



# Analysis of Global Tax Standards of the OECD on Digital Business Models

## Analyse globaler Steuerstandards der OECD zu digitalen Geschäftsmodellen

Christina Winder

Universität Liechtenstein

### Abstract

With the emergence of new digital business models, the effectiveness of international tax law is increasingly disputed. The discussion whether tax law is still capable of taxing digital business models correctly and fairly is also being further ignited by US corporations. The OECD is working intensively on a global proposal to be able to tax digital corporations now in market states as well. The following research question “Which challenges arise upon the taxation of digital business models and which global tax standards are proposed by the OECD in relation to the taxation of digital business models?” is answered by this thesis.

This bachelor thesis illustrates that the basic concepts of international tax law are no longer able to effectively tax digital business models. The OECD’s proposed solution revolutionizes international tax law and increasingly turns away from the concept of physical presence. The proposal will lead to a shift of taxation substrate towards market states. The OECD’s Unified Approach is capable of reducing and solving existing problems in the taxation of the digital economy.

### Zusammenfassung

Durch das Aufkommen neuer digitaler Geschäftsmodelle wird die Effektivität des internationalen Steuerrechts immer weiter angezweifelt. Die Diskussion, ob das Steuerrecht noch in der Lage ist, die digitalen Geschäftsmodelle richtig und fair zu besteuern, wird auch durch die US-amerikanischen Konzerne weiter entfacht. Die OECD arbeitet intensiv an einem globalen Vorschlag, um Digitalkonzerne nun auch in den Marktstaaten besteuern zu können. Folgende Forschungsfrage „Welche Herausforderungen entstehen bei der Besteuerung von digitalen Geschäftsmodellen und welche globalen Steuerstandards werden von der OECD in Bezug auf die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle vorgeschlagen?“ wird mittels dieser Thesis beantwortet.

Diese Bachelorthesis verdeutlicht, dass die Grundkonzepte des internationalen Steuerrechts nicht mehr in der Lage sind, die digitalen Geschäftsmodelle effektiv zu besteuern. Der geplante Lösungsansatz der OECD revolutioniert das internationale Steuerrecht und wendet sich immer mehr vom Konzept der physischen Präsenz ab. Der Vorschlag wird zu einem Verschieben von Besteuerungssubstrat in die Marktstaaten führen. Der Unified Approach der OECD ist durchaus in der Lage, bestehende Probleme bei der Besteuerung der Digitalwirtschaft zu verringern und zu lösen.

**Keywords:** Digitale Geschäftsmodelle; internationale Unternehmensbesteuerung; Unified Approach; globale Steuerstandards.

### 1. Einleitung

Die Digitalisierung beeinflusst und verändert nahezu jeden Lebensbereich auf bedeutsame Weise.<sup>1</sup> Schuster hebt hervor, dass die Digitalisierung viele Gesetzgeber und Rechtsbereiche vor neue Herausforderungen und Probleme stellt.

Während einige Rechtsbereiche angepasst werden können, benötigt es von anderen Rechtsbereichen ein komplettes Umdenken und das Betreten von Neuland. Besonders davon betroffen ist das Steuerrecht. Die Veränderungen aufgrund der Digitalisierung sind von hoher Geschwindigkeit und Intensität, weshalb die grundlegenden Prinzipien des

<sup>1</sup>Marco Boehle und Tobias Scholtholt, „Gestaltungsoptionen zur gerechten Besteuerung von Digitalkonzernen: Eine kritische Diskussion zur aktuellen Arbeit des BEPS-Projekts der OECD,“ *IStr*, Nr. 23 (2019): 919.

Steuerrechts neu beurteilt werden müssen.<sup>2</sup> Im Jahr 2014 betont die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), dass es zwingend notwendig ist, die bestehenden Steuersysteme zu überdenken. Folglich müssen neue und internationale Standards erlassen werden, um die Besteuerung von Unternehmenseinkünften, die über Landesgrenzen hinaus auftreten, abzustimmen.<sup>3</sup> Aufgrund dieser Notwendigkeit beschäftigt sich die OECD mit der Erarbeitung eines neuen globalen Steuerstandards. Das Projekt der OECD, welches in zwei Säulen aufgeteilt werden kann, soll sich der Besteuerung digitaler Unternehmen widmen. Während sich Säule 1 der Aufteilung von Besteuerungsrechten und Gewinnen zwischen Marktjurisdiktionen widmet, soll im Rahmen der zweiten Säule eine Mindestbesteuerung multinationaler Unternehmen (MNE) eingeführt werden.<sup>4</sup>

Schön beschreibt die Veränderungen in der internationalen Steuerpolitik wie folgt: „Steuerpolitik wird jetzt wahrhaft global betrieben – und bedarf eines globalen, sich entfaltenden Konsenses. Das Jahr 2019 – es könnte zum Schicksalsjahr des internationalen Steuerrechts werden.“ Schön weist mit diesem Zitat darauf hin, dass 2019 die Diskussion zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft seinen Höhepunkt erreichte. Diese Diskussion führte im Jahr 2019 nun zu einer grundlegenden und weltweiten Debatte, inwieweit die Besteuerungsrechte zwischen Markt- und Produktionsstaaten aufgeteilt werden können.<sup>5</sup> Auch Bendlinger macht darauf aufmerksam, dass insbesondere im internationalen Steuerrecht die Sicherung von Besteuerungsrechten an der digitalen Wirtschaft zu grossen Diskussionen führt. Durch die bisherigen Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Arbeiten der OECD ergibt sich zunehmend die Frage, inwieweit in der Zukunft Besteuerungsrechte zwischen Jurisdiktionen verteilt werden sollen.<sup>6</sup>

Versin und Hidien weisen zudem darauf hin, dass die Diskussion rund um die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, insbesondere der GAFA-Konzerne<sup>7</sup>, ein hoch brisantes politisches Thema darstellt.<sup>8</sup> Laut Zinowsky wollen Länder, in denen Digitalunternehmen beachtliche Gewinne ohne jegliche physische Präsenz erzielen, ein grösseres Stück vom „Steuerkuchen“ abbekommen und bestehen deshalb auf die Anpassung der traditionellen Steuerregeln an die digitale Wirtschaft.<sup>9</sup> Schön zufolge suche die USA bereits seit Längerem eine Möglichkeit, die Benachteiligung, dass auf Importe

aus den USA Umsatzsteuer erhoben wird, während Importe in die Vereinigten Staaten keiner direkten oder indirekten Steuer unterliegen, zu kompensieren. Dabei wird die USA von Entwicklungs- und Schwellenländern unterstützt, da sich diese sowohl als Kundenstaaten wie auch als kostengünstige Produktionsstaaten betrachten und somit fiskalpolitische Vorteile daraus ziehen können. Für die exportorientierten europäischen Länder wird es bedeutend schwerer, sich gegen eine Allianz - mit Hauptbefürworter USA - langfristig zu behaupten.<sup>10</sup> Auch Duttiné macht darauf aufmerksam, dass die Modernisierung des internationalen Steuerrechts nicht den politischen Machtspielen zum Opfer fallen soll, sondern eine nachhaltige, verlässliche und faire Lösung herausgearbeitet werden muss.<sup>11</sup>

Die untenstehende Tabelle 1 zeigt, dass die Umsätze, welche von Gewinnverschiebungs- und Gewinnverlagerungsmassnahmen betroffen sind, auf rund 650 Mrd. US-Dollar quantifiziert werden können. Die grössten Gewinner durch Gewinnverschiebungsmassnahmen der Unternehmen sind Irland, die Karibik, die Niederlande, Singapur und die Schweiz. Die grössten Verlierer der Gewinnverschiebungsmassnahmen der MNE sind die USA, Grossbritannien sowie auch Deutschland, China und Frankreich.<sup>12</sup> In einer vorläufigen Analyse und Folgenabschätzung zu Säule 1 verdeutlichen die Daten der OECD zudem, dass die Länder mit Investitionsdrehscheiben die Verlierer bezüglich Steuereinnahmen sein werden.<sup>13</sup>

Obwohl sich die Länder uneinig bezüglich einer Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle sind, umso geschlossener vertreten sie die Meinung, dass eine Veränderung des internationalen Steuerrechts unabdingbar ist. Es herrscht einheitlicher Konsens darüber, dass das momentane Steuerrecht nicht mehr an die Weltwirtschaft angepasst werden kann und das Konzept der physischen Präsenz ausgedient hat und somit erweitert werden muss.<sup>15</sup> Die Relevanz des Themas scheint unbestreitbar, da die Einflussnahme der OECD im internationalen Steuerrecht hoch ist. In einem Ernst & Young-Webcast im Jahre 2019 gaben 75 % der Befragten an, dass die Einführung des geplanten Zwei-Säulen-Ansatzes der OECD einen starken bzw. wesentlichen Einfluss auf ihr Unternehmen haben wird. Da die geplanten Umsetzungen der OECD nicht nur Unternehmen der digitalen Wirtschaft betreffen, sondern weit darüber hinaus gehen, ist es für internationale Unternehmungen von grosser Bedeutung, die

<sup>2</sup> Joachim Schuster, „Herkulesaufgabe Digitalisierung: Herausforderungen an das EU-Recht: Gastkommentar“, EuZW 30, Nr. 24 (2019): 1001-2002.

<sup>3</sup> OECD, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Paris: OECD Publishing, 2014), 7-21.

<sup>4</sup> OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note“, 23 January 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 1-2.

<sup>5</sup> Wolfgang Schön, „Seminar F (IFA/OECD): Internationale Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft“, IStR, Nr. 16 (2019): 650.

<sup>6</sup> Stefan Bendlinger, „BEPS 2.0 - Besteuerung digitalisierter Geschäfte - eine (un)endliche Geschichte“, WT Fachjournal, Nr. 02 (2019): 108-110.

<sup>7</sup> Google, Apple, Facebook und Amazon

<sup>8</sup> Volker Versin und Jürgen W. Hidien, „Digitales Geschäftsmodell als steuerlicher Wettbewerbsfaktor“, GmbHR, Nr. 14 (2019): 761.

<sup>9</sup> Tim Zinowsky, „Abkehr von tradierten Verrechnungspreismethoden und Einführung einer weltweiten Mindestbesteuerung: Diskussion des Arbeits-

programms für die Verabschiedung einer neuen „Weltsteuerordnung“, IStR, Nr. 20 (2019): 812.

<sup>10</sup> Schön, „Seminar F (IFA/OECD): Internationale Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft“, 648.

<sup>11</sup> Tino Duttiné, „Lieber gut als schnell. Keine populistischen Lösungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft“, BB, Nr. 48 (2019): 1.

<sup>12</sup> Thomas Tørsløv, Ludvig Wier und Gabriel Zucman, „40% of multinational profits are shifted to tax havens each year“, Zugriff am 03.04.2020, <https://missingprofits.world/>.

<sup>13</sup> OECD, „Tax Challenges arising from the Digitalisation of the Economy: Update on the Economic Analysis & Impact Assessment“, Webcast 13 February 2020, 12.

<sup>14</sup> Tørsløv, Wier und Zucman, „40% of multinational profits are shifted to tax havens each year.“

<sup>15</sup> Lilian V. Faulhaber, „Taxing Tech: The Future of Digital Taxation“, Virginia Tax Review, Nr. 145 (2019): 51-52.

**Tabelle 1:** Gewinner und Verlierer von GewinnverschiebungsmassnahmenEigene Darstellung in Anlehnung an Tørsløv, Wier und Zucman<sup>14</sup>

Gewonnene Umsätze der Länder aufgrund Gewinnverschiebungen in Mrd. USD		Verlorene Umsätze der Länder aufgrund Gewinnverschiebungen in Mrd. USD	
1 Irland	117,11	1 USA	152,23
2 Karibik	92,83	2 Grossbritannien	80,61
3 Niederlande	90,26	3 Deutschland	65,46
4 Singapur	77,59	4 China	50,48
5 Schweiz	73,17	5 Frankreich	36,04

zukünftigen Entwicklungen und Veränderungen im internationalen Steuerrecht zu verfolgen.<sup>16</sup>

### 1.1. Ausgangssituation und Entstehung des Zwei-Säulen-Ansatzes

Boehle und Scholtholt erwähnen, dass bereits am Ende des 20. Jahrhunderts die Erfassung und Besteuerung von digitalen Geschäftsmodellen diskutiert wurde. Schon damalige Diskussionen erkennen die Hauptproblematik des Steuerrechts, welches mit dem Zitat „Business goes global, taxes stay local“ treffend beschrieben wird.<sup>17</sup> Bereits 1988 beschäftigen sich die Mitgliedstaaten der OECD beim Forum on Electronic-Commerce in Ottawa mit der Frage, wie mit den neu auftretenden Geschäftsmodellen steuerrechtlich umgegangen werden soll. Es wurde eine Einigung dahingehend erzielt, dass steuerrechtlich kein Unterschied bezüglich unternehmerischer Aktivitäten von digitalen und konventionellen Geschäftsmodellen bestehen darf.<sup>18</sup>

Im Jahr 2013 wird die OECD von den G20-Staaten beauftragt, ein Lösungskonzept zur Eindämmung der Gewinnverlagerungen und Gewinnvermeidungsstrategien digitaler Konzerne zu erarbeiten. Dieser Auftrag wurde insbesondere von europäischen Mitgliedstaaten gefordert, da viele amerikanische Technologie-Konzerne ihre Steuerlast in Europa durch bewusste Konzernstrukturen auf ein Minimum reduzieren können oder gar keine Steuerlast aufweisen. Dies kann durch die lückenhaften CFC-Rules<sup>19</sup> des US-Fiskus erklärt werden. Die Tatsache, dass sich von den 60 wertvollsten digitalen Plattformen rund 67 % in den USA befinden, verdeutlicht, dass diese Gewinnverlagerungs- und Vermeidungsstrategien der digitalisierten Unternehmen sehr wohl bekannt sind, der US-Fiskus diese Lücken jedoch nicht schliessen will, um die steuerlichen Wettbewerbsvorteile zu behalten.<sup>20</sup>

Die OECD befasst sich seit einigen Jahren mit der Globalisierung und Digitalisierung sowie den daraus entstehenden Auswirkungen auf die bestehenden Steuersysteme. Steuerpolitik kann nicht mehr nur isoliert und national abgewickelt werden, sondern kann inzwischen, hervorgerufen durch Globalisierung und Digitalisierung, viele verschiedene nationale Gesetzgebungen betreffen. Die Entstehung zahlreicher digitalisierter Unternehmungen führt dazu, dass immer mehr Schwächen und Lücken in den bisherigen Steuersystemen ausgenutzt werden können. Hierbei geht es vor allem um Fälle, die von doppelter Nichtbesteuerung oder Niedrigbesteuerung betroffen sind.<sup>21</sup> Für Staaten ist es von grosser Bedeutung, gegen Gewinnverlagerungen und Gewinnverkürzungen der Unternehmen anzukämpfen. Aus diesem Grund beschliessen die G20-Staaten und die OECD 2013 einen Aktionsplan mit 15 Punkten, welcher eine Besteuerung am Ort der Wertschöpfung garantieren und gegen Gewinnverlagerungen und Gewinnverkürzungen Bestand haben soll. Da eine zeitnahe Lösung notwendig ist, wurde das BEPS Massnahmenpaket im Jahr 2015, teilweise auch schon im Jahr 2014, vorgelegt. Der Aktionspunkt 1, unter dem Namen „Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft“, beschäftigt sich mit den Problemen, insbesondere mit den Gewinnverlagerungs- und Gewinnvermeidungsmassnahmen, die sich durch die Digitalisierung und die daraus entstehende digitale Wirtschaft eröffnen. Der Abschlussbericht zum Aktionspunkt 1 wird 2015 veröffentlicht. Die OECD hebt hervor, dass gemeinsame und globale Massnahmen gegen Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen notwendig sind und somit auch Zeit und Ressourcen in die Lösungserarbeitung investiert werden müssen.<sup>22</sup> Im Abschlussbericht zum Aktionspunkt 1 werden sowohl die digitale Wirtschaft als auch die neu entstehenden Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft analysiert. Zudem werden die wesentlichen Merkmale der digitalen Geschäftsmodelle analysiert, um möglichst genauen Einblick zu erhalten, wie im Zeitalter der Digitalisierung Wert geschöpft werden kann. Die OECD stellt sich hierbei auch die Frage, ob die bestehenden Besteuerungsrechte immer noch zeitgemäss

<sup>16</sup>Fabian Berr, Céline Bulard und Nate Zahnd, „Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft“, Expert Focus, Nr. 9 (2019): 754-755.

<sup>17</sup>Boehle und Scholtholt, „Gestaltungsoptionen zur gerechten Besteuerung von Digitalkonzernen“, 919.

<sup>18</sup>OECD, A Global Action Plan for Electronic Commerce: Prepared by Business with Recommendations and for Governments, OECD Digital Economy Papers, Nr. 44 (Paris: OECD Publishing, 1999), 38.

<sup>19</sup>Controlled Foreign Corporation Rules: Hinzurechnungsbesteuerung

<sup>20</sup>Boehle und Scholtholt, „Gestaltungsoptionen zur gerechten Besteuerung von Digitalkonzernen“, 920.

<sup>21</sup>OECD, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, 7-21.

<sup>22</sup>OECD, Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft (Paris: OECD Publishing, 2015), 3-4.

sind und weiter verfolgt werden können. Weiters wird im Endbericht des Aktionspunktes 1 darauf hingewiesen, dass Gewinnverlagerungs- und Gewinnvermeidungsmassnahmen nicht nur aufgrund der digitalen Wirtschaft bestehen, sondern vor allem durch die digitale Wirtschaft verstärkt werden.<sup>23</sup>

Die Task-Force Digitale Wirtschaft (Taskforce on the Digital Economy – TFDE) wird im Rahmen des Inclusive Framework on BEPS beauftragt, ihre Arbeit fortzusetzen und einen Zwischenbericht im Jahr 2018 sowie einen Endbericht im Jahr 2020 vorzulegen. Dieser Zwischenbericht, auch Interim Report genannt, wird dazu genutzt, um noch näher zu erörtern, wie sich die Digitalisierung auf Geschäftsmodelle und die Wertschöpfung auswirkt. Dieser Zwischenbericht erweitert somit die Ergebnisse aus dem oben genannten Abschlussbericht des BEPS-Aktionspunktes 1. Die OECD unterstreicht, dass „Steuersysteme für den digitalisierungsbedingten Wandel gerüstet sind, dass die Chancen der Digitalisierung genutzt werden und dass die damit einhergehenden Risiken eingedämmt werden“.<sup>24</sup>

Im Jänner 2019 wird vom Inclusive Framework on BEPS eine Policy Note<sup>25</sup> veröffentlicht, in welcher das Zwei-Säulen-Programm zum ersten Mal erwähnt wird und auch die beiden Säulen kurz vorgestellt werden. Während sich Säule 1 mit den umfassenden Herausforderungen der digitalen Wirtschaft beschäftigt, widmet sich Säule 2 einer globalen Mindestbesteuerung. Aufgrund des beschränkten Umfangs dieser Thesis wird im weiteren Verlauf dieser Arbeit lediglich auf Säule 1 näher eingegangen und Säule 2 zur Gänze unberücksichtigt bleiben. Die OECD macht in dieser Policy Note vor allem darauf aufmerksam, dass digitale Unternehmen zusätzliche Probleme schaffen, die über das BEPS-Problem hinausragen. Diesbezüglich wird vor allem das Problem genannt, dass bei einem Einkommen aus grenzüberschreitenden Tätigkeiten unklar ist, wie die Besteuerungsrechte unter den verschiedenen Jurisdiktionen fair aufgeteilt werden können. Schon in der Policy Note wird das Ziel genannt, mehr Besteuerungsrechte in den Markt- bzw. Nutzerstaat zu verlegen. Die anvisierten Vorschläge werden sich somit zunehmend vom Konzept der physischen Präsenz entfernen.

Im Februar 2019 folgt ein Konsultationsdokument, das „Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy: Public Consultation Document“<sup>26</sup>, in welchem drei verschiedene Lösungsvorschläge zur Begründung eines Nexus, also dem steuerlichen Anknüpfungspunkt, präsentiert werden. Diese Vorschläge begründen einen Nexus aufgrund von Nutzerbeteiligung („user participation“), Marketing- und Distributionsfunktionen („marketing intangibles“) sowie ei-

ner signifikanten digitalen Präsenz („significant economic presence“). Diese Vorschläge dienen als Analyse- und Diskussionsgrundlage und sollen im Zuge dieses Projektes weiterentwickelt werden.<sup>27</sup> Es wird darauf aufmerksam gemacht, dass Lösungen bezüglich des Nexus-Ansatzes eng verbunden mit dazugehörigen Gewinnverteilungsregeln sind, da ohne passende Gewinnverteilungsregeln auch der Nexus-Ansatz nicht funktioniert.<sup>28</sup> Anschliessend wird im Mai 2019 das Programme of Work veröffentlicht, welches die Aussagen aus dem Konsultationspapier als roter Faden weiterführt.<sup>29</sup>

Im Oktober 2019 wird der Unified Approach<sup>30</sup> der OECD vorgestellt, welcher die drei zuvor genannten Vorschläge zur Begründung eines Nexus<sup>31</sup> zu einem Vorschlag zusammenfasst. Die Ausarbeitung erfolgte durch das OECD-Sekretariat. Der Unified Approach soll somit die Vorteile dieser drei Vorschläge verbinden und „zum kleinsten gemeinsamen Nenner zusammenführen“, so Schuster.<sup>32</sup> Der Unified Approach beinhaltet weitere Fragen und bildet wiederum eine Diskussionsgrundlage. Zu dieser Diskussionsrunde langten rund 300 Kommentare von Unternehmen und Privatpersonen ein. Diese rege Beteiligung aus den Gebieten der Beratung, Wissenschaft, Wirtschaft und Zivilgesellschaft verdeutlicht die hohe Relevanz dieses Themas.<sup>33</sup> Der Unified Approach wurde mithilfe der eingereichten Kommentare und Anregungen zum „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One“<sup>34</sup> weiterentwickelt und konkretisiert und stellt somit einen fortgeschrittenen Entwurf des Unified Approach dar. Dieses Dokument bildet die Grundlage dieser Thesis und wird unter Kapitel 3 und 4 näher erläutert sowie kritisch analysiert.

In der untenstehenden Abbildung 1 werden die Hauptschritte, ausgehend vom BEPS-Projekt bis zum Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One, grafisch dargestellt.

## 1.2. Forschungsfrage und Zielsetzung

Aufgrund der Aktualität sowie der hohen politischen und internationalen Relevanz der Besteuerung der digitalen Wirtschaft wird sich diese Bachelorarbeit mit der folgenden Forschungsfrage beschäftigen: Welche Herausforderungen entstehen bei der Besteuerung von digitalen Geschäftsmodellen

<sup>23</sup>Ebd., 183-184.

<sup>24</sup>OECD, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung - Zwischenbericht 2018: Inclusive Framework on BEPS: OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Paris: OECD Publishing, 2018), 208-209.

<sup>25</sup>OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note,“ 2-3.

<sup>26</sup>OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy: Public Consultation Document,“ 13 February - 6 March 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

<sup>27</sup>Stefan Schuster, „Der „Unified Approach“ der OECD - ein Überblick und erste Einschätzungen,“ SWI 29, Nr. 11 (2019): 514.

<sup>28</sup>OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy,“ 8.

<sup>29</sup>Hans Weggenmann, Alexander Blank und Andreas Brunnhübner, „OECD Public Consultation Document/Programme of Work betreffend Vorschläge zur Besteuerung der Digitalwirtschaft - schöne neue Steuerwelt?,“ IStR 28, Nr. 19 (2019): 769.

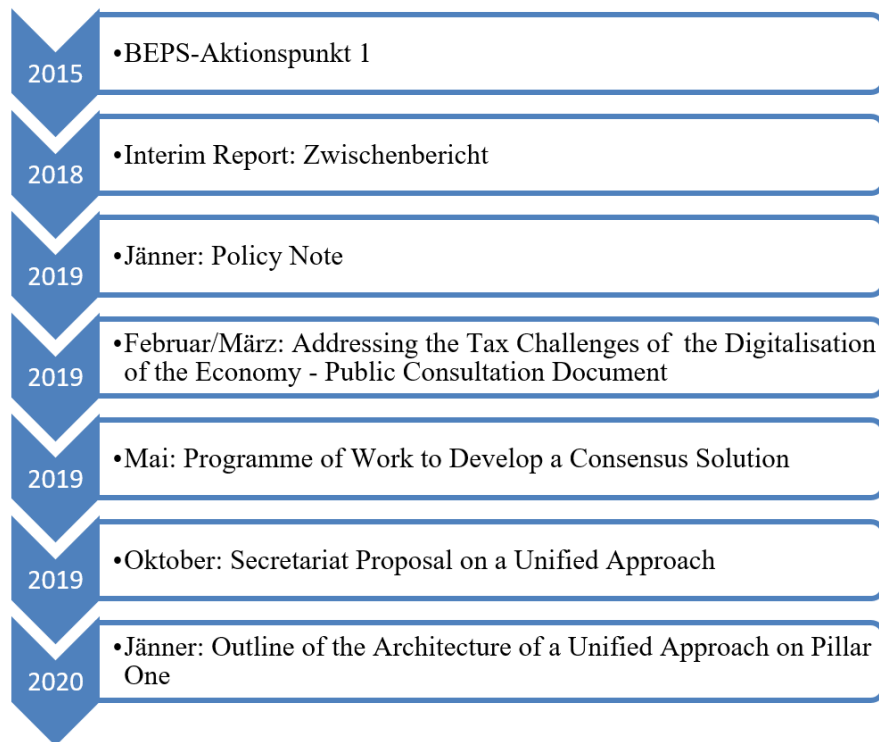
<sup>30</sup>OECD, „Secretariat Proposal for a „Unified Approach“ under Pillar One: Public Consultation Document,“ 9 October 2019 - 12 November 2019.

<sup>31</sup>„user participation“, „marketing intangibles“ und „significant economic presence“

<sup>32</sup>Schuster, „Der „Unified Approach“ der OECD - ein Überblick und erste Einschätzungen,“ 514.

<sup>33</sup>Schön, „Seminar F (IFA/OECD): Internationale Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft,“ 647.

<sup>34</sup>OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 29-30 January 2020, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.



**Abbildung 1:** Entwicklung BEPS – Outline of the Architecture of a Unified Approach  
Eigene Abbildung

und welche globalen Steuerstandards werden von der OECD in Bezug auf die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle vorgeschlagen?

Das Ziel dieser Arbeit besteht darin, einerseits die Herausforderungen, welche bei der Besteuerung von digitalen Geschäftsmodellen auftreten, zu analysieren. Andererseits soll diese Thesis einen Überblick über den aktuellen Stand der Säule 1 des Zwei-Säulen-Ansatzes der OECD geben und deren Einfluss und Auswirkungen auf die zukünftige Besteuerung der digitalen Geschäftsmodelle näher erörtern. Insbesondere soll die Auseinandersetzung mit diesem komplexen Thema zeigen, wie die OECD die Intention, digitalisierte Geschäftsmodelle nun global effektiv zu besteuern, umsetzen will. Ein weiteres Ziel im Zuge dieser Arbeit ist eine Beurteilung des Unified Approach, inwieweit dieser in der Lage ist, die digitalen Geschäftsmodelle nun effektiv zu besteuern und vorhandene Besteuerungsprobleme zu lösen. Diese Bachelorthesis soll Unternehmen sowie auch Steuerberatern und Treuhändern einen Überblick über den aktuellen Stand der Säule 1 geben und zukünftige Auswirkungen darstellen. Aufgrund der weitreichenden Folgen werden in der Zukunft zahlreiche Unternehmungen von dieser Reform des internationalen Steuerrechts betroffen sein. Für diese ist es von wesentlicher Bedeutung, Kenntnisse über die neuesten Entwicklungen auf OECD-Ebene aufzuweisen, da dies sowohl für die Ausübung zukünftiger Geschäftstätigkeiten als auch für in weiterer Folge stattfindende Strategieüberlegungen von Relevanz ist.

### 1.3. Methodik und Gang der Untersuchung

Um die oben angeführte Forschungsfrage beantworten zu können, bedarf es einer fundierten und ausführlichen Literaturanalyse. Dabei werden die Veröffentlichungen der OECD sowie Journal-Artikel und Aufsätze aus wissenschaftlichen Zeitschriften näher betrachtet und miteinbezogen. Zudem sollen durch Fallbeispiele die ausgeführten Inhalte praxisnah näher gebracht werden. Diese Fallbeispiele werden jedoch stark abstrahiert und vereinfacht dargestellt, um zu gewährleisten, dass die relevanten Inhalte der Fälle möglichst prägnant und klar veranschaulicht werden können.

Das zweite Kapitel dieser Thesis soll die Thematik der digitalen Geschäftsmodelle näher aufgreifen. Um für die folgenden Kapitel Klarheit zu schaffen, werden die Eigenschaften sowie Beispiele digitaler Geschäftsmodelle analysiert. Das Hauptaugenmerk liegt in diesem Kapitel auf der Analyse der Probleme und Herausforderungen, welche bei der Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle auftreten. Dieses Kapitel soll als Grundlage für die weiteren Analyseschritte dienen.

Gegenstand des dritten Kapitels soll eine Analyse der Säule 1 des Zwei-Säulen-Ansatzes der OECD sein. Hierbei wird als Grundlage der im Jänner 2020 veröffentlichte Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One herangezogen. Die Ziele dieser neuen Steuerordnung sollen genauso wie die neuen und überarbeiteten Nexus- und Gewinnverteilungsregeln näher erläutert und kritisch analysiert werden. Zudem soll auf den Umfang dieser Säule 1 bzw. auf die mög-

lichen Carve-Outs näher eingegangen werden. Der Schwerpunkt dieses dritten Kapitels liegt bei der Analyse des neuen Nexus und den dazugehörigen Gewinnverteilungsregeln unter Betrag A, da diese revolutionierend für das internationale Steuerrecht sind.

Das vierte Kapitel beschäftigt sich mit dem Einfluss der Säule 1 auf die Besteuerung der digitalen Geschäftsmodelle. Es soll mithilfe eines Fallbeispiels die Auswirkungen auf die Besteuerung der digitalen Geschäftsmodelle, welche sich durch Säule 1 ergeben, analysiert werden. Das Ziel dieses Abschnittes ist es, die von der OECD vorgeschlagenen globalen Steuerstandards zu beurteilen und zu erörtern. Der Frage, inwieweit der Unified Approach die vorhandenen Probleme beseitigen oder verringern kann, soll zudem ein Stück weit auf den Grund gegangen werden. Im Anschluss an die Fallbearbeitung folgt eine abschliessende Bewertung des Unified Approach.

#### 1.4. Definitionen

Im folgenden Abschnitt werden nun für das weitere Verständnis relevante Begriffe näher definiert. Zu diesen zählen zweifelsohne die Begriffe Digitalisierung und digitale Geschäftsmodelle sowie die Definition der globalen Steuerstandards.

Digitalisierung kann laut Vornholz mehrere Bedeutungen haben, da es keine allgemeingültige Definition gibt. Der Begriff Digitalisierung beschreibt vor allem die Veränderungen, welche sich durch neue Technologien wie etwa die veränderte Informations- und Kommunikationstechnologie (IKT), durch digitale Geräte und durch das weltumspannende Internet ergeben. Zudem zeichnet sich Digitalisierung oft durch stark vernetzte und intelligente Systeme aus. Die Digitalisierung kann aber auch als technische Transformation verstanden werden. Während die IKT anfangs für eine Modernisierung des Arbeitsplatzes oder zur Einführung von Softwareprogrammen genutzt wurde, liegt das Hauptaugenmerk im 21. Jahrhundert insbesondere auf disruptiven Technologien und innovativen Geschäftsmodellen.<sup>35</sup>

Laut OECD wird die IKT heutzutage von fast allen Unternehmen genutzt, um Flexibilität, Effektivität und die Reichweite der Unternehmen zu verbessern. Sie beeinflusst somit alle bestehenden Geschäftsmodelle.<sup>36</sup> Der Kern digitaler Geschäftsmodelle unterscheidet sich nicht bedeutend von den traditionellen Geschäftsmodellen. Viele digitale Geschäftsmodelle verfolgen die Intention, eine Effizienzsteigerung zu erreichen. Dies wird durch die Verwendung von Daten in Bereichen wie Einkauf, Logistik und Marketing ermöglicht.<sup>37</sup> Die Digitalisierung ist fester Bestandteil des modernen Wirtschaftens geworden und beeinflusst Geschäftsmodelle in unterschiedlichem Ausmass. Es gibt sowohl rein digitale

Leistungen (Suchmaschinen, soziale Netzwerke), Kombinationen aus physischen und digitalen Angeboten (Online-Handel) sowie auch klassische Güter, die durch den Fortschritt der Digitalisierung internetgestützt sind (Internet of Things).<sup>38</sup> Versin und Hidien machen darauf aufmerksam, dass es inzwischen zahlreiche rein digitale Geschäftsmodelle gibt. Diese zeichnen sich oft dadurch aus, dass dabei Dienstleistungen im Internet oder in einem elektronischen Netz verkauft werden. Zudem basieren diese Dienstleistungen meist auf der IKT, sind völlig automatisiert und können oft ohne menschliche Unterstützung erfolgen.<sup>39</sup>

Die Definition der globalen Steuerstandards hat sich über die Zeit wesentlich verändert und wurde an verschiedene Bedingungen angepasst. Die Anfänge der globalen Steuerstandards der OECD und EU orientieren sich vor allem aufgrund der Globalisierung daran, dass sowohl international und europaweit Chancengleichheit zwischen den Steuersystemen besteht. Ab 1998 konzentrieren sich diese globalen Steuerstandards dann zunehmend auf die Vermeidung von schädlichen Steuerpraktiken. Zwischen 2009 und 2013 wird einerseits das Ziel verfolgt, Steuertransparenz zu garantieren, während andererseits auch das Prinzip der Besteuerung am Ansässigkeitsort durchgesetzt wird. Daraufhin folgt in den Jahren 2014 bis 2019 das BEPS-Projekt der OECD, welches die Möglichkeiten der MNE, ihre Gewinne in Steueroasen zu verschieben, gezielt einschränken soll. Angelangt im Jahr 2019 wird klar, dass diese globalen Steuerstandards nicht mehr in der Lage sind, neue Geschäftsmodelle fair und effektiv zu besteuern. Als Lösung soll im Jahr 2020 das Zwei-Säulen Projekt der OECD als neuer globaler Steuerstandard folgen und somit eine neue Weltsteuerordnung etablieren.<sup>40</sup>

## 2. Digitale Geschäftsmodelle

Unternehmen werden inzwischen gezwungen, neue und digitale Wege einzuschlagen, um mit ihren Geschäftsmodellen weiterhin eine Rentabilität zu gewährleisten. Durch die Digitalisierung entstehen aber auch unendlich viele Möglichkeiten, wie die Schaffung gänzlich neuer und innovativer Geschäftsmodelle.<sup>41</sup> Die OECD weist darauf hin, dass durch die Geschwindigkeit der Digitalisierung sehr schnell neue Geschäftsmodelle entstehen können und alte Geschäftsmodelle unbrauchbar werden.<sup>42</sup> Im nachfolgenden Kapitel werden Eigenschaften sowie auch Beispiele digitaler Geschäftsmodelle näher betrachtet. Zudem folgt eine Analyse der Probleme und Herausforderungen, welche durch die digitalen Geschäftsmodelle bei der Besteuerung auftreten.

<sup>38</sup>Schön, „Seminar F (IFA/OECD): Internationale Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft,“ 647.

<sup>39</sup>Versin und Hidien, „Digitales Geschäftsmodell als steuerlicher Wettbewerbsfaktor,“ 760.

<sup>40</sup>Martin Wenz, „The Future of International Taxation: Digitalization and Minimum Taxation - Behavioural Responses - Cases - Lobbying on BEPS Project,“ February 2020, University of Liechtenstein, 10.

<sup>41</sup>Boehle und Scholtholt, „Gestaltungsoptionen zur gerechten Besteuerung von Digitalkonzernen,“ 919.

<sup>42</sup>OECD, Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 82-85.

<sup>35</sup>Günther Vornholz, Digitalisierung der Immobilienwirtschaft (Berlin: De Gruyter, 2019), 25-27.

<sup>36</sup>OECD, Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 82.

<sup>37</sup>Versin und Hidien, „Digitales Geschäftsmodell als steuerlicher Wettbewerbsfaktor,“ 760.

## 2.1. Eigenschaften digitaler Geschäftsmodelle

Die OECD hat durch die Analyse digitaler Geschäftsmodelle drei wesentliche Eigenschaften von digitalen Geschäftsmodellen festgestellt. Dies sind die grenzüberschreitende Ausdehnung ohne Masse („scale without mass“), die Abhängigkeit von immateriellen Werten, insbesondere geistigem Eigentum („reliance on intangible assets“) und Daten, Nutzerbeteiligung und entsprechende Synergien mit geistigem Eigentum („data and user participation“).<sup>43</sup>

### 2.1.1. Ausdehnung ohne Masse

Die Digitalisierung ermöglicht vielen Unternehmen, Teile des Produktionsprozesses in verschiedene Staaten auszulagern und zudem auch Kunden aus aller Welt zu generieren. Weiters bietet die Digitalisierung die Möglichkeit, sich stark am Wirtschaftsleben eines Staates zu beteiligen, ohne eine physische Präsenz aufzuweisen. Die Geschäftstätigkeit kann nun also in Orte und Staaten ausgedehnt werden, ohne dort im Besitz von Masse zu sein.<sup>44</sup> Die „Vor-Ort-Präsenz“ wird bei digitalen Produkten auf ein Kleinstes minimiert, da die Relevanz des Kontaktes zwischen den Unternehmen und Kunden immer weiter abnimmt.<sup>45</sup>

### 2.1.2. Abhängigkeit von immateriellen Werten, insbesondere geistigem Eigentum

Eine wesentliche Eigenschaft, die digitale Unternehmen aufweisen, ist die zunehmende Bedeutung der Investitionen in immaterielle Werte, insbesondere in geistiges Eigentum. Das geistige Eigentum kann sich entweder im Besitz des Unternehmens befinden oder auch durch fremde Dritte bereitgestellt werden. Immer mehr Geschäftsmodelle bauen auf der Nutzung von immateriellen Werten und Gegenständen auf, da diese die entscheidenden Funktionen der digitalen Geschäftsmodelle bereitstellen. Beispiele dafür sind Algorithmen und Software, welche als Grundlage für Websites und Plattformen agieren.<sup>46</sup>

### 2.1.3. Daten und Nutzerbeteiligung

Weitere Eigenschaften der digitalen Geschäftsmodelle sind Daten, Nutzerbeteiligung, Netzwerkeffekte sowie die Bereitstellung nutzergenerierter Inhalte. Die zunehmende Bedeutung der Daten lässt sich auch am Geschäftsmodell der sozialen Netzwerke erkennen, da diese ohne Daten, Nutzerbeteiligung und Netzwerkeffekte in dieser Form, wie sie es heute tun, nicht bestehen und funktionieren würden. Zudem kann zwischen einer aktiven und passiven Nutzerbeteiligung unterschieden werden. Diese hängt jedoch nicht vom Grad

der Digitalisierung des Geschäftsmodelles ab. Als Beispiel dafür können Cloud-Dienste genannt werden, die einerseits einen hohen Digitalisierungsgrad aufweisen, jedoch nur wenig Nutzerbeteiligung erfordern.<sup>47</sup>

## 2.2. Beispiele digitaler Geschäftsmodelle

Die OECD nennt in ihrem Abschlussbericht zum Aktionspunkt 1 verschiedene digitale Geschäftsmodelle wie beispielsweise App-Stores, Online-Werbung, Cloud Computing, Partizipative Netzwerkplattformen, E-Commerce, Hochgeschwindigkeitshandel und Online-Zahlungsdienste. Auf diese Beispiele wird im nachfolgenden Kapitel kurz näher eingegangen. Die OECD hebt hervor, dass sich die Geschäftsmodelle überschneiden bzw. ergänzen können und dies nur eine Auswahl typischer digitaler Geschäftsmodelle ist, jedoch keine endgültige Aufzählung.<sup>48</sup>

### 2.2.1. App-Stores

App-Stores sind vor allem durch die zunehmende Internetnutzung über Smartphones und Tablets und der damit einhergehenden Nachfrage nach Online-Diensten entstanden. Diese werden oft als Bestandteil des Betriebssystems verkauft und können als eine Vertriebsplattform für Softwareprodukte angesehen werden. Sie fungieren als zentrale Einkaufsplattform und werden für den Nutzer über das eigene Endgerät bereitgestellt. Mithilfe von App-Stores können Apps gefunden, Informationen und Bewertungen eingeholt, Apps gekauft und automatisch am Endgerät des Nutzers installiert werden.<sup>49</sup>

App-Stores offerieren meist sowohl eigene Apps, also vom Betreiber des App-Stores, als auch von Dritten entwickelte Apps. Apps können sowohl gegen Bezahlung als auch gratis verfügbar sein, wobei Letzteres mit hoher Wahrscheinlichkeit durch Werbung finanziert wird.<sup>50</sup> Weiters entstehen immer mehr Apps auf Basis des Freemium-Modells. Hierbei werden die Grundfunktionen gratis zur Verfügung gestellt, zusätzliche Funktionen müssen jedoch käuflich erworben werden. Die Nutzung der App-Stores wird mit zunehmender Digitalisierung stark ansteigen.<sup>51</sup>

### 2.2.2. Online-Werbung

Die Online-Werbung nutzt das Internet als Plattform, um Werbebotschaften gezielt an Kundenzielgruppen zu vermarkten und zu vertreiben. Ein wesentlicher Vorteil der Online-Werbung ist die Genauigkeit beim Erreichen einer bestimmten Zielgruppe. Viele Anbieter der Online-Werbung verfügen über Methoden, welche die Segmentierung von Kunden ermöglicht und somit eine zielgruppenspezifische

<sup>43</sup>OECD, „Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy“, 6.

<sup>44</sup>OECD, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung - Zwischenbericht 2018: Inclusive Framework on BEPS, 24.

<sup>45</sup>Arbeitskreis Steuern der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., „Digitalisierung und Besteuerung“, in Betriebswirtschaftliche Implikationen der digitalen Transformation, Hrsg. Stefan Krause und Bernhard Pellens (Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden, 2018), 123-126.

<sup>46</sup>OECD, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung - Zwischenbericht 2018: Inclusive Framework on BEPS, 24.

<sup>47</sup>Ebd., 25-26.

<sup>48</sup>OECD, Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 85.

<sup>49</sup>Ebd., 90.

<sup>50</sup>94,5 % der App-Downloads sind Gratis-Apps

<sup>51</sup>OECD, Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 90-91.

Werbung realisieren kann. Zudem bieten viele Internetwerber die Möglichkeit, den Erfolg der Werbung zu beobachten sowie weitere Informationen herauszufinden und den Kunden bereitzustellen. Dies können beispielsweise Informationen bezüglich weiterer Interessen der Nutzer sein.<sup>52</sup>

Die bedeutendsten Beispiele für Online-Werbung sind die Display-Werbung sowie auch die Suchmaschinenwerbung. Während bei der Suchmaschinenwerbung Geld dafür gezahlt wird, in den Suchmaschinenergebnissen aufzutreten, wird bei der Display-Werbung das Geld dafür aufgewendet, die Werbung aufgrund eines bestimmten Nutzerverhaltens oder aufgrund bestimmter Inhalte anzuzeigen. Die Online-Werbung verzeichnet einen Boom und soll sich laut Schätzungen von 2015 auf 2021 nahezu verdoppeln, wie die untenstehende Abbildung 2 verdeutlicht. Damit wäre die Online-Werbung nach der Fernsehwerbung das zweitgrößte Werbemedium. Spitzenreiter der Online-Werbung ist die Suchmaschinenwerbung.<sup>53</sup>

### 2.2.3. Cloud Computing

Szer definiert Cloud Computing als „neuartiges Rechenparadigma, welches die Auslagerung von Daten-, Rechen- und Netzwerkressourcen mit der Möglichkeit der elastischen Ressourcenskalerbarkeit sowie der Bereitstellung dieser Ressourcen auf Abruf, mittels geringer vorausgehender Investitionskosten ermöglicht“.<sup>54</sup> Die OECD hingegen spricht bei Cloud Computing über Online-Computerdienstleistungen<sup>55</sup>, welche auf Abruf mithilfe der Nutzung von physischen und virtuellen Ressourcen wie Netzwerken und Server bereitgestellt werden. Ein Vorteil des Cloud Computing ist die Möglichkeit, auf Cloud-Dienste unabhängig des Standortes und mit unterschiedlichen Endgeräten zugreifen zu können. Voraussetzung dafür ist nur eine funktionierende Internetverbindung. Da der Erwerb einer eigenen IT-Infrastruktur für Unternehmen sehr kostspielig sein kann, greifen immer mehr Unternehmen zum Cloud Computing. Hierbei verteilen sich die Kosten auf viele Nutzer der Cloud und werden so geringer. Die Kostenvorteile sind insbesondere durch die Skaleneffekte bei der Errichtung sowie der Ausnutzung der Kapazität der Rechner zu erklären. Dies wird durch die Flexibilität des Cloud Computing ermöglicht, da Kunden ihre Kapazität und den Bedarf der Speicherleistung flexibel anpassen können.<sup>57</sup>

<sup>52</sup>Ebd.

<sup>53</sup>Ebd., 91-92; Christian Allner, „300 Milliarden Euro: Steigender Anteil von Werbung in Sozialen Medien (inkl. Podcast),“ Zugriff am 07.03.2020, <https://socialmediastatistik.de/werbung-social-media/>.

<sup>54</sup>Allner, „300 Milliarden Euro: Steigender Anteil von Werbung in Sozialen Medien (inkl. Podcast).“

<sup>55</sup>Benjamin Szer, Cloud Computing und Wissensmanagement: Bewertung von Wissensmanagementsystemen in der Cloud (Hamburg: Diplomica Verlag, 2013), 48.

<sup>56</sup>Beispielsweise Rechenleistung, Speicher, Software und Datenverwaltung

<sup>57</sup>OECD, Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 92-93.

### 2.2.4. Partizipative Netzwerkplattformen

Partizipative Netzwerkplattformen stellen eine Plattform bereit. Deren User helfen dabei, einen nutzergenerierten Inhalt<sup>58</sup> zu entwickeln, bereitzustellen sowie auch zu kommentieren und zu verbreiten. Es gibt verschiedene Arten der Netzwerkplattformen. Während Wikis und Blogs textbasierte Plattformen sind, zählen Social-Bookmarking-Sites zu den gruppenbasierten Plattformen. Weiters gibt es Podcasts, virtuelle Welten und soziale Netzwerke, welche die bekanntesten Formen von partizipativen Netzwerkplattformen darstellen. Die Nutzer dieser Plattformen erzielen aus der Benutzung und des Kreierens der Inhalte keinen Gewinn. Die Plattformen selbst können jedoch auf unterschiedliche Weise Gewinn erwirtschaften. Dazu zählen beispielsweise der Verkauf von Nutzerdaten, Spenden, werbefinanzierte Modelle oder ein Verkauf von Waren und Dienstleistungen an die Nutzer.<sup>59</sup>

### 2.2.5. E-Commerce

Die OECD definiert E-Commerce als den Kauf oder Verkauf von Waren oder Dienstleistungen, welcher über Computernetze abgewickelt wird, die speziell für den E-Commerce Handel geschaffen wurden. Dabei müssen Kauf/Verkauf online, Bezahlung und Lieferung aber nicht zwingend online durchgeführt werden. E-Commerce kann einerseits nur als Erleichterung der Bestellung genutzt werden, während Waren und Dienstleistungen über konventionelle Kanäle abgewickelt werden. Diese Form des E-Commerce wird Offline oder indirekter E-Commerce genannt. Andererseits kann E-Commerce den gesamten Bestell- und Lieferungsprozess abwickeln, weshalb diese Art auch als Online bzw. direkter E-Commerce bezeichnet wird. Die OECD unterscheidet E-Commerce weiters in B2C (Business-to-Consumer), B2B (Business-to-Business) und C2C Modelle (Consumer-to-Consumer). Die Digitalisierung und das Internet führen zu einer signifikanten Zunahme des E-Commerce, da mithilfe des Internets die Transaktionen viel schneller und auch kostengünstiger durchgeführt werden können. Des Weiteren trägt das Internet auch dazu bei, dass Unternehmen, welche bisher nur regional operierten, ihre Geschäfte nun in andere Märkte ausweiten können und somit eine viel größere Reichweite haben.<sup>60</sup>

### 2.2.6. Hochgeschwindigkeitshandel

Mithilfe hochmoderner Technologie wie beispielsweise Computeralgorithmen wird ein Handel von Wertpapieren mit extrem hoher Geschwindigkeit ermöglicht. Diese Algorithmen nehmen Kaufs- und Verkaufsentscheidungen vor, welche im Millionstel und Milliardstel Bereich von Sekunden liegen. Der Hochgeschwindigkeitshandel ermöglicht es, eine

<sup>58</sup>User Created Content: Text, Audio, visuelle Inhalte

<sup>59</sup>OECD, Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 96.

<sup>60</sup>Ebd., 85-87.



## Umsatz im Markt für Digitale Werbung

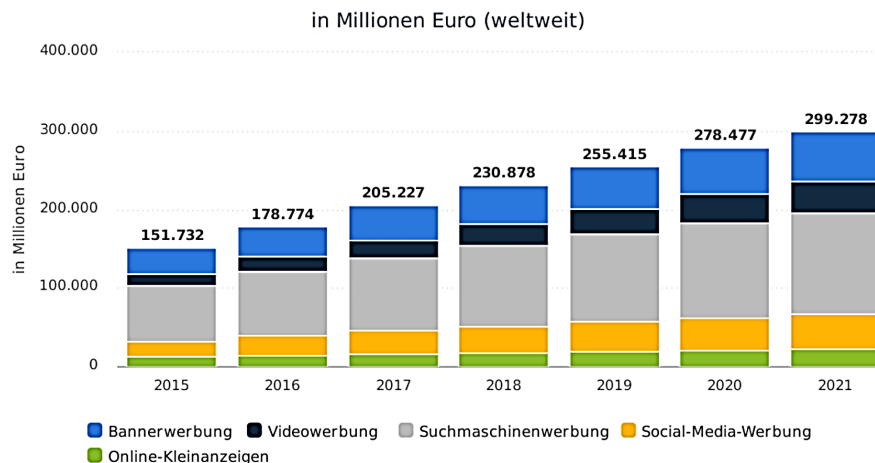


Abbildung 2: Umsatz Online-Werbung<sup>54</sup>

Vielzahl von Orders, welche oft kleine Stückzahlen aufweisen, an die Märkte zu schicken. Diese werden auf Hochleistungscomputern durchgeführt. Diese Hochleistungscomputer sind in der Lage, Marktdaten zu analysieren und geringe Kursschwankungen, welche oft nur Millisekunden vorhanden sind, auszunutzen. Hochfrequenzhändler zeichnen sich dadurch aus, dass sie ihre Marktpositionen nur sehr kurze Zeit halten und durch vielfache, aber kleine Transaktionen von geringen Kursänderungen profitieren können. Der Ort des Servers spielt im Hochfrequenzhandel eine bedeutende Rolle, da ein Server in der Nähe der jeweiligen Börse einen zentralen Vorteil bringen kann, um schneller als der Konkurrent zu sein.<sup>61</sup>

Wie die untenstehende Abbildung 3 zeigt, nimmt der Anteil des Hochfrequenzhandels deutlich zu. Insbesondere in den USA werden 51 % des Aktienhandels mittels Hochfrequenzhandel getätigt, gefolgt von Japan und Europa. Abbildung 4 zeigt die Dauer einer Transaktion im Hochfrequenzhandel, welche im Jahr 2006 von anfangs 0,021 Sekunden auf 0,00025 Sekunden derzeit sank.

### 2.2.7. Online-Zahlungsdienste

Online-Zahlungsdienste haben das Ziel, Finanztransaktionen zu vereinfachen, indem kein Austausch von sensibler Finanzinformation zwischen den Transaktionspartnern mehr stattfinden muss. Sie bieten eine sichere Möglichkeit, Online-Zahlungsdienste durchzuführen. Die Zahlungsanbieter fungieren dabei als Intermediär zwischen Online-Käufer und Verkäufer. Sie nehmen also Zahlungen der Käufer an, welche

durch eine Vielzahl von Möglichkeiten getätigt werden können, wie beispielsweise Kreditkartenzahlungen oder auch Möglichkeiten der Bankzahlungen wie Lastschrift oder Direktüberweisung. Danach werden diese Zahlungen verarbeitet und auf das Konto des Verkäufers transferiert. Insbesondere die Sicherheit aufgrund fehlendem Austausch sensibler Information, die Schnelligkeit des Transfers im Gegensatz zu traditionellen Methoden und auch die Möglichkeit, in verschiedenen Währungen zu zahlen, bietet zahlreiche Vorteile für die Nutzer solcher Online-Zahlungsdienste. Die Geschäftsmodelle dieser Online-Zahlungsdienste können sehr unterschiedlich sein. Einige Anbieter verlangen Gebühren pro Transaktion, während andere Anbieter einen Prozentsatz des Transaktionsbetrages oder einen Pauschalbetrag im Monat verlangen.<sup>64</sup> Als Alternative werden von der OECD auch virtuelle Währungen genannt, welche zum Kauf für Waren und Dienstleistungen genutzt werden können und erst durch die digitale Wirtschaft entstanden sind.<sup>65</sup>

### 2.3. Probleme und Herausforderungen bei der Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle

Während die Digitalisierung viele Vorteile mit sich bringt, stellt sie die nationale wie auch die internationale Steuerpolitik vor grosse Herausforderungen. Es stellt sich hierbei die Frage, ob das momentane internationale Steuerrecht noch in der Lage ist, die Digitalisierung und damit entstandene Geschäftsmodelle richtig zu erfassen. Zudem resultiert zunehmend die Frage, wie die Rechte der Besteuerung zwischen Quellen- und Ansässigkeitsstaat aufzuteilen sind und wie zukünftig bestimmt werden kann, wo die Wertschöpfung steuerlich stattfindet. Zudem ergänzt die OECD, dass sich zusätz-

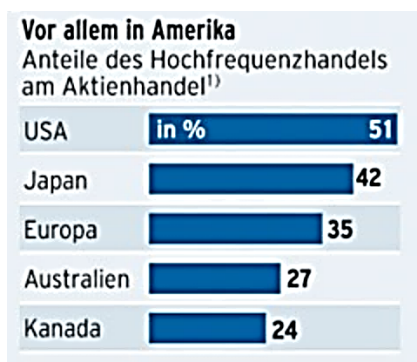
<sup>61</sup>Ebd., 95.

<sup>62</sup>Dyrk Scherff, „Millionen in Millisekunden: Hochfrequenzhandel,“ Zugriff am 20.02.2020, <https://www.faz.net/aktuell/finanzen/fonds-mehr/hochfrequenzhandel-millionen-in-millisekunden-12803798-p2.html>.

<sup>63</sup>Ebd.

<sup>64</sup>OECD, Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 88-89.

<sup>65</sup>Ebd., 90.

Abbildung 3: Anteil Hochfrequenzhandel<sup>62</sup>Abbildung 4: Dauer Hochfrequenzhandel<sup>63</sup>

liche Möglichkeiten zur doppelten Nichtbesteuerung bieten und deshalb auch BEPS-Themen zu klären sind.<sup>66</sup>

Bereits im Endbericht des BEPS-Aktionspunktes 1 macht die OECD darauf aufmerksam, dass die Abgrenzung der digitalen Wirtschaft zur traditionellen Wirtschaft immer schwerer wird bzw. unmöglich ist. Dies vor allem aufgrund der Tatsache, dass die „normale“ Wirtschaft immer mehr durch die digitale Wirtschaft abgebildet wird. Dieses so genannte „Ringfencing“ ist nicht möglich, da keine klaren Grenzen herausgearbeitet werden können.<sup>67</sup> Die OECD weist zudem darauf hin, dass die Änderungen des Steuersystems somit auch alle bestehenden nicht digitalen Unternehmen betreffen können.<sup>68</sup> Auch Wünnemann macht darauf aufmerksam, dass die Digitalisierung die Art des Wirtschaftens wesentlich verändert und die digitale Wirtschaft nicht einfach von der traditionellen Wirtschaft unterschieden werden kann.<sup>69</sup> Versin und Hidien sehen eine Abgrenzung deshalb als sehr schwierig, da die traditionelle Wirtschaft vermehrt auf digitale Aspekte wie beispielweise Internetpages setzt.<sup>70</sup>

Während die Hauptintention des internationalen Steuerrechts die Vermeidung von Doppelbesteuerung ist, so verfolgt es im Zeitalter der Digitalisierung vor allem das Ziel, die Vermeidung von Missbräuchen und der doppelten Nichtbesteuerung. Dies wird bei der Betrachtung der neu entwickelten Präambeln der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ersichtlich, welche oft auch schon ohne Bezug zur Vermeidung der Doppelbesteuerung implementiert werden. Im Fokus des internationalen Steuerrechts liegen vor allem die multinationalen und digitalen Konzerne. Daraus resultiert, dass die Neuheiten im internationalen Steuerrecht fast ausschliesslich Verschärfungen darstellen.<sup>71</sup> Faulhaber ergänzt, dass sich die Debatte zur Besteuerung der Digital Economy zu sehr auf einzelne Technologiekonzerne konzentriert, anstatt einen glo-

balen Konsens zu den Problemen im Steuerrecht zu finden. Nicht die GAFA-Konzerne selbst stellen das internationale Steuerrecht vor Herausforderungen, sondern die hoch digitalisierten Geschäftsmodelle dieser Tech-Unternehmen.<sup>72</sup> Im nachfolgenden Kapitel werden die Probleme und Herausforderungen, welche durch digitalisierte Geschäftsmodelle hervorgerufen werden, näher erläutert. Dies sind die Vereinfachung von Gewinnverlagerungs- und Gewinnvermeidungsstrategien, das Konzept der physischen Präsenz, der komplexe Beitrag zur Wertschöpfung sowie die Qualifizierung der Einkünfte und Zahlungen.

### 2.3.1. Vereinfachung von Gewinnverlagerungs- und Gewinnvermeidungsstrategien

Seit Veröffentlichung der ersten Berichte der OECD aufgrund des BEPS-Projektes im Jahr 2014 werden die Gewinnvermeidungs- und Gewinnverlagerungsstrategien der MNE heiss diskutiert. Im Rahmen des BEPS-Projektes wird seitens der OECD ein 2000-seitiger Abschlussbericht, welcher die Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen von MNE näher beleuchtet, veröffentlicht. Nicht grundlos wurde die Digitalisierung und die digitale Wirtschaft als Aktionspunkt 1 des 15-Punkte Programmes initiiert, da die digitale Wirtschaft seit jeher im Mittelpunkt der BEPS-Arbeiten steht.<sup>73</sup> Die 15-Punkte des BEPS-Programmes werden in der nachfolgenden Abbildung 5 näher dargestellt.

Das Hauptproblem der Gewinnverlagerungs- und Gewinnvermeidungsstrategien ist laut Wenz die sogenannte Steuersatzarbitrage. Sie wird in Abbildung 6 näher dargestellt. Hierbei wird der Gewinn der B-GmbH durch hohe Zinsen oder Lizenzgebühren an die A-GmbH wesentlich vermindert, wobei folglich nur noch auf einen kleinen Restgewinn der Hochsteuersatz gezahlt werden muss. Der Gewinn der A-GmbH besteht somit aus den Lizenz Einkünften der B-GmbH. Diese Lizenz Einkünfte werden jedoch in Land A, als Niedrigsteuerland, gering oder gar nicht besteuert.<sup>75</sup>

<sup>66</sup>Ebd., 146-147.

<sup>67</sup>Ebd., 84.

<sup>68</sup>Ebd., 12.

<sup>69</sup>Monika Wünnemann, „Herausforderungen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Jahr 2019,“ IStR, Nr. 4 (2019): 134.

<sup>70</sup>Versin und Hidien, „Digitales Geschäftsmodell als steuerlicher Wettbewerbsfaktor,“ 759.

<sup>71</sup>Goetz Kempelmann, „The Future of International Tax,“ IStR, Nr. 16 (2019): 664.

<sup>72</sup>Faulhaber, „Taxing Tech: The Future of Digital Taxation,“ 40.

<sup>73</sup>Georg Kofler, Gunter Mayr und Christoph Schlager, „Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept,“ RdW, 5b (2017): 371- 372.

<sup>74</sup>Wenz, „The Future of International Taxation,“ 13.

<sup>75</sup>Martin Wenz, „Internationale Unternehmensbesteuerung: Holding- und

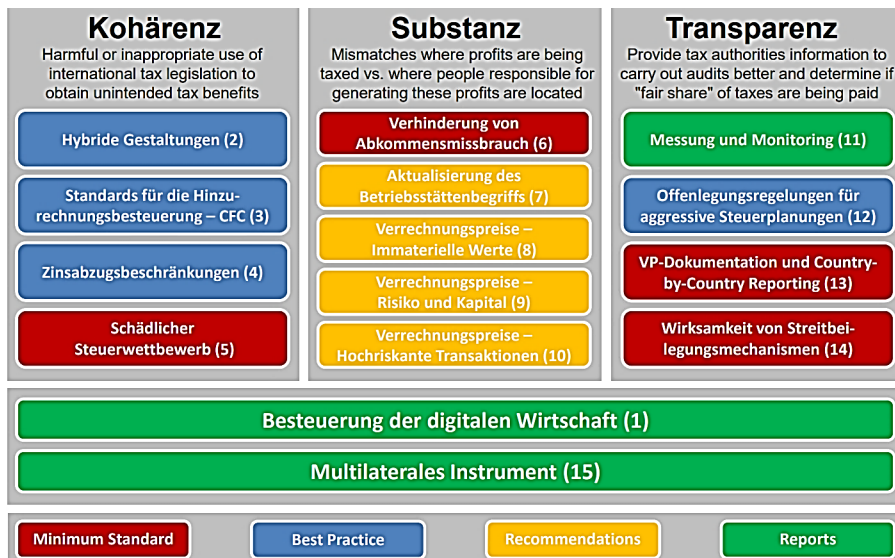


Abbildung 5: 15-Punkte des BEPS-Programmes<sup>74</sup>

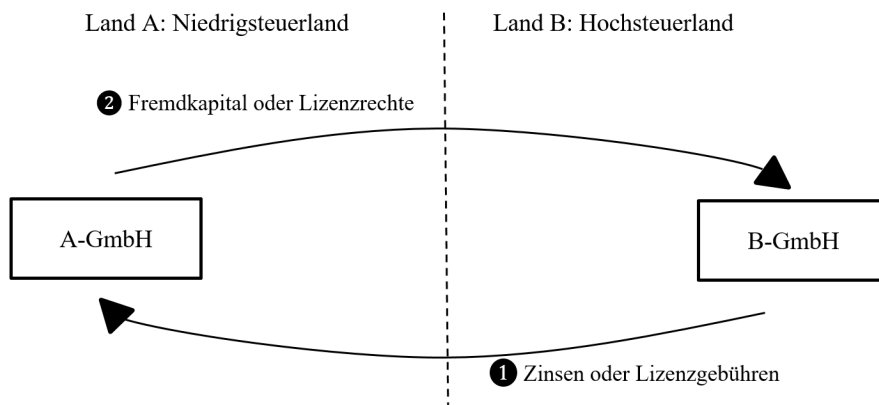


Abbildung 6: Steuersatzarbitrage  
Eigene Abbildung in Anlehnung an Wenz<sup>76</sup>

Hinzukommend berichten Medien über die Steuervermeidungspraktiken grosser IT-Konzerne und sorgen damit für Aufruhr. Die Europäische Kommission kommt zum Entschluss, dass Apple aufgrund von Verrechnungspreisregeln und damit einhergehender Steuervergünstigungen in Irland rund 13 Mrd. Euro an Steuern gespart hat. Auch Google hat in den USA einen medialen Disput über die Steuergestaltungsmodelle der IT-Konzerne ausgelöst. Diese Diskussion schwappt nach und nach auf Europa über und beherrscht auch hier den politischen Diskurs. Frankreich kündigt rund 2,5 Mrd. Euro Strafe gegenüber den GAFKA-Konzernen an. Laut Kofler, Mayr und Schlager ist die Intention der Länder bezüglich solcher Vorgehensweisen verständlich, jedoch ist diese rechtsstaatlich noch völlig offen und unklar.<sup>77</sup>

Auch der G7-Gipfel in Chantilly befasst sich mit der Digitalisierung im Hinblick auf das internationale Steuerrecht. Hierzu wurde als Hauptproblem genannt, dass die Digitalisierung die Verlagerung von Gewinnen in Niedrigsteuerländer immens vereinfacht. Dies führt zudem zu einer Ungleichbehandlung der Unternehmen, da die erhobene Steuer bei Unternehmen mit digitalen Geschäftsmodellen im Durchschnitt viel geringer ist als bei Unternehmen mit traditionellen Geschäftsmodellen.<sup>78</sup> Die effektiven Steuersätze von MNE sind rund 4 bis 8,5 % niedriger als die von lokalen Unternehmen mit inländischer Geschäftstätigkeit. Digitale Top-Unternehmen haben zudem ein Umsatzwachstum von durchschnittlich 14 %, während andere MNE ein Umsatzwachstum von 0,2 % bis 3 % aufweisen. Laut Schätzungen sind Umsätze

Finanzierungsgesellschaften,“ University of Liechtenstein, 37.

<sup>76</sup>Ebd.

<sup>77</sup>Kofler, Mayr und Schlager, „Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept,“

369-370.

<sup>78</sup>G7, „Working for a fairer Capitalism: Press Kit,“ Chantilly 17-18 July 2019, 11.

mit rund 650 Mrd. US-Dollar von diesen BEPS-Aktionen betroffen. Diese Zahlen weisen auf die erhebliche Relevanz des BEPS-Problems hin und bestätigen die fortlaufende Steigerung der Zahlen über die letzten Jahre hinweg.<sup>79</sup> Wie aus der nachfolgenden Abbildung 7 aus dem Final Report des BEPS-Aktionspunktes 11 sichtbar wird, hat sich der Körperschaftsteuersatz aus dem Jahr 2000, verglichen mit dem Jahr 2014, in fast allen Ländern wesentlich verringert.

Boehle und Scholtholt beschreiben das Problem wie folgt: „Den Kern der derzeitigen Problemauffassung bildet die Annahme, dass sich internationale Unternehmen die Heterogenität der weltweiten Steuersysteme zu Nutze machen, um ihre Steuerlast zu minimieren.“ Insbesondere die Digitalisierung ermöglicht laut den Autoren ein einfacheres Ausnutzen von Gewinnverlagerungs-, Gewinnverkürzungs-, und Gewinnvermeidungsstrategien, in dem eine Trennung des Ortes der eigentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit und des Ortes der Besteuerung möglich wird. Dadurch kann die Steuerlast bedeutsam minimiert oder sogar komplett vermieden werden.<sup>81</sup> Die OECD hebt hervor, dass die Digitalisierung nicht komplett neue Probleme bezüglich BEPS schafft, sondern die BEPS-Probleme zusätzlich weiter verschärft.<sup>82</sup> Becker und Englisch machen darauf aufmerksam, dass die bisherigen BEPS-Massnahmen zu kurz greifen, um digitale Konzerne in Europa zu besteuern. Ausschlaggebend dafür ist die nur behutsame Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs, welche trotzdem nicht in der Lage ist, die Internet-Riesen ohne physische Präsenz zu besteuern.<sup>83</sup>

Bendlinger stimmt zu, dass es Unternehmen der digitalen Wirtschaft um einiges leichter fällt, Gewinne dort anfallen zu lassen, wo diese den „geringstmöglichen steuerlichen Schaden“ anrichten. Dass sich die Grundsätze des internationalen Steuerrechts nicht mit der digitalen Wirtschaft vereinen lassen, führt zu zahlreichen Möglichkeiten von Steueroptimierungen.<sup>84</sup> Ein Beispiel für ein typisches Steuersparmodell der Unternehmen ist das bekannte „Double Irish Dutch Sandwich“. Ein Unternehmen, welches dieses Modell nutzt, ist beispielsweise Google. Aufgrund der Unterschiede der nationalen Gesetzgebungen ist es für Konzerne einfach, Schlupflöcher zu finden, den Gewinn zu minimieren und somit einer Besteuerung zu entkommen.<sup>85</sup> Im Folgenden wird nun das

„Double Irish Dutch Sandwich“ als Beispiel für eine Steuervermeidungsstrategie der digitalen Konzerne vereinfacht erläutert. Die folgende Abbildung 8 veranschaulicht das „Double Irish Dutch Sandwich“ grafisch.

Anfangs überträgt eine Gesellschaft, beispielsweise in den USA ansässig, immaterielle Wirtschaftsgüter (wie Patente und Lizenzen) an eine irische Gesellschaft. Hierfür wurde die irische IP-Holding-Gesellschaft absichtlich mit einer Doppel-Ansässigkeit ausgestattet. Sie ist sowohl in Irland als auch auf den Bermudas ansässig. Da diese Gesellschaft einerseits in Irland registriert ist, ist sie aus Sicht der USA eine irische Gesellschaft. Andererseits befindet sich das Management, also der Ort der Geschäftsleitung, auf den Bermudas, weshalb sie nach irischem Steuerrecht eine Gesellschaft der Bermudas darstellt.<sup>86</sup>

Des Weiteren werden unter dieser oben genannten IP-Holding-Gesellschaft noch zwei weitere Tochtergesellschaften gegründet. Eine Tochtergesellschaft befindet sich in den Niederlanden und eine weitere in Irland.<sup>87</sup> Diese Tochtergesellschaft in Irland ist für das operative Geschäft zuständig und soll somit lediglich eine Ansässigkeit in Irland und der EU begründen. Sie verwaltet das immaterielle Vermögen basierend auf den Lizenzvereinbarungen und erzielt damit sehr hohe Umsätze.<sup>88</sup> Da diese Gesellschaft in den anderen europäischen Staaten keine weiteren Niederlassungen aufweist, besteht in diesen Ländern kein Anspruch auf Gewinnbesteuerung. Obwohl die hohen Umsätze der operativen Gesellschaft in Irland sehr wohl besteuert werden, kann die Besteuerung auf ein Kleinstes minimiert werden. Dies ist möglich, da diese Gesellschaft lediglich die Verwertung immaterieller Wirtschaftsgüter vornimmt, welche der IP-Holding-Gesellschaft zuzurechnen sind. In diesem Fall müssen hohe Lizenzzahlungen an diese IP-Holding-Gesellschaft gezahlt werden, weshalb die Steuer der operativen irischen Gesellschaft auf nahezu null minimiert wird.<sup>89</sup>

Laut Aigner et al. sind Lizenzzahlungen gemäss irischem Steuerrecht sehr wohl steuerbar, da sie an eine ausländische (hier Bermudas) Gesellschaft fließen und somit der Quellenbesteuerung unterliegen. Um dies jedoch zu vermeiden, wurde die zuvor erwähnte niederländische Gesellschaft zwischengeschaltet. Diese Zwischengesellschaft hat die Lizenzen sublizensiert und verhindert so eine Besteuerung, da innerhalb Europas eine Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie vorhanden ist, welche von der Quellensteuer befreit. Es wurde deshalb eine niederländische Zwischengesellschaft gewählt, da nach nationalem niederländischem Recht keine Quellensteuer auf Zahlungen an ausländische Gesellschaften anfallen. Die Zahlungen innerhalb der beiden irischen Gesellschaften hätten zu einer Quellensteuer geführt, da die IP-Holding-

<sup>79</sup> OECD, Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (Paris: OECD Publishing, 2015), 15-16; Tørsløv, Wier und Zucman, „40% of multinational profits are shifted to tax havens each year.“

<sup>80</sup> OECD, Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report, 138.

<sup>81</sup> Boehle und Scholtholt, „Gestaltungsoptionen zur gerechten Besteuerung von Digitalkonzernen,“ 920.

<sup>82</sup> OECD, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung - Zwischenbericht 2018: Inclusive Framework on BEPS, 18.

<sup>83</sup> Johannes Becker und Joachim Englisch, „Ein grösseres Stück vom Kuchen: Besteuerung der Gewinne von Google und Co.,“ Wirtschaftsdienst 97, Nr. 11 (2017): 803.

<sup>84</sup> Stefan Bendlinger, „(Un-)Sinn der digitalen Betriebsstätte: Richtlinienpaket der EU zur Besteuerung der Digital Economy,“ SWI 28, Nr. 6 (2018): 270.

<sup>85</sup> Kofler, Mayr und Schlager, „Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept,“ 372.

<sup>86</sup> Dietmar Aigner et al., „Die Veränderung des Steuerrechts durch die digitale Wirtschaft,“ in Digitale Transformation im Wirtschafts- & Steuerrecht, Hrsg. Elias Felten et al., 1. Aufl. (Wien: Linde, 2019), 307-308.

<sup>87</sup> Deshalb „Double Irish“

<sup>88</sup> Bereitstellung von Werbedienstleistungen beispielsweise

<sup>89</sup> Aigner et al., „Die Veränderung des Steuerrechts durch die digitale Wirtschaft,“ in Digitale Transformation im Wirtschafts- & Steuerrecht, 307-308.

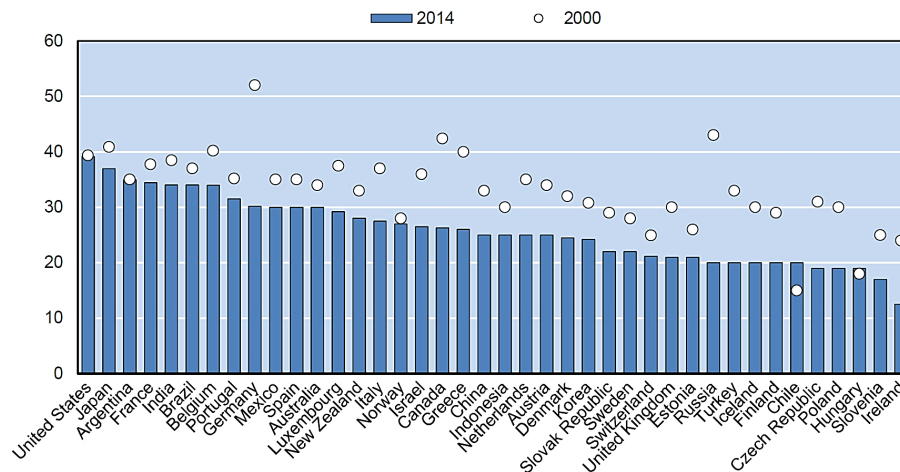


Abbildung 7: Veränderung Körperschaftsteuersätze<sup>80</sup>

Gesellschaft laut irischem Recht<sup>90</sup> auf den Bermudas ansässig ist. Durch die Zwischenschaltung<sup>91</sup> konnte dies vermieden werden.<sup>92</sup>

Abschliessend werden die Gewinne, welche noch un-  
 versteuert sind, vollkommen der IP-Holding Gesellschaft zugerechnet. Diese Gewinne bleiben jedoch steuerfrei, da die Bermuda-Inseln als Steueroase keine Körperschaftsteuer erheben und Irland die IP-Holding-Gesellschaft als nicht in Irland, sondern auf den Bermudas ansässig sieht und somit nicht besteuert.<sup>93</sup>

### 2.3.2. Konzept der physischen Präsenz

Nach momentanem Recht und laut OECD Musterabkommen kann ein Staat dann Körperschaftsteuer erheben, wenn eine physische Betriebsstätte im jeweiligen Staat vorhanden ist. Folglich kann dieser Staat auf die Gewinne dieser Betriebsstätte den Körperschaftsteuersatz des eigenen Landes erheben.<sup>95</sup> Für Kofler, Mayr und Schlager ist der Begriff der Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht von signifikanter Relevanz, da dieser Nexus-indizierend agiert und somit die Schwelle einer ökonomischen Verbundenheit zweier Staaten darstellt. Diese Schwelle übertretend wird eine Besteuerung im Quellenstaat ermöglicht.<sup>96</sup> Entfacht wurde die steuerpolitische Diskussion rund um den Betriebsstättenbegriff aufgrund des BEPS-Aktionspunktes 1, der das Ziel verfolgt, die Steuereinnahmen der Staaten zu sichern. Be-

reits damals stehen dabei die Geschäftsmodelle der amerikanischen digitalen Unternehmen im Mittelpunkt, welche ohne das Aufweisen einer Betriebsstätte in einem Land eine wirtschaftliche Aktivität ermöglichen können.<sup>97</sup> Für Kofler, Mayr und Schlager sind die Grenzen des internationalen Steuerrechts nun sichtbar, da die digitale Wirtschaft „mit neuen Geschäftsmodellen, auf der Basis moderner Informations- und Kommunikationstechnologie mit ihrer Dezentralisierung und Entkopplung von einer physischen Präsenz“ eine grosse Herausforderung darstellt.<sup>98</sup>

Die Frage, inwieweit die momentane Betriebsstätten-Definition ihre zu Grunde liegenden Prinzipien noch erfüllen kann, steht im Abschlussbericht des BEPS Aktionspunktes 1 im Raum. Durch die Digitalisierung wird es Unternehmen inzwischen leicht ermöglicht, ohne eine Betriebsstätte wesentlich am Wirtschafts- und Geschäftsleben eines anderen Staates teilzunehmen. Dies wird laut OECD dadurch ermöglicht, dass Tätigkeiten im Zeitalter der Digitalisierung nun immer öfter standort-ungebunden durchgeführt werden können. Weiters können durch digitale Geschäftsmodelle Grenzen und Entfernungen überwunden werden und somit die Kunden einfach erreicht, angesprochen und erweitert werden. Während derartige Massnahmen früher noch Personal und Infrastruktur im jeweiligen Land benötigten, kann dies heutzutage grenzüberschreitend aus anderen Ländern durchgeführt werden.<sup>99</sup>

Zinowsky hebt hervor, dass die grösste Herausforderung des internationalen Steuerrechts die momentanen Nexus-Regeln, also die steuerlichen Anknüpfungspunkte, sind. Diese sind nicht in der Lage, die Aktivitäten digitaler Unternehmen richtig zu erfassen und somit findet die Besteuerung nicht dort statt, wo Gewinne erzielt werden und Wertschöp-

<sup>90</sup> Steuerlicher Anknüpfungspunkt in Irland nur aufgrund des Ortes der Geschäftsleitung

<sup>91</sup> Deshalb „Dutch Sandwich“

<sup>92</sup> Aigner et al., „Die Veränderung des Steuerrechts durch die digitale Wirtschaft,“ in *Digitale Transformation im Wirtschafts- & Steuerrecht*, 307-308.

<sup>93</sup> Ebd.

<sup>94</sup> Achim Pross, „Faire Besteuerung multinationaler Unternehmen: Neue Initiativen internationaler Steuerpolitik,“ OECD, 15.

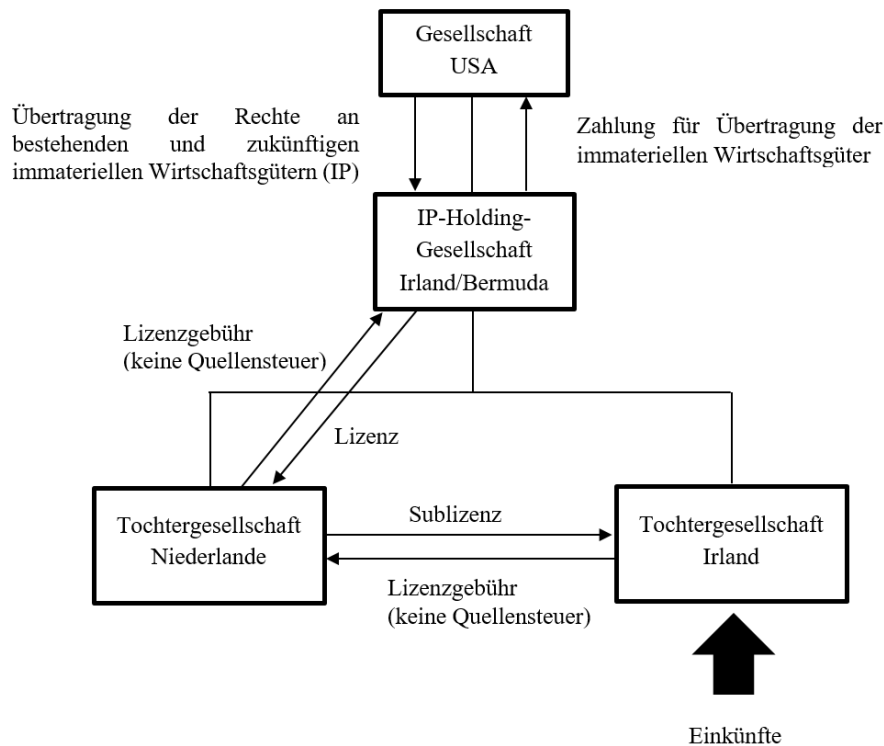
<sup>95</sup> Pola Schneemelcher und Paul-Jasper Dittrich, „Nutzer, Daten, Netzwerke: Ein Vorschlag zur Besteuerung der Digital-Wirtschaft im europäischen Binnenmarkt,“ Jaques Delors Institut, 3.

<sup>96</sup> Kofler, Mayr und Schlager, „Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept,“ 370.

<sup>97</sup> Wünnemann, „Herausforderungen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Jahr 2019,“ 134.

<sup>98</sup> Kofler, Mayr und Schlager, „Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept,“ 369.

<sup>99</sup> OECD, Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 148-149.



**Abbildung 8:** Double Irish Dutch Sandwich  
Eigene Abbildung in Anlehnung an Pross<sup>94</sup>

fung generiert wird. Dass das internationale Steuerrecht oft als unfair und nicht sachgerecht wahrgenommen wird, liegt nicht nur an diversen Gewinnverlagerungsmassnahmen multinationaler Unternehmen, sondern auch daran, dass das Konzept der physischen Präsenz überholt ist und nicht sinn-gemäss an digitale Unternehmen angepasst werden kann. Zinowsky weist zudem darauf hin, dass des Öfteren auch trotz Vorliegen eines Nexus die Verteilung des Besteuerungs-substrats der Digitalunternehmen als ungerecht wahrgenommen wird.<sup>100</sup> Auch die OECD stimmt zu, dass im heutigen Zeitalter der Digitalisierung die bestehenden Steuerrechte nicht mehr ausschliesslich auf dem Prinzip der physischen Präsenz aufbauen können. Mit zunehmender Globalisierung ist dies nicht mehr zeitgemäss und sichert keine faire Besteuerung mehr, da diese Regeln bereits aus den 1920er Jahren stammen.<sup>101</sup> Die Vorschläge der OECD führen laut Bendlinger wohl dazu, dass „das bekannte und bewährte Betriebsstättenkonzept jedenfalls ausgedient hat“.<sup>102</sup>

Das BEPS-Projekt versucht mit dem Aktionspunkt 7 den Begriff der Betriebsstätte zu erweitern und somit die Schwelle zu senken, ab der der Quellenstaat die Besteuerung von Gewinnen durchführen kann. Jedoch trifft dieser Aktions-

punkt 7 nicht direkt die Probleme der digitalen Geschäftsmodelle, welche sich eben dadurch auszeichnen, dass gar keine physische Präsenz des Unternehmens vorhanden ist.<sup>103</sup>

### 2.3.3. Komplexer Wertschöpfungsbeitrag

Schneemelcher und Dittrich machen darauf aufmerksam, dass „das Recht, Steuern auf den Gewinn eines Unternehmens zu erheben, das Land hat, in dem die Wertschöpfung stattfindet – besteuert wird dort, wo Wert geschaffen wird“. Jedoch sind die internationalen Grundsätze schon lange nicht mehr übereinstimmend mit den neuen Formen der Wertschöpfung, da der immer grösser werdende Wertschöpfungsanteil immaterieller Güter zunimmt, so die Autoren.<sup>104</sup> Die Wertschöpfung definiert den zusätzlichen Beitrag, den Unternehmenseinheiten leisten, um innerhalb einer Produktion zur Entstehung und Qualität eines Produktes beizutragen. Unternehmenseinheiten, welche keinen wirklichen Beitrag zur Entstehung eines Produktes leisten, wird auch kein anteiliger Gewinn zugeordnet. Dies ist vor allem im BEPS-Programm von grosser Bedeutung, da Steueroasen ohne wirkliche Geschäftstätigkeit somit von der Zuordnung des Gewinnes ausgeschlossen werden können.<sup>105</sup> Die Debatte rund um die digitale Wirtschaft betrifft nicht mehr nur

<sup>100</sup>Zinowsky, „Abkehr von tradierten Verrechnungspreismethoden und Einführung einer weltweiten Mindestbesteuerung,“ 811-812.

<sup>101</sup>OECD, „Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One,“ 6.

<sup>102</sup>Bendlinger, „BEPS 2.0 - Besteuerung digitalisierter Geschäfte - eine (un)endliche Geschichte,“ 110.

<sup>103</sup>Kofler, Mayr und Schlager, „Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept,“ 372.

<sup>104</sup>Schneemelcher und Dittrich, „Nutzer, Daten, Netzwerke,“ 1-3.

<sup>105</sup>Schön, „Seminar F (IFA/OECD): Internationale Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft,“ 648.

die Steuervermeidungspraktiken der Konzerne, sondern die Veränderungen der Wertschöpfungsprozesse und den damit einhergehenden Problemen zur Lokalisierung und Quantifizierung der Wertschöpfung, insbesondere auch innerhalb von Konzernen.<sup>106</sup>

Auch die OECD erwähnt 2018 in ihrem Interim Report, dass sich die Wertschöpfung stark verändert hat. Dabei erwähnt sie die Wertekette nach Porter, welche im Zeitalter der Digitalisierung nicht mehr verwendet werden kann bzw. einige grosse Probleme bereitet. Dies resultiert einerseits aus der Tatsache, dass Porters Wertekette den Informationsfluss und die Informationsverarbeitung als rein unterstützende Aktivitäten berücksichtigt, während bei digitalen Geschäftsmodellen diese Informationen immer mehr in den Vordergrund rücken, wenn nicht sogar eine Hauptrolle spielen. Weiters wurde Porters Wertschöpfungskette auf Güter, anstelle von Dienstleistungen ausgerichtet. Das dritte Problem, welches die Anpassung des Wertekettenmodells an digitale Geschäftsmodelle erschwert, ist die geografische Begrenztheit.<sup>107</sup>

Die unter Abschnitt 2.1 erwähnten Eigenschaften von digitalen Geschäftsmodellen erhalten globale Zustimmung, jedoch herrscht weiter Diskussion darüber, inwieweit diese Eigenschaften für den Ort der Wertschöpfung bedeutend sind. Insbesondere die Eigenschaft Daten und Nutzerbeteiligung (siehe 2.1.3) entfacht Diskussionen, da kein internationaler Konsens darüber gefunden werden kann, ob und wie diese Eigenschaft einen Beitrag zur Wertschöpfung leisten kann.<sup>108</sup> Postler identifiziert die fehlende Erkenntnis, wie innerhalb digitaler Geschäftsmodelle Wertschöpfung stattfindet, als Hauptproblem der digitalen Zeit. Jedoch gibt es internationale Zustimmung darüber, dass im Zeitalter der Digitalisierung der Ort und Umfang der Besteuerung mit der Wertschöpfung vereint werden muss. Um Gewinne grenzüberschreitend anhand ihrer Wertschöpfung richtig zu verteilen, benötigt man ein ausgeprägtes Wissen über die digitalen Geschäftsmodelle und ihre Wertschöpfung.<sup>109</sup> Die Tatsache, dass die Wertschöpfung digitaler Unternehmen heutzutage vor allem auf immateriellen Wirtschaftsgütern basiert, wirft immer mehr Fragen dazu auf, wie die dazugehörigen Einnahmen zuzuordnen sind. Zudem wird die Verschiebung in Steueroasen mit immateriellen Wirtschaftsgütern noch einfacher.<sup>110</sup>

Einerseits vertreten einige Staaten die Ansicht, dass vor allem die Daten und Nutzerbeteiligung von wesentlicher Bedeutung für digitale Unternehmen sind und den wichtigsten Treiber der Wertschöpfung darstellen. Unternehmen haben

durch die aktive Nutzerbeteiligung die Möglichkeit, immense Mengen an relevanten Daten zu sammeln und durch Netzwerkeffekte einfach weitere Nutzer zu gewinnen. Die Beteiligung der Nutzer ist für diese digitalen Geschäftsmodelle von enormer Bedeutung, da diese beispielsweise zu einer Erhöhung des Markenwerts, des Vertrauens, des Ansehens sowie zur Generierung von Netzwerkeffekten führen können. Digitale Unternehmen haben die Möglichkeit, benutzerbezogene Daten auf einer digitalen Plattform in einem Staat zu sammeln, diese dann zu analysieren und dazu zu nutzen, um direkt an die Nutzer zugeschnittene Werbung zu schalten. Diese Aktivitäten sind für einige Staaten ein wesentlicher Beitrag zur Wertschöpfung, da die Nutzer indirekt für das Unternehmen zusätzlichen Wert schaffen können und den Nutzen sowie den Wert einer Plattform enorm erhöhen können. Für diese Staaten ist „der Beitrag der Nutzer etwas wirklich Neuartiges, das über die reine Inanspruchnahme einer Dienstleistung (d. h. Zugang zu dem Geschäftsmodell) hinausgeht“.<sup>111</sup>

Andererseits argumentieren andere Staaten, dass die Bereitstellung von Daten und die Nutzerbeteiligung eine Transaktion zwischen Geschäftspartnern darstellt und die Nutzer finanziell oder nichtfinanziell dafür entschädigt werden. Obwohl die Transaktionen zwischen dem Nutzer und dem digitalen Unternehmen sehr wohl eine Geschäftsaktivität, welche ertragsteuerlich erfassbar sein könnte, darstellt, weisen die Staaten darauf hin, dass bisherige nicht finanzielle Transaktionen heutzutage selten ertragssteuerlich erfasst werden. Nach dieser Auffassung kann die Bereitstellung von Nutzerdaten mit der Bereitstellung von Informationen von fremden Dritten in der Lieferkette verglichen werden.<sup>112</sup>

Daten können laut OECD einerseits eine Vorleistung im Wertschöpfungsprozess darstellen, andererseits können Daten aber sehr wohl auf unterschiedlichste Art einen wesentlichen Beitrag zur Wertschöpfung leisten. Die zunehmende Relevanz der Daten innerhalb des Wertschöpfungsprozesses stellt die Gesetzgeber vor neue Herausforderungen. Für die OECD bleibt zu klären, inwieweit Daten in einem Land, in denen sie erhoben werden, besteuert werden sollen bzw. wie Daten zukünftig steuerrechtlich qualifiziert und bewertet werden können.<sup>113</sup> Für Junkers werden digitale Geschäftsmodelle nicht nur durch die Erhebung und Verwertung von Nutzerdaten erfolgreich, sondern vor allem durch die Entwicklung eines aussergewöhnlichen und bedeutenden Geschäftsmodelles für Kunden. Nur durch ein gut durchdachtes Geschäftsmodell lassen sich bedeutende Mengen an Daten sammeln sowie eine erfolgreiche Behauptung am Markt möglich machen. Der bedeutendste Teil einer nutzerbasierten Wertschöpfung liegt also in der Erfindung und Entwicklung des digitalen Geschäftsmodelles, an welchem andere Staaten partizipieren wollen, ohne wirklich ausschlaggebend für den Erfolg zu sein.<sup>114</sup> Auch Boehle und Scholtholt stimmen zu,

<sup>106</sup>Arbeitskreis Steuern der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., „Digitalisierung und Besteuerung,“ in Betriebswirtschaftliche Implikationen der digitalen Transformation, 125.

<sup>107</sup>OECD, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung - Zwischenbericht 2018: Inclusive Framework on BEPS, 35-36.

<sup>108</sup>Ebd., 25.

<sup>109</sup>Steffen Postler, „Die Digitalisierung traditioneller Geschäftsmodelle: Ein Ansatz zum Umgang mit steuerlichen Verrechnungspreisen,“ IStR, Nr. 3 (2019): 103.

<sup>110</sup>Versin und Hidien, „Digitales Geschäftsmodell als steuerlicher Wettbewerbsfaktor,“ 768.

<sup>111</sup>OECD, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung - Zwischenbericht 2018: Inclusive Framework on BEPS, 25.

<sup>112</sup>Ebd.

<sup>113</sup>OECD, Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 152.

<sup>114</sup>Lars Junkers, „Lösungen der OECD/G20 und Europäischen Kommission

dass der Nutzerbeitrag nicht als Beitrag zur Wertschöpfung angesehen werden kann und deshalb noch lange nicht die Besteuerung im Marktstaat rechtfertigt. Auch für die Autoren besteht die Wertschöpfung nicht in der Datensammlung, sondern in der Weiterverarbeitung der Daten, welche jedoch meist am Sitz des Unternehmens durchgeführt wird. Aus diesem Grund sei eine Anpassung des Steuerrechts an digitale Geschäftsmodelle oder die Einführung einer Digitalsteuer ungerechtfertigt.<sup>115</sup>

Der Ausgang dieser Diskussion hat laut OECD wesentlich Einfluss darauf, ob grundsätzliche Probleme innerhalb des internationalen Steuerrechts bestehen oder die Grenzen des internationalen Steuerrechts nur aufgrund veränderter Geschäftsmodelle und digitaler Unternehmen sichtbar werden.<sup>116</sup>

#### 2.3.4. Qualifizierung der Einkünfte und Zahlungen

Ein weiteres Problem der digitalen Geschäftsmodelle ist die Qualifizierung der Einkünfte und Zahlungen. Bezüglich neuer digitaler Produkte und Dienstleistungen ist unklar, wie Zahlungen richtig qualifiziert werden können. Diese Frage ist vor allem beim Geschäftsmodell des Cloud Computing von grosser Bedeutung.<sup>117</sup> Die OECD macht darauf aufmerksam, dass im digitalen Zeitalter neue Produkte und Dienstleistungen sowie auch Monetarisierungsmöglichkeiten entstehen. Hierbei ist es jedoch nicht klar, wie der Wert, der durch Daten beispielsweise generiert wird, qualifiziert werden kann. Die digitalen Geschäftsmodelle werfen jedoch einige Fragen, insbesondere nach innerstaatlichem Recht und nach Steuerabkommen, auf, wie beispielsweise das Einordnen in die derzeitigen Einnahmekategorien. Bei den Zahlungen in Verbindung mit Cloud Computing ist nicht klar, ob diese Zahlungen als das Mieten eines Teiles eines Servers (folglich Einstufung als Lizenzgebühren<sup>118</sup>), als eine Dienstleistung (folglich Einstufung als Unternehmensgewinne) oder als Gebühren für technische Dienste einzustufen sind.<sup>119</sup>

Während in den meisten Steuerabkommen Unternehmensgewinne nur mit Aufweisen einer Betriebsstätte in einem Staat steuerpflichtig sind, können hingegen andere Arten von Einkünften, wie beispielsweise Lizenzgebühren, sehr wohl einer Quellensteuer unterliegen. Daher kann es durchaus relevant sein, wie Zahlungen eingestuft werden. Eine Einstufung als Unternehmensgewinne oder eine andere Art von Einkünften kann innerhalb von Steuerabkommen grosse Auswirkungen haben. Aus diesem Grund muss geklärt

werden, ob die bestehenden Regeln im Zusammenhang mit einigen neuen Geschäftsmodellen noch anwendbar sind.<sup>120</sup>

#### 2.4. Zwischenfazit

Bauer et al. üben Kritik, dass die bisherigen Vorschläge zur Besteuerung der digitalen Welt der OECD zu umfangreich sind und meist digitale Geschäftsmodelle, welche überhaupt keine steuerrechtlichen Probleme bereiten, erfassen. Aufgrund der aufstrebenden Debatte rund um eine Besteuerung am Ort der Wertschöpfung analysieren Bauer et al. Bedingungen, die dazu führen, dass der Ort der Wertschöpfung und der Ort der Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle auseinanderfallen. Es entstehen laut den Autoren also nur steuerrechtliche Herausforderungen hinsichtlich digitaler Geschäftsmodelle, wenn diese zwei Orte auseinanderfallen.<sup>121</sup> Mayr und Schlager weisen darauf hin, dass zu oft nur pauschal über alle digitalisierten Geschäftsmodelle diskutiert wird, jedoch diese sehr oft auf höchst unterschiedlichen Ansätzen beruhen und deshalb nicht pauschaliert werden können. Laut den Autoren wurde von der OECD im Endbericht des Aktionspunktes 1 zwar versucht, digitale Geschäftsmodelle abstrakt darzustellen und steuerrechtlich auf Gewinnvermeidungsstrategien zu analysieren, jedoch machen die von der OECD getroffenen Einteilungen nur wenig Sinn, falls es darum geht, zu erkennen, welche Teile dieser Geschäftsmodelle nicht sinnvoll ertragssteuerlich erfasst werden können.<sup>122</sup>

Laut Bauer et al. gibt es drei kumulative Bedingungen, welche zu einem Auseinanderfallen des Ortes der Besteuerung und der Wertschöpfung führen. Einerseits führt ein Unternehmen als wirtschaftliche Tätigkeit eine Datenerhebung durch. Weiters muss diese Tätigkeit in einem Land praktiziert werden, in dem das Unternehmen keinen Nexus aufweist. Zudem muss das Unternehmen diese erworbenen Daten dann indirekt oder direkt monetarisieren. Die Monetarisierung soll darauf hinweisen, dass diese Daten zur Wertschöpfung beitragen, da sie für das Unternehmen einen Wert darstellen, ohne welchen das Produkt oder die Dienstleistung nicht existieren würde. Eine reine Datenerhebung, welche nicht monetarisiert werden kann, soll laut Bauer et al. auch nicht als Wertschöpfung zählen und somit von der Besteuerung auszunehmen sein.<sup>123</sup> Die nachfolgende Abbildung 9 spiegelt ein prototypisches digitales Geschäftsmodell wider, welches zu steuerlichen Herausforderungen führt.

In diesem Beispiel praktiziert die A-GmbH, ansässig in Land A, eine wirtschaftliche Tätigkeit, also eine Datenerhebung (1), in Land B. Weder die A-GmbH noch der Transakti-

zur Besteuerung der Digital Economy - Eine kritische Auseinandersetzung," ISR, Nr. 10 (2018): 372-373.

<sup>115</sup>Boehle und Scholtholt, „Gestaltungsoptionen zur gerechten Besteuerung von Digitalkonzernen," 923.

<sup>116</sup>OECD, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung - Zwischenbericht 2018: Inclusive Framework on BEPS, 26.

<sup>117</sup>Versin und Hidién, „Digitales Geschäftsmodell als steuerlicher Wettbewerbsfaktor," 768.

<sup>118</sup>Innerhalb Steuerabkommen sind Lizenzgebühren definiert als die Vermietung kaufmännischer, gewerblicher oder wissenschaftlicher Ausrüstung

<sup>119</sup>OECD, Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 145-155.

<sup>120</sup>Ebd., 156.

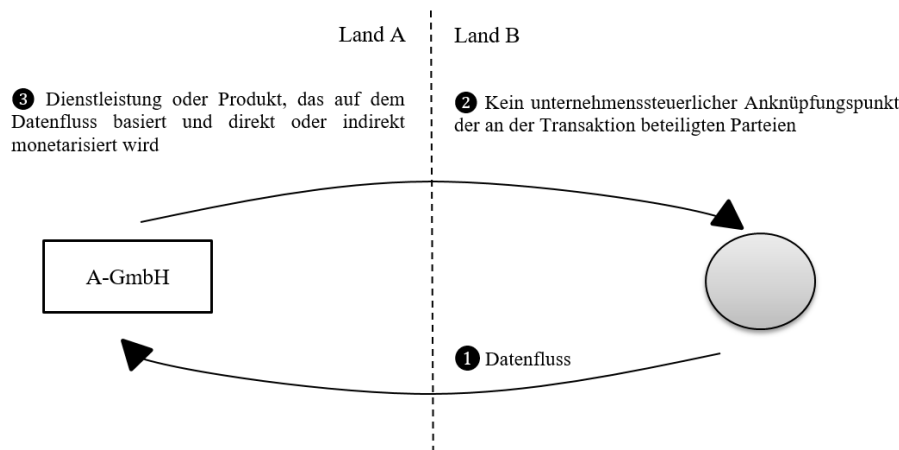
<sup>121</sup>Georg Bauer et al., „Die Besteuerung digitaler Wertschöpfung - „Doing nothing is not an option",“ DStR, 16-17 (2019): 887.

<sup>122</sup>Gunter Mayr und Christoph Schlager, „Digitale Geschäftsmodelle und Betriebsstättenkonzept," in Digitalisierung im Konzernsteuerrecht: Schriftenreihe zum Konzern- und Unternehmenssteuerrecht, Hrsg. Kirchmayr et al. (Linde, 2018), 22-26.

<sup>123</sup>Bauer et al., „Die Besteuerung digitaler Wertschöpfung - „Doing nothing is not an option",“ 889-890.

<sup>124</sup>Ebd., 890.





**Abbildung 9:** Digitales Geschäftsmodell mit steuerlichen Herausforderungen  
Eigene Abbildung in Anlehnung an Bauer et. al.<sup>124</sup>

onspartner dürfen in Land B einen Nexus begründen (2). Diese zweite Bedingung wird meist erfüllt, da der Transaktionspartner der A-GmbH ein Konsument ist. Schliesslich müssen die erhobenen Daten wesentlich zur Wertschöpfung der A-GmbH und deren Geschäftsmodell beitragen und somit eine wesentliche Verbindung zur Monetarisierung des Geschäftsmodells abbilden (3).

Als Beispiel nennen die Autoren eine digitale Plattform, wie beispielsweise ein soziales Netzwerk, welches von der A-GmbH den Nutzern in Staat B zur Verfügung gestellt wird. Durch diesen Geschäftsfall begründen weder die A-GmbH noch die Nutzer des sozialen Netzwerks einen Nexus im Staat B. Das Geschäftsmodell der A-GmbH besteht darin, dass sie die Nutzerdaten in Staat B sammelt und somit anderen Unternehmen auf Basis der gewonnenen Daten eine individualisierte Werbeplattform zur Bewerbung ihrer Produkte zur Verfügung stellt. Dieses digitale Geschäftsmodell erfüllt die oben genannten drei Bedingungen kumulativ.<sup>125</sup>

Des Weiteren betrachten die Autoren in ihrer Analyse vier weitere prototypische digitale Geschäftsmodelle, welche jedoch zu keinen steuerlichen Herausforderungen führen. Diese werden in nachstehender Abbildung 10 kurz näher erläutert. Bei all diesen digitalen Geschäftsmodellen ist eine der drei Voraussetzungen nicht erfüllt, weshalb auch keine steuerlichen Herausforderungen entstehen.<sup>126</sup>

### 3. Analyse der Säule 1: Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One

Der Inclusive Framework on BEPS der OECD, welcher sich den Problemen und Herausforderungen der digitalen Wirtschaft stellen soll, besteht aus 137 Ländern.<sup>128</sup> Bis Ende des Jahres 2020 soll eine langfristige Lösung herausge-

arbeitet werden. Säule 1 revolutioniert hierbei das internationale Steuerrecht.<sup>129</sup> Innerhalb der Säule 1 wird diskutiert, wie neue steuerliche Anknüpfungspunkte und damit einhergehende Gewinnverteilungsregeln geschaffen werden können. Darüber hinaus soll den Absatzmärkten ein grösserer Teil der Gewinne zugewiesen werden.<sup>130</sup> Für die OECD hat diese Säule 1 wesentliche Auswirkungen auf unterschiedlichste Bereiche des Steuerrechts. Dies sind beispielsweise die Zuteilung von Besteuerungsrechten zwischen Jurisdiktionen, grundlegende Konzepte des internationalen Steuerrechts wie das Konzept der physischen Präsenz und Verrechnungspreisgrundsätze sowie auch die Vermeidung unilateraler Massnahmen. Die OECD erwähnt zudem, dass auch der extreme politische Druck, digitale Geschäftsmodelle zu besteuern, immer grösser wird.<sup>131</sup>

Das im Jänner 2020 veröffentlichte Dokument der OECD Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One bildet die Grundlage der nachfolgenden Analyse. Die OECD macht darauf aufmerksam, dass sich die Mitglieder des Inclusive Framework on BEPS auf diesen oben erwähnten Entwurf geeinigt haben und dieser als Grundlage für weitere Verhandlungen gesehen wird, sodass im Juli 2020 eine ausgearbeitete Lösung präsentiert werden soll.<sup>132</sup> Im folgenden Abschnitt werden zuerst die Ziele der Säule 1 näher erläutert sowie anschliessend eine kritische Analyse der Säule 1 durchgeführt.

#### 3.1. Ziele der Säule 1

Im folgenden Abschnitt werden nun die Modernisierung des internationalen Steuerrechts als auch die Vermeidung nationaler Alleingänge, als Ziele der Säule 1, näher beschrieben.

<sup>125</sup>Ebd.

<sup>126</sup>Ebd., 890-892.

<sup>127</sup>Ebd., 890-892.

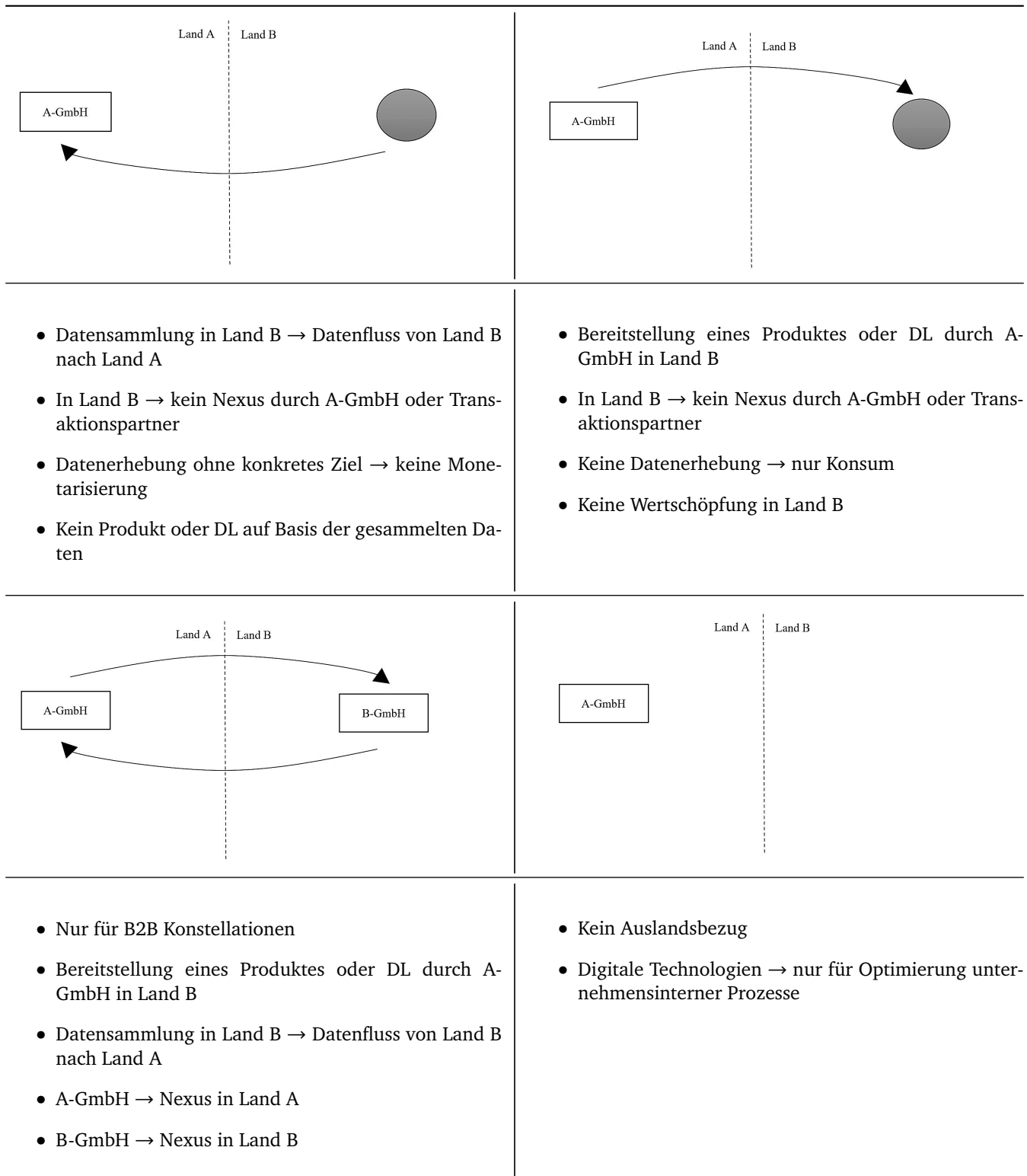
<sup>128</sup>Stand Dezember 2019

<sup>129</sup>G7, „Working for a fairer Capitalism: Press Kit,“ 12.

<sup>130</sup>Christian Ehlermann, „Welche Richtung nimmt die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle?,“ DB, Nr. 15 (2019): M4.

<sup>131</sup>OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 7.

<sup>132</sup>Ebd., 8.



**Abbildung 10:** Digitale Geschäftsmodelle ohne steuerliche Herausforderungen  
Eigene Abbildung in Anlehnung an Bauer et. al.<sup>127</sup>

### 3.1.1. Modernisierung des internationalen Steuerrechts

Die Modernisierung des internationalen Steuerrechts schreitet in den letzten zehn Jahren in grossen Schritten

voran. Wesentliche Veränderungen wie die Abschaffung des Bankgeheimnisses, eine Verbesserung der Zusammenarbeit im Steuerbereich sowie auch die Einführung des BEPS-Projektes wurden umgesetzt. Um das internationale Steu-

errecht zu stabilisieren und die Effektivität zu gewährleisten, sind noch weitere Vorschriften nötig. Durch die Digitalisierung sind wesentliche Grundkonzepte des internationalen Steuerrechts gefährdet, weshalb dringender Lösungsbedarf herrscht. Aufgrund der zunehmenden nationalen Gesetze zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft ist es von wesentlicher Bedeutung, dass Unternehmen auch in Staaten, in denen Benutzer ansässig sind, aber keine physische Präsenz besteht, besteuert werden können. Dieses Ziel soll mit den Prämissen erfüllt werden, so dass Doppelbesteuerung vermieden und Steuersicherheit gegeben ist. Die Lösung soll sowohl nachhaltig sein als auch Konflikte lösen, die weiter als die Digitalisierung reichen.<sup>133</sup> Auch Pistone et al. erwähnen, dass das grundlegende Ziel des Unified Approach eine Besteuerung, auch ohne das Aufweisen einer physischen Präsenz, möglich machen soll.<sup>134</sup>

Versin und Hidien weisen darauf hin, dass die Säule 1 eine faire und effiziente Besteuerung garantieren und zudem „die wettbewerbspolitische Funktionsfähigkeit des Marktes“ nicht einschränken soll. Die Mitgliedstaaten sind sich einig, dass eine Lösung nur global erreicht werden kann, indem ein konsistentes internationales Regelwerk beibehalten wird. Zudem ist ein weiteres Ziel, die globale Wohlfahrt, die Investitionen und das Wachstum zu fördern. Es ist von grosser Relevanz, ein multilaterales Abkommen zu erreichen, da somit die Risiken der Doppelbesteuerung und die Komplexität reduziert werden können, um schliesslich ein „gerechteres, effizienteres und einfacheres Steuersystem zu schaffen“.<sup>135</sup>

Ehlermann erwähnt, dass trotz vieler geplanter oder bereits in Umsetzung befindlicher BEPS-Modernisierungsmaßnahmen, damit gemeint sind beispielsweise Nexus-Regeln für Intellectual Property (IP)-Boxen, Transparenz durch neue Dokumentationsregeln und überarbeitete Verrechnungspreisprinzipien, offensichtlich ist, dass diese nicht ausreichend sind, um Steuervermeidungen der digitalen Konzerne einzuschränken.<sup>136</sup> Auch die OECD weist darauf hin, dass mehrere Vorschläge zur Besteuerung der digitalen Welt gemacht wurden, diese jedoch meistens nicht dazu in der Lage waren, hoch digitalisierte Tech-Unternehmen richtig zu erfassen. Genau aus diesem Grund initiierte die OECD den Unified Approach, um für die Zukunft gewappnet zu sein und in Zeiten der Digitalisierung ein faires und effektives Steuerrecht zu garantieren.<sup>137</sup>

### 3.1.2. Vermeidung nationaler Alleingänge

Kempelmann weist darauf hin, dass insbesondere nationale Alleingänge die Thematik der Besteuerung der digitalen

Geschäftsmodelle verschärfen, da aufgrund dieser Alleingänge die OECD auf eine Beschleunigung des Prozesses pocht. Jedoch kann noch nicht abgesehen werden, wie sich die Massnahmen der OECD auf diese unilateralen Massnahmen auswirken werden und ob diese Einfluss auf das Projekt der OECD haben werden.<sup>138</sup> Laut Bendlinger ist es von grosser Bedeutung, dass bis Ende 2020 rascher Konsens erfolgt. Ansonsten resultieren noch weitere nationale Alleingänge einzelner Mitgliedstaaten. Diese würden zu mehr Doppelbesteuerung führen. Aufgrund der Meinungsverschiedenheiten sowie zunehmendem politischen Druck werden immer mehr nationale Alleingänge folgen.<sup>139</sup> Diese nationalen Alleingänge einzelner Staaten zur Besteuerung der Digital Economy führen nun zu einer Schieflage des internationalen Steuerrechts. Diese Schieflage sollte durch das BEPS-Projekt verhindert werden.<sup>140</sup>

Laut Faulhaber ist der OECD bewusst, falls es nicht möglich ist, einen einheitlichen Konsens zu bilden, werden Länder zunehmend mit unilateralen Massnahmen reagieren. Dies würde einerseits zur Doppelbesteuerung und zu steigenden Compliance-Kosten, andererseits zu einem Wettbewerb zwischen den Jurisdiktionen bezüglich Besteuerungsrechten führen. Das Zustandekommen dieses Projektes hat eine grosse Bedeutung für das internationale Steuerrecht, da die Länder ansonsten zahlreiche Steuern auf Technologieunternehmen erheben werden, anstatt eine effektive und globale Lösung herauszuarbeiten und umzusetzen.<sup>141</sup> Die OECD betont, dass zu viele unilaterale Massnahmen die Effektivität und die Nachhaltigkeit des internationalen Steuersystems gefährden sowie dem weltweiten Wachstum und den Investitionen schaden würden.<sup>142</sup> Die OECD stellt zudem fest, dass als Folge einer konsensbasierten Lösung dieses Projektes sowohl eine Verpflichtung zur Umsetzung des Abkommens seitens der Mitgliedstaaten besteht, als auch jegliche unilaterale Massnahmen zurückgenommen werden müssen.<sup>143</sup>

Laut Bendlinger ist der Inclusive Framework on BEPS am besten dazu geeignet, einen globalen Konsens zu finden.<sup>144</sup> Er ergänzt zudem, dass zur Vermeidung des Wettbewerbes zwischen den Staaten langfristig nur auf globaler Ebene die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle angegangen werden kann und die OECD das beste Gremium dafür ist.<sup>145</sup> Auch für Kempelmann ist der wichtigste Akteur die OECD, die sich zwar nur als „Ohr der Mitgliedstaaten“ sieht,

<sup>138</sup>Kempelmann, „The Future of International Tax“, 663.

<sup>139</sup>Bendlinger, „BEPS 2.0 - Besteuerung digitalisierter Geschäfte - eine (un)endliche Geschichte“, 110.

<sup>140</sup>Stefan Bendlinger, „Steht das Betriebsstätten-Konzept vor dem Aus? Möglichkeiten und Grenzen der Besteuerung der „Digital Economy“,“ WT Fachjournal, Nr. 3 (2017): 180.

<sup>141</sup>Faulhaber, „Taxing Tech: The Future of Digital Taxation“, 51-52.

<sup>142</sup>OECD, „Secretariat Proposal for a „Unified Approach“ under Pillar One,“ 4.

<sup>143</sup>OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 8.

<sup>144</sup>Bendlinger, „BEPS 2.0 - Besteuerung digitalisierter Geschäfte - eine (un)endliche Geschichte“, 108.

<sup>145</sup>Bendlinger, „(Un-)Sinn der digitalen Betriebsstätte: Richtlinienpaket der EU zur Besteuerung der Digital Economy,“ 277.

<sup>133</sup>OECD, „OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors,“ October 2019, 5.

<sup>134</sup>Pasquale Pistone et al., „The OECD Public Consultation Document „Secretariat Proposal for a „Unified Approach“ under Pillar One“: An Assessment,“ BIT 74, Nr. 1 (2020): 15.

<sup>135</sup>Versin und Hidien, „Digitales Geschäftsmodell als steuerlicher Wettbewerbsfaktor,“ 769.

<sup>136</sup>Ehlermann, „Welche Richtung nimmt die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle?,“ M4.

<sup>137</sup>OECD, „Secretariat Proposal for a „Unified Approach“ under Pillar One,“ 6.

jedoch Ideen sammelt, Vorschläge unterbreitet und umsetzt. Für ihn sind die globalen Steuergesetze alternativlos und stellen einen grossen Vorteil für das internationale Steuerrecht dar. Die Abstimmung der Steuersysteme bei grenzüberschreitenden Aktivitäten ist von grosser Bedeutung und die darin involvierten Personen der OECD verfügen über ein breites Know-how.<sup>146</sup>

#### *EU-Digitalsteuer*

Nicht nur die OECD, sondern auch die EU versucht passende Lösungen bezüglich der Besteuerung der digitalen Unternehmen zu finden. Vorschläge zur Digitalsteuer oder zur Besteuerung anhand einer signifikanten digitalen Präsenz scheitern jedoch aufgrund politischer Unstimmigkeiten.<sup>147</sup> Der EU-Richtlinienvorschlag vom 21.03.2018 zur Einführung einer EU-weiten Digitalsteuer kann keine Einstimmigkeit erlangen. Lediglich Unternehmen, welche einen weltweiten Umsatz von 750 Mio. Euro aufweisen sowie innerhalb der EU digitalsteuerpflichtige Erträge von 50 Mio. Euro erwirtschaften würden, wären von dieser Digitalsteuer betroffen gewesen. Auch der Versuch einer Einführung einer Digitalwerbesteuer am 01.03.2019 konnte nicht umgesetzt werden, da keine Einigung der Finanzminister auf EU-Ebene erreicht werden konnte.<sup>148</sup>

Das Scheitern der Vorschläge kann auch darauf zurückgeführt werden, dass die Mehrheit der Mitgliedstaaten eine einheitliche globale Lösung auf Ebene der OECD bevorzugen würden.<sup>149</sup> Der Bericht des ECOFIN<sup>150</sup> zur Ablehnung der EU-Digitalsteuer beinhaltet neben dem Hauptgrund, dass dieser Ansatz nur auf EU-Ebene und nicht global durchgeführt wird, auch die Problematik rund um Doppelbesteuerung, zunehmender Komplexität und Rechtsunsicherheit. Mahr merkt an, dass eine Lösung auf EU-Ebene höchst wahrscheinlich in weite Ferne gerückt ist.<sup>151</sup> Grassl und Koch weisen darauf hin, dass einige europäische Staaten die Entwicklungen auf globaler Ebene, also die Arbeiten der OECD, verfolgen und abwarten. Falls sich hier jedoch kein einheitlicher und schneller Konsens bilden kann, hat der ECOFIN angedeutet, den Richtlinienvorschlag der EU nochmals zu bearbeiten und zu diskutieren.<sup>152</sup> Für Zinowsky bleibt es spannend, wie sich die Arbeiten der OECD weiterentwickeln werden. Obwohl beim G20-Finanzminister-Treffen am 09.06.2019 eine gemeinsame Abschlusserklärung erstellt wurde, bleibt offen, wie die Verlierer dieses Ansatzes der OECD, nämlich USA und China, reagieren werden. Zuvor hatten die USA wegen

der geplanten Einführung einer EU-Digitalsteuer angedroht, eine Beschwerde bei der WTO (World Trade Organization) einzulegen.<sup>153</sup>

Für Boehle und Scholtholt zeigen Fälle wie der Disput um Steuernachzahlungen von Apple in Irland, bei dem sowohl die USA als auch der EU-Mitgliedstaat Irland gegen die Beihilfeentscheidung der Europäischen Kommission vorgehen, dass auch innerhalb der EU Steuerwettbewerb existiert. Dieser Wettbewerb und auch die Spaltung der EU-Mitglieder auf EU-Ebene tragen dazu bei, dass keine einheitliche Lösung realisierbar ist. Aus diesem Grund fokussieren sich nun viele Staaten der EU auf das Projekt der OECD, um die Unfähigkeit der EU umgehen zu können.<sup>154</sup> Grassl und Koch heben jedoch hervor, dass aufgrund des Scheiterns der EU-Initiative zur Besteuerung der Digitalwirtschaft bereits zehn europäische Länder eine nationale Lösung erarbeiten. Sie machen zudem darauf aufmerksam, dass obwohl manche Länder keine eigene Digitalsteuer beabsichtigen, diese Länder sehr wohl durch die unilateralen Massnahmen der anderen Länder negativ betroffen sind. Im Folgenden werden nun die unilateralen Gesetzesinitiativen von Frankreich und Österreich näher erläutert, da die Prozesse dieser Länder am fortgeschrittensten sind.<sup>155</sup>

#### *Nationaler Alleingang: Frankreich*

Da Frankreich innerhalb der EU seit zwei Jahren eine Digitalsteuer fordert, die Vorschläge im EU-Rat aber zurückgewiesen worden sind, reagierte Frankreich nun mit einer unilateralen Massnahme. Für Frankreichs Finanzminister Bruno Le Maire ist eindeutig, dass die derzeitige Lage, dass Digitalkonzerne zu wenig Steuern in Frankreich zahlen, nicht länger zu akzeptieren ist. Der französische Entwurf einer Digitalsteuer vom 06.03.2019 zielt darauf ab, eine Steuer von 3 % auf „digitale Umsätze“ zu erheben. Dies wurde rückwirkend zum 01.01.2019 eingeführt. Als digitale Umsätze zählen Umsätze, welche Einnahmen aus der Internetwerbung oder der Zurverfügungstellung einer digitalen Schnittstelle zum Datenaustausch generieren sowie der Verkauf von Nutzerdaten. Hierbei gelten als Besteuerungsbasis die Umsätze, welche Frankreich zugeteilt werden können. Dieser Anteil kann als Verhältnis der französischen Nutzer zu den weltweiten Nutzern ermittelt werden. Jedoch sind der französischen Digitalsteuer lediglich Konzerne unterworfen, die weltweit mindestens einen Umsatz von 750 Mio. Euro und zudem in Frankreich einen Umsatz von 25 Mio. Euro aufweisen. Laut Schätzungen sollen von dieser Digitalsteuer rund 20 bis 30 Unternehmen betroffen sein und Steuereinnahmen von ca. 500 Mio. Euro generieren. Frankreich ist jedoch sehr wohl bewusst, dass diese unilaterale Massnahme befristet ist.<sup>156</sup>

<sup>146</sup>Kempelmann, „The Future of International Tax,“ 664-665.

<sup>147</sup>Bendlinger, „BEPS 2.0 - Besteuerung digitalisierter Geschäfte - eine (un)endliche Geschichte,“ 108.

<sup>148</sup>Benjamin Grassl und Reinald Koch, „Unilaterale Initiativen zur Einführung von Digitalsteuern,“ *ISr* 28, Nr. 22 (2019): 873-874.

<sup>149</sup>Bendlinger, „BEPS 2.0 - Besteuerung digitalisierter Geschäfte - eine (un)endliche Geschichte,“ 108.

<sup>150</sup>Rat der EU für Wirtschaft und Finanzen

<sup>151</sup>Benedikt Mahr, „Digitalsteuer - kein Spielfeld für nationale Alleingänge,“ *GWR*, Nr. 11 (2019): 189.

<sup>152</sup>Grassl und Koch, „Unilaterale Initiativen zur Einführung von Digitalsteuern,“ 887.

<sup>153</sup>Zinowsky, „Abkehr von tradierten Verrechnungspreismethoden und Einführung einer weltweiten Mindestbesteuerung,“ 820.

<sup>154</sup>Boehle und Scholtholt, „Gestaltungsoptionen zur gerechten Besteuerung von Digitalkonzernen,“ 924.

<sup>155</sup>Grassl und Koch, „Unilaterale Initiativen zur Einführung von Digitalsteuern,“ 873.

<sup>156</sup>Jean-Paul Stévenard, „Der Entwurf einer französischen Digitalsteuer,“ *IWB*, Nr. 7 (2019): 270-271.

### Nationaler Alleingang: Österreich

Österreich legte am 04.04.2019 einen Entwurf für eine österreichische Digitalsteuer vor, welcher seit 01.01.2020 in Kraft ist. Österreich bezieht sich mit dieser Digitalsteuer lediglich auf Online-Werbeleistungen, da derzeit eine Ungleichberechtigung zwischen digitaler und traditioneller Werbung herrscht. Seit 2000 wird in Österreich eine 5 %-ige Werbeabgabe auf Werbung in Print, Rundfunk, Fernsehen, Plakaten usw. erhoben. Digitale Werbung wird folglich davon nicht erfasst. Österreich soll mit dieser Steuer rund 30 Mio. Euro Steuereinnahmen im Jahr generieren. Wie auch in Frankreich sind lediglich Unternehmen von dieser österreichischen Digitalsteuer betroffen, die weltweit Umsätze von 750 Mio. Euro und in Österreich 25 Mio. Euro Umsätze verzeichnen. Die Höhe der Steuer beläuft sich auf 5 %, um die Gleichberechtigung der Werbeabgabe für Print-Medien zu gewährleisten und ist somit um 2 % höher als die von der EU vorgeschlagene Richtlinie. Sie unterscheidet sich somit auch von der französischen Digitalsteuer.<sup>157</sup>

### 3.2. Gewinnverteilungsregeln des Unified Approach

Die OECD arbeitet auf Hochtouren, um das internationale Steuerrecht wieder zu stabilisieren und so schnell wie möglich eine konsensbasierte Lösung zu entwickeln. Der neueste Entwurf des Unified Approach soll die Steuerregeln an die digitalisierte Zeit anpassen und auch für digitale Geschäftsmodelle anwendbar und fair sein. Laut OECD werden nun mehr Besteuerungsrechte in die Marktjurisdiktionen verlegt. Dies kann bei digitalen Geschäftsmodellen auch dazu führen, dass die Besteuerungsrechte den Staaten, in denen sich die User befinden, zugeordnet werden. In diesem Ansatz ist vorgesehen, drei verschiedene Arten des steuerpflichtigen Gewinnes, welche den Marktstaaten zugewiesen werden können, zu ermitteln. Diese Arten werden nachfolgend als Betrag A, Betrag B und Betrag C deklariert und nun ausführlicher und detaillierter beschrieben. Der Fokus dieser Analyse liegt bei Betrag A, da dieser die Neuheit unter diesen drei Beträgen darstellt.<sup>158</sup>

Die OECD erwähnt, dass alle diese Beträge einen unterschiedlichen Anwendungsbereich aufweisen und somit auch Überschneidungen möglich sind. Weiters werden lediglich unter Betrag A neue Nexus-Regeln verwendet, wobei die Beträge B und C immer noch auf den jetzigen Gewinnverteilungsregeln basieren, um Besteuerungsrechte zu verteilen. Dies bedeutet folglich auch, dass die Beträge B und C immer noch auf dem Prinzip der physischen Präsenz basieren, um die Praktikabilität der Verrechnungspreise weiter zu garantieren. Insbesondere der Betrag A revolutioniert das internationale Steuerrecht, indem das Konzept der physischen Präsenz verworfen wird und dieser Betrag A durch

einen Formel-Ansatz berechnet wird.<sup>159</sup> Das Anknüpfen an eine nicht-physische Betriebsstätte erfordert indes neue Gewinnverteilungsregeln. Dies resultiert laut Schuster aus der Tatsache, dass die bisherigen Zuteilungsregeln auf Substanz, Funktionsausübung, Risikoübernahme und dem Fremdvergleichsgrundsatz basierten und bei nicht-körperlichen Anknüpfungspunkten somit unzureichend sind.<sup>160</sup>

Da es von wesentlicher Bedeutung ist, die Begriffe Residualgewinn und Routinegewinn zu verstehen, werden diese nun nachfolgend kurz erklärt. Diese Unterscheidung ist laut Schön bereits aus den Verrechnungspreisregeln bekannt, wird nun aber auch für den neuen Ansatz der OECD herangezogen und bei der Zuordnung von Gewinnen an Marktstaaten berücksichtigt.<sup>161</sup>

Routinegewinne werden, wie oben erwähnt, bereits in der Verrechnungspreisrichtlinie<sup>162</sup> der OECD für standardisierte Routinefunktionen verwendet, können jedoch auch auf alle Unternehmensbereiche angewendet werden. Dies bedeutet, dass allen Produktionsstandorten eines Unternehmens ein standardisierter fixer Gewinnanteil zugerechnet wird. Dieser wird abhängig von bestimmten Faktoren berechnet. Darunter fallen beispielsweise die Vermögenslage, der Personaleinsatz, der Geschäftszweck oder das Geschäftsrisiko dieses Produktionsstandortes. Oftmals gibt es laut Schön eine Differenz zwischen der Summe der Routinegewinne und dem Unternehmensgesamtgewinn. Diese Differenz wird als Residualgewinn bezeichnet. Dies kann auf unterschiedliche Faktoren, welche bei der Bestimmung des Routinegewinnes nicht miteinbezogen werden, zurückgeführt werden. Als Beispiel können Synergieeffekte im Konzern oder auch die Prämie auf das geschäftliche Gesamtrisiko des Konzernes genannt werden. Laut Schön wurde von der Wissenschaft bereits seit einigen Jahren gefordert, den Residualgewinn, ganz oder auch nur teilweise, den Marktstaaten zuzuteilen.<sup>163</sup> Zum jetzigen Zeitpunkt werden also zuerst die Funktionen, die laut Risiko- und Funktionsanalyse über wenig Risiko verfügen, mit dem Routinegewinn vergütet. Danach wird den Strategieträgern eines Konzernes, die das tatsächliche volle Risiko tragen, der Residualgewinn zugeteilt.<sup>164</sup>

#### 3.2.1. Betrag A

Wie bereits erwähnt wurde, schafft der Betrag A ein neues Besteuerungsrecht, welches Teile des Residualgewinnes den Marktstaaten zuteilen kann. Jedoch fällt nicht jedes Unternehmen in diesen Anwendungsbereich, sondern lediglich

<sup>159</sup>Ebd., 8-9.

<sup>160</sup>Schuster, „Der „Unified Approach“ der OECD - ein Überblick und erste Einschätzungen,“ 515.

<sup>161</sup>Schön, „Seminar F (IFA/OECD): Internationale Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft,“ 649.

<sup>162</sup>OECD, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017 (Paris: OECD Publishing, 2018).

<sup>163</sup>Schön, „Seminar F (IFA/OECD): Internationale Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft,“ 649.

<sup>164</sup>Veronika Daure, „Der Unified Approach der OECD,“ ÖStZ, Nr. 20 (2019): 555.

<sup>157</sup>Grassl und Koch, „Unilaterale Initiativen zur Einführung von Digitalsteuern,“ 884-886.

<sup>158</sup>OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 8.

MNE, welche sowohl den neuen steuerlichen Anknüpfungspunkt als auch eine gewisse Höhe des Betrages A aufweisen. Für die OECD ist es von grosser Relevanz, dass dieser neue Ansatz sowohl eine Vereinfachung und Stabilisierung des Steuersystems garantiert, die Komptabilität mit den Verrechnungspreisgrundsätzen sicherstellt sowie auch in der Lage ist, Doppelbesteuerung effektiv zu vermeiden.<sup>165</sup> Diese neue Gewinnaufteilung folgt laut Daurer der Annahme, dass zumindest ein Teil der immateriellen Vermögenswerte, die den Residualgewinn eines Konzerns entstehen lassen, auch auf die Marktstaaten zurückzuführen sind.<sup>166</sup>

#### *Anwendungsbereich und Carve-Outs*

Für die OECD ist es eindeutig, dass Unternehmen auch ohne physische Präsenz einen wesentlichen Einfluss am Markt eines anderen Landes ausüben können, ohne in Infrastruktur oder Ähnliches investieren zu müssen. Der Betrag A soll an diesem Problem anknüpfen und somit einen Teil des Residualgewinnes den Marktstaaten zuteilen. In den Anwendungsbereich dieses Betrages fallen MNE, die mit oder auch ohne physische Präsenz wesentlich und nachhaltig am Wirtschaftsleben eines Staates Anteil haben.<sup>167</sup> Für die OECD ist es zudem wichtig, bestimmte Schranken einzuführen, sodass der Aufwand für Compliance und Administration in Relation der Vorteile angemessen bleibt.<sup>168</sup> Es werden nun die sechs verschiedenen Schwellen näher definiert.<sup>169</sup>

Schwelle 1: Von Betrag A werden nur die MNE betroffen sein, die eine gewisse Umsatzgrenze überschreiten. Die OECD sieht zum momentanen Zeitpunkt die Grenze von 750 Mio. Euro vor, welche ident wäre mit der Grenze, die für den Country-for-Country Report<sup>170</sup> nach BEPS-Aktionspunkt 13 ausschlaggebend ist. Damit sollen vor allem kleine Unternehmen geschützt werden, da für diese die Kosten zu hoch wären.

Schwelle 2: Die zweite Schwelle stellt einen Aktivitäten-Test dar. Hierbei sollen lediglich die Unternehmen in den Anwendungsbereich des Betrages A fallen, welche Aktivitäten aus Automated Digital Services bzw. Consumer-facing activities ausführen.

Schwelle 3: Falls ein Unternehmen die oben genannten Schranken übertritt, jedoch der total aggregierte Umsatz im Anwendungsbereich (also Umsätze aus Automated digital services und/oder Consumer-facing businesses) einen bestimmten de minimis-Schwellenwert nicht

übersteigt, fällt dieses Unternehmen nicht in den Anwendungsbereich des Betrages A. Als Beispiel für einen Carve-Out aufgrund dieser Schwelle wird ein Unternehmen genannt, welches gross ist, sich jedoch vollkommen dem inländischen Markt widmet und fast kein Einkommen aus dem Ausland verzeichnet. Die Höhe dieser Schwelle ist von der OECD noch nicht festgesetzt.

Schwelle 4: Weiters werden für den Betrag A nur die Unternehmen berücksichtigt, welche mit ihren Geschäftsbereichen eine Rentabilität erreichen, die höher als ein bestimmter Prozentsatz ist.

Schwelle 5: Zudem wird eine weitere de minimis-Grenze errichtet, damit nur Unternehmen, bei welchen die Summe der Residualgewinne eine gewisse Grenze überschreitet, in den Anwendungsbereich fallen.

Schwelle 6: Zum Schluss muss noch geprüft werden, ob der neue Nexus in einem Staat erfüllt wird. Erst dann kann eine Marktjurisdiktion den Gewinn unter Betrag A eines Unternehmens besteuern. Hat das Unternehmen alle oben genannten Schwellen übertreten, fällt es in den Anwendungsbereich des Betrages A, welcher anschliessend berechnet und in die verschiedenen Marktjurisdiktionen verteilt wird.

Die untenstehende Abbildung 11 visualisiert die oben genannten Schwellen, die ein Unternehmen überschreiten muss, um in den Anwendungsbereich des Betrages A zu fallen.

In den Anwendungsbereich fallen für die OECD zwei wesentliche Gruppen von Unternehmen, die Automated digital services und die bereits im ersten Entwurf des Unified Approach erwähnten Consumer-facing businesses. Diese zwei Gruppen im Anwendungsbereich werden nun definiert und näher betrachtet.<sup>172</sup> Für die OECD fallen insbesondere diese Unternehmen in den Anwendungsbereich, da die Kundeninteraktion ohne Aufweisen einer physischen Präsenz immer einfacher wird. Weiters wird vor allem durch diese intensive Kundeninteraktion der Marktwert und der Umsatz dieser im Anwendungsbereich liegenden Unternehmen gesteigert.<sup>173</sup> Ein wesentlicher Unterschied des neuen und aktuellen Entwurfs des Unified Approach zum ersten Entwurf vom Oktober 2019 zeigt sich bei den Gruppen im Anwendungsbereich. Zum damaligen Zeitpunkt fielen Unternehmen, die durch die Bereitstellung digitaler Inhalte, welche zudem eine Consumer-facing Komponente aufwiesen, in den Anwendungsbereich. Der aktuelle Entwurf der OECD entkoppelt jedoch nun die Anforderung einer Consumer-facing Komponente in Bezug auf digitale Services. Dies bedeutet, dass die

<sup>165</sup> OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 9.

<sup>166</sup> Daurer, „Der Unified Approach der OECD,“ 555.

<sup>167</sup> OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 9.

<sup>168</sup> Ebd., 12.

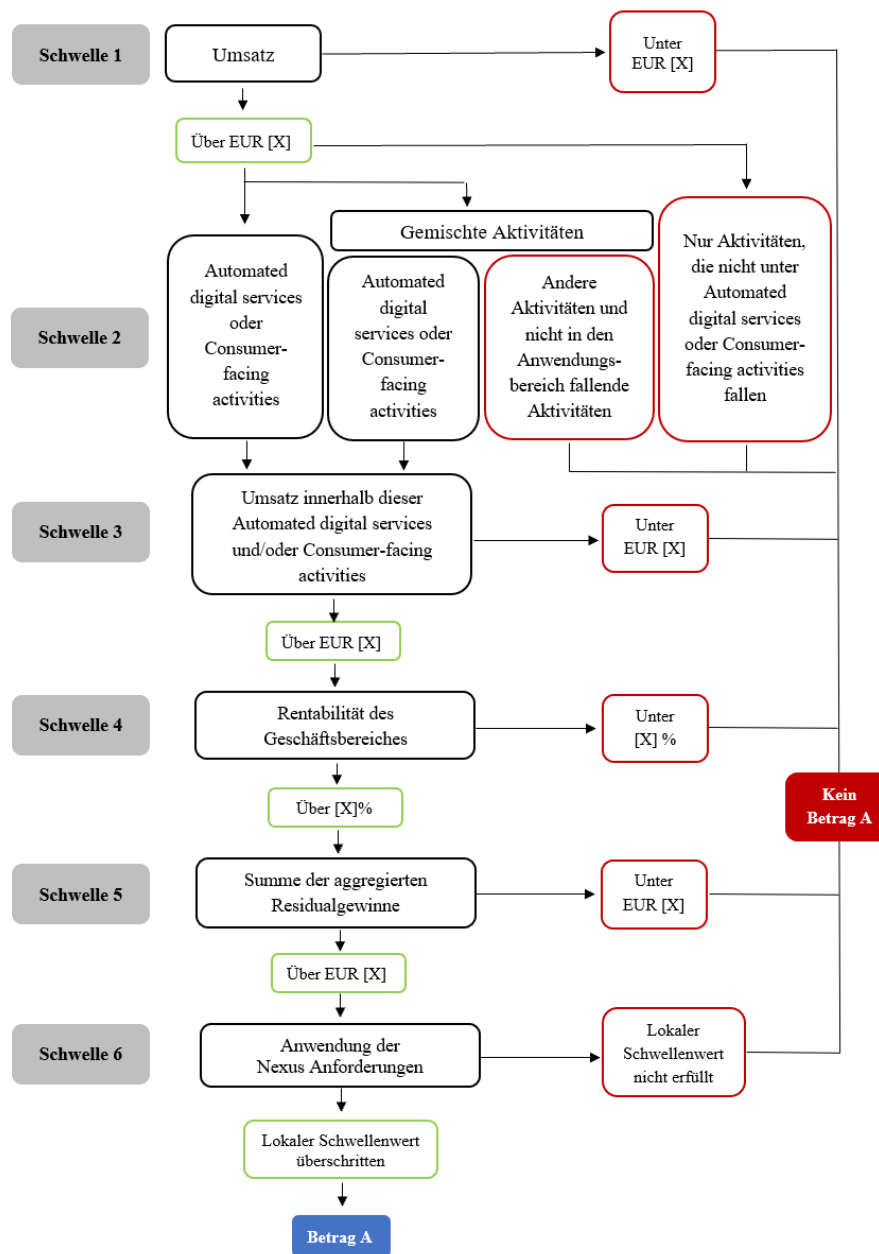
<sup>169</sup> Ebd., 9-10, 26.

<sup>170</sup> Verpflichtung zur länderbezogenen Berichterstattung

<sup>171</sup> OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 26.

<sup>172</sup> Ebd., 9.

<sup>173</sup> Ebd., 10.



**Abbildung 11:** Begründung eines Nexus unter Betrag A  
Eigene Abbildung in Anlehnung an OECD<sup>174</sup>

Gruppe der Automated digital services nun nicht mehr auf einer Consumer-facing Komponente basieren muss, um von Betrag A betroffen zu sein.<sup>174</sup>

Automated digital services

Für die OECD zeichnen sich diese Automated digital services vor allem dadurch aus, dass sie in der Lage sind, Dienste aus der Entfernung einer globalen und grossen Nutzerbasis

anzubieten und dabei nicht über Infrastruktur in diesem Land zu verfügen. Zudem profitieren diese Unternehmen meist von Netzwerkeffekten und können mithilfe der User und deren Interaktionen einen wesentlichen Wert für das Unternehmen generieren. Damit sind vor allem Geschäftsmodelle gemeint, welche wesentlich von den Beiträgen der Nutzer profitieren und auch relevante Daten durch die Überwachung der Nutzer generieren können. In einigen dieser Unternehmen besteht ständige Interaktion zwischen dem Unternehmen und dem User, welcher ununterbrochen die Dienstleistungen des Unternehmens nutzen kann. Die Aufzählung der

<sup>174</sup>Vgl. OECD, „Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One,“ 7.

OECD beinhaltet somit Unternehmen, welche als Dienstleistung automatisierte digitale Medien bereitstellen und auch eine grosse Zahl an Kunden und Benutzern innerhalb mehrerer Jurisdiktionen aufweisen. Die OECD weist aber darauf hin, dass die untenstehende Aufzählung nicht abschliessend ist.<sup>175</sup>

Die OECD nennt verschiedene Beispiele von Unternehmen, die in diese Kategorie fallen:

- Social-Media Plattformen
- Online-Suchmaschinen
- Streaming digitaler Inhalte
- Online- Spiele
- Cloud-Computing Dienste
- Online-Vermittlungsplattformen, einschliesslich Online-Marktplätze
- Online-Werbedienste

#### Consumer-facing businesses

Die zweite Gruppe von Unternehmen, die von dieser neuen Regelung betroffen sind, sind die so genannten Consumer-facing businesses. Darunter fallen beispielsweise Unternehmen, die Einnahmen durch den Kauf und Verkauf von Waren und Dienstleistungen an Verbraucher generieren. Dabei ist unwesentlich, ob dies direkt oder indirekt stattfindet. Auch die Unternehmen, welche indirekt Produkte durch Intermediäre und Zwischenhändler, welche nur Routinetätigkeiten<sup>176</sup> ausführen, verkaufen, sind von dieser Regelung betroffen. Ausgenommen sind hierbei aber Unternehmen, die Zwischenprodukte und Komponenten vertreiben, welche in ein fertiges Produkt eingearbeitet und dann an Konsumenten verkauft werden. Weiters sollen auch Unternehmen, welche Lizenzentnahmen aufweisen oder beispielsweise durch ein Franchisemodell Einnahmen erzielen, dieser Gruppe zugeordnet werden.<sup>177</sup>

Diese zweite Kategorie betrifft viele unterschiedliche Unternehmen, wobei auch traditionelle Unternehmen, die einen gewissen Grad an Digitalisierung aufweisen, darunterfallen. Immer mehr Unternehmen verwenden digitale Medien, um eine intensivere Kundeninteraktion und Kundenverbindung zu erreichen. Digitale Medien helfen dabei, Kundenbeziehungen durch gezieltes Marketing aufzubauen sowie Nutzerdaten zu erheben und gezielt zu nutzen. Dies scheint vor allem auf Unternehmen zuzutreffen, welche vernetzte Produkte verkaufen sowie hauptsächlich Online-Plattformen für den Verkauf und das Marketing nutzen.<sup>178</sup>

Die OECD listet folgende Beispiele für Consumer-facing businesses auf:

- Kleidung, Kosmetika, Toilettenartikel und Luxusgüter
- Personal Computer Produkte wie Mobiltelefone, Software und Haushaltsgeräte
- Markennahrungsmittel und Erfrischungsgetränke
- Franchisemodelle wie Lizenzvereinbarungen für den Restaurant- und Hotelsektor
- Automobile

#### Ausnahmen/Carve Outs

Die OECD nennt zudem verschiedene Ausnahmen, welche nicht von der neuen Regelung betroffen sein werden. Darunter fallen unter anderem die Rohstoffindustrie sowie auch alle anderen Hersteller und Verkäufer von Rohstoffen. Obwohl diese zu Produkten, welche schlussendlich an Konsumenten verkauft werden, verarbeitet werden, sind sie nicht in den Anwendungsbereich miteinzubeziehen. Während der Verkauf von rohen Kaffeebohnen ausserhalb des Anwendungsbereiches liegt, ist der Verkauf eines gebrandeten Glases Kaffee innerhalb des Anwendungsbereiches.<sup>179</sup> Greil und Wargowske begründen diese Ausnahme unter anderem damit, dass sehr viele Entwicklungsländer, die Rohstoffe exportieren, einen wichtigen Teil dieses Projektes der OECD darstellen und ansonsten negativ von diesem Ansatz betroffen wären.<sup>180</sup>

Als weitere Ausnahme wird von der OECD der Sektor rund um Finanzdienstleistungen genannt, da dieser Sektor weitestgehend mit gewerblichen Kunden interagiert. Darunter zählen auch Versicherungsdienstleister. Weiters werden auch die Luft- und Seefahrtunternehmen von dieser neuen Regelung ausgenommen. Dies wird dadurch begründet, dass in fast allen bilateralen Abkommen (DBA) das Besteuerungsrecht der Einkünfte dieser Unternehmen beim Wohnsitzstaat liegt. Diese gängige Praxis soll laut OECD nicht verändert werden, weshalb diese Unternehmen ausserhalb des Anwendungsbereiches sind.<sup>181</sup>

Es gibt viele Unternehmen, die mehrere Bereiche innerhalb des Unternehmens haben. Diese Unternehmen fallen mit manchen Aktivitäten in den Anwendungsbereich, während sie mit anderen ausserhalb des Anwendungsbereiches liegen. Hierbei gilt es abzuklären, inwiefern eine Segmentierung dieser unterschiedlichen Aktivitäten in verschiedene Geschäftsfelder möglich ist.<sup>182</sup> Für Daurer ist nicht absehbar, wie eine Segmentierung von Konzernergebnissen erstellt und geprüft werden kann, ohne einen zu hohen Aufwand dafür zu investieren.<sup>183</sup> Müller und Bauerfeld machen zudem darauf

<sup>179</sup>Ebd., 11-12.

<sup>180</sup>Stefan Greil und Lars Wargowske, „Pillar 1 of the Inclusive Framework's Work Programme: The Effect on the Taxation of the Digital Economy and Reallocation of Taxing Rights,“ BIT 73, Nr. 10 (2019): 506.

<sup>181</sup>OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 11-12.

<sup>182</sup>Ebd., 33.

<sup>183</sup>Daurer, „Der Unified Approach der OECD,“ 556.

<sup>175</sup>OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 10.

<sup>176</sup>Beispiele der OECD: kleine Montage- und Verpackungsarbeiten

<sup>177</sup>OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 10-11.

<sup>178</sup>Ebd., 9-11.



aufmerksam, dass die Abgrenzung in verschiedene Geschäftsbereiche zu Unklarheiten und Unterschieden bei der Definition führen kann. Hierbei können Staaten ihre Definition der digitalen Wirtschaft ausweiten, um sich somit Besteuerungssubstrat zu sichern.<sup>184</sup> Auch Greil und Wargowske sind der Meinung, dass eine nötige Segmentierung von Geschäftsfeldern zu BEPS-Problemen führen kann, da Unternehmen ihre Gewinne in bestimmten Geschäftsfeldern anfallen lassen und somit die Bemessungsgrundlage senken können.<sup>185</sup>

Vor allem Unternehmen, welche hohe Umsätze ausserhalb des Anwendungsbereiches haben, müssen in diese unterschiedlichen Geschäftsfelder aufgeteilt werden, sodass nur Umsätze innerhalb des Anwendungsbereiches für den Betrag A berücksichtigt werden. Insbesondere auch für Unternehmen, die eine unterschiedliche Rentabilität in verschiedenen Ländern und Geschäftsbereichen haben, ist eine Segmentierung von Bedeutung. Auch erwähnt die OECD, dass Compliance-Kosten und die Administrierbarkeit und Genauigkeit gewährleistet werden muss.<sup>186</sup> Für Becker und Van der Ham wäre es sehr wohl möglich, Unternehmen mit gemischten Geschäftsmodellen die Entscheidung zu überlassen, ob diese nach vorhandenen oder nach den neuen Regeln besteuert werden sollen.<sup>187</sup>

Des Weiteren weist die OECD darauf hin, dass es viele Güter und Dienstleistungen gibt, die an Konsumenten und auch an Unternehmen verkauft werden. Falls diese Güter und Dienstleistungen jedoch gewöhnlich an Konsumenten verkauft werden, fallen auch diese Unternehmen in den Anwendungsbereich. Als Beispiel dafür wird ein Unternehmen genannt, welches Personal Computer an kleinere Unternehmen und Konsumenten verkauft.<sup>188</sup>

#### *Nexus-Regeln*

Des Weiteren werden neue steuerliche Anknüpfungspunkte für Unternehmen geschaffen, welche im Anwendungsbereich des Betrages A liegen. Die Nexus-Regeln werden darauf ausgelegt, inwiefern ein Unternehmen eine signifikante und nachhaltige Rolle in den Marktjurisdiktionen spielt. Die neuen Regeln sollen auch dazu führen, dass alle anderen steuerlichen Verpflichtungen in Verbindung mit der Allokation der Steuerrechte auf ein Minimum gekürzt werden. Für die OECD ist ein Indiz für eine signifikante und nachhaltige Rolle eines Unternehmens in einem Marktstaat die Generierung von Umsätzen im Anwendungsbereich über ei-

nige Jahre. Auch hier soll ein gewisser Schwellenwert, abhängig von der Grösse des Marktstaates, eingeführt werden. Diese Umsatzschwellen sollen im weiteren Verlauf noch festgesetzt werden.<sup>189</sup> Schuster macht darauf aufmerksam, dass seitens der OECD noch nicht geklärt wurde, inwieweit eine Marktjurisdiktion definiert werden kann. Es scheint durchaus möglich, dass aufgrund der Wesentlichkeit einer Region auch regionale Schwellenwerte einzuführen sind. Dies führe nicht nur zu unterschiedlichen Schwellenwerten der Staaten, sondern auch zu unterschiedlichen regionalen Schwellenwerten und würde ein „mögliches steuerliches Patchwork“ bedeuten. Dies kann auch Auswirkungen auf das Angebot derartiger Produkte haben, so Schuster.<sup>190</sup>

Für Unternehmen, die Automated digital services bereitstellen, reicht die oben genannte Umsatzschwelle, um in den Anwendungsbereich zu fallen und somit einen Betrag A nachzuweisen. Die OECD begründet dies durch die Tatsache, dass die Eigenschaften der Digitalisierung und der digitalen Geschäftsmodelle dazu führen, dass die Bereitstellung dieser Automated digital services eigentlich immer mit einer nachhaltigen Kundenbeziehung in Verbindung gebracht werden kann.<sup>191</sup> Daurer erwähnt, dass sich Aktivitäten wie Online-Werbung, die sich an die nicht zahlenden User richten, die in einem anderen Staat als die zahlenden User lokalisiert sind, auch in der Umsatzschwelle wiederfinden.<sup>192</sup>

Für die anderen Aktivitäten im Anwendungsbereich, also die Consumer-facing businesses, soll laut OECD nicht nur der Verkauf eines Produktes den neuen Nexus begründen. Vielmehr soll darauf abgezielt werden, dass Unternehmen in den Anwendungsbereich fallen, die explizit eine nachhaltige Kundeninteraktion in der Marktjurisdiktion aufweisen. Es soll daher nicht Unternehmen treffen, die Konsumgüter in einem Marktstaat verkaufen, ohne eine relevante oder nachhaltige Interaktion in diesem Staat zu verzeichnen. Hierbei sind laut OECD weitere Arbeiten nötig, um diese „Plus“-Faktoren zu identifizieren. Als Beispiel dafür könnte die gezielte Werbung in Bezug zu dieser Marktjurisdiktion genannt werden.<sup>193</sup>

Die OECD macht vor allem mehrmals darauf aufmerksam, dass diese neuen Nexus-Regeln vollkommen unabhängig existieren und keinen Effekt auf andere Steuer- und nicht Steuerregeln haben. Sie sollen keine „Spill-Over Effekte“ auf andere Nexus-Regeln haben. Dieser neue Nexus wird lediglich im Zusammenhang mit diesem neuen vorgeschlagenen Steuerrecht angewendet.<sup>194</sup> Weiters muss darauf hingewiesen werden, dass dieser neue Nexus auch durch den traditionellen Nexus begründet werden kann, also wie

<sup>184</sup>Sergej Müller und Tim Bauerfeld, „Risiken der Besteuerung der digitalen Wirtschaft nach „Säule 1“: Handlungsbedarf des deutschen Gesetzgebers,“ IWB, Nr. 23 (2019): 947.

<sup>185</sup>Greil und Wargowske, „Pillar 1 of the Inclusive Framework's Work Programme: The Effect on the Taxation of the Digital Economy and Reallocation of Taxing Rights,“ 509.

<sup>186</sup>OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 14.

<sup>187</sup>Jan D. Becker und Susann Van der Ham, „Das neue (digitale) ABC der Verlagerung von Besteuerungsrechten in die Marktstaaten: Neues OECD Konsultationspapier für die Weiterentwicklung der internationalen Unternehmensbesteuerung,“ DB 72, Nr. 46 (2019): 2542.

<sup>188</sup>OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 12.

<sup>189</sup>Ebd., 12-13.

<sup>190</sup>Schuster, „Der „Unified Approach“ der OECD - ein Überblick und erste Einschätzungen,“ 519.

<sup>191</sup>OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 13.

<sup>192</sup>Veronika Daurer, „Unified Approach und Rechnungslegungsvorschriften - innovative Ideen für die Bemessung einer Ertragsteuer,“ RWZ 10, Nr. 2 (2020): 52.

<sup>193</sup>OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 13.

<sup>194</sup>Ebd., 12-13.

bisher beispielsweise durch eine Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft im Marktstaat.<sup>195</sup> Schuster erwähnt, dass die neuen Nexus-Regeln neben dem traditionellen Betriebsstättenbegriff existieren und ihn nicht ablösen sollen und somit eine neue Bestimmung in den DBA-Richtlinien notwendig ist. Jedoch kann das Existieren beider Bestimmungen laut Schuster wiederum zu Doppelbesteuerung führen.<sup>196</sup>

#### Höhe des Betrages A

Da nun erläutert wurde, wer von diesem neuen und revolutionären Betrag A betroffen ist und in den Anwendungsbereich fällt, ist der nächste Schritt die Höhe des Betrages A zu ermitteln. Der Betrag A wird mithilfe einer Formel berechnet, um den Betrag zu ermitteln, welcher als Teil der Residualgewinne den Marktjurisdiktionen zugeteilt werden kann. Wie aus unterstehender Abbildung 12 ersichtlich ist, handelt es sich bei Betrag A nur um den Teilbetrag, welcher ein bestimmtes Rentabilitätsniveau übersteigt.<sup>197</sup>

Zinowsky deutet darauf hin, dass sich die Rentabilität von Geschäftsaktivitäten wesentlich unterscheiden kann, wie beispielsweise durch regionale oder produktspezifische Unterschiede. Aus diesem Grund muss der Fokus der noch ausstehenden Arbeit auch darin liegen, neben der Praktikabilität auch die Varianz der Rentabilität zu berücksichtigen.<sup>199</sup>

Um zu garantieren, dass Routinegewinne von diesem Betrag A ausgeschlossen werden, wird es einen branchenabhängigen Prozentsatz geben, welcher abzuziehen sein wird. In einer Formel veranschaulicht bedeutet dies:<sup>200</sup>

$$z\% - x\% = y\% \quad (1)$$

z % Gewinnspanne (Gewinn : Umsatz) in Prozent

x % Routineanteil in Prozent

y % zu verteiler Residualgewinn aus Nicht-Routinetätigkeiten in Prozent

Im nächsten Schritt muss jedoch noch eine Abgrenzung zwischen dem Residualgewinn, der auf die Wertschöpfung<sup>201</sup> entfällt, und dem Residualgewinn, welcher auf Faktoren wie Rechte an geistigem Eigentum, Risiko und Kapital entfällt, gemacht werden. Dies dient dazu, dass der Residualgewinn nicht nur durch die Umsätze dieser Marktjurisdiktionen dargestellt werden kann, sondern auch durch die oben genannten Faktoren beeinflusst wird. Dies wird durch v % abgebildet und stellt den Anteil des Residualgewinnes dar, welcher

nicht auf den Umsatz zurückgeführt werden kann.<sup>202</sup> Als Beispiel dafür nennt die OECD im ersten Entwurf des Unified Approach ein Social-Media Unternehmen, welches sowohl durch die Datensammlung der User sowie einer wertvollen Marke Residualgewinne generiert, jedoch auch durch Software oder Algorithmen die Residualgewinne steigern kann.<sup>203</sup>

$$w\% + v\% = y\% \quad (2)$$

w % Anteil der Marktjurisdiktion am Residualgewinn in Prozent

v % nicht-umsatzorientierter Anteil am Residualgewinn in Prozent

y % zu verteiler Residualgewinn aus Nicht-Routinetätigkeiten in Prozent

w % ist nun der Betrag, welcher schlussendlich auf die unterschiedlichen Marktjurisdiktionen, mithilfe eines Verteilungsschlüssels, verteilt werden kann.<sup>204</sup> Der Routineanteil in Prozent (x %) sowie auch der Anteil der Marktjurisdiktionen am Residualgewinn in Prozent (w %) ist seitens der OECD noch nicht festgelegt. Von der OECD werden bei der Berechnung des Betrages A zur wirtschaftlichen Analyse und Folgenabschätzung unter Säule 1 für x % ein Prozentsatz von 10 % bzw. 20 % und für w % ein Prozentsatz von 20 % angenommen.<sup>205</sup> Diese Annahmen der OECD werden somit auch in der Fallbearbeitung unter Kapitel 4 als Leitprozentätze verwendet.

Daurer erwähnt, dass der ermittelte Residualgewinn für Betrag A rein fiktiv ist und somit vom Residualgewinn des Unternehmens anhand des Fremdvergleichsgrundsatzes abweichen kann. Zudem berücksichtigt der Residualgewinn unter Betrag A die ganze Unternehmensgruppe und bezieht sich somit nicht auf einzelne Steuersubjekte.<sup>206</sup>

Der Betrag A soll auf einem konsolidierten Konzernabschluss basieren und unterscheidet sich somit von den bestehenden Verrechnungspreisregeln. Die OECD legt keinen bestimmten Rechnungslegungsstandard fest, da die Unterschiede zwischen diesen lediglich Zeitdifferenzen darstellen. Diese Zeitdifferenzen beeinflussen das aggregierte Einkommen jedoch nicht, weshalb dies irrelevant ist. Die Aufwände, um die verschiedenen Rechnungslegungsstandards der Jurisdiktionen zu harmonisieren, soll auf ein Minimum reduziert werden. Es wird lediglich an den Unterschieden gearbeitet, welche in der Höhe und Dauer erheblich sind.<sup>207</sup> Daurer

<sup>195</sup>Daurer, „Unified Approach und Rechnungslegungsvorschriften - innovative Ideen für die Bemessung einer Ertragsteuer,“ 53.

<sup>196</sup>Schuster, „Der “Unified Approach” der OECD - ein Überblick und erste Einschätzungen,“ 515.

<sup>197</sup>OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 13-14.

<sup>198</sup>OECD, „Tax Challenges arising from the Digitalisation of the Economy,“ 11.

<sup>199</sup>Zinowsky, „Abkehr von tradierten Verrechnungspreismethoden und Einführung einer weltweiten Mindestbesteuerung,“ 814.

<sup>200</sup>Schuster, „Der “Unified Approach” der OECD - ein Überblick und erste Einschätzungen,“ 516.

<sup>201</sup>Konsumorientierte Wertschöpfung in den Marktstaaten

<sup>202</sup>Schuster, „Der “Unified Approach” der OECD - ein Überblick und erste Einschätzungen,“ 516; Becker und Van der Ham, „Das neue (digitale) ABC der Verlagerung von Besteuerungsrechten in die Marktstaaten,“ 2543.

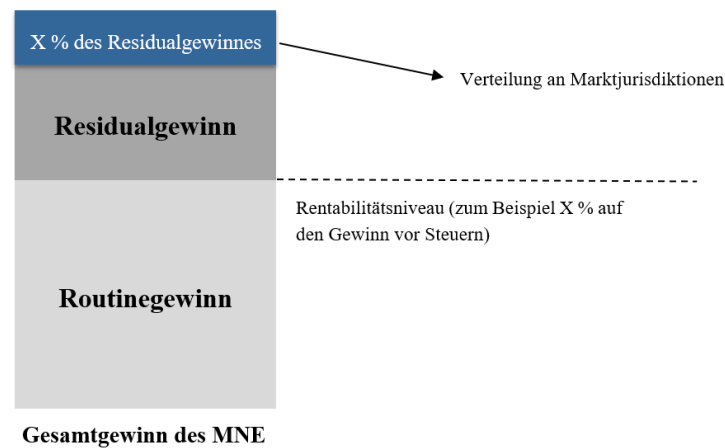
<sup>203</sup>OECD, „Secretariat Proposal for a Unified Approach under Pillar One,“ 15.

<sup>204</sup>Schuster, „Der “Unified Approach” der OECD - ein Überblick und erste Einschätzungen,“ 516.

<sup>205</sup>OECD, „Tax Challenges arising from the Digitalisation of the Economy,“ 12.

<sup>206</sup>Daurer, „Unified Approach und Rechnungslegungsvorschriften - innovative Ideen für die Bemessung einer Ertragsteuer,“ 53.

<sup>207</sup>OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 13-14.



**Abbildung 12:** Höhe des Betrages A  
Eigene Abbildung in Anlehnung an OECD<sup>198</sup>

geht davon aus, dass sich die OECD auf die wichtigsten permanenten Differenzen, die durch Unterschiede der steuerlichen und unternehmensrechtlichen Gewinnermittlung entstehen, konzentrieren wird. Als Beispiel dafür können Abzugsverbote angesehen werden. Die wirkliche Schwierigkeit liegt laut Daurer aber darin, dass dieser Ansatz global verwirklicht werden muss und dementsprechend auch die „universellen Besonderheiten der steuerlichen Gewinnermittlung identifiziert“ werden müssen. Temporäre Differenzen, welche sich über die Jahre wieder ausgleichen und nur zu einer zeitlichen Verschiebung des Steuersubstrats nach vorne bzw. hinten führen, wird man laut Daurer nicht berücksichtigen. Als Beispiel dafür können Schwankungen der Bilanzwerte und daraus entstehende Schwankungen auf den Gewinn genannt werden. Diese Schwankungen sind beispielsweise durch eine Bewertung nach International Financial Reporting Standards (IFRS) zum Fair Value- Marktwert meist grösser als durch eine Bewertung nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB), welches zu Anschaffungskosten bewertet. Jedoch sind einige temporäre Differenzen langanhaltend, was dazu führen könnte, dass auch diese angepasst werden müssen.<sup>208</sup> Für Pistone et al. führen die Unterschiede in den Rechnungslegungsstandards der Jurisdiktionen zu einem Anstieg der Doppelbesteuerung. Die Bewertung des Gesamtgewinnes soll die Rechnungslegungsstandards, die von der Jurisdiktion, in der die Mutter des MNE ansässig ist, vorgegeben wird, verfolgen.<sup>209</sup> Die konsolidierten Konzernabschlüsse aus internationalen Rechnungslegungsstandards als Berechnungsbasis für den Residualgewinn einzusetzen, sieht auch Schuster als kritisch an. Einige Staaten, so auch Österreich, haben nationale Rechnungslegungsvorschriften, welche andere Ziele als die internationalen Rechnungslegungsstandards verfolgen. Somit können immense Unterschiede zwischen nationa-

len und internationalen Rechnungslegungsvorschriften entstehen. Dies kann zu grösseren Konflikten führen, falls eine Berichtigung der Verrechnungspreise gemacht werden muss, wie unter Betrag B und C geplant ist.<sup>210</sup> Ahlers hebt indes hervor, dass seit rund 20 Jahren innerhalb der EU eine einheitliche Bemessungsgrundlage für Körperschaftsteuern diskutiert wird, weshalb eine Lösungsfindung auf der globalen Ebene des Inclusive Frameworks noch unwahrscheinlicher scheint. Das Problem der harmonisierten Gewinnermittlung kann als Hauptproblem der Säule 1 angesehen werden, so Ahlers.<sup>211</sup>

Als Berechnungsbasis für den Betrag A wird von der OECD das Ergebnis vor Steuern anvisiert, da dies in den meisten Fällen auch die Basis für die nationale Körperschaftsteuer ist. Dieser Ansatz wird sowohl für Gewinne als auch für Verluste gelten und wird mit einer Vortragsregelung ausgestattet sein, so die OECD.<sup>212</sup> Für Zinowsky ist das sachgerechte Umgehen mit Verlusten höchst relevant, da der Ansässigkeitsstaat eines Unternehmens kaum damit einverstanden ist, wenn beim Gewinnfall Steuersubstrat abgegeben, beim Verlustfall der Steuerausfall jedoch alleine getragen werden muss.<sup>213</sup> Zudem soll mit einer Verlustvortragsregel die Benachteiligung von neu entstandenen Unternehmen wie Start-Ups verhindert werden.<sup>214</sup>

Für die OECD scheint es durchaus möglich, die Höhe des Betrages A vom Grad der Digitalisierung der Geschäftsaktivitäten abhängig zu machen. Dabei spricht die OECD von Digital Differentiation. Es sind bezüglich des Betrages A noch weitere Arbeiten erforderlich, um zu klären, wie hoch das

<sup>210</sup>Schuster, „Der ‘Unified Approach’ der OECD - ein Überblick und erste Einschätzungen,“ 520.

<sup>211</sup>Henrik Ahlers, „Gründlichkeit vor Schnelligkeit,“ DB 72, Nr. 50 (2019): M4.

<sup>212</sup>OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 13-14.

<sup>213</sup>Zinowsky, „Abkehr von tradierten Verrechnungspreismethoden und Einführung einer weltweiten Mindestbesteuerung,“ 813-814.

<sup>214</sup>Pistone et al., „The OECD Public Consultation Document ‘Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ under Pillar One’: An Assessment,“ 21.

<sup>208</sup>Daurer, „Unified Approach und Rechnungslegungsvorschriften - innovative Ideen für die Bemessung einer Ertragsteuer,“ 54.

<sup>209</sup>Pistone et al., „The OECD Public Consultation Document ‘Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ under Pillar One’: An Assessment,“ 23.

Rentabilitätsniveau sein soll und welcher Anteil der Residualgewinne den Marktjurisdiktionen zugeteilt werden soll.<sup>215</sup>

#### *Verteilung des Betrages A*

Nachdem die Höhe des Betrages A festgelegt worden ist, muss dieser Betrag A auf die verschiedenen Marktjurisdiktionen mithilfe eines Verteilungsschlüssels aufgeteilt werden. Dieser Zuordnungsschlüssel beruht auf den Umsätzen, welche den neuen Nexus unter Betrag A begründen.<sup>216</sup> Es ist noch offen, in welcher Form dieser Betrag A erhoben werden wird. Laut Boehle und Scholtholt ist eine Quellensteuer jedoch denkbar.<sup>217</sup> Für Daurer bleibt zudem noch zu klären, wie die Einhebung des Betrages A, insbesondere bei Fällen, wo keine physische Präsenz im Marktstaat vorhanden ist, gewährleistet werden kann.<sup>218</sup>

Laut Müller und Bauerfeld zeigt das untenstehende Beispiel in Abbildung 13, dass die Zuteilung des Residualergebnisses an die Marktstaaten nicht wirklich im Einklang mit der digitalen Wertschöpfung steht. Zudem zielt der Vorschlag von Säule 1 darauf ab, dass Routinegesellschaften nun mit einem Gewinn, der nicht übereinstimmend mit den eingesetzten Wirtschaftsgütern und den Risiken ist, vergütet werden.<sup>219</sup>

Unternehmen A, ansässig in Staat A, ist hierbei ein Suchmaschinenanbieter, der rund 100 Mitarbeiter beschäftigt, die an der Programmierung arbeiten. In Staat B hat dieses Unternehmen eine Vertriebs Einheit mit lediglich zwei Mitarbeitern. Diese Einheit generiert jedoch sehr hohe Umsätze.

Laut des Ansatzes der Säule 1 muss nun ein Teil des Residualgewinnes dem Land B zugeordnet werden. Jedoch tragen die Mitarbeiter des Unternehmens B nur sehr gering bis gar nicht zur Wertschöpfung bei, da die Programmierarbeit, also die relevante Arbeit für das Geschäftsmodell, in Land A durchgeführt wird. Die Allokation eines Teiles des Residualgewinnes in Staat B scheint für Müller und Bauerfeld nicht im Einklang mit der digitalen Wertschöpfung zu stehen.<sup>221</sup>

Für Becker und Van der Ham scheint es vor allem fraglich, wie die Zuteilung der Umsätze bei indirekten Verkäufen über Grosshändler, die verschiedene Märkte abdecken, praktisch durchgeführt werden kann. Es stellt sich die Frage, ob die Umsätze dem Ansässigkeitsstaat des Zwischenhändlers oder den Staaten der Endkonsumenten, welche von diesem Zwischenhändler beliefert werden, zugerechnet werden. Zudem scheint fraglich, wie dies bei mehreren Zwischenstufen zwischen Endkonsument und Hersteller geregelt werden kann. Weiters heben die Autoren auch hervor, dass in manchen Branchen die Zuordnung anhand von Umsätzen zu

immensen Schwierigkeiten führen kann. Hierbei nennen sie als Beispiel die Pharmaindustrie, in der sehr oft Re-Importe durchgeführt werden, wobei diese teilweise sogar regulatorisch festgelegt und gefordert werden. Diese Re-Importe sind in der Praxis nur schwer nachvollziehbar und können deshalb grosse Schwierigkeiten bei der Implementierung des Unified Approach nach sich ziehen.<sup>222</sup>

#### 3.2.2. Betrag B

Der Betrag B soll eine feste Rendite für Basismarketing- und Vertriebsaktivitäten darstellen und fungiert somit als Fixbetrag für erbrachte grundlegende Marketing- und Vertriebsaktivitäten in den Marktstaaten. Dies bedeutet, dass Vertriebshändler, unabhängig ob als Tochterunternehmen oder Betriebsstätte gegründet, die Produkte kaufen und dann wieder verkaufen, davon betroffen sind. Diese pauschal ermittelte Routinevergütung für Vertriebsaktivitäten soll auf dem Fremdvergleichsgrundsatz basieren und ist laut OECD nicht optional. Dieser Betrag dient dazu, eine Vereinfachung für die Berechnung der pauschalen Gewinnsätze der Aktivitäten darzustellen und damit Ressourcen zu schonen. Er soll somit helfen, die Komplexität und Compliance-Kosten rund um Verrechnungspreisregeln zu senken sowie auch Steuersicherheit für die Preisgestaltung von Transaktionen gewährleisten, um Streitigkeiten zu minimieren. Die OECD hebt hervor, dass es wichtig ist, Basisvertriebs- und Marketingaktivitäten nur in Betrag B und nicht in Betrag C zu berücksichtigen. Dies muss mit einer klaren Definition garantiert werden.<sup>223</sup> Während der Betrag A an neue Nexus-Regeln anknüpft, basieren sowohl Betrag B als auch C immer noch auf dem Konzept der physischen Präsenz und sollen dabei helfen, Verrechnungspreisrichtlinien zu vereinfachen.<sup>224</sup>

Der Betrag B soll als Ersatz für Verrechnungspreisgrundsätze auf bestimmte Marketing- und Vertriebsaktivitäten gelten. Den Grund für die Ausarbeitung dieses Betrages als eine Fixabgabe nennen Boehle und Scholtholt darin, dass abkommensrechtlich die Besteuerungsrechte dieser Aktivitäten zwar bereits bei den Marktstaaten liegen, dies in der Vergangenheit jedoch zu unzähligen Konflikten führte.<sup>225</sup> Die fixe Vergütung könnte laut Daurer auch die Notwendigkeit der einzelfallbezogenen Sachverhalts- und Vergleichbarkeitsanalysen (wie Benchmarks) reduzieren und branchenabhängig entwickelt werden.<sup>226</sup>

Die OECD hat noch nicht genau definiert, was unter diesen Basisaktivitäten verstanden werden kann. Unter den Anwendungsbereich fallen wahrscheinlich Vertriebsvereinbarungen, welche ein standardmässiges Level von Funktionalität aufweisen. Dies bedeutet also kein Besitz von immateriellen Vermögenswerten sowie gar kein oder nur ein

<sup>215</sup> OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 14.

<sup>216</sup> Ebd.

<sup>217</sup> Boehle und Scholtholt, „Gestaltungsoptionen zur gerechten Besteuerung von Digitalkonzernen,“ 922.

<sup>218</sup> Daurer, „Der Unified Approach der OECD,“ 556.

<sup>219</sup> Müller und Bauerfeld, „Risiken der Besteuerung der digitalen Wirtschaft nach „Säule 1“,“ 948.

<sup>220</sup> Ebd.

<sup>221</sup> Ebd.

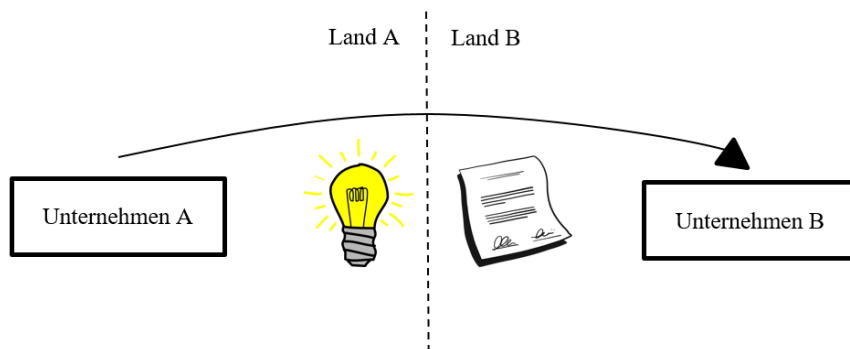
<sup>222</sup> Becker und Van der Ham, „Das neue (digitale) ABC der Verlagerung von Besteuerungsrechten in die Marktstaaten,“ 2542.

<sup>223</sup> OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 16.

<sup>224</sup> Daurer, „Der Unified Approach der OECD,“ 556.

<sup>225</sup> Boehle und Scholtholt, „Gestaltungsoptionen zur gerechten Besteuerung von Digitalkonzernen,“ 922.

<sup>226</sup> Daurer, „Der Unified Approach der OECD,“ 556.



**Abbildung 13:** Zuteilung des Residualgewinnes an Routineunternehmen  
Eigene Abbildung in Anlehnung an Müller und Bauerfeld<sup>220</sup>

geringes Risiko. Es soll ein Katalog entwickelt werden, in dem definiert werden kann, welche Aktivitäten und Unternehmen in den Anwendungsbereich fallen und welche nicht. Es sollen dazu auch die Verrechnungspreisregeln mancher Länder zur Hilfe gezogen werden. Für die Länder bedeutet die fixe Rendite, dass sie Kompromisse schliessen müssen, um sowohl die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes sowie die einfache Administration von Betrag B zu gewährleisten. Die OECD hebt hervor, dass dieser Betrag B nicht alle Fälle individuell erfassen kann, jedoch der Vorteil in einer signifikanten Verbesserung und Vereinfachung zur Renditeermittlung der Aktivitäten im Anwendungsbereich liegt. Die Implementierung des Betrages B sollte nicht zu komplex sein, da keine Vertragsänderungen nötig sind. Da der Betrag B auf den Verrechnungspreisrichtlinien basiert, sind die bestehenden Verträge laut OECD ausreichend.<sup>227</sup>

Aktivitäten, die somit nicht in die Basisvertriebs- und Marketingaktivitäten eingeordnet werden können, sind beispielsweise Forschung und Entwicklung, Produktion und gruppeninterne Finanzdienstleistungen. Diese würden somit nicht einer festen Rendite unterliegen und werden weiterhin unter den bereits bestehenden Verrechnungspreisregeln abgewickelt.<sup>228</sup> Becker und Van der Ham machen darauf aufmerksam, dass dieser Vorschlag zur pauschalierten Vergütung der OECD an die Verrechnungspreisregeln in Brasilien erinnert. Hier wurden feste Margen für bestimmte Aktivitäten im Gesetz festgelegt. Diese bergen in der Praxis oft problematische Hürden, weshalb die Diskussionen um Betrag B noch nicht abgeschlossen sind. Diese pauschalierten Routinevergütungen vereinfachen dieses System sehr, weshalb dies auch Vorteile für die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltungen bringen würde. Es scheint jedoch fast unmöglich, einen Prozentsatz, welcher alle Unternehmen, Geschäftsmodelle und Staaten genügend berücksichtigt, festzusetzen.<sup>229</sup>

Während für Becker und Van der Ham eine pauschale Rendite zu mehr Komplexität führt, wird die Besteuerung für Pistone et al. dadurch vereinfacht. Die pauschale Rendite soll zu weniger Compliance- und Audit-Kosten führen und soll auch die Rechtssicherheit erhöhen. Eine fundierte wirtschaftliche Analyse der Märkte in regelmäßigen Abschnitten ist nötig, um die jeweiligen Pauschalsätze zu definieren. Diese sind dann laut Pistone et al. aber sehr gut in der Lage, Konflikte und Streitpotential effektiv zu reduzieren.<sup>230</sup> PricewaterhouseCoopers (PwC) führte hierzu eine Analyse der Schwankungen der Gewinnmargen in verschiedenen Regionen und Industrien durch, da diese fixen Prozentsätze auch politisch von enormer Bedeutung sind. Hierbei wird ersichtlich, dass die Gewinnmargen der Unternehmen sehr unterschiedlich sein können. Beispielsweise liegt der Median der EBIT-Marge im Jahr 2017 in den USA bei 6,47 %, in Europa bei 4,39 % und in Asien bei 4,92 %. Weiters sind auch die Schwankungen innerhalb verschiedener Branchen sehr hoch. Während der Median der EBIT-Marge 2017 in der Immobilienbranche bei 23,6 % liegt, befindet sich der Median der EBIT-Marge in der Dienstleistungsbranche lediglich bei 3,1 %.<sup>231</sup>

### 3.2.3. Betrag C

Betrag C soll dazu dienen, Aktivitäten, die nicht oder zu wenig unter Betrag B berücksichtigt worden sind, zu erfassen und ergänzt somit Betrag B. Ein Konzern wird mit Betrag C beispielsweise steuerpflichtig, falls mehr Marketing- und Distributionsfunktionen durchgeführt wurden, als in Betrag B erfasst werden. Unter Betrag C ist es zudem notwendig, effektive Streitvermeidungs- und Beilegungsmechanismen zu etablieren.<sup>232</sup> Daurer erwähnt, dass dieser Betrag C aber nur dann eine Besteuerung des Marktstaates sichert, wenn sich dieser Marktstaat zu effektiven Streitbeilegungsmassnahmen verpflichtet, wie beispielsweise Schiedsverfahren.<sup>233</sup>

<sup>227</sup>OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 17.

<sup>228</sup>PricewaterhouseCoopers, „Reaction to the OECD secretariat’s consultation paper on the unified approach under Pillar 1,“ 24.

<sup>229</sup>Becker und Van der Ham, „Das neue (digitale) ABC der Verlagerung von Steuerungsrechten in die Marktstaaten,“ 2544.

<sup>230</sup>Pistone et al., „The OECD Public Consultation Document “Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ under Pillar One”: An Assessment,“ 15.

<sup>231</sup>PricewaterhouseCoopers, „Reaction to the OECD secretariat’s consultation paper on the unified approach under Pillar 1,“ 18-19.

<sup>232</sup>OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 8.

<sup>233</sup>Daurer, „Der Unified Approach der OECD,“ 556.

Für Schuster sind die Beträge B und C nicht revolutionär, da sie immer noch auf dem Konzept der physischen Präsenz basieren. Jedoch ist die Berechnung neuartig. Der Betrag C scheint zudem besonders anfällig für Streitigkeiten, da dieser Betrag komplett einseitig von einem Staat gefordert werden kann.<sup>234</sup> Da laut OECD die Gewinnanteile unter Betrag A und die Festlegung des Betrages C interagieren, müssen effektive Mechanismen gegen Doppelbesteuerung geschaffen werden, sodass Gewinnanteile nicht doppelt besteuert werden.<sup>235</sup>

### 3.2.4. Safe-Harbour Ansatz für Säule 1

Des Weiteren wird von der OECD der Vorschlag des US-Treasury Sekretariats geprüft, Säule 1 als Safe-Harbour Ansatz einzuführen. Dies könnte dazu führen, dass sich ein MNE auf globaler Ebene freiwillig dazu bereit erklären kann, unter Säule 1 besteuert zu werden. Die OECD betont, dass noch viele Arbeiten nötig sind und dieser Vorschlag geprüft werden muss. Es sprechen jedoch viele Mitglieder des Inclusive Framework Bedenken dazu aus, da dieser die Steuersicherheit gefährde und damit die bisher definierten Anforderungen an Säule 1 nicht umgesetzt werden können. Die Entscheidung, ob Säule 1 als Safe-Harbour eingeführt wird oder nicht, ist laut OECD von grosser Bedeutung, um schlussendlich eine globale Lösung zu erreichen.<sup>236</sup> Das im Februar 2020 stattgefundene Update der OECD zur wirtschaftlichen Analyse und Folgenabschätzung zu Säule 1 deutet jedoch darauf hin, dass die Implementierung der Säule 1 als Safe-Harbour Ansatz eher unwahrscheinlich scheint.<sup>237</sup>

Schon in den eingelangten Kommentaren zum ersten Konsultationsdokument des Unified Approach wurde über einen möglichen Safe-Harbour Ansatz unter Betrag B diskutiert. Unter Betrag B bedeutet der Safe-Harbour Ansatz, dass von dieser fixen Rendite nach oben oder unten abgewichen werden kann. MNE müssten Gründe aufzeigen, damit sie einen grösseren oder auch kleineren Betrag B verlangen können. Falls mehr als die festgesetzte Rendite von einem MNE verlangt wird, könnte dies zu Überschneidungen mit dem Betrag C führen. Für PwC würde ein Safe-Harbour Ansatz unter Betrag B nur zu weiteren Konflikten und mehr Unsicherheit führen.<sup>238</sup> Deloitte hingegen argumentiert für den Safe-Harbour Ansatz. Für Unternehmen soll es möglich sein, eine niedrigere Rendite als die Basisrendite einzufordern, wenn dies auch anhand von Fremdvergleichsgrundsätzen angemessen scheint.<sup>239</sup>

<sup>234</sup>Schuster, „Der „Unified Approach“ der OECD - ein Überblick und erste Einschätzungen,“ 517-520.

<sup>235</sup>OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 16.

<sup>236</sup>Ebd., 4, 20-21.

<sup>237</sup>OECD, „Tax Challenges arising from the Digitalisation of the Economy,“ 8.

<sup>238</sup>PricewaterhouseCoopers, „Reaction to the OECD secretariat’s consultation paper on the unified approach under Pillar 1,“ 32.

<sup>239</sup>Deloitte, „Reaction to the OECD secretariat’s consultation paper on the unified approach under Pillar 1,“ 8.

### 3.2.5. Vermeidung von Doppelbesteuerung und Komplexität unter Säule 1

Die OECD macht zudem darauf aufmerksam, dass effektive Mechanismen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung ermittelt werden müssen. Das Zusammenspiel der Beträge A und B ist laut OECD nicht kritisch in Bezug auf eine Doppelbesteuerung, da der Betrag A einen Teil der Residualgewinne an die Marktstaaten vergütet, während Betrag B eine fixe Renditevergütung für Basismarketing- und Vertriebsaktivitäten darstellt.<sup>240</sup>

Jedoch kann das Zusammenspiel von Betrag A und C zu Problemen bezüglich Doppelbesteuerung führen, so die OECD. Der Betrag A ist eine Überlagerung des Systems, dies bedeutet, dass der Gewinn eines Unternehmens bereits auf Grundlage der Verrechnungspreise zugewiesen wurde. Aufgrund der Tatsache, dass die Verrechnungspreise den ganzen Gewinn des MNE hineinbeziehen, müssen wirksame Aktivitäten gegen die Doppelbesteuerung umgesetzt werden. Eine Interaktion der Beträge A und C findet dann statt, wenn die Aktivitäten eines MNE sowohl von Betrag A erfasst werden, als auch einer Neubewertung der Verrechnungspreise unterworfen sind.<sup>241</sup> In der Praxis werden laut OECD zuerst die Gewinne eines MNE gemäss Verrechnungspreisen allokiert (somit Betrag B und C) und dann wird Betrag A gemäss den neuen Steuerregeln auf die Staaten verteilt.<sup>242</sup> Für Daurer ist die Tatsache, dass der Betrag A eine Überlagerung des Systems darstellt, als sehr kritisch anzusehen. Die Gewinne eines Unternehmens, die zuvor schon von den Verrechnungspreisen besteuert werden, nochmals zusätzlich zu besteuern, führt zu einer Doppelbesteuerung. Um dies zu vermeiden, soll laut Daurer der konkrete Steuerpflichtige des Betrages A ermittelt werden, sodass dieser den Betrag A bei seiner „traditionellen“ Gewinnermittlung gewinnmindernd berücksichtigen kann.<sup>243</sup> Der OECD ist sehr wohl bewusst, dass Streitigkeiten rund um Betrag A massive Folgen haben können, da damit oftmals zahlreiche Marktjurisdiktionen betroffen sind. Um dieses Szenario zu vermeiden, werden effektive Streitbeilegungsmassnahmen umgesetzt, so die OECD.<sup>244</sup>

Für Zinowsky wird durch die Säule 1 die Komplexität wesentlich erhöht. Es werden mehr Konflikte im Bereich der Verrechnungspreise entstehen, da in der Zukunft die Wertschöpfung nicht mehr vom Konzept der physischen Präsenz, angefallenen Kosten oder vorhandenen Funktionen abhängig gemacht wird. Die Compliance-Kosten der Unternehmen werden sich erhöhen. Für Unternehmen wird es nun von Bedeutung sein, dass sie in Zukunft nachweisen können, dass keine Wertschöpfungsbeiträge existieren.<sup>245</sup> Olbert und Sprengel weisen darauf hin, dass eine Anpassung der Verrechnungs-

<sup>240</sup>OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 16.

<sup>241</sup>Ebd., 14-15.

<sup>242</sup>Ebd., 15.

<sup>243</sup>Daurer, „Der Unified Approach der OECD,“ 556.

<sup>244</sup>OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 18.

<sup>245</sup>Zinowsky, „Abkehr von tradierten Verrechnungspreismethoden und Einführung einer weltweiten Mindestbesteuerung,“ 819.

preise an digitale Geschäftsmodelle sehr wohl machbar wäre und somit die Einführung eines neuen Nexus nicht notwendig ist. Die Autoren vertreten die Meinung, dass eine Anpassung der bestehenden Gewinnverteilungsregeln einen Großteil der Probleme der digitalen Wirtschaft lösen kann.<sup>246</sup>

Auch Greil und Wargowske heben hervor, dass der Unified Approach im Zusammenhang mit den Fremdvergleichsgrundsätzen einige Schwierigkeiten bereiten wird, insbesondere wenn die Fremdvergleichsgrundsätze nicht in einem Zug mit dem neuen Besteuerungsrecht angepasst werden. Die Interaktion dieser beiden Ansätze scheint noch nicht eindeutig, so die Autoren.<sup>247</sup> Für Heidecke et al. ist die Abkehr vom Fremdvergleichsgrundsatz insoweit problematisch, da dieser im Moment den gemeinsamen Nenner darstellt, „anhand dessen die verschiedenen Jurisdiktionen die steuerliche Angemessenheit von konzerninternen Liefer- und Leistungsbeziehungen bemessen bzw. überprüfen können“. Der Fremdvergleichsgrundsatz fungiert somit als Schnittstelle zwischen dem Steuerrecht und den innerbetrieblichen Geschäftsprozessen. Jedoch werden nun aufgrund politisch motivierter Willensäußerungen die Grundsätze des Fremdvergleichsgrundsatzes nach und nach untergraben.<sup>248</sup>

Boehle und Scholtholt erwähnen, dass, obwohl die Vermeidung der Doppelbesteuerung von grosser Relevanz für die OECD scheint, dies in den ausgearbeiteten Gewinnverteilungsregeln nicht sichtbar wird, da zur Vereinfachung in Streitfragen immer von einem Näherungsverfahren Gebrauch gemacht wird.<sup>249</sup> Becker und Van der Ham machen darauf aufmerksam, dass die Ausweitung von Besteuerungsrechten in die Marktstaaten, also eine Verdoppelung der Besteuerungsrechte, sicher auch die Fälle der Doppelbesteuerung wesentlich erhöhen wird.<sup>250</sup> Für Greil und Wargowske als auch für Fuest scheint es eindeutig, dass eine hohe Komplexität des Steuersystems auch zu einer grösseren Möglichkeit führt, Schlupflöcher in Hinsicht auf BEPS auszunutzen.<sup>251</sup> Auch Schuster ist der Meinung, dass dieser neue Ansatz eine weitere administrative Hürde für Unternehmen bergen wird. Obwohl die OECD dagegen ankämpft, muss darüber diskutiert werden, inwieweit die momentanen Pflichten für Unternehmen abgeschafft oder mindestens reduziert werden können. Die Compliance-Kosten der Unternehmen beanspruchen schon jetzt zu viele Unternehmensressourcen,

so Schuster.<sup>252</sup> Für Daurer würde die Umsetzung des Unified Approach dem „bereits relativ komplexen System der internationalen Unternehmensbesteuerung eine weitere Ebene an Komplexität hinzufügen“.<sup>253</sup>

### 3.2.6. Ausstehende Arbeiten für das Jahr 2020

Um im Jahr 2020 einen globalen Konsens über Säule 1 zu erreichen, bedarf es noch einer Klärung vieler technischer Fragestellungen. Hierbei bestehen innerhalb des Betrages A immer noch zahlreiche Unklarheiten, die geklärt werden müssen, um Steuersicherheit zu garantieren. Dies ist vor allem der Anwendungsbereich rund um Betrag A. Dabei gilt es, die Definitionen der betroffenen Unternehmen weiter zu detaillieren sowie die Schwellenwerte mit passenden Zahlen und Prozentwerten zu definieren. Weiters müssen auch die Ausnahmen der Säule 1 weiter und detaillierter eruiert werden. Zudem muss das Design der Formel für Betrag A entwickelt werden. Unter Betrag B sind vor allem noch Klärungen dazu nötig, welche Aktivitäten zu den Basismarketing- und Vertriebsaktivitäten zählen. Zudem muss der feste Renditeprozentsatz unter Betrag B definiert werden. Auch eine mögliche Safe-Harbour Rule unter Säule 1 steht im Raum, welche noch diskutiert werden muss.<sup>254</sup>

Innerhalb aller drei Beträge müssen effektive Massnahmen gegen Doppelbesteuerung sowie auch Massnahmen zur Streitvermeidung und Streitbeilegung erarbeitet werden. Diese sind zum momentanen Zeitpunkt noch nicht ausreichend definiert, sind laut OECD aber von grosser Bedeutung zur Erreichung eines Konsenses. Es muss zudem auch genau erörtert werden, wie die drei Beträge miteinander agieren, um eine Doppelbesteuerung ausschliessen zu können.<sup>255</sup> Weiters stellt die Administration und die Implementierung dieses Unified Approach die OECD vor weitere Herausforderungen. Es gilt zahlreiche Punkte zu klären, wie potentielle Änderungen der nationalen Gesetze, Änderungen der Steuerabkommen oder auch des automatischen Informationsaustausches.<sup>256</sup>

### 3.2.7. Ausblick

Es bleibt somit abzuwarten, wie sich der Unified Approach weiterentwickeln wird und ob ein globaler Konsens im Jahr 2020 erreicht werden kann. Der nächste Schritt der OECD zur Festigung des Unified Approach wird Anfang Juli 2020 in Berlin erwartet. Dort trifft sich der Inclusive Framework on BEPS zu einem Meeting, bei dem eine Einigung über die wesentlichen Kernpunkte erzielt werden soll. Ende Juli soll ein Treffen der G20-Finanzminister in Saudi-Arabien folgen, bei welchem eine Bestätigung sowie eine Anerkennung der Ergebnisse getroffen werden soll. Das Ziel der OECD ist

<sup>246</sup>Marcel Olbert und Christoph Sprengel, „Taxation in the Digital Economy: Recent Policy Developments and the Question of Value Creation: Working Paper,“ ZEW Discussion Paper, 19-010 (2019): 10, 23.

<sup>247</sup>Greil und Wargowske, „Pillar 1 of the Inclusive Framework's Work Programme: The Effect on the Taxation of the Digital Economy and Reallocation of Taxing Rights,“ 506.

<sup>248</sup>Björn Heidecke et al., „Quo vadis Verrechnungspreise - die OECD auf Abwegen? Der Entwurf zur „Säule 1“ v. 9.10.2019,“ IWB, Nr. 23 (2019): 940.

<sup>249</sup>Boehle und Scholtholt, „Gestaltungsoptionen zur gerechten Besteuerung von Digitalkonzernen,“ 923.

<sup>250</sup>Becker und Van der Ham, „Das neue (digitale) ABC der Verlagerung von Besteuerungsrechten in die Marktstaaten,“ 2545.

<sup>251</sup>Greil und Wargowske, „Pillar 1 of the Inclusive Framework's Work Programme: The Effect on the Taxation of the Digital Economy and Reallocation of Taxing Rights,“ 513; Clemens Fuest, „Die G20-Beschlüsse: Durchbruch zu einer besseren internationalen Besteuerung?,“ DB, Nr. 29 (2019): M5.

<sup>252</sup>Schuster, „Der „Unified Approach“ der OECD - ein Überblick und erste Einschätzungen,“ 519.

<sup>253</sup>Daurer, „Der Unified Approach der OECD,“ 557.

<sup>254</sup>OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 22-23.

<sup>255</sup>Ebd., 23.

<sup>256</sup>Ebd., 24.

es, beim G20-Gipfel in Saudi-Arabien Ende November 2020 eine finale Entscheidung zu diesem Zwei-Säulen- Programm, und somit auch zum Unified Approach, zu treffen.<sup>257</sup> In einer Aussendung der OECD am 17.03.2020 wurde klargestellt, dass trotz der Coronavirus-Pandemie am Unified Approach weitergearbeitet wird und somit Anfang Juli 2020 in Berlin Entscheidungen über die Schlüsselfaktoren wie geplant getroffen werden sollen.<sup>258</sup> Da diese Aussendung der OECD am Anfang der Coronavirus-Pandemie veröffentlicht wurde, bleibt fraglich, inwieweit dieser Zeitplan eingehalten werden kann.

### 3.2.8. Kritik am Unified Approach

Für Schön nimmt diese Säule 1 der OECD ein Ausmass, welches weit über die Besteuerung der digitalen Wirtschaft hinausreicht, an. Er hebt aber hervor, dass dieser Ansatz sehr wohl attraktiv sein kann, da durch die Erfassung von Residualgewinnen die Steuerzahlungen vereinfacht und stabilisiert werden können. Zudem wird durch die Aufteilung des Residualgewinnes an die Marktjurisdiktionen der fiskalpolitische Bedarf der Marktstaaten gesättigt und die Marktmacht durch die Nachfrageseite berücksichtigt.<sup>259</sup> Eine andere Meinung vertritt dazu Ehlermann, der das Steuersubstrat auch als Zahlung für die im Staat mitgenutzte und benötigte Infrastruktur ansieht. Die Tatsache, dass diese Unternehmen steuerlich belangt werden, ohne jegliche Infrastruktur zu nutzen, scheint für Ehlermann bedenklich. Dabei verlieren die Staaten, in denen die Infrastruktur tatsächlich genutzt wird, an Besteuerungssubstrat und sind damit Verlierer der neuen Allokationsmethode.<sup>260</sup> Ditz und Pinkernell machen darauf aufmerksam, dass nicht klar scheint, warum anhand der Markt- und Konsumentennachfrage Besteuerungsrechte verteilt werden. Für die Autoren kann diese Verteilung auch anhand anderer Faktoren, die eine Erwirtschaftung von unternehmerischen Gewinnen ermöglichen, gemacht werden. Als Beispiel werden Produktions- und Kostenvorteile in Schwellen- und Entwicklungsländern sowie auch Forschung und Entwicklungstätigkeiten, die in kostengünstigen Ländern durchgeführt werden, genannt.<sup>261</sup>

Für Becker und Van der Ham hingegen sind Exportnationen wie Deutschland und Italien, die hohe Handelsüberschüsse verzeichnen, die grossen Verlierer unter Säule 1. Es bleibt offen, inwieweit Säule 2 in der Lage sein wird, dies zu kompensieren.<sup>262</sup> Auch Fuest hebt hervor, dass Exportnatio-

nen wie Deutschland in Zukunft einen grossen Teil der Gewinne in Marktländern wie China versteuern werden müssen. Folglich scheint es logisch, dass insbesondere Deutschland die Säule 2, eine effektive Mindestbesteuerung, umsetzen will, um so die Verluste einigermaßen zu kompensieren.<sup>263</sup> Auch der Schweiz ist bewusst, dass den kleinen Nationen mit grosser Wertschöpfung das Besteuerungssubstrat entzogen wird. Die Auswirkungen auf die Steuereinnahmen der Schweiz lassen sich momentan noch nicht abschätzen, sie scheinen aber massiv zu sein. Berr, Bulard und Najafi sind zudem der Meinung, dass die Komplexität durch das ungewisse Zusammenspiel dieser verschiedenen Beträge weiter gesteigert wird.<sup>264</sup>

Für Schön wird durch den Unified Approach das Problem der Gewinnverlagerungen gelöst, da Unternehmen nicht mehr den Druck verspüren, Produktionsstätten in Niedrigsteuerländer zu verlagern.<sup>265</sup> Auch Fuest stimmt Schön in dieser Hinsicht zu, dass der Steuerwettbewerb nach unten mit der Einführung von Säule 1 teilweise beseitigt werden kann, da sich Umsatzmärkte nicht so einfach verschieben lassen wie beispielsweise Patente oder Produktionsstätten.<sup>266</sup>

Daurer macht darauf aufmerksam, dass, obwohl eine Einigung der technischen Aspekte erzielt werden kann, immer noch das Problem der Umsetzung bleibt. Für die Autorin scheint die Umsetzung anhand eines „MLI 2“, also anhand eines multilateralen Instrumentes, plausibel. Hierbei entsteht jedoch das zusätzliche Problem, dass nicht alle Mitgliedstaaten des Inclusive Framework DBA untereinander abgeschlossen haben. Für Daurer kann die Wirksamkeit des Unified Approach jedoch nur global verwirklicht werden, weshalb dies zu einem globalen multilateralen Abkommen führen würde, was jedoch komplettes Neuland innerhalb des Steuerrechts bedeutet. Daraus ergibt sich auch zudem die Frage, wie das nationale Recht ausgestaltet wird. Denn DBA entfalten lediglich Schrankenwirkung, was bedeutet, dass diese nur einschränken können, wenn bereits ein nationales Recht besteht.<sup>267</sup> Berr, Bulard und Najafi weisen zudem darauf hin, dass in der Praxis die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu Problemen führen können, wenn beispielsweise der neue Nexus die Besteuerung eines MNE begründet, jedoch mangels einer physischen Präsenz dieses MNE das DBA keine Wirkung entfalten könnte.<sup>268</sup>

Für Ehlermann ist hingegen das Bedürfnis der dringenden Lösungssuche nur begrenzt verständlich, da sich die meisten BEPS-Massnahmen noch in Umsetzung befinden

<sup>257</sup> Ebd.; Wenz, „The Future of International Taxation“, 42.

<sup>258</sup> OECD, „Coronavirus (Covid-19): Update on OECD tax work“, Zugriff am 31.03.2020, <http://www.oecd.org/tax/beps/coronavirus-covid-19-update-on-oecd-tax-work.htm>.

<sup>259</sup> Schön, „Seminar F (IFA/OECD): Internationale Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft“, 650.

<sup>260</sup> Ehlermann, „Welche Richtung nimmt die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle?“, M5.

<sup>261</sup> Xaver Ditz und Reimar Pinkernell, „Neudefinition internationaler Besteuerungsrechte durch das OECD Inclusive Framework on BEPS - Eine Würdigung aus deutscher Sicht“, ISR, Nr. 11 (2019): 382.

<sup>262</sup> Becker und Van der Ham, „Das neue (digitale) ABC der Verlagerung von Besteuerungsrechten in die Marktstaaten“, 2544.

<sup>263</sup> Fuest, „Die G20-Beschlüsse: Durchbruch zu einer besseren internationalen Besteuerung?“, M4.

<sup>264</sup> Fabian Berr, Céline Bulard und Niloufar Najafi, „OECD-Vorschlag für eine einheitliche Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft“, Expert Focus, Nr. 3 (2020): 153.

<sup>265</sup> Schön, „Seminar F (IFA/OECD): Internationale Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft“, 650.

<sup>266</sup> Fuest, „Die G20-Beschlüsse: Durchbruch zu einer besseren internationalen Besteuerung?“, M4.

<sup>267</sup> Daurer, „Der Unified Approach der OECD“, 556-557.

<sup>268</sup> Berr, Bulard und Najafi, „OECD-Vorschlag für eine einheitliche Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft“, 153.



oder gerade erst umgesetzt werden. Hierbei sollte man zuerst die Wirkungsweise dieser Massnahmen abwarten, bevor krampfhaft nach einer neuen Lösung gesucht wird.<sup>269</sup>

Laut einer Studie der Universität Mannheim und des Leibniz-Zentrums für Europäische Wirtschaftsforschung Mannheim stellt die Einführung einer Digitalsteuer eine wesentliche Gefährdung der Wettbewerbsfähigkeit und der Rentabilität digitaler Unternehmen dar. Aufgrund des Vorschlags der EU zur Implementierung einer Digitalsteuer reagierten Kapitalmärkte in einem nicht absehbaren Ausmass und Marktwerte vieler digitaler Unternehmen fielen rasant. Es muss somit beachtet werden, dass Digitalsteuern keine negativen Folgen für Unternehmen haben und die Wirkung im Vorhinein detailliert untersucht wird. Es wird somit zur Vorsicht bei der Einführung einer Digitalsteuer geraten, da sich dies zudem auch in einer geringeren Investitionsbereitschaft und geringeren Wachstumsmöglichkeiten niederschlagen kann.<sup>270</sup> Auch Ehlermann macht darauf aufmerksam, dass sich das Steuerrecht zum Investitionshemmnis entwickeln kann, wenn nicht schnellstmöglich klare Regeln innerhalb eines internationalen Konsenses geschaffen werden.<sup>271</sup>

Diese Diskussion um Besteuerungsrechte stellt ein hochbrisantes politisches Thema dar und kann nur durch Kompromisse gelöst werden. Die Meinungen bezüglich des internationalen Steuerrechts sind laut Kreienbaum höchst verschiedene und bringen die „Vielzahl unterschiedlicher standort-ökonomischer und fiskalischer Perspektiven“ zum Ausdruck. Während manche Staaten den Status quo als ausreichend empfinden, kritisieren andere die zunehmende Unbrauchbarkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes. Zudem gibt es Staaten, welche Säule 1 unterstützen und sich vollkommen gegen Säule 2 aussprechen oder umgekehrt. Für Kreienbaum scheinen die zukünftigen Entwicklungen dieses OECD-Projektes von der Kompromissfähigkeit der Staaten abhängig.<sup>272</sup> Auch für Fuest kann ein Scheitern des Projektes nicht ausgeschlossen werden, da fraglich ist, ob die Gewinner und Verlierer dieses Ansatzes die Umverteilung des Besteuerungssubstrats auch akzeptieren.<sup>273</sup>

#### 4. Auswirkungen des Unified Approach auf die Besteuerung - Fallbetrachtung anhand eines fiktiven Geschäftsmodelles

Im nachfolgenden Kapitel wird nun die fiktive Unternehmensgruppe X, deren Unternehmenstätigkeit auf einem digitalen Geschäftsmodell basiert, als Grundlage zur Bewertung

<sup>269</sup>Ehlermann, „Welche Richtung nimmt die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle?“, M5.

<sup>270</sup>Christopher Ludwig, Christoph Sprengel und Daniel Klein, „Eine Digitalsteuer gefährdet Wettbewerbsfähigkeit und Rentabilität“, ZEW News, Nr. 12 (2019): 7.

<sup>271</sup>Ehlermann, „Welche Richtung nimmt die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle?“, M5.

<sup>272</sup>Martin Kreienbaum, „Fortschritte bei der Digitalbesteuerung - Zweisäulenstrategie in der Diskussion“, IStR, Nr. 4 (2019): 123.

<sup>273</sup>Fuest, „Die G20-Beschlüsse: Durchbruch zu einer besseren internationalen Besteuerung?“, M5.

des Unified Approach herangezogen. Mithilfe dieser Fallbetrachtung wird geprüft, ob der Vorschlag der OECD in der Lage ist, die vorhandenen Probleme und Herausforderungen bei der Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle, die anfangs in dieser Arbeit identifiziert wurden, zu lösen bzw. zu verringern. Die Unternehmensgruppe X soll sowohl das Problem der Vereinfachung von Gewinnverlagerungs- und Gewinnvermeidungsstrategien (BEPS) (siehe 2.3.1), das Problem des Konzeptes der physischen Präsenz (2.3.2), das Problem des komplexen Wertschöpfungsbeitrages innerhalb der digitalen Wirtschaft (siehe 2.3.3) sowie auch das Problem der Qualifizierung von Einkünften (siehe 2.3.4) darstellen. Das Fallbeispiel wird sehr vereinfacht dargestellt, um den Fokus auf die relevanten und neuen Aspekte des Unified Approach zu lenken.

Zudem folgt unter Kapitel 4.2 eine Abwandlung des Fallbeispiels aus Kapitel 4.1. Die Unternehmenstätigkeit der Unternehmensgruppe Y basiert in diesem Beispiel 2 nicht mehr auf einem digitalen Geschäftsmodell, sondern auf einem traditionellen Geschäftsmodell. Das Unternehmen stellt somit ein Unternehmen der „Old Economy“ dar. In diesem abgewandelten Beispiel wird insbesondere auf die Nexus-Thematik näher eingegangen. Da die Berechnung der Beträge A, B und C zu keinen grossen Unterschieden im Hinblick auf das erste Beispiel führen würde, wird diese vernachlässigt.

Der Routineanteil in Prozent bzw. die Routinegewinnmarge bei der Berechnung des Betrages A wird in diesem Beispiel mit 10 % angenommen. Der Anteil des Residualgewinnes, welcher schlussendlich auf die Marktstaaten verteilt wird, wird mit 20 % angenommen. Diese Annahmen werden seitens der OECD in der vorläufigen Analyse und Folgenabschätzung zu Säule 1 verwendet, weshalb auch in dieser Fallbearbeitung darauf zurückgegriffen wird.<sup>274</sup>

#### 4.1. Beispiel 1: Das digitale Geschäftsmodell der Unternehmensgruppe X

Die Unternehmensgruppe bzw. der Konzern X ist ein multinationaler digitaler Konzern<sup>275</sup>, welcher in Abbildung 14 näher dargestellt wird. Das Mutter-Unternehmen B-Ltd. verfügt über einen Sitz auf den Bermudas (Niedrigsteuerland), wobei sich dort auch der Ort der Geschäftsleitung befindet und alle strategischen Entscheidungen werden auf den karibischen Inseln getroffen. Das Geschäftsmodell besteht darin, Cloud-Computing Dienstleistungen anzubieten. Dies bedeutet, dass die Unternehmensgruppe X ihren Kunden über einen Server Speicherkapazitäten und weitere digitale Dienstleistungen auf Abruf zur Verfügung stellt. Die Immaterialgüterrechte, die für den Cloud-Computing-Service benötigt werden, werden von der B-Ltd. gehalten. Die B-Ltd. überlässt der NL-B.V. Lizenzrechte für das Cloud-Geschäft. Weiters wird die

<sup>274</sup>OECD, „Tax Challenges arising from the Digitalisation of the Economy“, 12.

<sup>275</sup>In Anlehnung an OECD, „Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One“, 11-12.

ganze Programmierfähigkeit für das Cloud-Geschäft im Ansässigkeitsstaat des Mutterunternehmens, also auf den Bermudas, durchgeführt.

Die B-Ltd. besitzt zu 100 % eine Beteiligung an der NL-B.V. in den Niederlanden, die dort ihren Sitz und Ort der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit aufweist. Die Tochtergesellschaft NL-B.V. „liefert“ diese Cloud-Services an verschiedene Marktjurisdiktionen innerhalb und ausserhalb Europas. Die niederländische Tochter ist für das Marketing und die Distribution der Unternehmensgruppe X zuständig und verkauft die Dienstleistung in den Niederlanden wie auch per Fernabsatz in Österreich, Deutschland und den USA. Weiters muss die niederländische Tochtergesellschaft annahmegemäss fremdübliche Lizenzzahlungen in Höhe von 950 Mio. EUR an die Muttergesellschaft B-Ltd. leisten.

Es wird davon ausgegangen, dass die Unternehmensgruppe X einen konsolidierten Unternehmensumsatz von 1.000 Mio. EUR weltweit erzielt. Annahmegemäss wird ein Unternehmensgewinn von 250 Mio. EUR erwirtschaftet und somit eine Gewinnmarge von 25 % verzeichnet.

Die Umsätze des operativen Geschäftes, die die Konzerngesellschaft X in den verschiedenen Ländern generiert, können aus Tabelle 2 entnommen werden:

Das Beispiel der Unternehmensgruppe X soll einerseits die Problematik rund um BEPS, also die Möglichkeit der Gewinnverlagerungsmassnahmen in Niedrigsteuerländer (Bermudas) sowie das Ausnutzen von Steuersatzarbitrage zwischen einem Hoch- und Niedrigsteuerland verdeutlichen. Andererseits soll aber auch die Problematik rund um das Konzept der physischen Präsenz beschrieben werden, da die Unternehmensgruppe X „remote“ an verschiedene Staaten (Deutschland, Österreich und USA) verkauft. Zudem soll auch das Problem des komplexen Wertschöpfungsbeitrages innerhalb digitaler Geschäftsmodelle dargestellt werden. Bei vielen digitalen Geschäftsmodellen stellt sich immer wieder die Frage, ob und wie der Ort der Wertschöpfung mit dem Ort der Besteuerung zusammengebracht werden kann bzw. soll. Ausserdem kann dieses Beispiel auch das Problem der Qualifizierung von Einkünften hinsichtlich Cloud-Computing aufzeigen.

Die folgende Tabelle 3 veranschaulicht die Annahmen über die Körperschaftsteuersätze der verschiedenen Länder, welche in der untenstehenden Fallbearbeitung genutzt werden.

#### 4.1.1. Besteuerung nach momentanem Recht

Da die Besteuerung nach momentanem Recht am Konzept der physischen Präsenz anknüpft, können zum jetzigen Zeitpunkt lediglich auf den Bermudas und in den Niederlanden die Gewinne versteuert werden. Die Marktstaaten, also die Ansässigkeitsstaaten der Nutzer dieser Clouddienste, haben keinerlei Recht auf eine Besteuerung von Unternehmensgewinnen, da der physische Anknüpfungspunkt fehlt und somit kein Nexus vorhanden ist. Dies bedeutet in Bezug auf das oben genannte Beispiel, dass Deutschland, Österreich und die USA kein Besteuerungsrecht haben.

Die Tochtergesellschaft NL-B.V. ist aufgrund des Sitzes in den Niederlanden unbeschränkt steuerpflichtig in den Niederlanden mit ihren gesamten Unternehmensgewinnen. Die Umsätze der operativen Tätigkeit, also die Umsätze aus den Niederlanden, den USA, Deutschland und Österreich, werden somit der niederländischen Gesellschaft zugerechnet. Somit wäre der Umsatz der Tochtergesellschaft 1.000 Mio. EUR. Da die niederländische Tochter jedoch Lizenzzahlungen in Höhe von 950 Mio. EUR an die Mutter auf den Bermudas zahlen muss, wird der Unternehmensgewinn der NL-B.V. auf 50 Mio. EUR reduziert. Nach niederländischem Recht gibt es eine IP-Box Regelung von 20 %, sodass von diesen 50 Mio. EUR Gewinn lediglich 20 % (10 Mio. EUR) besteuert werden können.

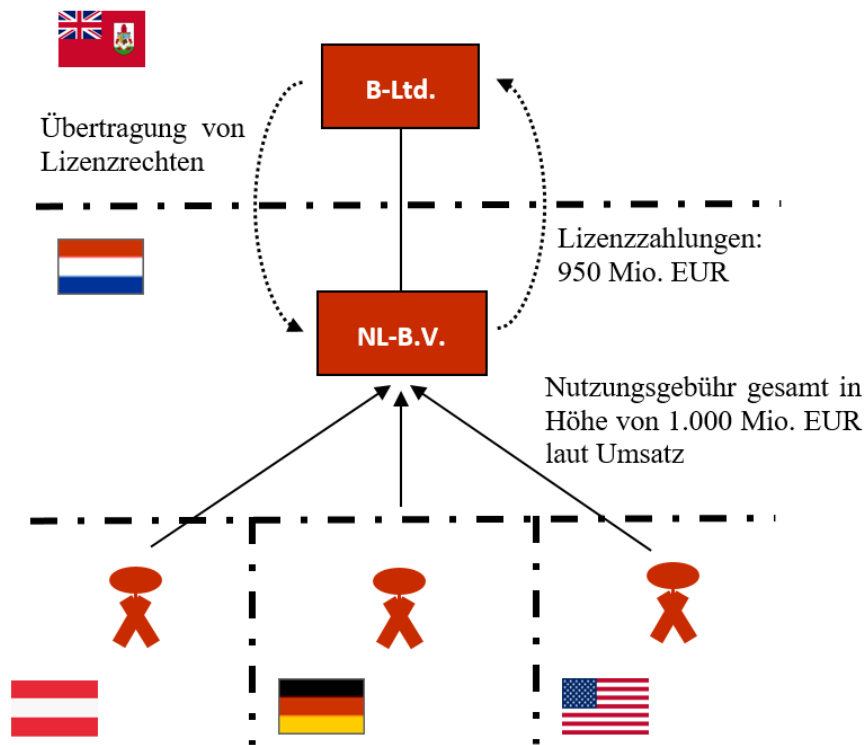
Die B-Ltd. ist mit ihrem Unternehmensgewinn auf den Bermudas unbeschränkt steuerpflichtig. Dieser Unternehmensgewinn beinhaltet die Lizenzeinnahmen der niederländischen Tochter (950 Mio. EUR) und kann somit vollumfänglich auf den Bermudas besteuert werden. Der Unternehmensgewinn wird um allfällige Aufwendungen verringert (Annahme: 750 Mio. EUR), sodass ein Unternehmensgewinn der B-Ltd. von 200 Mio. EUR entsteht. Somit ist der konsolidierte Konzerngewinn des Konzerns X 250 Mio. EUR (50 Mio. EUR Niederlande und 200 Mio. EUR Bermudas). Die B-Ltd. ist zudem nicht beschränkt steuerpflichtig in den Niederlanden, da nach niederländischem Recht keine Quellensteuer auf Lizenzzahlungen ins Ausland erhoben werden, weshalb die Lizenzzahlungen der NL-B.V. unversteuert auf die Bermudas fliessen.

Da die Bermudas als Niedrigsteuerland keine Körperschaftsteuer auf Unternehmensgewinne erheben, bleiben die 200 Mio. EUR der B-Ltd. unversteuert. Der Unternehmensgewinn der NL-B.V. von 50 Mio. EUR wird in den Niederlanden aufgrund einer IP-Box Regelung lediglich zu 20 % besteuert. Bei Annahme eines Körperschaftsteuersatzes von 12,5 % und einer gesenkten Bemessungsgrundlage von 10 Mio. EUR (20 % von 50 Mio. EUR) ergibt dies eine Steuerbelastung der NL-B.V. in den Niederlanden von 1,25 Mio. EUR. Dies ist somit auch die gesamte Steuerbelastung des Konzerns X. Die daraus resultierende Konzernsteuerquote der Unternehmensgruppe X beträgt 0,5 %.

Gesamtsteuerbelastung: 1,25 Mio. EUR  
Konzernsteuerquote: 0,5 %

#### 4.1.2. Mögliche Besteuerung nach dem Unified Approach

In diesem Beispiel wird davon ausgegangen, dass die Unternehmensgruppe X, als Anbieter eines Automated digital service und mit einem Konzernumsatz von 1.000 Mio. EUR, in den Anwendungsbereich des Betrages A fällt. Es wird angenommen, dass alle relevanten Schwellenwerte überschritten worden sind. Es wird auch davon ausgegangen, dass in allen Marktstaaten ein Nexus nach Betrag A begründet wird. In weiterer Folge stellt sich die Frage, wie hoch die Beträge A, B und C sind und wie diese an die Marktjurisdiktionen aufgeteilt werden können.



**Abbildung 14:** Unternehmensgruppe X  
Eigene Abbildung

**Tabelle 2:** Umsatz Unternehmensgruppe X

Gesamtumsatz der Unternehmensgruppe X		
Umsatz Bermudas	0 Mio. EUR	0 %
Umsatz Niederlande	200 Mio. EUR	20 %
Umsatz Deutschland	300 Mio. EUR	30 %
Umsatz Österreich	150 Mio. EUR	15 %
Umsatz USA	350 Mio. EUR	35 %
Gesamt	1.000 Mio. EUR	100 %

**Tabelle 3:** Annahme Körperschaftsteuersätze

Bermudas	0 %
Deutschland	15 %
Niederlande	12,5 %
Österreich	25 %
USA	20 %

Es werden nun zuerst die Beträge B und C berechnet, da auch in der Praxis zuerst diese Beträge anhand den Verrechnungspreisregeln zugeteilt werden. Anschliessend wird der Betrag A berechnet und auf die verschiedenen Marktstaaten verteilt. Die Vorgehensweise der Berechnungen sowie die Ausgestaltung der Beträge A, B und C wird in Anlehnung an Greil und Wargowske<sup>276</sup> durchgeführt. Für die Beträge B

und C sind keine Änderungen von der Besteuerung nach momentanem Recht und der Besteuerung nach dem Unified Approach ersichtlich, da diese weiterhin auf den bestehenden Verrechnungspreisregeln basieren.

gramme: The Effect on the Taxation of the Digital Economy and Reallocation of Taxing Rights," 508-510.

<sup>276</sup>Greil und Wargowske, „Pillar 1 of the Inclusive Framework's Work Pro-

### Betrag B

Der Betrag B ist weiterhin von dem Konzept der physischen Präsenz abhängig. Im Konzern X kann somit bezüglich Betrag B lediglich die B-Ltd. auf den Bermudas bzw. die NL-B.V. in den Niederlanden steuerpflichtig werden. Aufgrund des fehlenden steuerlichen Anknüpfungspunktes der Unternehmensgruppe X in Deutschland, Österreich und den USA kann dort kein Betrag B erhoben werden.

Die OECD hat hierbei noch nicht klar festgestellt, welche Aktivitäten in die Basismarketing- und Vertriebsaktivitäten fallen. Es wird in diesem Beispiel die Annahme getroffen, dass nur die NL-B.V. diese relevanten Aktivitäten unter Betrag B durchführt und somit auch in den Niederlanden mit dem Betrag B steuerpflichtig ist. Die Bemessungsgrundlage für diese Aktivitäten unter Betrag B beläuft sich annahmegemäss auf 10 Mio. EUR, welche in Tabelle 4 ersichtlich ist. Diese 10 Mio. EUR werden mit dem nationalen Körperschaftsteuersatz der Niederlande besteuert.

Seitens der OECD ist bis zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht näher geklärt, wie diese Bemessungsgrundlage für Betrag B bzw. die Routinevergütung unter Betrag B berechnet wird. PwC gibt hierbei in ihrem Input-Statement zum Public Consultation Document einige Vorschläge, wie die Bemessungsgrundlage für Betrag B quantifiziert werden könnte. Beispielsweise könnte hierbei ein gewisser Prozentsatz des Return-on-Sales (ROS) oder auch ein gewisser Prozentsatz der Investitionen, die ein MNE tätigen muss, um Zugang zu einem gewissen Markt zu erhalten, als Bemessungsgrundlage für Betrag B herangezogen werden.<sup>277</sup>

### Betrag C

Da auch der Betrag C nur aufgrund eines physischen Anknüpfungspunktes steuerlich geltend wird, kann der Betrag C somit nicht von Deutschland, Österreich oder den USA gefordert werden. Es besteht aber die Möglichkeit, dass die Niederlande die Routinevergütung aus Betrag B als zu niedrig empfindet und somit auf eine höhere Entschädigung plädiert. Dies kann in diesem Fallbeispiel von den Niederlanden gefordert werden, da annahmegemäss aufgrund übermässiger Marketingaktivitäten ein Markenwert für die Unternehmensgruppe X aufgebaut werden konnte.

Es wird in diesem Beispiel davon ausgegangen, dass laut dem Fremdvergleichsgrundsatz 40 Mio. EUR als Bemessungsgrundlage für Betrag C anfallen. Somit liegt die Bemessungsgrundlage des Betrages C bei 40 Mio. EUR in den Niederlanden, wie aus Tabelle 5 ersichtlich wird.

Die gesamte Bemessungsgrundlage für Betrag B und C liegt bei 50 Mio. EUR in den Niederlanden und bleibt somit gleich hoch wie die Bemessungsgrundlage nach der Besteuerung nach momentanem Recht. Dies resultiert aus der Tatsache, dass die Verrechnungspreisrichtlinien weiterhin wie bisher genutzt werden, da diese nicht angepasst oder aktualisiert werden. Die Beträge B und C führen somit zu keinen

Veränderungen in der Gewinnverteilung, da auch anhand bestehender Verrechnungspreisrichtlinien die Besteuerung dieser Vergütungen unter Betrag B und C bei den Niederlanden liegt.

### Betrag A

1. Ermittlung des Residualgewinnes  
Zunächst muss der Residualgewinn der Unternehmensgruppe X bestimmt werden. Der Unternehmensumsatz wurde anhand eines konsolidierten Konzernabschlusses berechnet und beträgt 1.000 Mio. EUR. Der Gesamtgewinn des Konzernes X entspricht dem Gewinn vor Steuern, der als Grundlage für Betrag A herangezogen wird und beträgt annahmegemäss 250 Mio. EUR. Die Ermittlung des Residualgewinnes ist in Tabelle 6 bzw. Tabelle 7 abgebildet.

15 % von 1.000 Mio. EUR = 150 Mio. EUR Residualgewinn

2. Zuordnung des Residualgewinnes  
Seitens der OECD ist noch nicht klar, welcher Anteil des Residualgewinnes an die Marktstaaten verteilt wird. Hierbei wird unterschieden, welcher Teil des Residualgewinnes auf die Wertschöpfung zurückzuführen ist und welcher Teil auf andere Faktoren, wie Kapital und Risiko, entfällt. Für diese Fallbetrachtung wird ein Prozentsatz von 80 %, welcher nicht umsatzorientiert ist, angenommen. Dies bedeutet, dass 20 % von 150 Mio. EUR (30 Mio. EUR) an die Marktjurisdiktionen verteilt werden.

30 Mio. EUR + 120 Mio. EUR = 150 Mio. EUR (3)

30 Mio. EUR - Anteil der Marktjurisdiktion am Residualgewinn

120 Mio. EUR - nicht-umsatzorientierter Anteil am Residualgewinn

150 Mio. EUR - zu verteiler Residualgewinn aus Nicht-Routinetätigkeiten

3. Verteilung des Residualgewinnes Nun muss der Residualgewinn von 30 Mio. EUR anhand eines Verteilungsschlüssels, basierend auf Umsätzen, auf die Marktstaaten verteilt werden. Dies wird in Tabelle 8 näher verdeutlicht.

### Steuerbelastung anhand des Unified Approach

Während die Beträge B und C weiterhin an den Verrechnungspreisen anknüpfen, stellt Betrag A jedoch eine Überlagerung des Systems dar und wird „on top“ von den Marktstaaten versteuert. Der Residualgewinn, der an die Marktstaaten verteilt wird, belastet das MNE somit zusätzlich. Die Muttergesellschaft B-Ltd. wird weiterhin, wie auch nach momentanem Recht, mit 200 Mio. EUR auf den Bermudas besteuert. Aufgrund des Körperschaftsteuersatzes von 0 % bleibt dieser Gewinn unbesteuert. Innerhalb dieses Beispiels kommt es somit zu keiner Doppelbesteuerung aufgrund des Betrages A, da die Bermudas eine Körperschaftsteuer von 0 % aufweisen. Jedoch kann der Betrag A sehr wohl zu

<sup>277</sup>PricewaterhouseCoopers, „Reaction to the OECD secretariat’s consultation paper on the unified approach under Pillar 1,“ 26-29.

**Tabelle 4:** Bemessungsgrundlage Betrag B – Unternehmensgruppe X

Bemessungsgrundlage Betrag B	
Niederlande	10 Mio. EUR
	10 Mio. EUR

**Tabelle 5:** Bemessungsgrundlage Betrag C – Unternehmensgruppe X

Bemessungsgrundlage Betrag C	
Niederlande	40 Mio. EUR
	40 Mio. EUR

einer Doppelbesteuerung führen, falls die Muttergesellschaft in einem Hochsteuerland ansässig ist und mit dem Welteinkommensprinzip besteuert wird. Hierbei würden die Gewinne sowohl im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft als auch in den Marktstaaten besteuert werden.<sup>278</sup>

Es ist noch nicht geklärt, wie das Problem der Doppelbesteuerung unter Betrag A in Zukunft gelöst werden kann. Die Lösung des Problems der Doppelbesteuerung wird auch von der OECD mit höchster Priorität eingestuft. Die OECD<sup>279</sup> diskutiert beispielsweise ein Senken der Bemessungsgrundlage um den Gewinn, der in den Marktstaaten versteuert wird bzw. eine Anrechnung der Steuer, die in den Marktstaaten gezahlt wird. Würde man also davon ausgehen, dass die B-Ltd. als Muttergesellschaft steuerpflichtig für den Betrag A wäre, könnte eine mögliche Lösung der Doppelbesteuerung unter Betrag A das Senken der Bemessungsgrundlage um 30 Mio. EUR auf den Bermudas sein. Dies würde in diesem Beispiel jedoch zu keinerlei Änderungen führen, da die Bermudas einen Körperschaftsteuersatz von 0 % aufweisen. Aus diesem Grund wird auf die Berichtigung der Bemessungsgrundlage der B-Ltd. in diesem Beispiel verzichtet.

Die Steuerbemessungsgrundlagen der Beträge A, B und C können der Tabelle 9 entnommen werden.

Nun werden die Bemessungsgrundlagen in den jeweiligen Ländern mit den nationalen Körperschaftsteuersätzen dieser Länder besteuert. Die Bemessungsgrundlage der Niederlande in der Höhe von 56 Mio. EUR wird, wie bei der Besteuerung nach momentanem Recht, aufgrund einer IP-Box Regelung nur im Umfang von 20 % (11,2 Mio. EUR) besteuert.

Daraus ergibt sich eine Gesamtsteuerbelastung der Unternehmensgruppe X von 5,975 Mio. EUR, wie in Tabelle 10 dargestellt ist. Die Konzernsteuerquote liegt mit der Besteuerung anhand des Unified Approach bei 2,39 %.

Gesamtsteuerbelastung: 5,975 Mio. EUR  
Konzernsteuerquote: 2,39 %

#### 4.1.3. Bewertung des Unified Approach anhand der Unternehmensgruppe X

Die erste genannte Herausforderung bei der Besteuerung der Digital Economy ist das Problem der vereinfachten Gewinnverlagerungs- und Gewinnverschiebungsmassnahmen und den daraus entstandenen niedrigeren Steuerlasten für digitale und multinationale Konzerne. Bezüglich der Unternehmensgruppe X kann gesagt werden, dass die BEPS-Probleme durch diesen Unified Approach mit hoher Wahrscheinlichkeit abnehmen werden. Wie bereits durch Fuest<sup>280</sup> erwähnt, lassen sich User, Marktjurisdiktionen und Umsatzmärkte nicht so leicht verschieben wie Betriebsstätten. Hierbei ist es eindeutig, dass eine Besteuerung in Steueroasen zumindest in Teilen vermieden werden kann. Wie das Beispiel 1 jedoch auch zeigt, wird je nach der Entscheidung der OECD, wie hoch die festgelegten Prozentsätze sind, nur ein kleiner Teil des Gesamtgewinnes des Konzerns auf die Marktstaaten aufgeteilt. Zudem kommt auch das Problem hinzu, dass die den Marktjurisdiktionen zugeteilten Gewinne mit dem nationalen Körperschaftsteuersatz besteuert werden. Es kann also trotzdem der Fall sein, dass Staaten, die einen Betrag A zugewiesen bekommen würden, diesen dann nicht oder nur niedrig besteuern. Weiters wurde von Greil und Wargowske<sup>281</sup> bereits erwähnt, dass ein Steuersystem in diesem Komplexitätsgrad neue Schlupflöcher bezüglich BEPS schaffen kann. Somit bleibt es abzuwarten, ob sich eine Vielzahl der BEPS-Probleme durch diesen Ansatz lösen oder auch neue BEPS-Probleme hinzugewonnen werden.

Des Weiteren wird sich die Konzernsteuerquote und somit die Steuerbelastung durch die Besteuerung anhand des Unified Approach erhöhen, wie bei der Unternehmensgruppe X ersichtlich ist. Hierbei steigt die Konzernsteuerquote von 0,5 % auf 2,39 %, wie in Tabelle 11 ersichtlich.

Dies wurde auch seitens der OECD<sup>282</sup> bei ihrem Update zur wirtschaftlichen Analyse und Folgenabschätzung des

<sup>280</sup>Fuest, „Die G20-Beschlüsse: Durchbruch zu einer besseren internationalen Besteuerung?“, M4.

<sup>281</sup>Greil und Wargowske, „Pillar 1 of the Inclusive Framework's Work Programme: The Effect on the Taxation of the Digital Economy and Reallocation of Taxing Rights“, 513.

<sup>282</sup>OECD, „Tax Challenges arising from the Digitalisation of the Economy“, 13.

<sup>278</sup>Vgl. Ebd., 22.

<sup>279</sup>OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One“, 14.

**Tabelle 6:** Ermittlung Residualgewinn 1 – Unternehmensgruppe X

Rechenweg 1:	
Gewinn vor Steuern Konzern X	250 Mio. EUR
– 10 % Routinegewinnmarge (1.000 Mio. EUR * 10 %)	-100 Mio. EUR
= Residualgewinn	150 Mio. EUR

**Tabelle 7:** Ermittlung Residualgewinn 2 – Unternehmensgruppe X

Rechenweg 2:	
Gewinnspanne (Gewinn : Umsatz) in Prozent	25 %
– Routineanteil in Prozent (Annahme)	-10 %
= zu verteiler Residualgewinn aus Nicht-Routinetätigkeiten in Prozent	15 %

**Tabelle 8:** Verteilung Residualgewinn – Unternehmensgruppe X

	Anteil	Bemessungsgrundlage Betrag A
Residualgewinn gesamt	100 %	30 Mio. EUR
Anteilig Niederlande	20 %	6 Mio. EUR
Anteilig Deutschland	30 %	9 Mio. EUR
Anteilig Österreich	15 %	4,5 Mio. EUR
Anteilig USA	35 %	10,5 Mio. EUR

**Tabelle 9:** Bemessungsgrundlagen ABC-Beträge – Unternehmensgruppe X

Bemessungsgrundlagen der Unternehmensgruppe X nach ABC-Beträgen				
	Betrag A	Betrag B	Betrag C	Summe
Bermudas				0 Mio. EUR
Niederlande	6 Mio. EUR	40 Mio. EUR	10 Mio. EUR	56 Mio. EUR
Deutschland	9 Mio. EUR			9 Mio. EUR
Österreich	4,5 Mio. EUR			4,5 Mio. EUR
USA	10,5 Mio. EUR			10,5 Mio. EUR
Summe	30 Mio. EUR	40 Mio. EUR	10 Mio. EUR	80 Mio. EUR

**Tabelle 10:** Bemessungsgrundlage gesamt – Unternehmensgruppe X

	Bemessungsgrundlage gesamt	Steuersatz	Steuerbelastung
Bermudas	200 Mio. EUR	0 %	0 Mio. EUR
Niederlande	11,2 Mio. EUR	12,5 %	1,4 Mio. EUR
Deutschland	9 Mio. EUR	15 %	1,35 Mio. EUR
Österreich	4,5 Mio. EUR	25 %	1,125 Mio. EUR
USA	10,5 Mio. EUR	20 %	2,1 Mio. EUR
Summe			5,975 Mio. EUR

**Tabelle 11:** Steuerbelastung, Vergleich momentanes Recht – Unified Approach

	Momentanes Recht	Unified Approach
Steuerbelastung	1,25 Mio. EUR	5,975 Mio. EUR
Konzernsteuerquote	0,5 %	2,39 %

Zwei-Säulen-Ansatzes berechnet. Die geringe Steuerlast der digitalen Welt führte immer wieder zu zahlreichen Diskussionen. Der Unified Approach wird hierbei Abhilfe schaffen und die Steuerlast der digitalisierten Welt zumindest etwas anheben. Der Vollständigkeit halber muss auch erwähnt werden, dass dieses Problem der zu geringen Steuerlast der MNE vor allem durch Säule 2 des Zwei-Säulen-Ansatzes näher verfolgt wird. Säule 2 wird laut OECD zu einem wesentlichen und auch grösseren Anstieg der Steuerquote als Säule 1 führen.<sup>283</sup>

Das zweite genannte Problem, die Konzentration des internationalen Steuerrechts auf das Konzept der physischen Präsenz, kann durch diesen Ansatz gelöst und überwunden werden. Die Marktjurisdiktionen haben nun ein Besteuerungsrecht und einen steuerrechtlichen Anknüpfungspunkt, ohne eine physische Präsenz in einem Staat aufzuweisen. Es muss aber erwähnt werden, dass, wie in Beispiel 1 verdeutlicht, lediglich ein kleiner Teil des Gewinnes in die Marktstaaten verteilt wird und dieses Besteuerungsrecht der Marktstaaten dementsprechend klein sein kann. Jedoch wird durch den Unified Approach die internationale Unternehmensbesteuerung wesentlich verändert und kann nun auch ohne das Konzept der physischen Präsenz Besteuerungsrechte garantieren.

Das Problem des komplexen Wertschöpfungsbeitrages kann durch den Unified Approach nur teilweise gelöst werden, so wie das Beispiel der Unternehmensgruppe X verdeutlicht. Hierbei bleibt weiter die elementare Frage, wie Wertschöpfung definiert werden kann und welche Aktivitäten zur Wertschöpfung beitragen. Innerhalb des Beispiels 1 scheint es fraglich, warum hier ein Teil des Gewinnes den Marktstaaten zugeweiht wird, da die relevante Wertschöpfung der Unternehmensgruppe X, die Programmierarbeit für den Cloud-Computing Dienst, am Unternehmenssitz auf den Bermudas getätigt wird. Es bleibt also zu diskutieren, ob und wie die User in dem Marktstaat eine Wertschöpfung generieren und ob somit die Besteuerung eines Teiles des Gewinnes im Marktstaat erforderlich ist.

Die Wertschöpfung ist in allen digitalen Geschäftsmodellen sehr unterschiedlich, da auch die User einen unterschiedlichen Anteil dazu beitragen. Auch beim Cloud-Computing Dienst der Unternehmensgruppe X lassen sich unterschiedliche Standpunkte einnehmen. Einerseits findet die relevante Programmierarbeit für das Geschäftsmodell nur auf den Bermudas statt. Andererseits tragen die Nutzer auch indirekt zur Wertschöpfung bei, da insbesondere durch eine immer grösser werdende Anzahl von Benutzern das Cloud-Computing erst effektiv und effizient wird, da sich damit die Kosten für das einzelne Unternehmen reduzieren.

Hinsichtlich Beispiel 1 wird deutlich, dass der Ort der Wertschöpfung und der Ort der Besteuerung nach Bauer et al.<sup>284</sup> nicht auseinanderfallen würde, da keine Monetarisierung der Daten bzw. auch keine Datenerhebung, sondern le-

diglich Konsum der Cloud-Computing Dienstleistung, stattfindet. Somit wäre kein steuerrechtliches Problem vorhanden und das alte Besteuerungsrecht würde dieses Geschäftsmodell richtig und auch ausreichend erfassen. Ditz und Pinkernell<sup>285</sup> vertreten die Meinung, dass der Wertschöpfungsbeitrag der User erst dann besteht, wenn eine Monetarisierung der Nutzerbeziehungen gegenüber Dritten stattfindet. Es könnte in dieser Hinsicht sinnvoll sein, beispielsweise die Gewinne, die ein digitales Geschäftsmodell aus der Monetarisierung der Nutzerdaten erwirtschaftet, in den Marktstaaten zu besteuern.

Die Intention, dass Steuern als Gegenleistung und Vergütung für die genutzte Infrastruktur in einem Staat entrichtet werden, wird jedoch mit der Besteuerung anhand des Unified Approach teilweise untergraben. Insbesondere bei der B-Ltd. wird deutlich, dass sowohl in den Niederlanden nur wenig bzw. in den Marktstaaten keine Infrastruktur genutzt wird, jedoch nach dem Unified Approach sehr wohl Besteuerungsrechte in diese Staaten verteilt werden. Dies bedeutet folglich auch, dass die Steuerbelastung auf den Bermudas reduziert werden würde, obwohl dort die Programmierarbeiten ausgeführt werden und somit auch Infrastruktur seitens der Mitarbeiter genutzt wird. Für Becker und Van der Ham<sup>286</sup> erweitert der Unified Approach die bisherige Einstellung, dass Steuern nicht nur für die Bereitstellung von Infrastruktur, sondern in der Zukunft auch für die Bereitstellung von Nutzerdaten und -informationen entrichtet werden.

Ein weiteres Problem bei der Besteuerung der digitalen Wirtschaft ist die Qualifizierung der Einkünfte. In Beispiel 1 muss die NL-B.V. an die B-Ltd. Lizenzzahlungen leisten. Die B-Ltd. ist auf den Bermudas unbeschränkt steuerpflichtig und durch die Lizenzeneinkünfte auch in den Niederlanden beschränkt steuerpflichtig. Da die Niederlande laut nationalem Recht jedoch keine Quellensteuer auf Lizenzzahlungen erhebt, wird somit in diesem Beispiel keine Quellensteuer erhoben. Hingegen unterliegen Lizenzzahlungen in einigen Ländern, wie beispielsweise in Irland, aufgrund einer beschränkten Steuerpflicht dem Quellensteuer-Einbehalt. Dies würde umgelegt auf Beispiel 1 bedeuten, dass der gesamte Gewinn der B-Ltd. in den Niederlanden einer Quellensteuer unterliegen würde.

Insbesondere stellt sich bei dem Geschäftsmodell des Cloud-Computing die Frage, inwieweit das Übertragen der Rechte an einem Cloud-Computing-Geschäftsmodell als das Mieten eines Teils eines Servers (Lizenz) oder als Dienstleistung der B-Ltd. an die NL-B.V. (Unternehmensgewinn) quantifiziert werden kann. Diese Unterscheidung ist von grosser Relevanz, vor allem für die Anwendung von DBA, da das Besteuerungsrecht somit entweder dem Quellenstaat oder dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen wird. In Bezug auf Fallbeispiel 1 bedeutet dies, dass die Zahlungen der NL-B.V. an die B-Ltd.

<sup>283</sup>Ebd., 18.

<sup>284</sup>Vgl. Bauer et al., „Die Besteuerung digitaler Wertschöpfung - „Doing nothing is not an option“,“ 889-890.

<sup>285</sup>Ditz und Pinkernell, „Neudefinition internationaler Besteuerungsrechte durch das OECD Inclusive Framework on BEPS - Eine Würdigung aus deutscher Sicht,“ 381.

<sup>286</sup>Becker und Van der Ham, „Das neue (digitale) ABC der Verlagerung von Besteuerungsrechten in die Marktstaaten,“ 2545.

nicht als das Mieten eines Teiles eines Servers, sondern als Dienstleistung der B-Ltd. an die NL-B.V. quantifiziert werden und diese Einnahmen nicht als Lizenzentnahmen sondern als Unternehmensgewinne gelten würden. Folglich würden die Bermudas, als Ansässigkeitsstaat, das Besteuerungsrecht für die ganzen Einkünfte erhalten. Die Unternehmensgewinne würden somit nur auf den Bermudas zu einem Steuersatz von 0 % besteuert werden. Da in diesem Beispiel sowohl die Bermudas einen Steuersatz von 0 % aufweisen als auch die Niederlande keine Quellensteuer auf Lizenzzahlungen hat, ist die Unterscheidung irrelevant, da die Einkünfte nicht besteuert werden. Jedoch würde es in einem Land mit einer Quellensteuer, beispielsweise in Irland, einen wesentlichen Unterschied machen, wie Einkünfte qualifiziert werden.

#### 4.2. Beispiel 2: Das traditionelle Geschäftsmodell der Unternehmensgruppe Y

Die Unternehmensgruppe Y ist, bis auf ein verändertes Geschäftsmodell, vollkommen identisch zur Unternehmensgruppe X. Das Geschäftsmodell der Unternehmensgruppe Y beinhaltet den Verkauf von Automobilen, wobei den Grossteil der Kunden Privatpersonen darstellen. Die verkauften Automobile liefern zudem Fahrdaten der Automobile an die Unternehmensgruppe Y, die diese auswertet und auch in ihrer weiteren Forschungs- und Entwicklungsarbeit nutzt. Die Unternehmensgruppe Y führt keine weiteren Geschäftstätigkeiten aus. Weiters übt sie eine wesentliche und auch länderspezifische Werbung in allen Marktstaaten aus.

Es wird in diesem Beispiel 2 nur auf die Thematik rund um den neuen Nexus, also das Fallen der Unternehmensgruppe Y in den Anwendungsbereich des Betrages A, näher eingegangen. Der Nexus der Beträge B und C knüpft immer noch am Konzept der physischen Präsenz an und wird hierbei nicht näher beleuchtet. Dieses Beispiel soll verdeutlichen, dass auch Geschäftsmodelle, welche nicht als digital bezeichnet werden können und Geschäftsmodelle der „Old Economy“ darstellen, vom Unified Approach und dessen Besteuerung betroffen sein können.

##### 4.2.1. Mögliche Begründung eines Nexus für Betrag A

Im folgenden Abschnitt werden nun die unterschiedlichen Schwellenwerte (siehe 3.2.1.1), die ein Unternehmen überschreiten muss, um in den Anwendungsbereich des Unified Approach unter Betrag A zu fallen, anhand der Unternehmensgruppe Y näher betrachtet. Es wird überprüft, ob ein Teil des Gewinnes der Unternehmensgruppe Y in die Marktstaaten allokiert werden kann. Die Abbildungen 15 und 16 verdeutlichen diese Schwellen grafisch.

Die erste Schwelle, die ein Unternehmen überschreiten muss, ist ein konsolidierter Konzernumsatz von 750 Mio. EUR. Dies ist im Hinblick auf das Fallbeispiel 2 erfüllt, da die Unternehmensgruppe Y einen konsolidierten Konzernumsatz von 1.000 Mio. EUR aufweist.

Weiters muss die Unternehmensgruppe einen Aktivitäten-Test bestehen, um von Betrag A des Unified Approach betroffen zu sein. Hierbei geht es darum, ob die Unternehmensgruppe Y in die Gruppe der Automated digital services oder

der Consumer-facing businesses eingeordnet werden kann. Dies kann anhand einer Analyse der Aktivitäten der Unternehmensgruppe Y gemacht werden. Eine Voraussetzung, um ein Consumer-facing business darzustellen, liegt in der Umsatzgenerierung aus dem Verkauf von Produkten bzw. Dienstleistungen. Weiters muss hierbei auch die Voraussetzung erfüllt sein, dass der Verkauf grundsätzlich an Konsumenten, also für private Zwecke, erfolgt. Der Konzern Y fällt aufgrund des Verkaufes von Automobilen an Privatpersonen in die Gruppe der Consumer-facing businesses.

Der Konzern Y fällt jedoch nicht nur durch den Verkauf von Automobilen in den Anwendungsbereich. Es müssen laut OECD noch weitere „Plus“-Faktoren definiert werden, die auf eine relevante und nachhaltige Interaktion des Unternehmens im Marktstaat hinweisen. In diesem Beispiel ist hierbei der Hinweis, dass die Unternehmensgruppe Y eine gezielte Werbung für die Kunden in den Marktstaaten schaltet, ein sogenannter „Plus“-Faktor. Hingegen ist der Hinweis, dass die Unternehmensgruppe Y Fahrdaten der Automobile auswertet und benutzt, nicht relevant für das Hineinfallen in den Anwendungsbereich. Auch ohne diese Datenverwertung würde das Unternehmen in den Anwendungsbereich des Betrages A fallen. Dieser Hinweis der digitalen Komponente der Unternehmensgruppe Y ist somit irrelevant für die Begründung eines Nexus unter Betrag A, da bei den Consumer-facing businesses die „Plus“-Faktoren ausschlaggebend sind und nicht das Aufweisen einer digitalen Komponente.<sup>287</sup> Die Automobil-Branche wurde auch seitens der OECD explizit als ein Beispiel für ein Consumer-facing business genannt.<sup>288</sup>

Im nächsten Schritt müssen die Umsätze, die unter diese Consumer-facing activities fallen, eine gewisse Grösse aufweisen. In diesem Beispiel übt die Unternehmensgruppe Y keine weiteren Aktivitäten aus, weshalb der gesamte Unternehmensgewinn in die Gruppe der Consumer-facing activities fällt. Hierbei kann also davon ausgegangen werden, dass dieser de minimis-Schwellenwert vom Konzern Y übertreten wird.

Im Anschluss werden nun lediglich die Umsätze der Consumer-facing activities zur Begründung eines Nexus unter Betrag A herangezogen, deren Geschäftsbereich einen gewissen Prozentsatz an Rentabilität übersteigt. Die Höhe dieses Prozentsatzes wurde seitens der OECD noch nicht festgelegt. Es wird davon ausgegangen, dass die Unternehmensgruppe Y diese Rentabilität übersteigt.

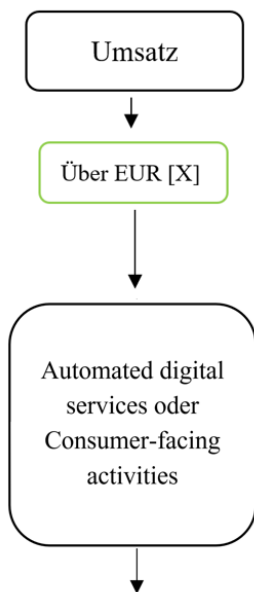
Zudem muss die Summe der aggregierten Residualgewinne eine gewisse Höhe überschreiten, um eine Besteuerung anhand des Betrages A zu rechtfertigen. Auch dieser Betrag wurde von der OECD noch nicht festgelegt.

Zu guter Letzt folgt noch ein Nexus-Test für alle Marktjurisdiktionen, um die Allokation von Besteuerungsrechten in die Marktstaaten zu begründen. Diese Nexus-Bedingungen sind noch nicht präzise genug festgelegt. Die OECD spricht

<sup>287</sup>Vgl. OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One,“ 12-13.

<sup>288</sup>Ebd., 11.



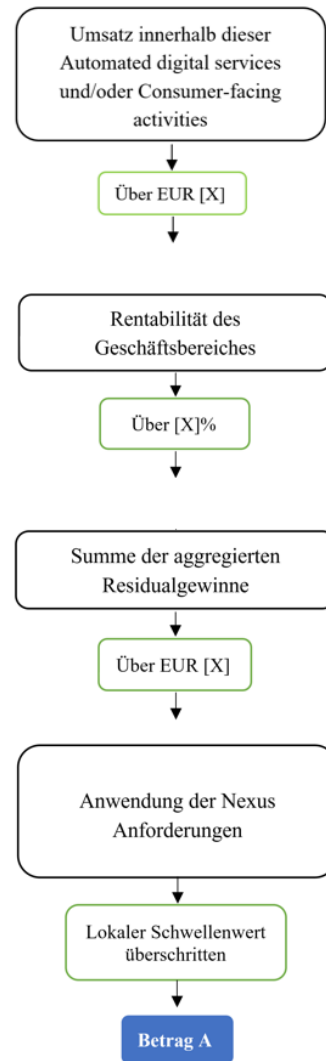


**Abbildung 15:** Nexus Betrag A – Teil 1  
Eigene Abbildung

hierbei aber von einer signifikanten und nachhaltigen Rolle, die ein Unternehmen in einem Marktstaat ausüben muss. Als Beispiel wird die Generierung von Umsätzen in diesen Marktstaaten über Jahre hinweg genannt. Es wird die Annahme getroffen, dass die Unternehmensgruppe Y in allen Marktstaaten eine erhebliche Rolle ausübt und somit in den Niederlanden, Deutschland, Österreich und den USA mit dem Betrag A steuerpflichtig wird. In weiterer Folge wird nun der Betrag A berechnet und gemäss eines Umsatzschlüssels an die Marktstaaten verteilt, wie in Beispiel 1 dargestellt wird.

4.2.2. Bewertung des Unified Approach anhand der Unternehmensgruppe Y

Das zweite Beispiel der Unternehmensgruppe Y zeigt deutlich, dass der Unified Approach ein weit grösseres Ausmass annimmt, als nur die digitale Welt zu besteuern. Auch die „Old Economy“ kann durch diesen Unified Approach betroffen sein. Die sogenannten Consumer-facing busines-



**Abbildung 16:** Nexus Betrag A – Teil 2  
Eigene Abbildung

ses müssen keine digitalisierte Komponente mehr aufweisen, sondern eine signifikante und relevante Rolle in einem Marktstaat haben sowie weitere Plus-Faktoren, wie beispielsweise spezifische Werbung im Marktland, aufweisen. Dies reicht bereits aus, um in den Anwendungsbereich des Unified Approach zu fallen, ohne jegliche digitale Komponenten vorzuweisen. Auch Schön<sup>289</sup> weist darauf hin, dass der Unified Approach eine weit grössere Dimension erreicht, als nur die digitale Welt zu besteuern. Der Unified Approach in seiner neuesten Fassung zielt also nicht nur direkt auf die digitale Wirtschaft ab, sondern vor allem auf Geschäftsmodelle, die „remote“ funktionieren und auf sehr profitable Unternehmen.

Durch den breiten Anwendungsbereich können sehr unterschiedliche MNE mit dem Betrag A des Unified Approach

<sup>289</sup>Schön, „Seminar F (IFA/OECD): Internationale Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft,“ 650.

besteuert werden. Die Heterogenität der Unternehmen sollte jedoch bei der Ausarbeitung des Unified Approach berücksichtigt werden. Wie bereits von Zinowsky<sup>290</sup> erwähnt, kann die Rentabilität der Geschäftsbereiche der Unternehmen höchst unterschiedlich sein. Insbesondere bei einem Vergleich von digitalen und traditionellen Geschäftsmodellen wie in Beispiel 1 und 2, können erhebliche Unterschiede der Rentabilität auftreten. Dies kann aber auch von Region zu Region sehr unterschiedlich sein, wie PwC<sup>291</sup> in ihrem Input-Statement zum Public Consultation Document beschreibt. Falls die Rentabilitätsschwelle seitens der OECD niedrig angesetzt wird, wie beispielweise zwischen 5 % und 7 %, werden ca. die Hälfte aller Unternehmen in allen Regionen der Welt in den Anwendungsbereich des Betrages A hineinfallen, so PwC. Folglich würde ein grosser Anteil des Besteuerungssubstrats in die Marktstaaten verschoben werden. Es stellt sich hierbei also auch die Frage, inwieweit diese Rentabilitätsschwelle branchenabhängig bzw. regionenabhängig ausgearbeitet werden kann, sodass die Verschiedenartigkeit der Branchen und Regionen ausreichend beachtet wird.

#### 4.3. Abschliessende Bewertung des Unified Approach

Die Analyse des Unified Approach mithilfe der Fallbearbeitung zeigt unterschiedliche Ergebnisse. In dieser abschliessenden Bewertung muss aber erwähnt werden, dass ein grosser Teil der Ausgestaltung des Unified Approach offen ist. Während einerseits viele Annahmen getroffen wurden, können andererseits noch wesentliche Änderungen am Unified Approach stattfinden. Die Analyse zeigt somit eine Momentaufnahme.

Der Unified Approach versucht die digitale Wirtschaft und ihre Geschäftsmodelle fair und effektiv zu besteuern. Dieser Ansatz der OECD ist sehr wohl in der Lage, BEPS-Probleme zu lösen, wenn gleich nicht eindeutig ist, wie viele neue BEPS-Probleme geschaffen werden. Auch das Konzept der physischen Präsenz kann durch den Unified Approach modernisiert und überwunden werden. Jedoch muss darauf aufmerksam gemacht werden, dass die Pauschalierung von digitalen Geschäftsmodellen ein Hauptproblem bei der Besteuerung derselben darstellt. Insbesondere den Wertschöpfungsbeitrag für alle Arten der digitalen Geschäftsmodelle zu identifizieren, ist nicht möglich. Jedoch kann ohne diese Analyse kaum geklärt werden, inwieweit Wertschöpfung in digitalen Geschäftsmodellen definiert werden kann und wie die User zur Wertschöpfung beitragen. Die Qualifizierung von Einkünften benötigt im Zeitalter der Digitalisierung neue Definitionen und kann durch den Unified Approach nicht direkt gelöst werden. Während es bei manchen Geschäftsmodellen im Anwendungsbereich sehr wohl sinnvoll erscheint, Besteuerungssubstrat in die Marktstaaten zu schieben, scheint es bei anderen Geschäftsmodellen unangebracht und nicht im Einklang mit der Wertschöpfung. Die Geschwindigkeit der Digitalisierung und Globalisierung nimmt immer mehr Fahrt

auf, weshalb die digitalen Geschäftsmodelle in immenser Geschwindigkeit verändert werden und neue digitale Geschäftsmodelle entstehen.

Die Tabelle 12 fasst auf Grundlage der Fallbearbeitung zusammen, wie der Unified Approach zur Problembewältigung bei der Besteuerung der Digitalwirtschaft bewertet werden kann.

- ✓ Probleme konnten durch Unified Approach weitgehend gelöst werden
- ~ Probleme konnten durch Unified Approach teilweise gelöst werden
- ✗ Probleme konnten durch Unified Approach nicht gelöst werden

Der Unified Approach wirft neben der Lösung für bestehende Probleme auch neue Fragen und Kritikpunkte auf, wobei die Hauptpunkte aus der Literaturanalyse nun nochmals kurz aufgegriffen und wenn möglich mit der Fallbearbeitung in Verbindung gebracht werden.

Im Hinblick auf die Fallbetrachtung kann gesagt werden, dass die Berechnung des Betrages A durch die standardisierte Formel bzw. die Berechnung des Betrages B durch die standardisierte Routinevergütung vereinfacht wird. Diese Meinung vertreten auch Pistone et al.<sup>292</sup> und Daurer<sup>293</sup>, die damit eine Vereinfachung durch den Unified Approach sehen. Folglich können aufwendige Benchmark-Studien unterlassen werden. Jedoch kann bezüglich des Fallbeispiels 2 gesagt werden, dass sehr unterschiedliche Unternehmen, digitale Unternehmen wie auch Unternehmen der „Old Economy“, in den Anwendungsbereich des Unified Approach fallen. Diese Unternehmen können sehr unterschiedlich sein, weshalb eine standardisierte Routinevergütung unter Betrag B auch Nachteile nach sich ziehen kann. Es kann somit nicht auf individuelle Fälle und Besonderheiten eingegangen werden, so Becker und Van der Ham.<sup>294</sup> Eine zu hohe Routinevergütung für die Aktivitäten unter Betrag B in Betracht zum Median der Rentabilität würde ausserdem zu einer grossen Verschiebung des Besteuerungssubstrats in die Marktstaaten führen. PwC untersuchte hierbei die Schwankungen der EBIT-Margen von verschiedenen Regionen und Industrien, die teilweise grosse Unterschiede hervorbrachten. Für PwC scheint es somit schwierig, einen „one size fits all“-Prozentsatz unter Betrag B zu definieren.<sup>295</sup>

Weiters ist ein grosses Problem die Interaktion dieser drei Beträge und die daraus entstehende Komplexität, worauf Beer, Bulard und Najafi<sup>296</sup> aufmerksam machen. Dass zuerst

<sup>292</sup>Pistone et al., „The OECD Public Consultation Document “Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ under Pillar One”: An Assessment,“ 15.

<sup>293</sup>Daurer, „Der Unified Approach der OECD,“ 556.

<sup>294</sup>Becker und Van der Ham, „Das neue (digitale) ABC der Verlagerung von Besteuerungsrechten in die Marktstaaten,“ 2544.

<sup>295</sup>PricewaterhouseCoopers, „Reaction to the OECD secretariat’s consultation paper on the unified approach under Pillar 1,“ 27-30.

<sup>296</sup>Berr, Bulard und Najafi, „OECD-Vorschlag für eine einheitliche Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft,“ 153.

<sup>290</sup>Zinowsky, „Abkehr von tradierten Verrechnungspreismethoden und Einführung einer weltweiten Mindestbesteuerung,“ 814.

<sup>291</sup>PricewaterhouseCoopers, „Reaction to the OECD secretariat’s consultation paper on the unified approach under Pillar 1,“ 18.

**Tabelle 12:** Abschlussbewertung des Unified Approach

Probleme bei der Besteuerung von digitalen Geschäftsmodellen	Bewertung
Vereinfachung von Gewinnverschiebungs- und Gewinnverlagerungsmassnahmen	✓
Konzept der physischen Präsenz	✓
Komplexer Wertschöpfungsbeitrag	~
Qualifizierung der Einkünfte und Zahlungen	✗

die Beträge B und C anhand der Verrechnungspreisrichtlinien zugeteilt werden und im Anschluss Betrag A berechnet und verteilt wird, führt dazu, dass Betrag A eine Überlagerung darstellt. Dies sieht Daurer<sup>297</sup> als besonders kritisch, da dies zu einem Anstieg der Doppelbesteuerung führen würde. Dieses Problem kann auch in der Fallbearbeitung festgestellt werden. Die Gewinne und die Besteuerungsrechte dieser Gewinne unter Betrag A werden als Überlagerung auf die bisherigen Verrechnungspreise an die Marktstaaten verteilt. Bei einer Ansässigkeit der Muttergesellschaft in einem Hochsteuerland können jedoch Probleme der Doppelbesteuerung entstehen. PwC<sup>298</sup> weist im Hinblick auf diese Doppelbesteuerung unter Betrag A beispielsweise darauf hin, dass es möglich sein sollte, dass eine Gesellschaft ihre Bemessungsgrundlage um den Betrag, der den Marktstaaten zugeteilt wird, senken kann. Dies würde in diesem Beispiel dazu führen, dass die auf den Bermudas ansässige B-Ltd. ihre Bemessungsgrundlage um den Betrag senken kann, den die Marktstaaten erhalten haben. Eine andere Lösung, die von der OECD<sup>299</sup> in diesem Zusammenhang vorgeschlagen wird, ist die Anrechnung der Steuer, die in den Marktstaaten gezahlt wird. Hierbei stellt sich aber die Frage, wer steuerpflichtig für Betrag A ist und somit die Senkung der Bemessungsgrundlage bzw. die Anrechnung der gezahlten Steuer vornehmen kann. Zudem werden Konflikte bezüglich der Vereinbarkeit von Verrechnungspreisen und des Unified Approach als weiterer Problempunkt von Zinowsky<sup>300</sup> gesehen.

Ein weiteres Kernproblem, welches sich nicht durch die Fallbeispiele illustrieren lassen kann, ist die Notwendigkeit einer harmonisierten Gewinnermittlung.<sup>301</sup> Die Unterschiede zwischen nationalen und internationalen Rechnungslegungsstandards können gross sein und sind laut Schuster<sup>302</sup> nicht als Grundlage für eine gemeinsame Gewinnermittlung geeignet. Zudem wird die Ermittlung einer Bemessungsgrundlage auch durch die geplante Segmentierung von Geschäftsfeldern deutlich erschwert, so Daurer.<sup>303</sup> Diese ist nur mit einem sehr hohen Aufwand durchführbar. Hierbei erwähnen Greil

und Wargowske<sup>304</sup> auch, dass die geplante Segmentierung in Geschäftsfelder zu neuartigen BEPS-Problemen führen kann.

Des Weiteren wurde bereits erwähnt, dass BEPS-Probleme durch den Unified Approach gelöst werden können. Dies ist auch insbesondere in Beispiel 1 ersichtlich, in welchem ein Konzern mit einer schädlichen Steuerstruktur durch den Unified Approach eine höhere Konzernsteuerquote aufweist. Die OECD<sup>305</sup> weist in der vorläufigen Analyse und Folgenabschätzung zu Säule 1 darauf hin, dass der Unified Approach teilweise Besteuerungsrechte von Niedrigsteuerländern in Länder mit höherer Steuerbelastung verschieben wird. Dies führt folglich zu leicht höheren globalen Steuereinnahmen. Laut Schön<sup>306</sup> lassen sich Märkte und User nicht einfach in Niedrigsteuerländer verschieben, weshalb BEPS-Probleme deutlich verringert werden können. Jedoch sind Greil und Wargowske<sup>307</sup> sowie auch Fuest<sup>308</sup> der Meinung, dass durch den sehr hohen Komplexitätsgrad des Unified Approach neue BEPS-Probleme geschaffen werden.

Wie Fallbeispiel 1 zeigt, wird die Steuerbelastung immer auf Grundlage des ganzen Konzernes berechnet. Wie bereits erwähnt, ist nicht klar, welche Gesellschaft schlussendlich steuerpflichtig für den Betrag A ist. PwC<sup>309</sup> bringt hierbei den Vorschlag ein, dass die Muttergesellschaft des MNE für den Betrag A steuerpflichtig wird, diesen berechnet und an die Marktjurisdiktionen zuweist. Weiters ist noch nicht geklärt, wie die Beträge steuerlich eingehoben werden. Dies sieht Daurer<sup>310</sup> vor allem in den Staaten als kritisch, in denen ein Konzern keine physische Präsenz besitzt, aber trotzdem mit Betrag A steuerpflichtig ist. Des Weiteren zeigt das Beispiel 1 auch, dass der Unified Approach nicht mehr nur eine Vergütung für die genutzte Infrastruktur darstellt. Durch das Aufkommen neuer digitaler Geschäftsmodelle wird diese Ansicht erweitert, sodass im Zeitalter der Digitalisierung Steuern auch für die Bereitstellung von Nutzerdaten und

<sup>304</sup>Greil und Wargowske, „Pillar 1 of the Inclusive Framework’s Work Programme: The Effect on the Taxation of the Digital Economy and Reallocation of Taxing Rights“, 509.

<sup>305</sup>OECD, „Tax Challenges arising from the Digitalisation of the Economy“, 13.

<sup>306</sup>Schön, „Seminar F (IFA/OECD): Internationale Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft“, 650.

<sup>307</sup>Greil und Wargowske, „Pillar 1 of the Inclusive Framework’s Work Programme: The Effect on the Taxation of the Digital Economy and Reallocation of Taxing Rights“, 513.

<sup>308</sup>Fuest, „Die G20-Beschlüsse: Durchbruch zu einer besseren internationalen Besteuerung?“, M5.

<sup>309</sup>PricewaterhouseCoopers, „Reaction to the OECD secretariat’s consultation paper on the unified approach under Pillar 1“, 4.

<sup>310</sup>Daurer, „Der Unified Approach der OECD“, 556.

<sup>297</sup>Daurer, „Der Unified Approach der OECD“, 556.

<sup>298</sup>PricewaterhouseCoopers, „Reaction to the OECD secretariat’s consultation paper on the unified approach under Pillar 1“, 22-23.

<sup>299</sup>OECD, „Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One“, 14.

<sup>300</sup>Zinowsky, „Abkehr von tradierten Verrechnungspreismethoden und Einführung einer weltweiten Mindestbesteuerung“, 819.

<sup>301</sup>Ahlers, „Gründlichkeit vor Schnelligkeit“, M4.

<sup>302</sup>Schuster, „Der ‘Unified Approach’ der OECD - ein Überblick und erste Einschätzungen“, 520.

<sup>303</sup>Daurer, „Der Unified Approach der OECD“, 556.

Nutzerinformationen gezahlt werden, so Becker und Van der Ham.<sup>311</sup>

Ein anderes relevantes Problem, welches für die Durchsetzung von wesentlicher Bedeutung sein wird, ist das Umgehen mit Verlusten. Hierbei wird seitens der OECD noch kein Lösungsvorschlag unterbreitet, weshalb dieses Problem auch nicht anhand der Fallbearbeitung demonstriert werden kann. Für Zinowsky<sup>312</sup> ist dieses Problem von grosser Bedeutung, da Staaten nicht damit einverstanden sind, im Gewinnfall Steuersubstrat abzugeben, während im Verlustfall der ganze Verlust alleine getragen werden muss.

Der Unified Approach soll den Ort der Besteuerung mit dem Ort der Wertschöpfung in Einklang bringen. Beispiel 1 zeigt, dass dieses Ziel durch den Unified Approach bei einigen Geschäftsmodellen nicht erreicht werden kann. Laut Müller und Bauerfeld<sup>313</sup> steht der Unified Approach nicht im Einklang mit einer Besteuerung am Ort der Wertschöpfung. Auch Bauer et al.<sup>314</sup> vertreten diese Ansicht. Ein Geschäftsmodell bereitet laut den Autoren nur steuerrechtliche Probleme, wenn der Ort der Besteuerung und der Wertschöpfung auseinanderfällt. Bei einem nicht Auseinanderfallen sind die bestehenden Besteuerungsregeln vollkommen ausreichend. Ein Auseinanderfallen dieser Orte tritt laut Bauer et al. nur dann auf, wenn drei Bedingungen kumulativ erfüllt sind: Dies ist eine Tätigkeit der Datenerhebung (1), wobei die erhobenen Daten einen wesentlichen Beitrag zur Monetarisierung leisten (2). Weiters darf keine Begründung eines Nexus im Marktstaat vorliegen (3). Hinsichtlich Fallbeispiel 1 würde das momentane Recht somit vollkommen ausreichen.

Ein weiteres Problem stellt neben den inhaltlichen Differenzen auch die Umsetzung des Unified Approach dar. Da der Unified Approach seine Wirkung laut Daurer<sup>315</sup> nur bei einer globalen Einführung entfalten kann, muss dies anhand eines globalen multilateralen Abkommens umgesetzt werden. Dies wird jedoch durch die Tatsache, dass viele Staaten des Inclusive Framework on BEPS keine DBA untereinander aufweisen, deutlich erschwert.

Der Ruf nach einer fairen Besteuerung für die Digitalwirtschaft hat zu einer geplanten Erneuerung geführt, die nicht nur die Digitalwirtschaft betrifft, sondern ein viel grösseres Ausmass annimmt, so Schön.<sup>316</sup> Die Stimmen sind zahlreich, dass der Unified Approach die Komplexität und auch die Doppelbesteuerung im internationalen Unternehmenssteuerrecht erhöhen wird. Dieser Kritik kann nach Ausarbeitung des Falles zugestimmt werden.

<sup>311</sup>Becker und Van der Ham, „Das neue (digitale) ABC der Verlagerung von Besteuerungsrechten in die Marktstaaten,“ 2545.

<sup>312</sup>Zinowsky, „Abkehr von tradierten Verrechnungsmethoden und Einführung einer weltweiten Mindestbesteuerung,“ 813-814.

<sup>313</sup>Müller und Bauerfeld, „Risiken der Besteuerung der digitalen Wirtschaft nach „Säule 1“,“ 948.

<sup>314</sup>Bauer et al., „Die Besteuerung digitaler Wertschöpfung - „Doing nothing is not an option“,“ 889-890.

<sup>315</sup>Daurer, „Der Unified Approach der OECD,“ 556-557.

<sup>316</sup>Schön, „Seminar F (IFA/OECD): Internationale Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft,“ 650.

## 5. Fazit

Digitalisierung und Globalisierung haben einen immensen Einfluss auf die Wirtschaft und das Geschäftsleben. Das grenzüberschreitende Handeln wird bedeutend vereinfacht und vielfach ist keine physische Präsenz in einem Absatzland mehr nötig, um Umsätze zu generieren. Dies führt jedoch auch dazu, dass gerade das Steuerrecht vor grosse Herausforderungen gestellt wird, da dieses vor allem auf dem Konzept der physischen Präsenz basiert. Es scheint Einigkeit dahingehend zu bestehen, dass das Konzept der physischen Präsenz im Zeitalter der Digitalisierung nicht mehr angemessen ist.

Weiters verschärft die Digitalisierung auch die Problematik rund um Gewinnverschiebungs- und Gewinnvermeidungsmassnahmen der multinationalen Unternehmen. Durch die steigende Abhängigkeit der Unternehmen von immateriellen Wirtschaftsgütern wird das Verlagern von Gewinnen in Niedrigsteuerländer deutlich vereinfacht, was sich als weiteres Problem der digitalen Welt abzeichnet. Gerade die grossen und bekannten Steuersparmodelle von Google & Co. führen immer wieder zu hoch politischen Diskussionen und daraus resultierenden Kämpfen rund um das Besteuerungssubstrat. Zudem entwickeln sich immer mehr digitale Geschäftsmodelle, bei denen der Wertschöpfungsbeitrag sehr schwer zu identifizieren ist. Die Wertschöpfungskette hat sich in der Digitalwirtschaft wesentlich verändert und es bleibt die Frage, inwieweit User zur Wertschöpfung eines digitalen Geschäftsmodelles beitragen. Es bedarf eines ausgeprägten Wissens über Geschäftsmodelle und ihrer Funktionsweise, um den Wertschöpfungsbeitrag zu ermitteln. Jedoch kann durch die Diversität, Komplexität und Vielzahl der unterschiedlichen digitalen Geschäftsmodelle dieser Wertschöpfungsbeitrag nur schwer für alle digitalen Geschäftsmodelle analysiert werden. Das BEPS-Projekt der OECD nennt das Ziel, eine Besteuerung am Ort der Wertschöpfung in Zukunft zu garantieren. Durch den immer grösser werdenden Druck der Politik arbeitet die OECD nun intensiv an einem neuen Ansatz, die Probleme, die durch die digitalisierte Welt entstehen oder verschärft werden, schnellstmöglich zu reduzieren oder gar zu lösen. Schon in den Anfängen des Projektes wurde seitens der OECD darauf aufmerksam gemacht, dass die digitale Welt nicht von der traditionellen Welt abgegrenzt werden kann. Deshalb beschränkt sich dieser Ansatz nicht nur auf rein digitale Unternehmen, sondern es können auch traditionelle Unternehmen, welche einen zunehmenden Grad an Digitalisierung aufweisen, davon betroffen sein.

Die Lösung der OECD, der Unified Approach, deutet auf eine umfassende und revolutionäre Änderung des internationalen Steuerrechts hin. Insbesondere die Nexus- und Gewinnverteilungsregeln erneuern das bestehende Steuerrecht grundlegend und verschieben somit Teile des Besteuerungssubstrats vom Ansässigkeitsstaat in den Nutzer- bzw. Marktstaat. Des Weiteren werden neue steuerliche Anknüpfungspunkte festgelegt, die jenseits des Erfordernisses einer physischen Präsenz existieren. Der Unified Approach sieht drei verschiedene Arten des Gewinnes vor, Betrag A, B und C, welche in die Marktstaaten verteilt werden können. Vor al-

lem bei Betrag A handelt es sich um eine steuerrechtliche Neuheit, da nun auch durch einen signifikanten und nachhaltigen Einfluss eines Unternehmens in einem Marktstaat ein Nexus begründet werden kann. Dieser Betrag A wird jedoch nur MNE betreffen, die einen Umsatz von 750 Mio. Euro aufweisen. Zudem gibt es noch weitere Schwellenbeträge, die erst überschritten werden müssen, um in den Anwendungsbereich des Betrages A zu fallen. Die Beträge B und C knüpfen an den bestehenden Verrechnungspreisregeln an und verfolgen das Ziel, diese zu vereinfachen. Während Betrag B eine feste Rendite für Basismarketing- und Vertriebsaktivitäten darstellt, vergütet Betrag C Aktivitäten, die über den Betrag B hinausgehen. Insbesondere das Zusammenspiel dieser drei Beträge muss weiter eruiert werden, um Doppelbesteuerung zu vermeiden und Rechtssicherheit zu gewährleisten.

Die Fallbetrachtung des Unified Approach zeigt unterschiedliche Ergebnisse. Während die BEPS-Probleme und das Problem der physischen Präsenz überwunden werden können, können die Probleme der komplexen Wertschöpfungsbeiträge und der Qualifizierung von Einkünften nicht eindeutig gelöst werden. Diese Probleme greifen weiter als der Unified Approach, da hier Definitionen im Zusammenhang mit der Digitalwirtschaft noch ausständig bzw. nicht geklärt sind. Der Unified Approach schafft es, einige Probleme bei der Besteuerung der digitalen Wirtschaft aus dem Weg zu schaffen und weist somit in die richtige Richtung. Dem Ruf nach einer höheren und gerechteren Besteuerung der Digitalwirtschaft wird mit dem Unified Approach Abhilfe geleistet. Es sind jedoch noch weitere Massnahmen nötig, um eine effektive Besteuerung zu gewährleisten und noch bestehende Probleme zu lösen.

Es bleibt offen, wie sich dieser Unified Approach in der Praxis umsetzen lässt, ohne eine immense Steigerung der Compliance- und Administrationskosten nach sich zu ziehen. Jedoch ist nach diesem neuen Entwurf des Unified Approach klar, dass es mit einer hohen Wahrscheinlichkeit eine grundlegende Änderung des internationalen Steuerrechts geben wird und die Auswirkungen aktuell noch unklar sind. Auch Unternehmen, die im Grunde nicht auf einem digitalen Geschäftsmodell basieren, können in den Anwendungsbereich fallen. Unternehmen, welche international tätig sind, ist dringend zu raten, eine Simulation der Konzernsteuerquote anhand der neuen Besteuerungsregeln durchzuführen, um so die Auswirkungen des Unified Approach zeitnah abschätzen zu können.

Der Grad der Digitalisierung wird auch in der Zukunft weiter zunehmen und die Digitalisierung wird weiterhin einen bedeutenden Einfluss auf den Erfolg eines Geschäftsmodelles haben. Durch den technologischen Fortschritt werden immer mehr digitale Geschäftsmodelle entwickelt. Falls der Vorschlag der OECD scheitern wird, werden mit Sicherheit weitere unilaterale Massnahmen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft eingeführt. Dies gilt es zu verhindern, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Es bleibt mit Spannung abzuwarten, wie der nächste Entwurf des Unified Approach aussehen wird und ob ein globaler Konsens über ein derart politisch und wirtschaftlich relevantes Thema erreicht

werden kann. Das internationale Steuerrecht ist im Wandel und die Veränderungen anhand des Unified Approach könnten grösser nicht sein. Auf diese Veränderung deuten auch Becker und Van der Ham<sup>317</sup> mit folgendem Zitat hin: „Die ABC-Regeln sind nicht einfach eine Evolution der bestehenden Besteuerungsprinzipien. Vielmehr handelt es sich um einen fundamentalen Paradigmenwechsel in der internationalen Unternehmensbesteuerung.“

---

<sup>317</sup>Becker und Van der Ham, „Das neue (digitale) ABC der Verlagerung von Besteuerungsrechten in die Marktstaaten,“ 2545.

## Literatur

- Ahlers, H. (2019). Gründlichkeit vor Schnelligkeit. *DB*, 72 (50), M4-M5.
- Aigner, D., Bräumann, P., Kofler, G. & Tumpel, M. (2019). Die Veränderung des Steuerrechts durch die digitale Wirtschaft. In E. Felten, G. Kofler, M. Mayrhofer, S. Perner & M. Tumpel (Hrsg.), *Digitale Transformation im Wirtschafts- & Steuerrecht* (S. 305–320). Wien: Linde.
- Allner, C. (o.J.). *300 Milliarden Euro: Steigender Anteil von Werbung in Sozialen Medien (inkl. Podcast)*. Zugriff am 07.03.2020 auf <https://socialmediastatistik.de/werbung-social-media/>
- Arbeitskreis Steuern der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2018). Digitalisierung und Besteuerung. In S. Krause & B. Pellens (Hrsg.), *Betriebswirtschaftliche Implikationen der digitalen Transformation* (S. 123–142). Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden.
- Bauer, G., Fritz, J., Schanz, D. & Sixt, M. (2019). Die Besteuerung digitaler Wertschöpfung - "Doing nothing is not an option". *DStR* (16-17), 887–893.
- Becker, J. & Englisch, J. (2017). Ein grösseres Stück vom Kuchen: Besteuerung der Gewinne von Google und Co. *Wirtschaftsdienst*, 97 (11), 801–808.
- Becker, J. D. & Van der Ham, S. (2019). Das neue (digitale) ABC der Verlagerung von Besteuerungsrechten in die Marktstaaten: Neues OECD Konsultationspapier für die Weiterentwicklung der internationalen Unternehmensbesteuerung. *DB*, 72 (46), 2540–2545.
- Bendlinger, S. (2017). Steht das Betriebsstätten-Konzept vor dem Aus? Möglichkeiten und Grenzen der Besteuerung der "Digital Economy". *WT Fachjournal* (3), 176–180.
- Bendlinger, S. (2018). (Un-)Sinn der digitalen Betriebsstätte: Richtlinienpaket der EU zur Besteuerung der Digital Economy. *SWI*, 28 (6), 268–278.
- Bendlinger, S. (2019). BEPS 2.0 - Besteuerung digitalisierter Geschäfte - eine (un)endliche Geschichte. *WT Fachjournal* (02), 108–110.
- Berr, F., Bulard, C. & Najafi, N. (2020). OECD-Vorschlag für eine einheitliche Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft. *Expert Focus* (3), 150–153.
- Berr, F., Bulard, C. & Zahnd, N. (2019). Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft. *Expert Focus* (9), 754–757.
- Boehle, M. & Scholtholt, T. (2019). Gestaltungsoptionen zur gerechten Besteuerung von Digitalkonzernen: Eine kritische Diskussion zur aktuellen Arbeit des BEPS-Projekts der OECD. *IStR* (23), 919–924.
- Daurer, V. (2019). Der Unified Approach der OECD. *ÖStZ* (20), 554–557.
- Daurer, V. (2020). Unified Approach und Rechnungslegungsvorschriften - innovative Ideen für die Bemessung einer Ertragsteuer. *RWZ*, 10 (2), 51–55.
- Deloitte. (2019). *Reaction to the OECD secretariat's consultation paper on the unified approach under Pillar 1*. London.
- Ditz, X. & Pinkernell, R. (2019). Neudefinition internationaler Besteuerungsrechte durch das OECD Inclusive Framework on BEPS - Eine Würdigung aus deutscher Sicht. *ISR* (11), 377–389.
- Duttiné, T. (2019). Lieber gut als schnell. Keine populistischen Lösungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft. *BB* (48), 1.
- Ehlermann, C. (2019). Welche Richtung nimmt die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle? *DB* (15), M4-M5.
- Faulhaber, L. V. (2019). Taxing Tech: The Future of Digital Taxation. *Virginia Tax Review* (145), 1–52.
- Felten, E., Kofler, G., Mayrhofer, M., Perner, S. & Tumpel, M. (Hrsg.). (2019). *Digitale Transformation im Wirtschafts- & Steuerrecht* (1. Aufl.). Wien: Linde.
- Fuest, C. (2019). Die G20-Beschlüsse: Durchbruch zu einer besseren internationalen Besteuerung? *DB* (29), M4-M5.
- G7. (2019). *Working for a fairer Capitalism: Press Kit: Chantilly 17-18 July 2019*.
- Grassl, B. & Koch, R. (2019). Unilaterale Initiativen zur Einführung von Digitalsteuern. *IStR*, 28 (22), 873–888.
- Greil, S. & Wargowske, L. (2019). Pillar 1 of the Inclusive Framework's Work Programme: The Effect on the Taxation of the Digital Economy and Reallocation of Taxing Rights. *BIT*, 73 (10), 504–513.
- Heidecke, B., Lappe, S., Pandeya-Koch, A. & Wilmanns, J. (2019). Quo vadis Verrechnungspreise - die OECD auf Abwegen? Der Entwurf zur "Säule 1" v. 9.10.2019. *IWB* (23), 931–940.
- Junkers, L. (2018). Lösungen der OECD/G20 und Europäischen Kommission zur Besteuerung der Digital Economy - Eine kritische Auseinandersetzung. *ISR* (10), 370–378.
- Kempelmann, G. (2019). The Future of International Tax. *IStR* (16), 662–665.
- Kirchmayr, Mayr, Hirschler, Kofler & Ehrke-Rabel (Hrsg.). (2018). *Digitalisierung im Konzernsteuerrecht: Schriftenreihe zum Konzern- und Unternehmenssteuerrecht*. Linde.
- Kofler, G., Mayr, G. & Schlager, C. (2017). Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept. *RdW* (5b), 369–388.
- Krause, S. & Pellens, B. (Hrsg.). (2018). *Betriebswirtschaftliche Implikationen der digitalen Transformation*. Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden.
- Kreienbaum, M. (2019). Fortschritte bei der Digitalbesteuerung - Zweisäulenstrategie in der Diskussion. *IStR* (4), 121–123.
- Ludwig, C., Sprengel, C. & Klein, D. (2019). Eine Digitalsteuer gefährdet Wettbewerbsfähigkeit und Rentabilität. *ZEW News* (12), 7.
- Mahr, B. (2019). Digitalsteuer - kein Spielfeld für nationale Alleingänge. *GWR* (11), 189–191.
- Mayr, G. & Schlager, C. (2018). Digitale Geschäftsmodelle und Betriebsstättenkonzept. In Kirchmayr, Mayr, Hirschler, Kofler & Ehrke-Rabel (Hrsg.), *Digitalisierung im Konzernsteuerrecht* (S. 21–32). Linde.
- Müller, S. & Bauerfeld, T. (2019). Risiken der Besteuerung der digitalen Wirtschaft nach „Säule 1“: Handlungsbedarf des deutschen Gesetzgebers. *IWB* (23), 941–951.
- OECD. (1999). *A Global Action Plan for Electronic Commerce: Prepared by Business with Recommendations and for Governments* (Bd. 44). Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2014). *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2015a). *Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2015b). *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2018a). *OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2018b). *Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung - Zwischenbericht 2018: Inclusive Framework on BEPS: OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2019a). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note: 23 January 2019*.
- OECD. (2019b). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy: Public Consultation Document: 13 February - 6 March 2019*.
- OECD. (2019c). *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors: October 2019*. Paris.
- OECD. (2019d). *Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One: Public Consultation Document: 9 October 2019 - 12 November 2019*.
- OECD. (2020a). *Coronavirus (Covid-19): Update on OECD tax work*. Zugriff am 31.03.2020 auf <http://www.oecd.org/tax/beeps/coronavirus-covid-19-update-on-oecd-tax-work.htm>
- OECD. (2020b). *Outline of the Architecture of a Unified Approach on Pillar One: 29-30 January 2020*. Paris.
- OECD. (2020c). *Tax Challenges arising from the Digitalisation of the Economy: Update on the Economic Analysis & Impact Assessment: Webcast 13 February 2020*.
- Olbert, M. & Sprengel, C. (2019). Taxation in the Digital Economy: Recent Policy Developments and the Question of Value Creation: Working Paper. *ZEW Discussion Paper* (19-010), 1–31.
- Pistone, P., Pinto Nogueira, J. F., Andrade Rodríguez, B. & Turina, A. (2020). The OECD Public Consultation Document "Secretariat Proposal for a 'Unified Approach' under Pillar One": An Assessment. *BIT*, 74 (1), 14–27.
- Postler, S. (2019). Die Digitalisierung traditioneller Geschäftsmodelle: Ein Ansatz zum Umgang mit steuerlichen Verrechnungspreisen. *IStR* (3), 100–107.
- PricewaterhouseCoopers. (2019). *Reaction to the OECD secretariat's consultation paper on the unified approach under Pillar 1*. London.
- Pross, A. (2013). *Faire Besteuerung multinationaler Unternehmen: Neue Initiativen internationaler Steuerpolitik*. Berlin.

- Scherff, D. (2014). *Millionen in Millisekunden: Hochfrequenzhandel*. Zugriff am 20.02.2020 auf <https://www.faz.net/aktuell/finanzen/fonds-mehr/hochfrequenzhandel-millionen-in-millisekunden-12803798-p2.html>
- Schneemelcher, P. & Dittrich, P.-J. (2019). *Nutzer, Daten, Netzwerke: Ein Vorschlag zur Besteuerung der Digital-Wirtschaft im europäischen Binnenmarkt*. Berlin.
- Schön, W. (2019). Seminar F (IFA/OECD): Internationale Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft. *IStR* (16), 647–650.
- Schuster, J. (2019). Herkulesaufgabe Digitalisierung: Herausforderungen an das EU-Recht: Gastkommentar. *EuZW*, 30 (24), 1001–1002.
- Schuster, S. (2019). Der "Unified Approach" der OECD - ein Überblick und erste Einschätzungen. *SWI*, 29 (11), 514–521.
- Stévenard, J.-P. (2019). Der Entwurf einer französischen Digitalsteuer. *IWB* (7), 270–272.
- Szer, B. (2013). *Cloud Computing und Wissensmanagement: Bewertung von Wissensmanagementsystemen in der Cloud*. Hamburg: Diplomica Verlag.
- Tørsløv, T., Wier, L. & Zucman, G. (2019). *40% of multinational profits are shifted to tax havens each year*. Zugriff am 03.04.2020 auf <https://missingprofits.world/>
- Versin, V. & Hidien, J. W. (2019). Digitales Geschäftsmodell als steuerlicher Wettbewerbsfaktor. *GmbHHR* (14), 759–770.
- Vornholz, G. (2019). *Digitalisierung der Immobilienwirtschaft*. Berlin: De Gruyter.
- Weggenmann, H., Blank, A. & Brunnhübner, A. (2019). OECD Public Consultation Document/Programme of Work betreffend Vorschläge zur Besteuerung der Digitalwirtschaft - schöne neue Steuerwelt? *IStR*, 28 (19), 769–776.
- Wenz, M. (2020a). *The Future of International Taxation: Digitalization and Minimum Taxation - Behavioural Responses - Cases - Lobbying on BEPS Project: February 2020*.
- Wenz, M. (2020b). *Internationale Unternehmensbesteuerung: Holding- und Finanzierungsgesellschaften*.
- Wünnemann, M. (2019). Herausforderungen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Jahr 2019. *IStR* (4), 134–140.
- Zinowsky, T. (2019). Abkehr von tradierten Verrechnungspreismethoden und Einführung einer weltweiten Mindestbesteuerung: Diskussion des Arbeitsprogramms für die Verabschiedung einer neuen "Weltsteuerordnung". *IStR* (20), 811–820.