
Steueraufkommen Irland/Bermuda	0	0		0	0	Δ 0	0
Steueraufkommen USA	1.115.945	1.539.000		1.115.945	1.539.000	Δ 0	0
Steueraufwand	-1.654.702	-2.282.000		-3.354.890	-4.626.729	Δ -1.700.188	-2.344.729
effektive Konzernsteuerquote		15,74%			31,92%	Δ 16,18%	
Szenario 2 - Einführung einer digitalen Betriebsstätte							
	Ist	€	\$	Szenario 2	\$	€	\$
Steueraufkommen im Absatzstaat	-4.531.020	-6.248.730		-4.499.192	-6.204.836	Δ 31.828	43.894
Steueraufkommen in Irland	26.099	35.993		4.770	6.578	Δ -21.329	-29.415
Steueraufkommen Niederlande	2.654	3.661		2.654	3.661	Δ 0	0
Steueraufkommen Irland/Bermuda	0	0		0	0	Δ 0	0
Steueraufkommen USA	1.115.945	1.539.000		1.115.945	1.539.000	Δ 0	0
Steueraufwand	-1.654.702	-2.282.000		-1.665.201	-2.296.479	Δ -10.499	-14.479
effektive Konzernsteuerquote		15,74%			15,84%	Δ 0,10%	
Szenario 3 - Quellensteuer auf Lizenzzahlungen							
	Ist	€	\$	Szenario 3	\$	€	\$
Steueraufkommen im Absatzstaat	-4.531.020	-6.248.730		-4.531.020	-6.248.730	Δ 0	0
Steueraufkommen Irland	26.099	35.993		1.200.026	1.654.956	Δ 1.173.927	1.618.963
Steueraufkommen Niederlande	2.654	3.661		1.172.851	1.617.479	Δ 1.170.197	1.613.819
Steueraufkommen Irland/Bermuda	0	0		0	0	Δ 0	0
Steueraufkommen USA	1.115.945	1.539.000		1.115.945	1.539.000	Δ 0	0
Steueraufwand	-1.654.702	-2.282.000		-4.001.481	-5.518.442	Δ -2.346.778	-3.236.442
effektive Konzernsteuerquote		15,74%			38,07%	Δ 22,33%	
Szenario 4a - Betriebsausgabenabzugsverbot für Zahlungen für digitale Güter und Leistungen							
	Ist	€	\$	Szenario 4a	\$	€	\$
Steueraufkommen im Absatzstaat	-4.531.020	-6.248.730		8.481	11.696	Δ 4.539.501	6.260.426
Steueraufkommen Irland	26.099	35.993		26.099	35.993	Δ 0	0
Steueraufkommen Niederlande	2.654	3.661		2.654	3.661	Δ 0	0
Steueraufkommen Irland/Bermuda	0	0		0	0	Δ 0	0
Steueraufkommen USA	1.115.945	1.539.000		1.115.945	1.539.000	Δ 0	0
Steueraufwand	-1.654.702	-2.282.000		-1.654.702	-2.282.000	Δ 0	0
effektive Konzernsteuerquote		15,74%			15,74%	Δ 0,00%	

Tabelle 17: Übersicht Ergebnisse I

Szenario 4b - Betriebsausgabenabzugsverbot für Lizenzzahlungen							
	Ist	€	\$	Szenario 4b	\$	€	\$
Steueraufkommen im Absatzstaat	-4.531.020	-6.248.730		-4.531.020	-6.248.730	Δ	0
Steueraufkommen Irland	26.099	35.993		1.493.508	2.059.696	Δ	1.467.409
Steueraufkommen Niederlande	2.654	3.661		2.934.783	4.047.360	Δ	2.932.129
Steueraufkommen Irland/Bermuda	0	0		0	0	Δ	0
Steueraufkommen USA	1.115.945	1.539.000		1.115.945	1.539.000	Δ	0
Steueraufwand	-1.654.702	-2.282.000		-6.054.240	-8.349.402	Δ	-4.399.537
effektive Konzernsteuerquote		15,74%			57,60%	Δ	41,86%
Szenario 5 - Ansässigkeit Neu - Irland							
	Ist	€	\$	Szenario 5	\$	€	\$
Steueraufkommen im Absatzstaat	-4.531.020	-6.248.730		-4.531.020	-6.248.730	Δ	0
Steueraufkommen Irland	26.099	35.993		26.099	35.993	Δ	0
Steueraufkommen Niederlande	2.654	3.661		2.654	3.661	Δ	0
Steueraufkommen Irland	0	0		1.466.064	2.021.849	Δ	1.466.064
Steueraufkommen USA	1.115.945	1.539.000		1.115.945	1.539.000	Δ	0
Steueraufwand	-1.654.702	-2.282.000		-3.120.767	-4.303.849	Δ	-1.466.064
effektive Konzernsteuerquote		15,74%			29,69%	Δ	13,95%
Szenario 6 - Check-the-Box							
	Ist	€	\$	Szenario 6	\$	€	\$
Steueraufkommen im Absatzstaat	-4.531.020	-6.248.730		-4.531.020	-6.248.730	Δ	0
Steueraufkommen Irland	26.099	35.993		26.099	35.993	Δ	0
Steueraufkommen Niederlande	2.654	3.661		2.654	3.661	Δ	0
Steueraufkommen Irland/Bermuda	0	0		0	0	Δ	0
Steueraufkommen USA	1.115.945	1.539.000		5.220.925	7.200.178	Δ	4.104.980
Steueraufwand	-1.654.702	-2.282.000		-5.759.683	-7.943.178	Δ	-4.104.980
effektive Konzernsteuerquote		15,74%			54,80%	Δ	39,05%

Tabella 18: Übersicht Ergebnisse II

6 Zusammenfassung der Ergebnisse

Multinational tätige Unternehmen können ihre Gewinne gezielt in Länder verlagern, die als sogenannte „*low-tax-jurisdictions*“ eine vergleichsweise günstigere Steuerbelastung aufweisen und somit ihre weltweite Steuerbelastung deutlich senken. Steuerbemessungsgrundlagen international tätiger Unternehmen können daher in Hochsteuerländern ausgehöhlt und Gewinne gezielt in Niedrigsteuerländer verlagert werden. Die OECD hat dies zum Anlass genommen und befasst sich im Rahmen des „*Base Erosion and Profit Shifting*“-Projektes (BEPS) ausführlich mit potentiellen Gegenmaßnahmen zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.

Die derzeit geltenden internationalen Besteuerungsregeln lassen viele Faktoren des modernen Wirtschaftslebens, so insbesondere neue Kommunikationstechnologien, außer Acht. Fraglich ist im Bereich der Lieferung digitaler Güter und Leistungen, ob durch die Modernisierung von Kommunikationstechnologien das derzeit bestehende internationale Besteuerungssystem für Einkünfte aus der Lieferung digitaler Güter und Leistungen noch angewendet werden kann und soll oder ob es neuer Regelungen auf nationaler und internationaler Ebene bedarf, um ungewollte Steuergestaltungen und Gewinnverlagerungen multinationaler Unternehmen zu vermeiden.

Die Verwendung moderner Kommunikationsmittel führt insbesondere bei der Bestimmung der Ansässigkeit multinational tätiger Unternehmen zu Problemen. Durch gestalterische Maßnahmen kann die Ansässigkeit von Zwischen- oder Holdinggesellschaften gezielt in Niedrigsteuerländern begründet werden, beispielsweise durch eine Verlagerung von Funktionen und Risiken. Zudem ist es auch möglich, unterschiedliche nationale Rechtsvorschriften derart auszunutzen, dass Unternehmen in keinem Staat als ansässig gelten und ihre Einkünfte daher zur Gänze nicht besteuert werden.

Aufgrund der Digitalisierung können Unternehmen aber auch in jenen Absatzstaaten Umsätze erzielen, in denen sie über keinerlei physische Präsenz verfügen, wie etwa Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten. Den Absatzstaaten stehen daher an diesen Einkünften meist keine Besteuerungsrechte zu.

Durch „geschickte“ Kombinierung unterschiedlicher nationaler Rechtsordnungen („*double Irish with a Dutch sandwich*“) und steuerlicher Anreizsysteme (wie etwa Patentboxen oder der amerikanischen „*Check-the-Box*“-Regelungen) können effektive Konzernsteuerquoten drastisch reduziert werden. Für multinational tätige Unternehmen besteht daher gegenüber nur national tätigen Unternehmen ein massiver Wettbewerbsvorteil. Insbesondere US-amerikanische IT-Unternehmen nutzen den Wettbewerbsvorteil der „de-facto Steuerbefreiung“ ihrer europäischen Gewinne.

Jene Absatzstaaten, denen kein Besteuerungsrecht an den Gewinnen ausländischer Unternehmen zusteht, fordern nunmehr vermehrt eine Ausweitung der Quellenbesteuerung. Sei es durch eine Ausweitung des bestehenden Betriebsstättennexus, eine Einführung eines neuen Nexus für digitale Güter und Leistungen oder durch Abzugsverbote, wie insbesondere Lizenzschranken.

Eine Ausweitung der Quellenbesteuerung stellt jedoch für Unternehmen einen großen administrativen Aufwand dar, gerade wenn keine physische Präsenz in einem Absatzstaat besteht. Zudem können die Kunden digitaler Güter und Leistungen weltweit ansässig sein. Dies könnte zu einer steuerlichen Registrierungspflicht in einer Vielzahl an Ländern führen und zusätzlichen Aufwand im Rahmen einer nachträglichen Veranlagung verursachen, um eine Besteuerung des Nettogewinns zu ermöglichen. Insbesondere kleine Unternehmen wären von diesen zusätzlichen Hürden beeinträchtigt. Aber auch für die Finanzverwaltungen ist die Sicherung ihrer Abgabenansprüche ungewiss, da der ausländische Steuerpflichtige im Inland in der Regel über keine Haftungsmasse verfügt. Ebenso ist die Einbehaltung und Abfuhr einer Quellensteuer im B2C Bereich bedenklich, da diese wohl nicht durch den Konsumenten erfolgen kann. Des Weiteren verursacht auch die Bestimmung des Quellenstaates im Bereich digitaler Güter und Leistungen erhebliche Probleme, da eine eindeutige Zuordnung in vielen Fällen nicht erfolgen kann. Es sprechen daher gewichtige Gründe gegen eine Ausweitung der Quellenbesteuerung.

Eine Ausweitung der Ansässigkeitsbesteuerung reduziert sowohl den Compliance-Aufwand für Unternehmen als auch den administrativen Aufwand für Steuerverwaltungen. Voraussetzung für eine umgehungsresistente Ansässigkeitsbesteuerung ist allerdings, dass es klare und nicht zwischen den Staaten divergierende Bestimmungen für den Ort der Ansässigkeit gibt. Es sollte daher auf Kriterien abgestellt werden, die nicht durch gestalterische Maßnahmen umgangen werden können, also einen effektiven Ort der Geschäftstätigkeit. Hier könnte beispielsweise auf die Mehrzahl der beschäftigten Mitarbeiter oder das investierte Kapital abgestellt werden. Ein Verweis auf den statutarischen Sitz oder die Registrierung sollte daher nicht maßgebend sein, da diese steuerliche Gestaltungsspielräume eröffnen. Ebenso könnten auch zwischen den Staaten vermehrt Korrespondenzregelungen eingeführt werden, um doppelt nichtansässige Unternehmen zu vermeiden.

Um die Interessen kapitalimportierender und kapitalexportierender Staaten auszugleichen, sollte daher im Rahmen der Einkommensbesteuerung auf den Ansässigkeitsstaat („*origin-based*“) abgestellt werden, im Bereich der Umsatzbesteuerung hingegen auf das Empfängerland („*destination-based*“) abgestellt werden.

Unabhängig davon, ob Besteuerungsrechte im Ansässigkeits- oder Quellenstaat ausgeweitet werden sollen, spricht sich die OECD gegen gesonderte Besteuerungsansätze, also gegen ein eigenes „*set of rules*“ für die digitale Wirtschaft aus, da keine klare Abgrenzung mehr zwischen der traditionellen und der digitalen Wirtschaft möglich ist. Insbesondere in der aufkommenden Industrie 4.0 ist eine klare Trennung schwierig. Unterschiedliche Anknüpfungskriterien für digitale und nicht-digitale Sachverhalte vergrößern daher die bereits ohnehin bestehende Komplexität des internationalen Besteuerungssystems und sollten daher vermieden werden.

Anhand einer Fallstudie werden im Rahmen einer Steuerbelastungsmessung die Auswirkungen der derzeit diskutierten alternativen Besteuerungsmodelle auf die effektive Steuerbelastung eines Unternehmens aufgezeigt. Hiefür wird der Google Konzern herangezogen, da dessen Geschäfts- und Steuermodell in den letzten Jahren heftiger Kritik ausgesetzt war.

Der Steuerbelastungsvergleich zeigt, dass die Einführung einer Quellensteuer auf Zahlungen für digitale Güter und Leistungen (Szenario 1) in den Absatzstaaten zu einem zusätzlichen Steueraufkommen (+ € 1,7 Mrd.) führt und die effektive Konzernsteuerquote dadurch auf 32% steigt. Die ausländischen Gewinne unterliegen einer effektiven Steuerquote von 36%, eine Niedrigbesteuerung liegt daher nicht mehr vor.

Ebenso unterliegen bei einer (Wieder-)Einführung von Quellensteuern auf Lizenzgebühren (Szenario 3) die ausländischen Gewinne keiner Niedrigbesteuerung mehr. Da die konzerninternen Lizenzzahlungen vom Quellensteuerabzug betroffen sind, steigt die effektive Steuerquote auf die ausländischen Gewinne auf knapp 46%, die effektive Konzernsteuerquote erhöht sich auf 38%. Das Steueraufkommen erhöht sich jedoch nur in den zwischengeschalteten Staaten, nicht jedoch in den Absatzstaaten, da in diesen keine Lizenzgebühren geleistet werden.

Ebenfalls zu einer Verringerung der Niedrigbesteuerung der ausländischen Gewinne führt ein Betriebsausgabenabzugsverbot für Lizenzzahlungen (Szenario 4b). Bedingt durch die Nichtabzugsfähigkeit der konzerninternen Lizenzgebühren steigt die effektive Steuerquote auf die ausländischen Gewinne auf 79%, die effektive Konzernsteuerquote steigt auf 58%. Das Steueraufkommen erhöht sich jedoch nur in den zwischengeschalteten Staaten, nicht jedoch in den Absatzstaaten, da in diesen keine Lizenzgebühren geleistet werden (analog Szenario 3).

Eine Neudefinition der Ansässigkeitsbestimmungen (Szenario 5) kann ebenso zu einer Verringerung der Niedrigbesteuerung der ausländischen Gewinne führen, da bislang doppelt nichtansässige Konzerngesellschaften jedenfalls als in einem Staat ansässig und somit unbeschränkt steuerpflichtig gelten. Dadurch steigt die effektive Konzernsteuerquote auf

30% (bzw. 23% sofern begünstigt besteuert), bedingt durch eine Erhöhung der effektiven Steuerquote auf die ausländischen Gewinne auf 32% (bzw. 20%). Auf das Steueraufkommen in den Absatzstaaten hat dies jedoch keine unmittelbaren Auswirkungen, sondern erst auf das Steueraufkommen des zwischengeschalteten Staates.

Auch eine Änderung der amerikanischen „*Check-the-Box*“-Regelungen (Szenario 6) verhindert eine steuerfreie Thesaurierung der ausländischen Einkünfte. Aufgrund der Behandlung der ausländischen Tochtergesellschaften als intransparente Steuersubjekte unterliegen die konzernintern gezahlten Lizenzgebühren in den USA einer Hinzurechnungsbesteuerung und werden sofort mit 35% besteuert. Die effektive Konzernsteuerquote des Google Konzerns erhöht sich daher auf 55% und das Steueraufkommen in den USA steigt um \$ 5,6 Mrd.

Im Gegensatz dazu hat ein Betriebsausgabenabzugsverbot für Zahlungen für digitale Güter und Leistungen (Szenario 4a) keine unmittelbaren Auswirkungen auf die effektive Konzernsteuerquote des Google Konzerns. Das Abzugsverbot führt zwar zu einer drastischen Erhöhung des Steueraufkommens in den Absatzstaaten (+ € 4,5 Mrd.), allerdings geht diese zur Gänze zu Lasten der Endkunden. Die ausländischen Gewinne des Google Konzerns bleiben daher weiterhin niedrig besteuert.

Erstaunlich ist, dass die in der Literatur stark diskutierte Einführung einer digitalen Betriebsstätte in den Absatzstaaten (Szenario 2) weder auf das Steueraufkommen in den beteiligten Staaten noch auf die effektive Konzernsteuerquote des Google Konzerns wesentliche Auswirkungen hat, da bei den Betriebsstätten nur ein geringer zu steuernder Gewinn verbleibt, da ein Großteil des operativen Gewinnes als Lizenzzahlung ins Ausland verlagert wird. Die ausländischen Gewinne des Google Konzerns unterliegen daher weiterhin einer Niedrigbesteuerung.

Die diskutierten und vorgeschlagenen Maßnahmen bekämpfen jedoch nur einzelne Symptome, nicht jedoch die Ursachen der gesamten BEPS Problematik. Insbesondere ist auch darauf hinzuweisen, dass die möglichen diskutierten Änderungen des internationalen Steuerrechts wiederum neue steuerliche Gestaltungen der multinationalen Konzerne nach sich ziehen werden, die im Rahmen dieser Arbeit jedoch nicht beleuchtet werden konnten.

Meines Erachtens sind letztlich aber nicht die Unternehmen, die steuerliche Schlupflöcher bzw. die Nichtabgestimmtheit von unterschiedlichen nationalen Normen gezielt ausnutzen, die Ursache der BEPS Problematik, sondern der staatliche Steuerwettbewerb, das „*race to the bottom*“. So hat beispielsweise Großbritannien die steuergestalterischen Unternehmensstrukturen von Google und Apple massiv kritisiert, gleichzeitig aber eine IP-Box eingeführt. Unter der Prämisse der Entscheidungsneutralität sollten Steuern nicht primär Einfluss auf unternehmerische Entscheidungen haben. Staatliche Standortpolitik sollte daher

nicht nur steuergetrieben sein, sondern auf anderen Faktoren, wie etwa Infrastruktur, Bildungsniveau oder F&E beruhen.

Im Endergebnis wird es sich bei der Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung vermutlich um eine politische Entscheidung handeln. Die USA werden sich hüten, die Steuervorteile, die sie amerikanischen Unternehmen derzeit durch zahlreiche steuerliche Optionsmöglichkeiten (wie „*Check-the-box*“ oder „*permanently reinvested foreign earnings*“) gewähren, zu versagen oder zu verkürzen. Denn dies würde den Wettbewerbsvorteil gegenüber europäischen oder asiatischen Unternehmen drastisch verringern.

Es bleibt daher abzuwarten, ob sich die internationale Staatengemeinschaft einigen kann, gemeinsam den staatlichen Steuerwettbewerb zu reduzieren. Ob eine Einigung über gemeinsame und einheitliche Ansässigkeitskriterien, eine bessere Koordinierung (trotz des vermehrten Ausbaus des Informationsaustausches) oder überhaupt eine Harmonisierung des internationalen Steuerrechtes in absehbarer Zeit möglich sein wird, ist jedenfalls fraglich. Denn auch die Staaten stehen untereinander in Wettbewerb und das Steuerrecht bietet dafür ausgiebige Gestaltungsmöglichkeiten.

Literaturverzeichnis

- Achatz, M./Kirchmayr, S.*, Körperschaftsteuergesetz (2011).
- Aigner, D.*, Kapitalanlagefonds im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2001).
- Aigner, D./Tumpel, M.*, How to combat tax evasion in tax havens? A legal and economic analysis of OECD and EU standards on exchange of information in tax matters with a special focus on capital income, in *Zagler, M.* (Hrsg.), International Tax Coordination (2010), 37.
- Arnold, B./Sasseville, J./Zolt, E.*, Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on the Taxation of Business Profits under Tax Treaties, IBFD 2003, 187.
- Arora, J.*, Ways and Means Considers Base Erosion and Profit Shifting, Tax Notes International 2013, June 24, 1268.
- Ault, H.*, Some Reflections on the OECD and the Source of International Tax Principles, Tax Notes International 2013, June 17, 1195.
- Avi-Yonah, R.*, International Taxation of Electronic Commerce, Tax Law Review 1997, 507.
- Avi-Yonah, R.*, Hanging Together: A Multilateral Approach to Taxing Multinationals, University of Michigan Law School: Public Law and Legal Theory Research Paper Series, No. 364 (2013).
- Avi-Yonah, R.*, Constructive Unilateralism: U.S. Leadership and International Taxation, University of Michigan Law School: Public Law and Legal Theory Research Paper Series, No. 463 (2015).
- Avi-Yonah, R.*, The International Tax Regime: A Centennial Reconsideration, University of Michigan Public Law and Legal Theory Research Paper Series, No. 462 (2015).
- Avi-Yonah, R./Clausing, K./Durst, M.*, Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split, University of Michigan Law School: Public Law and Legal Theory Working Paper Series, No. 138 (2008).
- Avi-Yonah, R./Halabi, O.*, A Model Treaty for the Age of BEPS, University of Michigan Law School: Public Law and Legal Theory Research Paper Series, No. 411 (2014).
- Azam, R.*, Global Taxation of Cross-Border E-Commerce Income, Virginia Tax Review 2012, 639.
- Azam, R.*, The Political Feasibility of a Global E-Commerce Tax, The University of Memphis Law Review 2013, 711.
- Bächle, E./Rupp, T./Ott, J.-P./Knies, J.*, Internationales Steuerrecht² (2008).
- Bader, A.*, Steuergestaltung mit Holdinggesellschaften – Standortvergleich steuerlicher Holdingkriterien in Europa² (2007).
- Baldauf, A./Kanduth-Kristen, S./Laudacher, M./Lenneis, C./Marschner, E.*, Jakom Einkommensteuergesetz⁸ (2015).
- Basu, S.*, Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law (2007).
- Becker, J./Fuest, C.*, Source versus residence based taxation with international mergers and acquisitions, Journal of Public Economics 2011, 28.
- Bendlinger, S.*, Internet und E-Commerce im internationalen Steuerrecht, SWI 1999, 306.
- Bendlinger, S.*, Neuer OECD-Bericht zur Betriebsstättendefinition, SWI 2011, 531.
- Bendlinger, S.*, Steuerbetrug, Steuerhinterziehung und Steueroasen im Visier der Europäischen Union, SWI 2012, 538.
- Bendlinger, S.*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts² (2013).
- Bendlinger, S.*, Steueroasen und Offshore-Strukturen (2013).
- Bendlinger, S./Görl, M./Paaßen, K.-H./Remberg, M.*, Neue Tendenzen der OECD zur Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs und deren Beurteilung aus Sicht des Maschinen- und Anlagenbaus, IStR 2004, 145.
- Bendlinger, S./Kanduth-Kristen, S./Kofler, G./Rosenberger, F.*, Internationales Steuerrecht (2015).

- Benz, S./Böhmer, J.*, Der aktuelle Stand der steuerpolitischen Vorhaben der G20, *IStR* 2015, 380.
- Berrong, S.*, Google's Overseas Tax Schemes Raise Questions, *Tax Notes International* 2010, December 13, 813.
- BFH*, Lohnsteuererstattungsanspruch bei abkommenswidriger Lohnsteuereinbehaltung, *IStR* 2010, 63.
- Blümich*, Einkommensteuergesetz (Loseblatt).
- Bone-Winkel, T.*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerbelastungsvergleiche (1994).
- Brähler, G./Mayer, M.*, Abkommensberechtigung von Personengesellschaften - zugleich Besprechung des BMF-Schreibens vom 16.4.2010, *IStR* 2010, 678.
- Brauner, Y.*, An International Tax Regime in Crystallization, *Tax Law Review* 2003, 259.
- Brauner, Y.*, BEPS: An Interim Evaluation, *World Tax Journal* 2014, 10.
- Brauner, Y.*, What the BEPS?, *Florida Tax Review* 2014, 55.
- Brauner, Y./Baez, A.*, Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, *WU International Taxation Research Paper Series*, No. 14 (2015).
- Brühl, V.*, *Wirtschaft des 21. Jahrhunderts - Herausforderungen in der Hightech-Ökonomie* (2015).
- Brunsbach, S.*, *Electronic Commerce und Internationale Unternehmensbesteuerung* (2003).
- Bühler, O.*, *Prinzipien des internationalen Steuerrechts* (1964).
- Burgstaller, E./Haslinger, K.*, Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule - Concept, Development and Prospects, *Intertax* 2004, 376.
- Bürkle, F./Ullmann, R.*, Die Betriebsstättendefinition des Art. 5 OECD-Musterabkommen: Aktuelle Änderungen bei Bau- und Montage- sowie Dienstleistungsbetriebsstätten, *DStR* 2013, 944.
- Burow, M.*, More Digital Economy PE Status Unlikely Under OECD Proposals, *Tax Notes International* 2014, December 8, 880.
- Burwitz, G.*, Neue Entwicklungen im Steuerrecht, *NZG* 2015, 546.
- Büttner, T.*, Empirie des Steuerwettbewerbs: Zum Stand der Forschung, in *Müller, W./Fromm, O./Hansjürgens, B.* (Hrsg.), *Regeln für den europäischen Steuerwettbewerb* (2001), 53.
- Bydlinski, F.*, *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff²* (1991).
- Bydlinski, F.*, *Grundzüge der juristischen Methodenlehre²* (2012).
- Clement, R./Schreiber, D.*, *Internet-Ökonomie* (2013).
- Clemons, R./Kinney, M.*, The Lockout Effect of the U.S. Worldwide Tax System: An Evaluation of the Repatriation Tax Holiday, *Tax Notes International* 2011, August 22, 617.
- Cline, R./Wlodychak, S.*, Addressing BEPS: Lessons From the U.S. States, *Tax Notes International* 2014, September 22, 1053.
- Crossen, S.*, Taxing Corporations in the European Union: Towards a Common Base?, in *Head, J./Krever, R.* (Hrsg.), *Tax Reform in the 21st Century* (2009), 73.
- Cockfield, A.*, BEPS and Global Digital Taxation, *Tax Notes International* 2014, September 15, 933.
- Cockfield, A./Hellerstein, W./Millar, R./Waerzeggers, C.*, *Taxing Global Digital Commerce* (2013).
- Collin, P./Colin, N.*, *Task Force on Taxation of the Digital Economy* (2013).
- Cooper, G.*, Benefit Theory of Taxation, *Australian Tax Forum* 1994, 397.
- Daurer, V.*, *Tax Treaties and Developing Countries* (2014).
- Department of the Treasury*, *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce* (1996).
- Deutscher Bundestag*, Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke, Kerstin Andreae, Dr. Gerhard Schick, weiterer Abgeordneter und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN – Drucksache 18/1125 – Steuergestaltung über Lizenz- bzw. Patentboxen, Drucksache 18/1238, 18. Wahlperiode, 25.4.2014 (2014).

- Devereux, M./Vella, J.*, Are We Heading towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century?, *Fiscal Studies* 2014, 449.
- Di Salvo, M.*, Exchange of information as an instrument to counter abuse, in *Simader, K./Titz, E.* (Hrsg.), *Limits to Tax Planning* (2013), 163.
- Ditz, X.*, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte - Neue Entwicklungen auf Ebene der OECD unter besonderer Berücksichtigung des E-Commerce, *IStR* 2002, 210.
- Djanani, C./Brähler, G.*, Internationale Steuerplanung durch Ausnutzung von Qualifikationskonflikten, *StuW* 2007, 53.
- Djanani, C./Pummerer, E.*, Methodologische Grundlagen, in *Bertl, R./Djanani, C./Eberhartinger, E./Kofler, H./Tumpel, M.* (Hrsg.), *Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band I², Teil 1* (2006), 1.
- Doernberg, R.*, *International Taxation in a Nutshell*⁹ (2012).
- Doernberg, R./Hinneken, L./Hellerstein, W./Li, J.*, *Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation* (2001).
- Doggart, C./Schönwitz, D.*, *Steuerparadiese und wie man sie nutzt*⁵ (2007).
- Dolezel, A.*, Auslagerung von Konzernfunktionen in Niedrigsteuerrländer, in *Fraberger, F./Baumann, A./Plott, C./Waitz-Ramsauer, K.* (Hrsg.), *Handbuch Konzernsteuerrecht* (2008), 203.
- Doralt, W./Kirchmayr, S./Mayr, G./Zorn, N.*, *Einkommensteuergesetz* (Loseblatt).
- Dreßler, G.*, Gewinn- und Vermögensverlagerungen in Niedrigsteuerrländer und ihre steuerliche Überprüfung (2000).
- Durst, M.*, OECD's Fight Against Income Shifting - and for it's Global Role, *Tax Notes International* 2012, December 3, 933.
- Dyreg, S./Hanlon, M./Maydew, E.*, Long-Run Corporate Tax Avoidance, *The Accounting Review* 2008, 1, 61.
- Dziurdz, K./Marchgraber, C.*, Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für "niedrig besteuerte" Zinsen und Lizenzgebühren, *ÖStZ* 2014, 378.
- Eberhartinger, E./Vaishor, M.*, Finanzierungsneutralität für Kapitalgesellschaften im österreichischen Steuersystem, in *Seicht, G.* (Hrsg.), *Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen* (2005), 177.
- Eberhartinger, E./Weinhandl, S.*, Wann ist Steuerplanung aggressiv?, in *Bertl, R./Eberhartinger, E./Egger, A./Kalss, S./Lang, M./Nowotny, C./Riegler, C./Schuch, J./Starlinger, C.* (Hrsg.), *Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern* (2014), 177.
- Ehrke-Rabel, T./Kofler, G.*, Gratwanderung - Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung, *ÖStZ* 2009, 456.
- Eicker, K.*, Einkünftequalifikation anhand ausgewählter Geschäftsmodelle in *Gummert, H./Trapp, S.* (Hrsg.), *Neue Medien im Steuerrecht* (2001), 39.
- Eidenmüller, H.*, *Effizienz als Rechtsprinzip: Möglichkeiten und Grenzen der ökonomischen Analyse des Rechts* (1995).
- Eimmermann, D.*, Seminar F: Steueroasen, *IStR* 2010, 561.
- European Commission*, *European Tax Survey, Working Paper No. 3* (2004).
- European Commission*, *Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen zur Förderung von Risikokapitalinvestitionen in kleine und mittlere Unternehmen* (2006/C 194/02) (2006).
- European Commission*, COM(2011) 121/4: Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) (2011).
- European Commission*, *Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung* (2012).
- European Commission*, *Summary report of the responses received on the public consultation on factual examples and possible ways to tackle double non-taxation cases* (2012).

- European Commission*, Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy (2014).
- Evers, L./Miller, H./Spengel, C.*, Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations, *International Tax and Public Finance* 2015, 502.
- Evers, M.T./Meier, I./Spengel, C.*, Transparency in Financial Reporting: Is Country-by-Country Reporting Suitable to Combat International Profit Shifting?, *ZEW, Discussion Paper No. 14-015* (2014).
- Fehling, D.*, Die steuerlichen Herausforderungen bei der digitalen Wirtschaft - Der OECD-Bericht zu Maßnahme 1 des BEPS-Aktionsplans, *IStr* 2014, 638.
- Fellner, M.*, Die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund - Tatbestandsvoraussetzungen und kritische Aspekte der österreichischen "Zins- und Lizenzschranke", in *Urnik, S./Fritz-Schmied, G.* (Hrsg.), *Bilanzsteuerrecht Jahrbuch 2015* (2015), 161.
- Finke, K./Fuest, C./Nusser, H./Spengel, C.*, Extending Taxation of Interest and Royalty Income at Source - an Option to Limit Base Erosion and Profit Shifting?, *ZEW, Discussion Paper No. 14-073* (2014).
- Fischer, L./Kleineidam, H.-J./Warneke, P.*, *Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*⁵ (2005).
- Fischer, P.*, Die Steuerumgehung in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, *SWI* 1999, 79.
- Franco, P.*, *Understanding Bitcoin: Cryptography, engineering and economics* (2015).
- Franz, E./Voulon, M.*, BFH: Abkommensrechtliche Behandlung von Lizenzzahlungen, *BB* 2011, 164.
- Freitag, A.*, Urheberrecht und verwandte Schutzrechte im Internet, in *Kröger, D./Gimmy, M.* (Hrsg.), *Handbuch zum Internetrecht* (2000), 289.
- Frieling, J.*, Virtuelle Güter: Grundlagen, Eigenschaften und Monetarisierung, *MedienWirtschaft* 2011, 2, 14.
- Fuest, C./Spengel, C./Finke, K./Heckemeyer, J./Nusser, H.*, Profit Shifting and "Aggressive" Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform, *ZEW Discussion Paper No. 13-078* (2013).
- G20*, Gipfelerklärung Los Cabos (18./19. Juni 2012).
- Gann, P.B.*, The Concept of an Independent Treaty Foreign Tax Credit, *Tax Law Review* 1982, 1.
- Gárate, C.*, The fixed place of business in the context of electronic commerce, in *Aigner, H.-J./Züger, M.* (Hrsg.), *Permanent establishments in international tax law* (2003), 41.
- Gassner, W.*, Steuergestaltung als Vorstandspflicht, in *Bernat, E./Böhler, E./Weilinger, A.* (Hrsg.), *Festschrift Krejci Bd I* (2001), 605.
- Gassner, W./Lang, M./Lechner, E./Schuch, J./Staringer, C.* (Hrsg.), *Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommens- und Körperschaftsteuerrecht* (2004).
- Geberth, G.*, Base Erosion and Profit Shifting - Die Sicht der Wirtschaft, in *Lüdicke, J.* (Hrsg.), *Neue Grenzen für die internationale Steuerplanung?* (2014), 15.
- Geyer, A.*, Digitized Economy - sind alle betroffen?, in *Lüdicke, J.* (Hrsg.), *BEPS - Herausforderungen für die Unternehmen* (2015), 51.
- Glicklich, P./Levine, H./Goldberg, S./Brody, E.*, Electronic Services: Suggesting a Man-Machine Distinction, *Journal of Taxation* 1997, 69.
- Google Inc.*, Form 10-K (2013).
- Google Ireland Ltd.*, Jahresabschluss (2013).
- Gosch, D./Kroppen, H.-K./Grotherr, S.*, DBA-Kommentar (Loseblatt).
- Graetz, M.*, Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies, *Brooklyn Journal of International Law* 2001, 1357.
- Griffith, R./Hines, J./Sorensen, P.*, International Capital Taxation, in *Institute for Fiscal Studies* (Hrsg.), *Dimensions of Tax Design* (2010), 914.

- Grünberger, M.*, Bedarf es einer Harmonisierung der Verwertungsrechte und Schranken?, ZUM 2015, 273.
- Gutekunst, G.*, Steuerbelastungen und Steuerwirkungen bei nationaler und grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit (2005).
- Haas, S.*, Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten, ÖStZ 2014, 129.
- Haas/Bacher/Scheuer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft*, E-Commerce – Besteuerung und Rechnungslegung (2005).
- Haberstock, L.*, Die Steuerplanung der internationalen Unternehmung (1976).
- Hacker, A.*, Herausforderungen der Finanzverwaltung im Lichte vermehrt bekannt gewordener Abgabenvermeidungen - aggressiver Steuerplanungen (ATP), ÖStZ 2013, 302.
- Hanlon, M./Heitzman, S.*, A review of tax research, Journal of Accounting and Economics 2010, 127.
- Hasanovic, M.*, Einkünftezurechnung im DBA-Recht und Personengesellschaften, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.* (Hrsg.), Einkünftezurechnung im internationalen Steuerrecht (2012), 85.
- Haslinger, K.*, Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung als Tie-Breaker nach Art 4 Abs 3 OECD-MA und seine in Diskussion befindlichen Reformen, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.* (Hrsg.), Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008), 191.
- Heckemeyer, J./Spengel, C.*, Ausmaß der Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen - empirische Evidenz und Implikationen für die deutsche Steuerpolitik, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2008, 37.
- Heckemeyer, J./Spengel, C.*, Gewinnverlagerung multinationaler deutscher Unternehmen ins Ausland: Eine Klarstellung, Der Betrieb 2009, 33.
- Heinsen, O./Voß, O.*, Ertragsteuerliche Aspekte des Cloud Computing, Der Betrieb 2012, 1231.
- Helbich, F.*, Zum Unternehmenssteuerrecht: Entwicklung und Elemente künftiger Gestaltungen, in *Gassner, W./Lang, M.* (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998), 195.
- Hellerstein, W.*, Taxing Electronic Commerce: Preliminary Thoughts on Model Uniform Legislation, Tax Notes 1997, May 12, 819.
- Helminen, M.*, The Nordic multilateral tax treaty: as a model for a multilateral EU tax treaty (2013).
- Hemmelrath, A./Kepper, P.*, Die Bedeutung des "Authorized OECD Approach" (AOA) für die deutsche Abkommenspraxis, IStR 2013, 37.
- Herdin, J./Schilcher, M.*, Avoidance of Double Non-Taxation in Austria, in *Lang, M.* (Hrsg.), Avoidance of Double Non-Taxation (2003), 13.
- Heuermann, B.*, Steuerinnovation im Wandel: Einige Thesen zur Zinsschranke und ihrer Verfassungsmäßigkeit, IStR 2013, 1.
- Hey, J.*, Die beschränkte Steuerpflicht im Licht von Territorialitätsprinzip, Isolationstheorie und Objektsteuercharakter, in *Gassner, W./Lang, M./Lechner, E./Schuch, J./Staringer, C.* (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004), 15.
- Hinnekens, L.*, Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation in International Electronic Commerce in the Twenty-first Century, Intertax 1998, 192.
- Hinnekens, L.*, How OECD Proposes to Apply Existing Criteria of Jurisdiction to Tax Profits Arising from Cross-border Electronic Commerce, Intertax 2001, 322.
- Hinnekens, L.*, Income Taxation of Electronic Commerce and Other Cross-Border Business Coordinated by the OECD Also Involves the European Community, European Taxation 2001, 299.
- Hoeren, T./Sieber, U./Holznagel, B.*, Multimedia-Recht (Loseblatt).
- Hoffart, B.*, Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Approach, Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property 2007, 106.
- Hofmann, P.*, Steuermoral - eine wirtschaftspsychologische Analyse (2010).

- Höhn, N./Höring, J., Das Steuerrecht international agierender Unternehmen (2010).
- Höllhuber, H., Der Ort der Geschäftsleitung im Lichte neuer technologischer Entwicklungen, in *Toifl, G./Züger, M.* (Hrsg.), Besteuerung von E-Commerce (2000), 71.
- Hongler, P./Pistone, P., Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, WU International Taxation Research Paper Series, No. 15 (2015).
- House of Commons Committee of Public Accounts, HM Revenue & Customs: Annual Report and Accounts 2011-12 (2012).
- Hubbert, M., Besteuerung des Electronic Commerce (2007).
- Hundsdoerfer, J./Kiesewetter, D./Sureth, C., Forschungsergebnisse in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – eine Bestandsaufnahme, *ZfB* 2008, 61.
- Illik, J., Electronic Commerce - Grundlagen und Technik für die Erschließung elektronischer Märkte² (2002).
- International Monetary Fund, Issues in International Taxation and the Role of the IMF (2013).
- Jabornegg, P./Strasser, R., Aktiengesetz I⁵ (2011).
- Jacobs, O., Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011).
- Jacobs, O./Spengel, C./Schäfer, ICT and Profit Allocation within Multinational Groups, *Intertax* 2004, 268.
- Jann, M./Petutschnig, M./Six, M., Praxisprobleme der Abzugssteuer bei Lizenzgebühren, *SWI* 2007, 159.
- Jarass, L./Obermair, G., Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung - International geplante Maßnahmen und national umsetzbare Reformvorschläge gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (2015).
- Johnston, S., France Considers New Ways to Tax Internet Companies, *Tax Notes International* 2013, January 28, 327.
- Johnston, S., U.K. to Slash Corporate Rate, Tackle Tax Avoidance, *Tax Notes International* 2013, March 25, 1099.
- Johnston, S., BEPS-Driven Tax Change in North America and EU Examined, *Tax Notes International* 2014, June 9, 898.
- Johnston, S., Chasing Google: The Global Struggle to Tax E-Commerce, *Tax Notes International* 2014, February 10, 490.
- Johnston, S., EU to Investigate Apple, Starbucks, and Fiat Tax Rulings, *Tax Notes International* 2014, June 16, 991.
- Johnston, S./Parillo, K., Irish Official Refutes Apple Special Tax Deal Claims, *Tax Notes International* 2013, June 10, 1038.
- Johnston, S./Parillo, K., European Commission Reviewing Amazon Tax Ruling, *Tax Notes International* 2014, October 13, 111.
- Kadet, J., U.S. Tax Reform: Full-Inclusion Over Territorial System Compelling, *Tax Notes International* 2013, May 6, 535.
- Kadet, J., Worldwide Tax Reform: Reversing the Race to the Bottom, *Tax Notes* 2013, March 11, 1245.
- Kamath, S., eBay Escapes Tax on Income From Marketing Platform, *Tax Notes International* 2012, October 22, 349.
- Kamath, S., Google and Yahoo Not Taxable on Ad Revenue, Tribunal Rules, *Tax Notes International* 2013, May 6, 510.
- Kamptner, I., Non-Discrimination of a Permanent Establishment under EC Law, in *Aigner, H.-J./Züger, M.* (Hrsg.), Permanent Establishments in International Tax Law (2003), 297.
- Karre, M., Einkünfte aus E-Commerce und Lizenzeinkünfte nach Art 12 OECD-MA, in *Toifl, G./Züger, M.* (Hrsg.), Besteuerung von E-Commerce (2000), 217.

- Kellersmann, D.*, Ertragsbesteuerung von Geschäftsvorfällen im Internet, in *Kröger, D./Gimmy, M.* (Hrsg.), Handbuch zum Internetrecht (2000), 489.
- Kessler, W.*, Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil I), *IStR* 2000, 70.
- Kessler, W.*, Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil II), *IStR* 2000, 98.
- Kessler, W.*, Adaption des E-Business im nationalen und DBA-Recht, in *Herzig, N./Günkel, M./Niemann, U.* (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 2001/2002 (2002), 437.
- Kessler, W./Eicke, R.*, Arbeitsplätze aus dem Steuerparadies: Neue US-Subpart F-Regel schafft Anreize zur Repatriierung von Gewinnen aus Tax Havens in die USA - ein Vorbild für Deutschland?, *IStR* 2006, 1.
- Kiegebeld, B.*, Harmful tax competition in the European Union - Code of Conduct, countermeasures and EU law (2004).
- Kiesewetter, D.*, Theoretische Leitbilder einer Reform der Unternehmensbesteuerung - Eine vergleichende Analyse der Reformmodelle Kroatiens, Österreichs und Skandinaviens, *StuW* 1997, 24.
- Kingston, S.*, Territoriality in EU (taxation) law: A sacred principle, or dépassé?, *UCD Working Papers in Law, Criminology & Socio-Legal Studies*, No. 06 (2015).
- Kirchmayr, S./Achatz, M.*, Aggressive Konzernsteuerplanung in der Praxis, *taxlex* 2013, 237.
- Kitamura, M./Schmidt, N./Tosaka, S.*, Does a Server Constitute a Permanent Establishment In Japan?, *Tax Notes International* 2011, November 14, 485.
- Klass, N.*, Werkgenuss und Werknutzung in der digitalen Welt: Bedarf es einer Harmonisierung des Urheberpersönlichkeitsrechtes?, *ZUM* 2015, 290.
- Kleinbard, E.*, Stateless Income's Challenge to Tax Policy, *Tax Notes International* 2012, October 29, 499.
- Kleinbard, E.*, Stateless Income's Challenge to Tax Policy, Part 2, *Tax Notes International* 2012, November 12, 671.
- Knödler, C.*, Besteuerung von Ertrag und Umsatz im Electronic Commerce (2004).
- Kofler, G.*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007).
- Kofler, G.*, Ist das Fass bereits übergelaufen?, *GeS* 2014, 53.
- Köhler, P./Six, B./Michels, S.*, Industrie 4.0: Ein Überblick, in *Köhler-Schute, C.* (Hrsg.), *Industrie 4.0: ein praxisorientierter Ansatz* (2015), 17.
- König, R./Wosnitza, M.*, Betriebswirtschaftliche Steuerplanungs- und Steuerwirkungslehre (2004).
- Kraft, G./Beck, D.*, Subpart F und die §§ 7– 14 AStG im konzeptionellen Vergleich und im Spiegel aktueller Entwicklungen (Teil I), *IWB* 2012, 629.
- Kraft, G./Beck, D.*, Subpart F und die §§ 7– 14 AStG im konzeptionellen Vergleich und im Spiegel aktueller Entwicklungen (Teil II), *IWB* 2012, 682.
- Kreienbaum, M.*, OECD/G20-Staaten schließen BEPS-Aktionsplan erfolgreich ab, *IStR* 2015, 753.
- Kumpf, W.*, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern (1982).
- Kußmaul, H.*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre⁶ (2010).
- Lammersen, L./Schwager, R.*, The Effective Tax Burden of Companies in European Regions (2004).
- Lang, M.*, Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA-Auslegung, *SWI* 2002, 86.
- Lang, M.*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als DBA-Auslegungsmaxime, *IStR* 2002, 609.
- Lang, M.*, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, *SWI* 2012, 3, 108.
- Lang, M.*, „Aggressive Steuerplanung“ – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, *SWI* 2013, 62.

- Lang, M.*, Direkte Steuern und EU-Steuerpolitik - Wo bleiben die Visionen?, *IStR* 2013, 365.
- Lang, M.*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions (2013).
- Lang, M./Lejeune, I.*, VAT/GST in a Global Digital Economy (2015).
- Lang, M./Schuch, J.*, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Österreich (1997).
- League of Nations*, Double Taxation and Tax Evasion (1927).
- League of Nations*, Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee — Economic and Financial Commission Report by the Experts on Double Taxation — Document E.F.S.73. F.19 (April 5th 1923).
- Lechner, E.*, Die Abkommensberechtigung von Personengesellschaften, in *Gassner, W./Lang, M./Lechner, E.* (Hrsg.), Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2000), 69.
- Lejeune, I./Claessens, S.*, Conclusions: The Future of VAT in a Digital Global Economy - Innovation versus Taxation in *Lang, M./Lejeune, I.* (Hrsg.), VAT / GST in a Global Digital Economy (2015), 197.
- Li, J.*, International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study (2003).
- Liebert, N.*, Steuergerechtigkeit in der Globalisierung (2011).
- Lochmann, E./Schwaiger, M.*, Betriebsstätten und andere (In-)Aktivitäten in Steueroasen – Risiken bei Gestaltungen im Ausland ohne Wertschöpfung, *SWI* 2013, 288.
- Loukota, H.*, Multilateral Tax Treaties Versus Bilateral Treaty Network, in *Lang, M./Loukota, H./Rädler, A./Schuch, J./Toifl, G./Urtz, C./Wassermeyer, F./Züger, M.* (Hrsg.), Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law (1997), 83.
- Loukota, H.*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmissbrauch, in *Loukota, H./Jirousek, H./Knienieder, S./Runge, B.* (Hrsg.), Neuentwicklungen im internationalen Steuerrecht (1997), 5.
- Loukota, H.*, Sensationelle Neuerung bei DBA-Auslandsverlusten, *SWI* 2001, 466.
- Löwenstein, U./Looks, C./Heinsen, O.*, Betriebsstättenbesteuerung²: Inboundinvestitionen, Outboundinvestitionen, Steuergestaltungen, Branchenbesonderheiten (2011).
- Lüthi, D.*, Das Betriebsstättenprinzip im Lichte des technologischen und gesellschaftlichen Wandels - Überlegungen zur Reform des OECD-Musterabkommens, in *Gassner, W./Lang, M./Lechner, E.* (Hrsg.), Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998), 13.
- Maleri, R./Fritzsch, U.*, Grundlagen der Dienstleistungsproduktion⁵ (2008).
- Malinski, P.*, Besteuerungsprobleme im Bereich der Software-Entwicklung und -Vermarktung, in *Grotherr, S.* (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung (2011), 1411.
- Marecek, E.*, Betriebsstättengewinnermittlung - Das Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, *ÖStZ* 2010, 191.
- Marian, O.*, Meaningful Corporate Tax Residence, *Tax Notes International* 2013, August 19, 725.
- Martin, J.*, U.K. Grills Google, Ernst & Young on Tax Avoidance, *Tax Notes International* 2013, May 27, 823.
- Mason, R.*, Citizenship Taxation, *Southern California Law Review*, forthcoming 2015,
- Matteotti, R.*, Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung (2007).
- Menck, T.*, in *Mössner, M.*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen (2012).
- Merten, H.-L.*, Steueroasen Ausgabe 2015 (2015).
- Miller, D.*, How U.S. Law Encourages Investment Through Tax Havens, *Tax Notes International* 2011, August 8, 459.
- Mödinger, J.*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA (2012).
- Müller, G./Eymann, T./Kreutzer, M.*, Telematik- und Kommunikationssysteme in der vernetzten Wirtschaft (2003).

- München, M./Mückl, N.*, Die Vereinbarkeit der Zinsschranke mit dem Grundgesetz, IStR 2014, 1469.
- Musgrave, P.*, Economic Criteria, Principles, and Policies of the Taxation of Foreign Investment Income, in *Richman (Musgrave), P.* (Hrsg.), Taxation of Foreign Investment Income: An Economic Analysis (1963), 5.
- Musgrave, P.*, Principles for Dividing the State Corporate Tax Base, in *McLure, C.E.* (Hrsg.), The State Corporation Income Tax (1984), 228.
- Musgrave, R./Musgrave, P.*, Inter-nation Equity, in *Bird, R.M./Head, J.* (Hrsg.), Modern Fiscal Issues: Essays in Honour of Carl S. Shoup (1972), 63.
- Neumann-Tomm, A.*, BEPS - Wenn überhaupt nationale Gegenmaßnahmen, dann mit Augenmaß, IStR 2015, 436.
- Niazi, S.U.K./Kreuer, R.*, Is integration of income taxation possible in the EU?, Australian Tax Forum 2015, 455.
- Nowotny, C.*, Betriebstättengewinnermittlung - Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2004).
- Nürnberger, E./Altrichter-Herzberg, T.*, Ertragsteuerliche Auswirkungen der Check-the-Box-Regelungen auf gewerbliche US-Investitionen von in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen, in *Grotherr, S.* (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung³ (2011), 995.
- OECD*, Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers. An Informal Round Table Discussion between Business and Government, Turku 18.11.1997 (1997).
- OECD*, Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce, Turku (Finland): 19-21 November 1997 - Conference Report (1998).
- OECD*, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions (1998).
- OECD*, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue (1998).
- OECD*, Tax Sparing - A Reconsideration (1998).
- OECD*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (1999).
- OECD*, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report (2004).
- OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital (2010).
- OECD*, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (2010).
- OECD*, Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues (2012).
- OECD*, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013).
- OECD*, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013).
- OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (2014).
- OECD*, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy - Public Discussion Draft (2014).
- OECD*, Public Discussion Draft: BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances (2014).
- OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report (2015).
- OECD*, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports (2015).
- OECD*, Ausarbeitung eines multilateralen Instruments zur Modifikation bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen (2015).
- OECD*, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report (2015).
- OECD*, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report (2015).
- OECD*, Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft (2015).

- OECD*, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report (2015).
- OECD*, Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report (2015).
- OECD*, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report (2015).
- OECD*, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report (2015).
- OECD*, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report (2015).
- OECD*, Revenue Statistics 1965-2014 (2015).
- OECD*, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report (2015).
- Parillo, K.*, SEC Backs Off Request to Google To Make APA Public, *Tax Notes International* 2011, March 28, 989.
- Pech, S.*, Werkgenuss und Werknutzung in der digitalen Welt, *ZUM* 2015, 319.
- Perner, R./Trefil, P.*, Legitimität der Konzernsteuerplanung vs Verpflichtung zur Konzernsteuerplanung, in *Fraberger, F./Baumann, A./Plott, C./Waitz-Ramsauer, K.* (Hrsg.), *Handbuch Konzernsteuerrecht* (2008), 3.
- Pernt, E.*, Electronic Commerce im Überblick, *SWK* 2000, 253.
- Perthold, J.*, Internet und die Besteuerung des Electronic Commerce, in *Gassner, W./Lang, M.* (Hrsg.), *Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen* (1998), 305.
- Petersen, N.*, Staatsangehörigkeit im nationalen und internationalen Steuerrecht (2012).
- Peyerl, H.*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern, *ÖStZ* 2014, 223.
- Piazolo, D.*, Multilateral and European Responses to E-Commerce, *European Integration online Papers* 2001, Vol. 5, No. 4.
- Picciotto, S.*, Can the OECD Mend the International Tax System?, *Tax Notes International* 2013, September 16, 1105.
- Pickup, D.*, In Relation to General Anti-Avoidance Provisions: A Comparative Study of the Legal Framework Used by Different Countries to Protect Their Tax Revenues, in *Freedman, J.* (Hrsg.), *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management* (2008), 9.
- Piltz, D.*, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): Die ganze Wahrheit?, *IStR* 2013, 681.
- Pinkernell, R.*, Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, *StuW* 2012, 369.
- Pinkernell, R.*, Das Steueroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne, *IStR* 2013, 180.
- Pinkernell, R.*, USA: Senatsausschuss untersucht internationale Steuergestaltung des Apple-Konzerns, *IStR-LB* 2013, 59.
- Pinkernell, R.*, Der OECD-Diskussionsentwurf zu den steuerlichen Herausforderungen der "Digital Economy" vom 24.3.2014, *IStR* 2014, 273.
- Pinkernell, R.*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, *IFSt-Schrift* Nr. 494 (2014).
- Pinkernell, R./Ditz, X.*, Betriebsstättenbegriff, Einkünftequalifikation und Gewinnabgrenzung beim Online-Vertrieb elektronischer Produkte (Teil I), *Finanz-Rundschau* 2001, 1193.
- Pinto, D.*, E-Commerce and Source-Based Income Taxation (2002).
- Pinto, D.*, Exclusive Source or Residence-Based Taxation - Is a New and Simpler World Tax Order Possible?, *Bulletin for International Taxation* 2007, 277.
- Plansky, P.*, Die Gewinnzurechnung im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2010).
- Plöchl, C.*, Beschränkte Steuerpflicht bei Einkünften aus E-Commerce nach § 98 Z 6 EStG, in *Toifl, G./Züger, M.* (Hrsg.), *Besteuerung von E-Commerce* (2000), 119.

- Pohl, C.*, Abkommensrechtliche Sondervergütungsregelungen im Lichte aktueller Rechtsprechung, *IWB* 2012, 120.
- Pokorny, J.*, Einkünfte aus selbständiger Arbeit durch E-Commerce, in *Toifl, G./Züger, M.* (Hrsg.), *Besteuerung von E-Commerce* (2000), 101.
- Polivanova-Rosenauer, T.*, AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren, *taxlex* 2014, 105.
- Portner, R.*, Ertragsteuerliche Aspekte des E-Commerce, *IFSt-Schrift* Nr. 390 (2001).
- Prussak, A.*, Online Advertising: The Implications of Technology for Source-Based Taxation, *Tax Notes International* 2013, August 12, 653.
- Rat der Europäischen Union*, Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (1997).
- Reiner, J.*, Einkünfte aus E-Commerce und der Begriff der "festen örtlichen Einrichtung" nach § 29 BAO, in *Toifl, G./Züger, M.* (Hrsg.), *Besteuerung von E-Commerce* (2000), 33.
- Reiser, H./Cortez, B.*, Betriebsstättenbegriff im Wandel: Zur veränderten Bedeutung des Kriteriums der Verfügungsmacht, *IStR* 2013, 6.
- Resch, R.*, The Taxation of Profits without a Permanent Establishment, in *Aigner, H.-J./Züger, M.* (Hrsg.), *Permanent Establishments in International Tax Law* (2003), 475.
- Richter, L./Hontheim, S.*, Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikante Steuergestaltung der US-Konzerne, *Der Betrieb* 2013, 1260.
- Ritz, C.*, Bundesabgabenordnung⁵ (2014).
- Rödder, T.*, Hinzurechnungsbesteuerung, in *Grotherr, S.* (Hrsg.), *Handbuch der internationalen Steuerplanung* (2011), 2041.
- Rödder, T./Pinkernell, R.*, Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, *IStR* 2013, 619.
- Rödl, C.*, Internationales Steuerrecht und Steuerhinterziehung, in *Wabnitz, H.-B./Janovsky, T.* (Hrsg.), *Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts*³ (2007), 1172.
- Rödl, C./Grube, U.*, Internationales Steuerrecht und Steuerhinterziehung, in *Wabnitz, H.-B./Janovsky, T.* (Hrsg.), *Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts*⁴ (2014), 1311.
- Rosenzweig, A.*, Source as a Solution to Residence, *Florida Tax Review* 2015, 471.
- Ruding, H.O.*, The David R. Tillinghast Lecture: Tax Harmonization in Europe: The Pros and Cons, *Tax Law Review* 2001, 101.
- Rudolf, M.*, Treaty Shopping und Gestaltungsmissbrauch (2012).
- Russo, R.*, The Attribution of Profits to Permanent Establishments (2005).
- Rust, A.*, Internationale Doppelte Nichtbesteuerung, in *Lüdicke, J.* (Hrsg.), *Vermeidung der Doppelbesteuerung und ihre Grenzen* (2013), 37.
- Rzepa, P.*, § 12 Abs 1 Z 10 KStG im Lichte des steuerlichen Transparenzprinzips, *RdW* 2014, 615.
- Sandell, J.*, The Double Irish and the Dutch Sandwich: How Some U.S. Companies Are Flummocking the Tax Code, *Tax Notes International* 2012, August 27, 867.
- Schaffner, J.*, The Territorial Link as a Condition to Create a Permanent Establishment, *Intertax* 2013, 638.
- Schanz, D./Feller, A.*, Wieso Deutschland (fast) keine Base Erosion and Profit Shifting-Bekämpfung braucht, *BB* 2015, 865.
- Schanz, G.*, Zur Frage der Steuerpflicht, *FinanzArchiv* 1892, 365.
- Schanz, G.*, Die Doppelbesteuerung und der Völkerbund, *FinanzArchiv* 1923, 353.
- Schaumburg, H.*, Internationales Steuerrecht³ - Außensteuerrecht, *Doppelbesteuerungsrecht* (2011).
- Scheffler, W.*, Ertragsbesteuerung des Electronic Commerce, in *Scheffler, W./Voigt, K.-I.* (Hrsg.), *Entwicklungsperspektiven im Electronic Business* (2000), 277.

- Schlager, C.*, Die Einschränkung der Ansässigkeit bei bloß inländischen Einkunftsquellen nach Art 4 Abs 1 Satz 2 OECD-MA, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.* (Hrsg.), Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008), 87.
- Schmidt-Ahrens, L.*, Steuerplanung aus Sicht eines international tätigen Unternehmens, in *Oesterreicher, A.* (Hrsg.), Internationale Steuerplanung (2005), 143.
- Schmidt, S.*, Das Online-Erfolgsmodell digitaler Produkte (2007).
- Schneider, D.*, Steuerlast und Steuerwirkung: Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre (2002).
- Schön, W.*, International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I), *World Tax Journal* 2009, 67.
- Schön, W.*, International Tax Coordination for a Second-Best World (Part II), *World Tax Journal* 2010, 65.
- Schön, W.*, Zur Zukunft des Internationalen Steuerrechts, *StuW* 2012, 213.
- Schön, W.* (Hrsg.), A common consolidated corporate tax base for Europe (2008).
- Schönfeld, J./Ditz, X.*, Doppelbesteuerungsabkommen (2013).
- Schwinger, R.*, Einkommens- und konsumorientierte Steuersysteme (1992).
- Shakow, D.*, The Taxation of Cloud Computing and Digital Content, *Tax Notes International* 2013, July 22, 363.
- Shalhav, S.*, The Evolution of Article 4(3) and Its Impact on the Place of Effective Management Tie Breaker Rule, *Intertax* 2004, 460.
- Shapiro, C./Varian, H.*, Online zum Erfolg (1999).
- Shaviro, D.*, Fixing U.S. International Taxation (2014).
- Sheppard, L.*, Apple's Tax Magic, *Tax Notes International* 2013, June 3, 939.
- Sheppard, L.*, Globalization and International Tax Rules, *Tax Notes International* 2013, May 13, 613.
- Sheppard, L.*, The Twilight of the International Consensus, *Tax Notes International* 2013, October 7, 7.
- Sheppard, L.*, BEPS as an Opportunity, *Tax Notes Today* 2014, October 2, 191.
- Skaar, A.A.*, Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle (1991).
- Soete, L./Kamp, K.*, "The BIT TAX": the case for further research, University of Maastricht, Maastricht Economic Research Institute on Innovation and Technology (MERIT), No. 12 (1996).
- Spengel, C.*, Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union (2003).
- Spengel, C.*, Unternehmensbesteuerung in der EU * quo vadis?, in *Lüdicke, J.* (Hrsg.), Deutsches Steuerrecht im europäischen Rahmen (2004), 109.
- Spies, K.*, Quellensteuern auf dem Prüfstand des EuGH, *ÖStZ* 2014, 531.
- Sprague, G./Hersey, R.*, Permanent Establishments and Internet-Enabled Enterprises: The Physical Presence and Contract Concluding Dependent Agent Tests, *Georgia Law Review* 2003, 299.
- Staringer, C.*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999).
- Staringer, C.*, Die Ansässigkeit aufgrund des Wohnsitzes, des ständigen Aufenthaltes, des Ortes der Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals nach Art 4 Abs 1 OECD-MA, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.* (Hrsg.), Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008), 67.
- Staringer, C.*, BEPS und die Folgen für die österreichische Steuerpolitik, in *Bertl, R./Eberhartinger, E./Egger, A./Kalss, S./Lang, M./Nowotny, C./Riegler, C./Schuch, J./Staringer, C.* (Hrsg.), Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanzen und Steuern (2014), 161.
- Steiner, G.*, Neuer OECD-Bericht "Addressing Base Erosion and Profit Shifting" – Ist Österreich eine „Insel der Seligen“ für Großkonzerne?, *SWI* 2013, 150.
- Steiner, G.*, Regierungsprogramme als Kampfansage gegen Steuerbetrug und Steuerumgehung, *Taxlex* 2014, 85.

- Stelzer, D.*, Produktion digitaler Güter, in *Braßler, A./Corsten, H.* (Hrsg.), *Entwicklungen im Produktionsmanagement* (2004), 233.
- Stenico, G.*, Ertragsteuerliche Optimierung im E-Commerce – Internationale Steuerplanung mit Betriebsstätten (2005).
- Stewart, D.*, No 'Likes' for Facebook's Tax Strategy in the U.K., *Tax Notes International* 2013, January 7, 7.
- Strunk, G./Kaminski, B./Köhler, S.*, Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen (Loseblatt).
- Sullivan, M.*, Should Tech and Drug Firms Pay More Tax?, *Tax Notes International* 2012, February 27, 655.
- Sullivan, M.*, The Other Problem with Cost Sharing, *Tax Notes International* 2013, June 3, 943.
- Sullivan, M.*, Shaviro's Fixing U.S. International Taxation, *Tax Notes International* 2014, May 12, 492.
- Sutter, F.*, Die abkommensrechtliche Stellung der atypisch stillen Gesellschaft, in *Gassner, W./Lang, M./Lechner, E.* (Hrsg.), *Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2000), 205.
- Tadmore, N.*, Royalties (Article 12 OECD Model Convention), in *Lang, M./Pistone, P./Schuch, J./Staringer, C.* (Hrsg.), *Source versus Residence - Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives* (2008), 107.
- Tamm, G./Günther, O.*, Webbasierte Dienste (2005).
- Tappe, H.*, Steuerliche Betriebsstätten in der "Cloud" - Neuere technische Entwicklungen im Bereich des E-Commerce als Herausforderung für den ertragsteuerlichen Betriebsstättenbegriff, *IStR* 2011, 870.
- Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs (2001).
- Thiele, C.*, Steuerliche Behandlung von Internet Domains, *ÖStZ* 2004, 119.
- Thiele, C.*, Der steuerfreie Domain-Verkauf, *ÖStZ* 2010, 413.
- Thiele, C.*, Abgabenrechtliche Anerkennung von Domaintransfers, *ÖStZ* 2013, 232.
- Töben, T.*, Seminar B: Grenzüberschreitende Steuerarbitrage, *IStR* 2012, 685.
- Toifl, G.*, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen - unter besonderer Berücksichtigung der gemeinschafts- und abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbote (2003).
- Toifl, G./Züger, M.* (Hrsg.), *Besteuerung von E-Commerce* (2000).
- Tumpel, M.*, Software, in *Gassner, W./Lang, M./Lechner, E.* (Hrsg.), *Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht* (1994), 157.
- Tumpel, M./Aigner, G.*, Die Personeneigenschaft nach Art 3 Abs 1 lit a OECD-MA, in *Lang, M./Schuch, J./Staringer, C.* (Hrsg.), *Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2008), 33.
- Twardosz, A.*, Der Betriebsstättenbegriff nach Art 5 OECD-MA und E-Commerce, in *Toifl, G./Züger, M.* (Hrsg.), *Besteuerung von E-Commerce* (2000), 151.
- United Nations*, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2011).
- United States Council for International Business*, in *OECD* (Hrsg.), *Comments Received on Public Discussion Draft, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, 16 April 2014 (2014), 418.
- Utescher, T.*, *Internet und Steuern: Electronic Commerce und Telearbeit* (1999).
- Valta, M.*, Die deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen und Entwicklungsländer, *ISR* 2013, 186.
- Valta, M.*, Internationale Steuerpolitik: Aktuelle Entwicklungen auf OECD-Ebene, *ISR* 2013, 24.

- Valta, M.*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 1), ISR 2014, 176.
- Valta, M.*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt (Teil 2): Herausforderungen der digitalen Wirtschaft, ISR 2014, 214.
- Valta, M.*, Das internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe (2014).
- van den Hurk, H.*, Starbucks versus the People, Bulletin for International Taxation 2014, 27.
- van der Laan, R.A.*, Computer software in international tax law, Intertax 1991, 266.
- van Kuijk, F.*, An Overview of Luxemburg's Intellectual Property Regime, Tax Notes International 2013, January 21, 291.
- Vanistendael, F.*, Automatic Exchange of Tax Rulings in the EU, Tax Notes International 2015, April 20, 261.
- Vann, R.*, Taxing International Business Income: Hard-Boiled Wonderland and the End of the World, World Tax Journal 2010, 291.
- Velarde, A.*, U.S. Report Suggests Consensus On International Tax Reform, Tax Notes International 2015, July 13, 97.
- Vogel, K.*, Worldwide vs. source taxation of income - A review and re-evaluation of arguments (Part I), Intertax 1988, 216.
- Vogel, K.*, Worldwide vs. source taxation of income - A review and re-evaluation of arguments (Part II), Intertax 1988, 310.
- Vogel, K.*, Worldwide vs. source taxation of income - A review and re-evaluation of arguments (Part III), Intertax 1988, 393.
- Vogel, K.*, Zur Abkommensberechtigung ausländischer Personengesellschaften, IStR 1999, 5.
- Vogel, K./Lehner, M.*, Doppelbesteuerungsabkommen⁵ (2008).
- Vogel, K./Lehner, M.*, Doppelbesteuerungsabkommen⁶ (2015).
- Vogel, T.*, Niederländische Innovationsbox und britische Patent-Box als Instrumente steuerlicher Förderung von Forschung und Entwicklung: Vorlage für Deutschland?, IStR 2014, 542.
- von Wuntsch, M./Bach, S.*, Wertorientierte Steuerplanung und Unternehmensführung in der globalen Wirtschaft² (2012).
- Wabnitz, H.-B./Janovsky, T.* (Hrsg.), Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts (2007).
- Wagner, F.*, Der Homo Oeconomicus als Menschbild des Steuerrechts, DStR 2014, 1133.
- Warter, J.*, Die rechtsgeschichtliche Entwicklung der Doppelbesteuerungsabkommen, Juridicum Law Review 2014, 111.
- Wassermeyer, F./Lang, M./Schuch, J.*, Doppelbesteuerungsabkommen² (2010).
- Watrin, C./Ebert, N.*, Multinationale Unternehmen und Besteuerung - Aktueller Stand der betriebswirtschaftlichen Forschung, StuW 2013, 298.
- Weber, D.* (Hrsg.), CCCTB (2012).
- Wehner, R.*, Die Besteuerung des Internethandels (2003).
- Weichenrieder, A.*, Profit shifting in the EU: evidence from Germany, Int Tax Public Finance 2009, 281.
- Wells, B./Lowell, C.*, Tax Base Erosion and Homeless Income: Collection at Source Is the Linchpin, Tax Law Review 2012, 535.
- Wichmann, M.*, Aufteilung der Einkünfte und des Vermögens auf Unternehmensteile, in *Fischer, L./Strunk, G.* (Hrsg.), Steuerliche Aspekte des Electronic Commerce (1998), 65.
- Wiesemann, A.*, Entstehung und Vermeidung systembedingter doppelter Nicht- und Minderbesteuerung in Outbound-Konstellationen (2014).
- Zöchling, H./Plott, C.*, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzgebühren, RdW 2014, 215.

Zorn, N., Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode, SWI 2001, 456.

Züger, M., Die Definition der Betriebsstätte durch die Generalklausel und deren beispielhafte Erläuterung (Art 5 Abs 1 und 2 OECD-Musterabkommen), in Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg.), Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen - Voraussetzungen der Besteuerung von Unternehmensgewinnen im Quellenstaat (1998), 31.

Judikatur

EuGH vom 21.9.1999, Rs. C-307/97, *Saint-Gobain*.

EuGH vom 12.6.2003, Rs. C-234/01, *Gerritse*.

EuGH vom 12.9.2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*.

EuGH vom 3.10.2006, Rs. C-290/04, *Scorpio*.

EuGH vom 15.2.2007, Rs. C-345/07, *Centro Equestre*.

EuGH vom 22.12.2008, Rs. C-282/07, *Truck Center*.

EuGH vom 19.6.2014, Rs. C-53/13 und C-80/13, *Strojirny Prostejov*.

VwGH vom 25.9.2001, 99/14/0217.

VwGH vom 18.03.2004, 2000/15/0118.

VwGH vom 20.9.2009, 2004/25/0001.

BFH vom 30.1.1996, III R 12/92.

BFH vom 7.7.1998, VIII R 10/96.

BFH vom 8.9.2010, I R 74/09.

OLG Dresden vom 20.1.2015, 14 U 1127/14.

FG Baden-Württemberg vom 10.7.2009, 9 K 4510/08.

Corte di Cassazione vom 25.5.2002, "Philip Morris", Fallnummer 7682.