



MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

„Die digitale Wirtschaft – Besteuerungsprobleme und
Lösungsansätze von OECD und EU“

verfasst von / submitted by

Gohar Vardanyan, BSc

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree
of

Master of Science (MSc)

Wien, 2018 / Vienna 2018

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
degree programme code as it appears on
the student record sheet:

A 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt /
degree programme as it appears on
the student record sheet:

Masterstudium Betriebswirtschaft

Betreut von / Supervisor:

PD Dr. Karina Sopp

Mitbetreut von / Co-Supervisor:

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	3
Abkürzungsverzeichnis	4
1 Problemstellung, Ziel und Aufbau der Arbeit	5
2 Begriffsbestimmungen der digitalen Wirtschaft.....	9
2.1 Digitale Wirtschaft.....	9
2.2 Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft.....	10
2.3 Technologien der digitalen Geschäftsmodelle.....	15
2.4 Wertschöpfung und Erlösgenerierung	17
3 Besteuerung der digitalen Wirtschaft	24
3.1 Einkunftsarten der digitalen Geschäftsmodelle	24
3.2 Betriebsstätte als steuerlicher Anknüpfungspunkt.....	27
3.2.1 Betriebsstätte gemäß § 29 BAO	28
3.2.2 Betriebsstätte gemäß Artikel 5 OECD-MA.....	29
3.2.3 Anwendung des § 29 BAO und Art 5 OECD-MA auf digitale Wirtschaft...	30
3.3 Verrechnungspreise und Funktionsverlagerung als Herausforderungen bei der Besteuerung	33
3.4 IP-Regelungen als steuerliche Anreize	39
4 Internationale Maßnahmen gegen Gewinnverschiebungen und Steuervermeidung ...	41
4.1 OECD-Maßnahmen gegen schädliche Steuerpraktiken in IP-Regelungen	43
4.1.1 Der Nexus-Ansatz.....	44
4.1.2 Kritische Analyse der Maßnahmen gegen schädliche Steuerpraktiken in IP- Regelungen	47
4.2 Der kurzfristige Lösungsvorschlag der EU.....	49
4.2.1 Digitalsteuer als kurzfristiger Vorschlag.....	49
4.2.2 Kritische Analyse des kurzfristigen Vorschlags.....	53
4.3 Langfristige Lösungsvorschläge	57
4.3.1 Langfristiger Lösungsvorschlag der EU.....	57
4.3.2 Beispielhafte Darstellung der EU-Vorschläge	61
4.3.3 Lösungsvorschläge der OECD	69
4.3.4 Kritische Analyse der langfristigen Vorschläge der OECD und der EU	73
5 Fazit	77
Quellenverzeichnis	80
Abstract.....	88

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Wertschöpfungskette Content	18
Abbildung 2: Wertschöpfungskette Commerce	19
Abbildung 3: Wertschöpfungskette Context	19
Abbildung 4: Wertschöpfungskette Connection	20
Abbildung 5: Die elektronischen Geschäftskonzepte in der digitalen Wirtschaft	21
Abbildung 6: Erlösmodellsystematik	22
Abbildung 7: Vergütungsmodelle im Affiliate-Marketing.....	23
Abbildung 8: Funktionsweise des modifizierten Nexus-Ansatzes	45
Abbildung 9: Berechnung der steuerbegünstigten Einkünfte mit dem Nexus-Ansatz.....	46
Abbildung 10: Gewinnsteuerbelastung mit Berücksichtigung der Übergangsteuer	54
Abbildung 11: EU-Vorschläge anhand Beispielunternehmen.....	67

Abkürzungsverzeichnis

Abs. – Absatz

Art – Artikel

B2B – Business-to-Business

B2C – Business-to-Consumer

Bzw. – Beziehungsweise

d.h. – das heißt

DBA – Doppelbesteuerungsabkommen

EStG – Einkommensteuergesetz

EStR – Einkommenssteuer-Richtlinien

EU – Europäische Kommission

F&E – Forschung & Entwicklung

FHTP – Forum on Harmful Tax Practices

iHv. – in der Höhe von

IP – Intellectual Property

iSd. – im Sinne der/des

KStG – Körperschaftsteuergesetz

MA – Musterabkommen

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development

z.B. – zum Beispiel

1 Problemstellung, Ziel und Aufbau der Arbeit

Die IT-Unterstützung und die Automatisierung sind bereits seit langer Zeit ein untrennbarer Teil der Geschäftsprozesse der Großunternehmen. Diese umfassen etwa integrierte Informationssysteme, Workflow Management Systeme oder die Maschinensteuerung. Die Umwandlung eines traditionellen Geschäftsmodells in ein digitalisiertes Modell öffnet nicht nur viele Türen zu neuen Märkten und verbessert die Wettbewerbsmöglichkeiten, sondern ändert auch den Wertschöpfungsprozess. Um die digitale Transformation zu implementieren und IT-Lösungen in den Geschäftsprozessen anzuwenden, muss ein Unternehmen Investitionen in Hard- und Software tätigen sowie strategische Entscheidungen über die Allokation von personellen Ressourcen treffen (Müller et al., 2016, S. 9; Spengel et al., 2017, S. 35).

Während die Großunternehmen einen Teil oder alle ihre Geschäftstätigkeiten digitalisieren, treten kleine und mittelständische Unternehmen (KMU) bereits mit digitalisiert etablierten Geschäftsmodellen in den Markt ein. Für viele Start-ups sind digitale Technologien eine Grundlage für die Realisierung ihrer Geschäftspläne. Bei einigen Start-ups sind digitale Technologien das angebotene Produkt (z.B. Cloud- oder Big Data-basierte Dienste) selbst, anderen dienen diese wiederum als Hilfsmittel für das Kerngeschäft (Müller et al., 2016, S. 9).

Laut der Studie „Digitale Transformation der KMUs in Österreich“ (Little, 2017, S. 3-6) erwarten sich Start-ups durch Digitalisierung vor allem eine Chance auf Kundengewinnung und auf Verbesserung der Beziehungen zu bestehenden Kunden. Des Weiteren werden Kostenersparnis und Beschäftigungsrückgang als maßgebliche Punkte betreffend die Entscheidung für ein digitales Geschäftsmodell genannt. Unter der digitalen Transformation versteht der Autor der oben erwähnten Studie eine konsequente und radikale Änderung der Geschäftsmodelle der KMUs sowie der Betriebsabläufe, Produkte und Dienstleistungen.

Viele Unternehmen folgen dem Trend der Transformation eines traditionellen Geschäftsmodells in ein digitalisiertes Modell und lagern ihre Innovationszentren bei den Tochtergesellschaften. Laut einer Studie von PWC haben Tochtergesellschaften ihren Sitz oft im Ansässigkeitsland des Mutterunternehmens, können allerdings aus einem anderen ausländischen Markt heraus agieren. Ob die Umsätze mithilfe von ausländischen oder inländischen Kunden generiert werden, ist irrelevant, da die wesentlichen

Investitionstätigkeiten im Ansässigkeitsort des Mutterunternehmens erfolgen, wodurch der steuerliche Anknüpfungspunkt auch im Inland liegt. Neben dem Wettbewerb und den Marktforderungen ist dies somit auch ein Beweggrund, weshalb Unternehmen ihre Geschäftsprozesse generell eher digital tätigen wollen (Spengel et al., 2017, S. 36).

Bezüglich der grenzüberschreitenden Vertriebsstruktur ist zwischen B2B und B2C zu unterscheiden. In letzterem Fall erfolgen die digitalen Geschäfte eher direkt mit Endkunden, somit gibt es praktisch keine konzerninternen Zahlungen. Geschäftstätigkeiten und Investitionen können an einem Ort erfolgen, wo der Kunde nicht präsent ist. Nach dem Recherchestand der erwähnten Studie liegen die steuerlichen Anknüpfungspunkte der Unternehmenseinheiten untersuchter Länder somit an jenem Ort, wo die Investitionen in Plattformen stattfinden und die Mitarbeitertätigkeiten erfolgen sowie Umsätze generiert werden, nämlich am Ansässigkeitsort der Unternehmenseinheit (Spengel et al., 2017, S. 36-38).

Am Hauptstandort des Anbieters findet meistens eine zentralisierte Serverlandschaft statt und in den Kundenmärkten werden eher kleinere offshore Hardwareeinheiten betrieben. Auf diese Weise können die Umsätze eines Anbieters vom Hauptsitz ausgelagert werden. Die Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten finden meistens am Hauptstandort statt, womit sie auch steuerrechtlich an den Hauptstandort des Unternehmens gebunden werden. Dies führt dazu, dass das Unternehmen den wesentlichen Teil der immateriellen Wirtschaftsgüter besitzt. Eine zweite Besonderheit ist, dass die Unternehmen den Vertrieb im B2B-Bereich an ihrem Hauptstandort organisieren, während dieser in den Kundenstandorten durch die Vertriebsgesellschaften getätigt wird (Spengel et al., 2017, S. 39).

Beim B2B-Geschäftsmodell hingegen werden die Umsätze mittels (konzerninterner) Servicegebühren, Lizenzgebühren und Nutzungsgebühren generiert. Für diese Geschäftsmodelle spielen die Quellenbesteuerung der grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeiten, die Vermeidung der Doppelbesteuerung und die Steuersätze des jeweiligen Landes eine Rolle (Spengel et al., 2017, S. 40-41).

Die erwähnte Studie von PWC (Spengel et al., 2017, S. 22) schafft ein Verständnis über die Geschäftsmodelle der digitalen Unternehmen und über deren Zusammenhang mit den steuerlichen Standortfaktoren. Zu diesem Zweck unternimmt die Studie eine Berechnung der steuerlichen Effektivmasse und berechnet einerseits die Kapitalkosten, andererseits den

effektiven Durchschnittsteuersatz für die untersuchten Länder und Geschäftsmodelle. Die Ergebnisse zeigen die Steuerattraktivität dieser Länder für die digitalen Geschäftsmodelle auf. Diese werden in einem Digitalisierungsindex dargestellt.

Des Weiteren veranschaulicht die Studie „Steuerliche Standortattraktivität digitaler Geschäftsmodelle“ die Attraktivität der Standorte hinsichtlich der nationalen und internationalen Investitionen. Es wird ein Überblick über die steuerlich attraktivsten Länder der Welt geschaffen. Daneben werden alle Kriterien erwähnt, nach denen ein Land für ein international tätiges Unternehmen als „günstig“ angesehen wird. Die folgenden Kriterien ermutigen die Unternehmen dazu, Investitionen in einem dritten Land zu tätigen und ihre Gewinne somit zu verschieben bzw. Steuern zu hinterziehen (Spengel et al., 2017, S. 42):

- Nationale Gewinnsteuersätze
- Gewinnermittlungsvorschriften (insb. Abzugs- bzw. Abschreibungsregeln für Investitionsgüter digitaler Geschäftsmodelle)
- Steuerlicher Verwaltungsaufwand.

Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft ist längst ein Diskussionsthema auf internationaler Ebene geworden.

Über Besteuerungsmechanismen für traditionelle Geschäftsmodelle verfügt jedes Land. Zugleich werden international anerkannte Leitlinien befolgt. Vor allem nutzen Länder die Leitlinien der Doppelbesteuerungsabkommen der OECD, wobei allerdings keine konkrete einheitliche Methode für die Besteuerung der digitalen internationalen Geschäfte besteht. Aufgrund der sich rasant entwickelnden digitalen Geschäftsmodelle passen die aktuellen Besteuerungsvorschriften von traditionellen Geschäftsmodellen nicht zu den digitalen Geschäftsmodellen, da die Transaktionen auch ohne physische Präsenz erfolgen und sich die Wertschöpfungsprozesse zunehmend auf Nutzer konzentrieren (Europäische Kommission, 2018a, S. 1, 2018b, S. 5).

Das internationale Steuerrecht bietet im Grunde nur Richtlinien für traditionelle Geschäftsmodelle an, was den digitalen Unternehmen eine legale Steuerplanung ermöglicht. Die Besteuerung wird oft im Quellenstaat vermieden, indem z.B. ein in den USA ansässiger Händler in anderen DBA-Ländern nur eine Hilfsbetriebsstätte betreibt und seine Steuern somit im Ansässigkeitsland entrichtet (KPMG & WKO, 2017, S. 22).

Ein anderes Szenario der Steueroptimierung ist die Auslagerung der F&E-Abteilungen in ein Land mit Anreizmechanismen, wie etwa hohe Gutschriften bzw. Abzüge von F&E-Aufwendungen.

Verrechnungspreise für Nutzungsrechte eines geistigen Eigentums sind ebenso ein Steueroptimierungsmechanismus, bei welchen diese Rechte zu unangemessen hohen Preisen an Tochtergesellschaften weitergegeben werden können. Somit sind die Verrechnungspreise und Funktionsverlagerungen ebenfalls ein Beweggrund für Unternehmen, ihre Geschäftsmodelle eher digital zu gestalten (Olbert & Spengel, 2017, S. 3).

Die vorliegende Arbeit soll ein Verständnis darüber schaffen, wie große Unternehmen ihre Steuern optimieren, welche Gesetzeslücken eine Steueroptimierung ermöglichen und wie dies im Genauen funktioniert. Außerdem werden gegenwärtige internationale Maßnahmen, vonseiten der EU-Kommission und der OECD, illustriert, welche die schädlichen Steuerpraktiken auf internationaler Ebene abzuschaffen versuchen oder mit ihren Vorschlägen zumindest versuchen, gegen die aggressive Steuerplanung anzutreten. Das Ziel dieser Arbeit ist es auch, die aktuellen Maßnahmen den Besteuerungsherausforderungen gegenüberzustellen und zu analysieren, inwieweit diese Maßnahmen hinsichtlich vorhandener Problematiken effektiv und adäquat sind bzw. ob sie eventuell auch Nachteile aufweisen.

Aufbau der Arbeit: Im ersten Teil erläutert die Arbeit zunächst, was digitale Wirtschaft bedeutet und welche Geschäftsmodelle sie besitzt. Außerdem werden die Technologien der digitalen Wirtschaft und ihre Erlösgenerierungsprozesse beschrieben. Das dritte Kapitel behandelt drei Punkte, die als Hauptbelangen hinsichtlich der Besteuerung der digitalen Wirtschaft bei grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeiten von Unternehmen angesehen werden, nämlich das Konzept der Betriebsstätte, sowohl im österreichischen Steuerrecht als auch nach OECD-MA, die Verrechnungspreise der konzerninternen Transaktionen sowie die Forschung und Entwicklung als Anreiz für Gewinnverschiebungen. Im Hauptteil werden die aktuellen Maßnahmen der EU-Kommission und der OECD kurz dargelegt und analysiert.

Abschließend werden diese Maßnahmen, mithilfe einer Tabelle, anhand von Unternehmensbeispielen aus unterschiedlichen Branchen zusammenfassend dargestellt.

2 Begriffsbestimmungen der digitalen Wirtschaft

2.1 Digitale Wirtschaft

Der Begriff „digitale Wirtschaft“ beinhaltet unterschiedliche Bedeutungen. Einerseits bezeichnet er den Wirtschaftszweig der Informations- und Kommunikationstechnik (IKT), andererseits die mit der Zeit wachsende digitalisierte Wirtschaft. Der Begriff ist daher nicht nur eine Abgrenzung für die IKT-Branche, sondern auch ein Begriff für Unternehmen, deren Geschäftsmodell auf Internettechnologien basiert (Müller, Böhm, Schröder, & Bakhirev, 2016, S. 4).

Begriffe wie „E-Commerce“, „E-Business“ und „Digital Business“ beschreiben ebenso die Geschäftstätigkeiten bzw. geschäftsnahe Aktivitäten im Internet. E-Business umfasst die Nutzung der Informationstechnologien für die Vorbereitung, die Verhandlung und die Durchführung von Geschäftsprozessen zwischen Geschäftspartnern über Kommunikationsnetzwerke. Unter dem Begriff Commerce wird lediglich ein Teil der digitalen Wirtschaft verstanden, nämlich der Handel mit realen oder elektronischen Waren und Dienstleistungen. Hierbei geht es somit ganz spezifisch um den Kauf und Verkauf von Leistungen über das Internet. Eine umfassende Bedeutung besitzt der Begriff Digital Business, welcher eher die Anwendung der digitalen Technologien zwecks Geschäftsprozessoptimierung eines Unternehmens bezeichnet (Eixelsberger, Sternad, & Stromberger, 2016, S. 7, Kollmann, 2011, S. 44).

So wird die digitale Wirtschaft als Branche vom Bundesverband Digitale Wirtschaft (BVDW) definiert:

„Die digitale Wirtschaft ist eine Querschnittsbranche, die im Kern alle Wirtschaftszweige umfasst, in denen zur Umsetzung von Geschäftsprozessen eine IP-Adresse genutzt wird. Das heißt, zum einen zählen Unternehmen hierzu, die mit ‚reinen‘ Internetdienstleistungen und virtuellen Gütern wirtschaften, zum anderen werden Anteile ‚klassischer‘ Branchen hinzugezählt, bei denen Geschäftsprozesse bzw. Transaktionen durch Internettechnologien unterstützt werden.“ (Bundesverband Digitale Wirtschaft, 2012, S. 6).

Somit verdeutlicht die Definition, dass der digitalen Wirtschaft nicht nur Unternehmen angehören, welche ihre Geschäfte ausschließlich per Internet tätigen, sondern auch Unternehmen mit traditionellen Geschäftsmodellen, die Internettechnologien für ihre Geschäftsprozesse als Unterstützung benötigen (Müller et al., 2016, S. 5).

2.2 Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft

Digital bedeutet, dass die Produkte und Dienstleistungen in Form von digitalisierten Informationen über verschiedene Internetmedien und Infrastrukturelemente zur Verfügung stehen. Dies stellt das gemeinsame Charakteristikum der digitalen Geschäftsmodelle dar. Unternehmensgewinne werden durch digitale Produkte und Dienstleistungen generiert, wobei die digitale Infrastruktur eine Kombination von Software- und Hardwarekomponenten ist. Mit der wachsenden Komplexität der digitalen Wirtschaft können Geschäftsmodelle unterschiedliche organisatorische, rechtliche und operationelle Strukturen besitzen (Spengel et al., 2017, S. 34; Wirtz, 2010, S. 75).

Der Begriff „Geschäftsmodell“ wird aus dem Bereich der Informations- und Kommunikationstechnologie abgeleitet. In diesem Zusammenhang ist das Geschäftsmodell die Modellierung des Geschäftes mittels unterschiedlicher Informations- und Kommunikationstechniken. Das Geschäftsmodell zeigt daher, wie und mit welchen Ressourcen das Unternehmen Produkte und Dienstleistungen durch den Leistungserstellungsprozess zur Verfügung stellt (Keuper, Hamidian, Verwaayen, Kalinowski, & Kraijo, 2014, S. 99).

In seinem Buch „Electronic Business“ (2010, S. 211) beschreibt Wirtz den Begriff Geschäftsmodell folgenderweise:

„Mit dem Begriff Business Model wird die Abbildung des Leistungssystems einer Unternehmung bezeichnet. Durch ein Geschäftsmodell wird in stark vereinfachter und aggregierter Form abgebildet, welche Ressourcen in die Unternehmung fließen und wie diese durch den innerbetrieblichen Leistungserstellungsprozess in vermarktungsfähige Informationen, Produkte und/oder Dienstleistungen transformiert werden“.

Die Zentralfiguren in der digitalen Wirtschaft sind Anbieter und Empfänger der elektronischen Dienstleistungen, welche hauptsächlich Unternehmen (Business), öffentliche Institutionen (Government) und private Konsumenten (Consumer) darstellen. Die unterschiedlichen Kombinationen der Letztgenannten resultieren in den möglichen Geschäftsbereichen in der Digitalwirtschaft (Kollmann, 2016, S. 250).

Der Typ **Business-To-Consumer** des Geschäftsbereiches beschreibt die Online-Geschäftsbeziehung zwischen dem Unternehmen und den Konsumenten. Private Endkonsumenten sind die direkten, zahlenden Kunden. Die B2C-Plattformen sind

hauptsächlich Online Shops oder Marketplaces, Suchmaschinen oder Streaming-Dienste. Das Wertversprechen im B2C-Bereich ist durch enorm zielgerichtete und individualisierte Dienste, wie z.B. Werbung, gekennzeichnet, wodurch den Kunden online Angebote geboten werden. So können sowohl globale Werbekunden als auch private Kunden, unabhängig von ihrem Standort, angesprochen werden. Amazon gilt als ein Beispiel des B2C-Geschäftsbereichs (Kollmann, 2016, S. 250; Spengel et al., 2017, S. 37).

Anhand der Leistungserbringung wird im B2C-Bereich zwischen vier Geschäftsmodelltypologien unterschieden: Content, Commerce, Context und Connection. Neben den vier Geschäftskonzepten erwähnt Wirtz auch Communication (Wirtz, 2000, S. 87).

Das Geschäftskonzept **Content** funktioniert mit einer eigenen Plattform in einem Netzwerk und beinhaltet die Sammlung, Selektion, Systematisierung, Kompilierung und Zurverfügungstellung von Inhalten. Diese können informierende, unterhaltende und bildende Charakteristika enthalten. Dementsprechend wird der Geschäftsmodelltyp Content in die folgende Varianten unterteilt: E-Information, E-Education, E-Entertainment und E-Infotainment. Letzteres ist eine Mischform von E-Information und E-Entertainment (Wirtz, 2010, S. 222; Bächle & Lehmann, 2010, S. 13).

Anders als bei Content werden beim **Commerce** die Erlöse durch die Vermarktung von Produkten und Dienstleistungen generiert. Das Geschäftskonzept Commerce dient als Unterstützung oder Substitution zu traditionellen Geschäftstransaktionen. Einfache, bequeme und rasche Abwicklung von Kauf- und Verkaufsprozessen ist daher das Hauptziel dieses Geschäftsmodells. Unterteilt wird der Geschäftsmodelltyp in drei weitere Varianten: E-Attraction, E-Bargaining/Negotiation und E-Transaction (Wirtz, 2010, S. 249; Bächle & Lehmann, 2010, S. 14).

Durch den Geschäftstyp **Context** werden die Informationen und Leistungen im Netzwerk klassifiziert, systematisiert und zusammengeführt. Context-Anbieter verfügen über keine eigenen Inhalte, sondern bieten Navigationshilfen an. E-Search, E-Catalogue, E-Bookmarking sind Varianten des Geschäftsmodelltyps (Wirtz, 2010, S. 275, Kollmann, 2016, S. 257; Bächle & Lehmann, 2010, S. 14).

Connection ermöglicht die Interaktion von mehreren Akteuren in einem Datennetz. Die Interaktion in Form von Zusammenschlüssen kann nicht nur kommerziell, sondern auch technologisch sein. Wie bei den restlichen Geschäftstypen erfolgt die Erlösgenerierung bei

Connection sowohl direkt als auch indirekt. Als typisches Beispiel für den kommerziellen Zusammenschluss kann Autoscout24 genannt werden, bei welchem Autohändler mittels Datenbankbindung in das E-Marketplace einsteigen (Kollmann, 2016, S. 256).

Das Geschäftskonzept **Communication** ermöglicht nicht nur den Zusammenschluss zwischen Geschäftspartnern in einer Plattform, sondern bietet auch Kommunikation unter den Nutzern sowie zwischen den Nutzern und der Plattform. E-Communities, wie beispielsweise Facebook oder Ebay sind Beispiele des Geschäftstyps Communication (Kollmann, 2016, S. 257).

Im Vergleich mit B2C-Beziehungen sind die **Business-To-Business**-Geschäftsbeziehungen langfristiger und charakterisieren komplexere Wertschöpfungsstrukturen, ausschließlich für gewerbliche Zwecke. Informations- und Kommunikationstechnologien ermöglichen hierbei Geschäftsabwicklungen zwischen den Unternehmen bzw. Unternehmensgruppen. Die B2B-Konstellation kann in Form von internetbasierter Beschaffungsplattformen in Handel, Transport oder Kommunikation erscheinen. Das Kundenportfolio kann Unternehmen mit Breitbandanschluss weltweit und in jeder Branche einschließen. Mit der Beschaffung der Produkte und Dienstleistungen wird den Kunden Flexibilität und hohe Effizienz bei den Geschäftsprozessen versprochen. Um die Agilität der Kunden gewährleisten zu können, werden digitale Lösungen durch Cloud-Portfolios und Datenbankplattformen online angeboten. Ähnlich wie im B2C-Bereich werden auch im B2B-Bereich vier Geschäftstypologien unterschieden. Im Bereich Content ist die Zahlungsbereitschaft der Nutzer, in dem Fall Unternehmen, deutlich höher als bei Privatpersonen. Erworben werden vor allem Firmendatenbanken, welche wichtige Informationen über Kunden, Investoren oder Wettbewerber beinhalten. Eine besondere Bedeutung gewinnt der Geschäftstyp Commerce. Unternehmen mit diesem Modell können durch Verlagerung des Einkaufs mit geringem Aufwand eine weltweite Preistransparenz genießen. Im Bereich Context sind Suchmaschinen denkbar, die an die Bedürfnisse der professionellen Nutzer angepasst sind. Einige Unternehmen verfügen über Connection als Geschäftsmodell. In diesem Fall sind Sicherheit und Leistungsfähigkeit der Systeme wesentlich wichtiger als im B2C-Bereich (Wirtz, 2000, S. 95-96).

Ein weiterer Bereich ist die **G2B**-Leistungsbeziehung, welche die Transaktionen im Bereich der öffentlichen Beschaffung umfasst. Leistungsaustausch zwischen Staaten kann aber auch durch Informations- und Kommunikationssysteme unterstützt werden. Der **G2G**-Leistungsaustausch (Government-To-Government) tritt in dem Fall als ein „virtuelles

Rathaus“ auf und übernimmt die Unterstützung der Beziehungen zwischen Ämtern, Zollämtern und Unternehmen im Handel. **G2C**-Beziehungen (Government-To-Consumer) gewährleisten hingegen die Kommunikation zwischen dem Staat und dem Consumer (Kollmann, 2016, S. 251).

Der **C2C**-Bereich umfasst den Informations- und Produktaustausch zwischen Privatpersonen (Consumer). Diese Beziehung wird auch als **Peer-To-Peer-Beziehung** bezeichnet, da die Marktteilnehmer in der Plattform, in welcher die Ressourcen ausgetauscht werden, gleichberechtigt sind. Als Beispiele sind Ebay oder Skype zu nennen. Die C2C-Konstellation kann sich jedoch schnell in eine B2C-Konstellation verwandeln. Wenn beispielsweise ein Ebay-Privatverkäufer ein Großhändler bzw. ein Unternehmer wird, verändern sich auch die Geschäftsbeziehungen zwischen den Akteuren (Kollmann, 2016, S. 252).

Ein weiterer verbreiteter Bereich in der digitalen Wirtschaft ist die sogenannte **Share-Economy**: Bei der Share Economy geht es hauptsächlich darum, nichtverwendete Ressourcen mit anderen Marktteilnehmern zu teilen. Der direkte Kontakt zwischen dem Anbieter und dem Kunden wird durch eine Online-Plattform ermöglicht (Deloitte, 2015, S. 4).

Unter dem Geschäftsmodell werden sowohl Dienstleistungsplattformen als auch Vermietungs- und Weitergabeplattformen für unterschiedliche Gegenstände oder Lebensmittel verstanden. Anders als beim traditionellen Geschäft erfolgt mit dem Teilen bzw. der Weitergabe der Güter oftmals keine Eigentumsübertragung in der Share Economy (Heiling & Schumich, 2017, S. 5).

Die Share-Economy-Landschaft ist vielfältig. Kollmann (2016, S. 253-254) erwähnt diesbezüglich acht Bereiche. Zum ersten Bereich „Mobilität“ zählt z.B. das Unternehmen Blablacar, zum zweiten Bereich „Finance & Funds“ zählen Unternehmen wie Auxmoney. Zum Bereich „Carsharing“ zählen Unternehmen, die Autos zur gemeinsamen Nutzung anbieten, wie etwa Drivenow. „Tauschbörsen“ sind Plattformen, die den Tausch von Kleidung, Musik-CDs, Spielen, Büchern und Hörbüchern anbieten. Zum viel verbreiteten Bereich „Wohnungssharing“ zählen Unternehmen, die Unterkünfte von lokalen Gastgebern vermitteln, wie Airbnb oder Widmu. Weitere beliebte Bereiche bzw. Plattformen sind „Verleihen und Verschenken“, „Kinder“, „Spielzeugflatrate“ und „Coworking“.

In der Literatur tritt das Phänomen der Share-Economy als ein Synonym auf, es tritt aber auch als ein Oberbegriff für die folgenden Konzepte auf: Collaborative Consumption, Co-consum, On-demand Economy, Gig-Economy oder Peer-To-Peer (Reiner & Dirk, 2016, S. 293; World Economic Forum, 2017, S. 6).

Jedes Geschäft, welches mit dem Teilen, Tauschen oder Vermieten von Produkten und Dienstleistungen in Verbindung steht und anstatt einer einmaligen Kauf-Verkauf-Beziehung eine langfristige Gruppeninteraktion ermöglicht, kann als Collaborative Consumption verstanden werden (World Economic Forum, 2017, S. 7).

Das Charakteristikum der Peer-to-Peer Economy ist, dass kein formaler Markt existiert und angebotene Produkte dezentralisiert sind. Der direkte Kontakt wird durch eine online P2P-Plattform gehalten. Der Markt bietet keinen fixen Preis für ein bestimmtes Produkt. Die Verhandlung ist den Akteuren überlassen. Allerdings werden die Produkte von der Plattform gefiltert und dem Kunden angeboten, sodass sie den festgelegten Erfordernissen des Kunden entsprechen. Eine Seite für die Vermietung einer Wohnung durch eine Online-Plattform stellt ein Beispiel für die Peer-to-Peer Economy dar (Hamari, Sjöklint, & Ukkonen, 2016, S. 2049; World Economic Forum, 2017, S. 7).

Die Collaborative Economy stellt unter anderem eine Erweiterung der P2P-Economy dar. Im Rahmen der Collaborative Economy erfolgt das Geschäft zwischen Personen, jedoch mithilfe eines Unternehmens. Während P2P eine Plattform zur Verfügung stellt, anhand welcher Anbieter und Nachfrager verbunden werden, ermöglicht die Collaborative Economy dasselbe durch ein digitales Transaktionsverfahren, welches die Nachfrage selbst systematisiert und skaliert. Die Voraussetzung dafür ist, dass alle Akteure in der Plattform registriert bzw. angemeldet sind. Somit kann die "Collaborative Economy auch P2B2P (business acting as intermediary between two peers) genannt werden. Beispiele für dieses Konzept sind die bekannten Unternehmen Airbnb oder Uber (World Economic Forum, 2017, S. 7).

Bei der On-Demand-Economy werden die nachgefragten Ressourcen durch die Plattform in Echtzeit zur Verfügung gestellt. Die Besonderheit der On-Demand-Economy besteht darin, dass die Daten über das Kaufverhalten der Nutzer gesammelt werden, um die Angebote individuell anzupassen und eine dynamische Preisgestaltung anzubieten. Als bekannteste On-Demand-Anbieter können Spotify und Netflix genannt werden (Hamari, Sjöklint, & Ukkonen, 2016, S. 2048; World Economic Forum, 2017, S. 7).

2.3 Technologien der digitalen Geschäftsmodelle

Für die traditionellen Unternehmen stellen die IT-Technologien eine Unterstützung im Geschäftsleben dar. Im Vergleich zu den traditionellen Geschäftsmodellen ist die technische Ausrüstung die Gewährleistung für den nachhaltigen Erfolg digitaler Unternehmen. Die Informationstechnologien gelten als Basis für die Realisierung der Geschäfte in der digitalen Welt. Allgemein kann behauptet werden, dass die Technologie das Instrument ist, mithilfe dessen der elektronische Mehrwert erbracht wird. Für die Umsetzung des Geschäftsmodelles muss sich ein Online-Unternehmen für bestimmte Soft- und Hardware entscheiden (Kollmann, 2016, S. 292).

Das Entstehen des digitalen Business wird jedoch durch Hardware, Software, Content und Dienste gewährleistet und in deren Zusammenspiel realisiert. Als Hardware gelten hauptsächlich Handys, Tablets, Notebooks und Desktops. Unter Software werden Apps & Tools, Games, Kommunikation und Social Networks verstanden. Als Content führen Keuper et al.(2014) die Medientypen Musik, Video und Information an. Der Content, welcher Telefonie, Webzugang und Mehrwertdienste umfasst, bildet mit Hardware, Software und den Diensten ein sogenanntes Ökosystem. Durch die Bildung des Ökosystems soll eine Abgrenzung von den anderen Ökosystemen erreicht werden. Diese sollen letztlich den Lebensraum von digitalen Inhalten darstellen (Keuper et al., 2014, S. 102).

Die am meisten verbreiteten Internettechnologien sind, neben der IT-Sicherheit, Big Data, Industrie 4.0, das Internet of Things und Cloud-Computing (Spengel et al., 2017, S. 25). In ihrer Studie erwähnen Müller et al. (2016) noch Mobile Enterprises und Social Businesses als SMAC (Social, Mobile, Analytics und Cloud) Technologien.

Einerseits wird unter **Big Data** eine große und komplexe Menge an Daten verstanden, welche mit traditionellen Analysemethoden nicht aufbereitet werden kann. Andererseits wird unter dem Begriff die Summe der Datenverarbeitungstechnologien und Analysemethoden für die Sammlung und Auswertung von komplexen bzw. großen Datenmengen verstanden (Müller et al., 2016, S. 53).

Mobile Enterprise steht für den Einsatz der mobilen Geräte in Geschäftsprozessen in einem Unternehmen. Die mobilen Endgeräte können die unternehmensinternen Prozesse komplett oder teilweise übernehmen und stellen ortsflexible, datenbasierte und interaktive Geschäftsprozesse sicher (Müller et al., 2016, S. 56).

Soziale Unternehmensnetzwerke geben eine unternehmensspezifische Erweiterung der **sozialen Medien** wieder. Durch soziale Medien können sich die bestehenden Geschäftsmodelle der Unternehmen verändern, da Netzwerke die Flexibilität der Geschäftsmodelle und Produkte deutlich erhöhen. Trotz der Zunahme der Netzwerk-Unternehmen liegt die Nutzung der klassischen sozialen Netzwerke, wie etwa Facebook, weiter vorne (Müller et al., 2016, S.59).

Unter **Cloud-Computing** versteht man die messbare und flexible Beschaffung virtualisierter IT-Ressourcen: Rechenkapazität, Datenspeicher, Programmier-Plattformen und Software. Diese Leistungen werden in Echtzeit über das Internet bezogen. Oft wird die Nutzung der Ressourcen auch innerhalb des Intranets eines Unternehmens bereitgestellt und nach Nutzung abgerechnet (Bitkom, 2013, S. 12; Keuper et al., 2014, S. 39).

Die Konsumenten der Clouds können sowohl ein nutzungsabhängiges als auch ein fixes Abrechnungsmodell wählen, wobei die Ressourcen entweder virtualisiert, unabhängig von Hardware-Infrastrukturen, oder individuell anpassungsfähig sind. Bei zusätzlichem Bedarf können weitere Ressourcen hinzugeschaltet werden. Es werden drei Service Modelle unterschieden: Software-as-a-Service (SaaS), Platform-as-a-Service (PaaS) und Infrastructure-as-a-Service (IaaS). Bei Software-as-a-Service können die Kunden Applikationen über das Internet beschaffen. Dabei handelt es sich um die Kombination von Ressourcen und Applikationen. Bei Platform-as-a-Service werden Anwendungssoftware oder technische Frameworks zur Verfügung gestellt. Bei Infrastructure-as-a-Service brauchen die Kunden einen Server, Storage und ein Netzwerk, mithilfe dessen die IT-Infrastruktur über das Internet bereitgestellt wird. Die oben genannten Formen des Cloud Computings werden über Private, Community, Public oder Hybrid Cloud-Bereitstellungsmodelle zur Verfügung gestellt und genutzt (Bitkom, 2013, S. 12; Müller et al., 2016, S. 59):

Private Cloud, wie der Name bereits andeutet, ist eine eigene interne Cloud-Sphäre, die von Unternehmen wird. Daher bietet die Cloud nur eingeschränkten Zugriff auf gespeicherte Daten. Die **Community Cloud** ist quasi eine Erweiterung der Private Cloud. Diese Cloud wird von den Unternehmen mit gleichen oder ähnlichen Geschäftsprozessen und standardisierten Anwendungsanforderungen genutzt. **Public Cloud** ist hingegen eine externe Cloud-Umgebung, bereitgestellt von einem IT-Dienstleister. Hier sind Geschäftsprozesse, Anwendungen und Services hochstandardisiert. Der Zugriff erfolgt

über das Internet und die Nutzung kann durch Abos ermöglicht werden. **Hybrid Clouds** sind unterschiedliche Kombinationen der oben beschriebenen Formen von Clouds.

2.4 Wertschöpfung und Erlösgenerierung

Der Wertschöpfungsprozess ist ein zentraler Punkt bei der Besteuerung digitaler Unternehmen bzw. digitaler Wirtschaft. Die Bestimmung der Wertschöpfung sowie die Abgrenzung der Tätigkeiten stellen die Hauptproblematik in der Besteuerung der digitalen Unternehmen dar. Obwohl auch bei traditionellen Geschäftsmodellen der Digitalisierungsgrad bei der Wertschöpfung bereits essentiell hoch ist, unterscheiden sich die Wertschöpfungsprozesse der digitalen Geschäftsmodelle von den traditionellen Modellen deutlich (Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, 2015, S. 3-4; Rasch, 2018, S. 441).

Bezugnehmend auf die digitalisierte Wertschöpfung wird klar, dass der Wertschöpfungsprozess nicht in einem einzigen Ort einschränkt ist, was maßgebliche steuerliche Herausforderungen mit sich bringt. Die OECD kategorisiert die Wertschöpfung nach dem Digitalisierungsgrad: Wertschöpfungsketten, Wertschöpfungsnetzwerke, Wertschöpfungsshops (OECD, 2018c, S. 34-35).

Dieses Unterkapitel schafft einen Überblick über die Wertschöpfungsketten, und zwar anhand der Geschäftstypen der digitalen Unternehmen und ihrer Leistungsangebote.

Content: In der ersten Phase der Wertschöpfungskette wird das Konzept verarbeitet. Entschieden wird, welchem Kunden was angeboten werden kann. In dieser Phase wird entschieden, ob die Inhalte, mit einem Pay per View-Mechanismus, frei angeboten werden oder ob diese nur für Abonnenten zugänglich sein sollen. Der nächste Schritt beinhaltet die Entscheidungen über das Format, z.B. wie eine Online-Lernplattform für Schüler am besten gestaltet werden kann. Die Inhalte können sowohl selbstproduziert als auch gekauft werden. In der dritten Phase wird über die Erlösgenerierungsmethode entschieden: Der gewählte Geschäftsmodelltyp kann direkte und indirekte Erlösarten ermöglichen. In vielen Fällen müssen die Content-Anbieter mit indirekten Erlösen aus Werbung oder Sponsorship arbeiten. Dies ist hauptsächlich bei User Generated Content der Fall. Welche Werbungsform dem Nutzer eingeblendet wird, ist vom Plattform-Anbieter abhängig. Die fünfte Phase ereignet sich mithilfe der Nutzer. Die Distribution der Inhalte erfolgt auf zwei Arten. Die erste Art ist die sogenannte „Pull“-Nutzung, indem Nutzer die Inhalte

auf der Plattform abrufen und diese herunterladen. Die Anwendung kann aber auch online gesehen. Die zweite Art der Nutzung heißt „Push“. In diesem Fall entscheidet der Anbieter selbst, wann, wie oft und in welcher Menge die Inhalte an die Nutzer gepusht werden. Solche Inhalte können Texte, Dateien oder Newsletter sein. Marketing und Vertrieb sorgen sich anschließend um die Leistungs- und Erlösmodelle und mit der Festlegung des Zahlungssystems endet die Wertschöpfungskette. Content als Geschäftstypus haben etwa Google, Netflix, Youtube oder Instagram (Hamari et al., 2016, S. 2050; Heinemann, 2018, S. 135; Wirtz, 2010, S. 225; Kollmann, 2016, S. 252).

Abbildung 1: Wertschöpfungskette Content



Quelle: Wirtz 2010, S. 225

Commerce: Zu Beginn der Wertschöpfungskette wird die Zielgruppe, wie beim Content, definiert und es wird entschieden, mit welchen Produkten und Dienstleistungen der Anbieter beim Kunden auftritt, wobei die Leistungspalette von Anbieter zu Anbieter unterschiedlich ausfallen kann. Während viele Verkäufer nur in einem Bereich spezialisiert sind und beispielsweise nur Dienstleistungen anbieten, gibt es auch Allround-Anbieter, die Dienste und Produkte zu jeder Preiskategorie anbieten. Das umfassendste Beispiel für diesen Geschäftstyp ist Amazon (Wirtz, 2010, S. 252, Kollmann, 2016, S. 254).

Der nächste Schritt in der Wertschöpfungskette ist die Präsentation des gewählten Segments für die Zielgruppe. Dazu gehören die Shopgestaltung, Warenpräsentation, Servicegestaltung und Erlebnisgestaltung. Als nächstes werden die Marketingmaßnahmen ergriffen. Die Spezifik des Commerce liegt darin, dass die Erlösgenerierung durch das bewusste Agieren der Kunden erfolgt, wie auch beim traditionellen Geschäft. Einer der wenigen Unterschiede ist das After Sales-Kundendatenmanagement. Wie beim Content werden auch bei diesem Geschäftstyp die Erlöse direkt oder indirekt generiert. Ein Online-Reiseunternehmen, welches durch den Verkauf von eigenen Dienstleistungen oder Werbungen anderer Unternehmen (z.B. Fluganbieter) seine Einnahmen erzieht, gilt als Beispiel für dieses Modell (Kollmann, 2016, S. 254, Wirtz, 2010, S. 252).

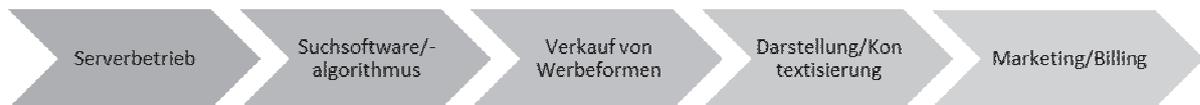
Abbildung 2: Wertschöpfungskette Commerce



Quelle: Wirtz, 2010, S. 252

Context: Im Buch „Electronic Business“ erwähnt Wirtz (2010), dass die abgebildete Wertschöpfungskette für die zwei Unterkategorien des Context gilt, nämlich für E-Search und E-Catalogue. Die Wertschöpfungskette für E-Bookmarking weicht von den zwei anderen etwas ab.

Abbildung 3: Wertschöpfungskette Context



Quelle: Wirtz, 2010, S. 277

Hard- und Software sind die Bausteine der Wertschöpfungskette. Von ihnen hängt das Funktionieren des Betriebs ab. Suchalgorithmen und Suchsoftware sind eine Ergänzung für den Servicebetrieb. In der Verkaufsphase der Context-Wertschöpfungskette ist die Ad Server-Erlösquelle von besonderer Bedeutung. In diesem Zusammenhang können viele Werbeformen differenziert werden, jedoch verfügen Keyword Advertising und Placement über eine große Bedeutung. Wie der Name besagt, werden Werbungen beim Keyword Advertising dann eingeblendet, wenn der Kunde nach mit dieser Werbung zusammenhängenden Begriffen sucht. Die Preise der Werbungen hängen stark mit der Häufigkeit der Verwendung des Suchbegriffs zusammen. Je seltener der Begriff vorkommt, desto geringer sind auch die Kosten für werbende Unternehmen, da die Konkurrenz auch nicht hoch ist. Beim Placement handelt es sich um Werbekataloge mit Angeboten vom Anbieter. Die Verkaufserlöse werden hier auf zwei Arten generiert, nämlich entweder durch Einbindung des Unternehmens in eine Gebühr (Pay for Inclusion) oder durch die Aufnahme des Unternehmens in den Index für die Überlegung (Pay

forConsideration) (Wirtz, 2010, S. 281). Beendet wird die Wertschöpfungskette durch die Darstellung der Suchergebnisse und die Abrechnung der erbrachten Dienste. Google oder Bing sind typische Beispiele für diesen Geschäftsmodelltyp (Kollmann, 2016, S. 255).

Connection: Die Wertschöpfungskette beginnt hier mit der Planung der Plattformen und den Entscheidungen über Hard- und Software. Als nächstes wird die Netzstruktur selektiert. Da Connection die Unterkategorien Inter-Connection (z.B. T-Mobile) und Intra-Connection (z. B. Skype, Xing) umfasst, sind die Rolle der Wartung und der Ausbau der Netzstruktur wichtig. Vor allem ist die Netzstruktur für Inter-Connection wichtig, um wettbewerbsfähige Technologien anwenden zu können. Nachdem die technischen Phasen erledigt sind, sorgen Marketing und Vertrieb für die Umsetzung der Leistungs- und Erlösmodelle.

Abbildung 4: Wertschöpfungskette Connection



Quelle: Wirtz, 2010, S. 302

Zu den direkten Erlösarten zählen die Verbindungsgebühren und als indirekte Erlöse gelten die Werbungen. Die Wertschöpfungskette wird durch die Zahlungsabwicklung und das After Sales Service beendet (Wirtz, S. 302).

In seinem Buch erwähnt Kollmann (2016, S. 257), dass auch Mischformen von Content, Commerce, Context, Connection und Communication in der Praxis häufig zum Einsatz kommen. Die Einnahmearten können entsprechend den Einnahmearten in der Tabelle abweichen.

Abbildung 5: Die elektronischen Geschäftskonzepte in der digitalen Wirtschaft

	Content	Commerce	Context	Connection	Communication
Definition	Sammlung, Selektion, Systematisierung, Kompilierung und Bereitstellung von Inhalten über Netzwerke	Anbahnung, Aushandlung und/oder Abwicklung von Geschäftstransaktionen über Netzwerke	Klassifikation, Systematisierung und Zusammenführung verfügbarer Informationen in Netzwerken	Repräsentation des Grades der formalen Verknüpfungen in Netzwerken	Herstellung der Möglichkeit eines Informationsaustausches in Netzwerken
Ziel	Bereitstellung von konsumentenorientierten, personalisierten Inhalten über Netzwerke	Ergänzung bzw. Substitution traditioneller Transaktionsphasen über Netzwerke	Komplexitätsreduktion und Bereitstellung von Navigationshilfen und Matchingfunktionen über Netzwerke	Schaffung von technologischen oder kommerziellen Verbindungen in Netzwerken	Schaffung von kommunikativen Verbindungen in Netzwerken
Erlösmodell	Direkte (Premiuminhalte) und indirekte Erlösmodelle (Werbung)	Transaktionsabhängige, direkte und indirekte Erlösmodelle (Werbung)	Direkte (Inhaltsaufnahme) und indirekte Erlösmodelle (Werbung)	Direkte (Objektaufnahme/Verbindungsgebühr) oder indirekte Erlösmodelle (Werbung)	Direkte (Verbindungsgebühr) und indirekte Erlösmodelle (Werbung)
Plattformen	E-Shop, E-Community, E-Company	E-Shop, E-Procurement, E-Marketplace	E-Community, E-Marketplace	E-Marketplace, E-Company, E-Community	E-Community, E-Shop, E-Marketplace, E-Company
Beispiele	guentstiger.de, sueddeutsche.de,	amazon.com, expedia.de	yahoo.de, google.de	autoscout24.de, t-online.de	ebay.com, facebook.com
Mehrwert	Überblick, Auswahl, Kooperation, Abwicklung	Überblick, Auswahl, Abwicklung	Überblick, Auswahl, Vermittlung, Austausch	Überblick, Auswahl, Vermittlung, Abwicklung, Austausch	Überblick, Auswahl, Vermittlung, Austausch

Quelle: Kollmann 2016, S. 255

In Zusammenhang mit den oben genannten Geschäftsmodellen und -typologien wird zwischen zwei **Erlösarten** bei den elektronischen Unternehmen unterschieden, nämlich zwischen direkten und indirekten Erlösarten. Nutzungsabhängige direkte Erlöse werden durch die direkten Leistungen an die Kunden erzielt. Unter den indirekten Erlösformen werden die Erlöse aus Werbung, Verkauf von Nutzerdaten und Vermittlung verstanden. Neben den direkten und indirekten Erlösformen systematisiert Wirtz (2010, S. 215) zwei weitere Erlösarten nach deren Generierungskriterien, nämlich transaktionsabhängige und transaktionsunabhängige Erlöse. Als **direkte Erlöse** gelten jene, die vom Nutzer der Leistung direkt bezogen werden. **Indirekte Erlöse** hingegen werden durch Zwischenschaltung eines dritten Unternehmens generiert. **Transaktionsabhängige Erlöse** sind jene, die aus einzelnen vermarktungsfähigen Interaktionen zwischen dem Leistungsnutzer und dem Unternehmen stammen. Ansonsten handelt es sich um **transaktionsunabhängige Erlöse** (siehe Abbildung 6) (Reiner & Dirk, 2016, S. 12-13).

Abbildung 6: Erlösmodellsystematik

	Direkte Erlösgenerierung	Indirekte Erlösgenerierung
Transaktionsabhängig	Transaktionserlöse Verbindungsgebühren Nutzungsgebühren	Provision
Transaktionsunabhängig	Einrichtungsgebühren Grundgebühren	Bannerwerbung Data Mining-Erlöse Sponsorship

Quelle: Wirtz, 2000, S. 215

Die direkten transaktionsabhängigen Erlöse beim elektronischen Unternehmen können Erlöse aus Verbindungsgebühren, Nutzungsgebühren oder reine Transaktionserlöse sein. Unter Transaktionsumsätzen wird die Übertragung der finanziellen Mittel an den Anbieter gegen Produkte oder Dienstleistungen verstanden.

- Als Verbindungs- und Nutzungsgebühren werden Erlöse bezeichnet, die durch den Zugang zu einem bestimmten System bzw. durch die Nutzung einer Datenbank für einen bestimmten Zeitraum eingenommen werden.

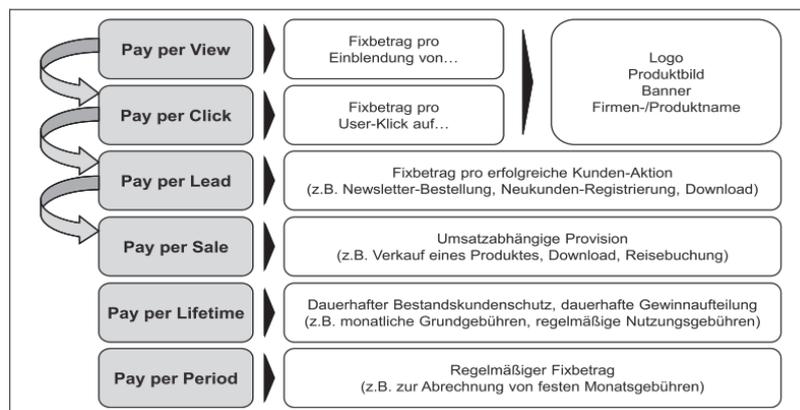
Zu den direkten transaktionsunabhängigen Erlösformen zählen z.B. Grundgebühren oder Einrichtungsgebühren für die Nutzung einer potentiellen Dienstleistung.

- Für das Setzen eines Links in einer Plattform erhalten die Affiliates Provisionen als Erlöse. Dies geschieht jedoch nur, wenn dieser Link tatsächlich aufgerufen wird.
- Mit Bannerwerbung, Data Mining-Erlösen und Sponsorship werden die transaktionsunabhängigen Erlöse erzielt. Platziert ein Unternehmen die Werbung eines dritten Unternehmens auf seiner eigenen Website, dann handelt es sich um Bannerwerbung. Bezahlt wird pro Klick auf den Banner, unabhängig davon, ob infolge der Werbung Erlöse erzielt werden. Relevant für die Erlöse ist die Anzahl der Besucher der Web-Seite.

Beim Sponsorship hingegen werden die Werbungen nur vorübergehend in einer Plattform eines dritten Unternehmens platziert. Unter Data Mining wird der Weiterverkauf von Daten der User an ein drittes Unternehmen verstanden. Dabei werden detaillierte Informationen, wie Kaufverhalten oder Nutzungsgewohnheiten, über Kunden verkauft (Heinemann, 2018, S. 50; Zarnekow, Wulf, & Bornstaedt, 2013, S. 181; Wirtz, 2010, S. 215).

In Zusammenhang mit den Erlösformen wird zwischen drei Erlössystematiken eines Online-Unternehmens unterschieden (Kollmann, 2016, S. 617-618): Beim **Margenmodell** handelt es sich um direkte Verkäufe der Produkte oder Leistungen an den Kunden. Aufgrund der Leistung entstandene Kosten werden um eine Gewinnmarge erweitert. Der Preis der Leistung ist daher so zu wählen, dass die Gewinnmarge sowohl variable als auch fixe Kosten deckt. Dieses Erlösmodell ist für E-Shops typisch. Werden Fremdleistungen über eine elektronische Plattform an die Kunden vermittelt, kommt das **Provisionsmodell** zur Anwendung. Als Erlöse gelten in diesem Fall die erwirtschafteten Provisionen. Dieses transaktionsabhängige Modell wird in den E-Marketplaces oder Affiliate-Programmen verwendet. Das **Grundgebührmodell** wird ebenso bei transaktionsabhängigen elektronischen Leistungen genutzt. Hierbei fällt der Erlös in Form von Gebühren (Registrierungsgebühr, Bereitstellungsgebühr etc.) oder einer Kombination von Provisionen und Gebühren, wie etwa Entgelte für wiederkehrende Lieferungen im Ab-Commerce, an.

Abbildung 7: Vergütungsmodelle im Affiliate-Marketing



Quelle: Kollmann 2016, S. 335

Wie anhand der Komplexität der Geschäftstypen und der Wertschöpfungsketten digitaler Geschäftsmodelle ersichtlich, erweist sich das Erkennen, in welcher Phase der Wertschöpfung die Erlöse generiert werden, als kompliziert. Dies ermöglicht es den digitalen Unternehmen, ihre Umsätze dort zu besteuern, wo es für das Unternehmen am günstigsten ist. Aus steuerlicher Sicht kann dies zu Besteuerungsproblematiken führen. Diese Herausforderungen werden im nächsten Kapitel erörtert.

3 Besteuerung der digitalen Wirtschaft

3.1 Einkunftsarten der digitalen Geschäftsmodelle

Das österreichische Steuergesetz unterscheidet die beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht einer Person. Juristische Personen, die ihre Einkünfte in Österreich beziehen, aber ihren Sitz im Ausland haben, können dennoch in Österreich beschränkt steuerpflichtig werden. Die Steuerpflicht bezieht sich jedoch nur auf die inländischen Einkünfte (Territorialitätsprinzip). Der Einkommensbesteuerung unterliegen somit nur die Einkünfte aus inländischen Quellen (Mühlböck, 2018, S. 2; WKO, 2018).

§ 98 EStG stellt sicher, dass ausländische Einkünfte eines in Österreich beschränkt Steuerpflichtigen unberührt bleiben.

Gemäß § 21 KStG unterliegen der beschränkten Steuerpflicht Einkünfte im Sinne § 98 EStG, sobald der Steuerpflichtige eine Betriebsstätte im Inland hat (Deloitte, 2018, S. 29; Kofler et al., 2017, S. 81). § 98 EStG kennt nämlich folgende Einkunftsarten:

- Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
- Einkünfte aus Kapitalvermögen
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
- Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen

Für ein im Ausland ansässiges Unternehmen ist die Ermittlung der Einkunftsart von besonderer Bedeutung, da die Klassifikation der Einkunftsart für die Zuteilung des Besteuerungsrechtes zwischen dem Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat entscheidend ist (Geutebrück, 2016, S. 55).

In der digitalen Wirtschaft sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung denkbar (Bettinger & Leistner, 2002, S. 550). Gemäß EStR 2000 Rz 7980 unterscheidet das österreichische Recht ebenso diese drei Einkunftsarten in Zusammenhang mit Software.

Werden Dienstleistungen online von einem im Ausland ansässigen Freiberufler mithilfe eigener wissenschaftlicher Fähigkeiten erbracht, kann es sich dabei um **Einkünfte aus**

selbständiger Arbeit im Sinne § 22 EStG handeln. Die EStR 2000 Rz 7914 verdeutlicht, dass das Vorliegen einer Betriebsstätte für die Steuerpflicht von Einkünften aus selbständiger Arbeit nicht wesentlich ist. Entscheidend wäre hingegen die Ausübung bzw. Verwertung der gegebenen Arbeit im Inland. Von Verwertung im Inland wird dann gesprochen, wenn vom Ausland aus eine Leistung für das Inland erbracht wird. Ein Beispiel dafür wären Softwareentwicklungstätigkeiten aus dem Ausland für einen inländischen Auftraggeber.

Gemäß § 28 EStG unterliegen **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** der beschränkten Steuerpflicht, wenn es sich um Überlassung oder Gestattung der Verwertung der Rechte auf bestimmte oder unbestimmte Zeit handelt, sobald die Verwertung dieser Rechte in einer inländischen Betriebsstätte erfolgt. Weiters konkretisiert EStR 2000 Rz 7975, dass die beschränkte Steuerpflicht in Österreich, unabhängig davon, ob die Lizenzgebühren einmalig oder als mehrmalige Zahlungen eingehen, besteht. Da es sich dabei um Patentrechte, Urheberrechte und ähnliche Rechte sowie Know-How handelt, fallen Einkünfte aus Individual- oder Standardsoftwareentwicklung ebenso unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die meisten Online-Einkünfte werden jedoch als **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** iSd. § 23 EStG kategorisiert. § 23 EStG besagt: *„Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt“*.

§ 98 Abs. 1 Z. 3 EStG besagt insbesondere:

„[...] Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23)

- *für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder*
- *für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist oder*
- *bei dem im Inland unbewegliches Vermögen vorliegt.*

Einkünfte

- *aus kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland*
- *aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung und*
- *aus der gewerblichen Tätigkeit als Sportler, Artist oder als Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland sind jedoch auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist. [...]“*.

Das Vorliegen einer Betriebsstätte, eines ständigen Vertreters oder des unbeweglichen Vermögens, ist somit eine Voraussetzung für die beschränkte Steuerpflicht in Österreich, wenn Unternehmen ihren Hauptsitz im Ausland haben (EStR 2000 Rz 7932).

Hinsichtlich der Zuteilung des Besteuerungsrechtes der erwähnten Einkunftsarten aus grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeiten in Österreich verweisen EStR 2000 Rz 7915, EStR 2000 Rz 7922 sowie EStR Rz 7981-7983 auf das OECD-MA. Neben den nationalen Gesetzen sind somit auch die internationalen Steuergesetze für grenzüberschreitende Transaktionen zu prüfen.

Auf Ebene des Abkommensrechts werden Einkünfte aus digitalen Vermögen und Leistungen als Unternehmensgewinne gemäß Art 7 OECD-MA, als Lizenzgebühren gemäß Art 12 OECD-MA sowie als Veräußerungserlöse gemäß Art 13 OECD-MA abgegrenzt. Im Sinne der Verteilung des Besteuerungsrechtes ist eine Abgrenzung zwischen Lizenzeinkünften und Unternehmensgewinnen auch maßgeblich, da die entsprechenden Gesetze entweder auf den Quellenstaat oder auf den Ansässigkeitsstaat verweisen. Für die Vertragsstaaten ist dies besonders wichtig, um eine Doppel- bzw. Nichtbesteuerung zu vermeiden (Geutebrück, 2016, S. 55-57; Hecht & Lampert, 2010, S. 68). Insbesondere hält Art 12 Abs. 4 fest:

„[...] Absätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, wenn der in einer Vertragspartei ansässige Nutzungsberechtigte in der anderen Vertragspartei, aus der die Lizenzgebühren stammen, eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Lizenzgebühren gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehören. In diesem Fall ist Artikel 7 anzuwenden. [...]“.

Sowohl nach Art 7 Abs. 1 OECD-MA als auch nach Art 12 Abs. 1 OECD-MA sind die Unternehmensgewinne und Lizenzgebühren im Ansässigkeitsstaat, ergo in dem Land, wo das Unternehmen seinen Sitz hat, zu besteuern. Eine Quellenbesteuerung kann nur im Falle des Vorliegens einer Betriebsstätte vorkommen. Somit werden die Lizenzgebühren im Quellenstaat nur dann besteuert, wenn es dort eine Betriebsstätte gibt, zu welcher die Gebühren zugeordnet werden. Beim Fehlen der physischen Präsenz in einem Land werden die Lizenzgebühren somit im Ansässigkeitsstaat besteuert, was bei Online-Geschäften auch der Fall ist. Der Verzicht auf die Einhebung der Quellensteuern wird damit erklärt, dass die Ansässigkeitsstaaten bereits maßgebliche Steuervorteile für F&E-Tätigkeiten, in Bezug auf

das geistige Eigentum der Unternehmen, gewähren (siehe Kapitel 3.4). Folglich soll dem Ansässigkeitsstaat gewährt werden, die Umsätze zu besteuern (Geutebrück, 2016, S. 58).

Unter Lizenzgebühren bzw. Einkünften aus Lizenzen versteht die OECD jene Vergütungen, die für die Nutzung von Rechten, Patenten oder Know-How gezahlt werden. Für die Qualifikation der Einkünfte als Einkünfte aus dem Verkauf der Letztgenannten ist zunächst Art 13 OECD-MA zu prüfen (Hecht & Lampert, 2010, S. 68).

3.2 Betriebsstätte als steuerlicher Anknüpfungspunkt

Eine Besonderheit der im ersten Kapitel beschriebenen digitalen Geschäftsmodelle ist die starke Abhängigkeit von immateriellen Vermögenswerten. Im Vergleich zu materiellen Vermögenswerten, die den Geschäftszwecken der Unternehmen dienen, liegen immaterielle Vermögenswerte an keinem bestimmten Ort. Immaterielle Vermögenswerte sind Patente oder Software und sind nicht körperlich. Im Gegensatz zu den materiellen Vermögenswerten nimmt die Verfügbarkeit bei der Nutzung der immateriellen Vermögenswerte nicht ab, während diese von mehreren Personen gleichzeitig genutzt werden können. Die Besteuerung der Erträge in Zusammenhang mit den immateriellen Vermögenswerten ist eine Herausforderung geworden: die Gewinne sollen am Ort der Generierung besteuert werden. Diese Herausforderung ist mit zwei Charakteristika behaftet:

- Im Land der Wertschöpfung fehlt die physische Präsenz eines ausländischen Unternehmens. Infolgedessen sind die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte bzw. eines steuerlichen Anknüpfungspunktes nicht erfüllt.
- Bei den digitalen Geschäftsmodellen der Unternehmen ist häufig nicht eindeutig, in welchem Zusammenhang die erwirtschafteten Einkünfte mit den immateriellen Vermögenswerten stehen. Die Abgrenzung der Gewinne ist folglich schwer (Dittrich & Schneemelcher, 2018, S. 3).

Das Vorliegen dieser Besonderheiten hinsichtlich des Konzepts der Betriebsstätte sowie der grenzüberschreitenden Transaktionen in einer Unternehmensgruppe bei digitalen Geschäftsmodellen stellt die Effektivität der internationalen Bestimmungen und Gesetze in Frage (Dittrich & Schneemelcher, 2018, S. 3-4; Rasch, 2018, S. 441).

3.2.1 Betriebsstätte gemäß § 29 BAO

Im innerstaatlichen Steuerrecht Österreichs ist die Präsenz der Betriebsstätte von großer Bedeutung, wie etwa bei der Gewinnermittlung, bei der Einkünftequalifikation, bei der Beteiligungsertragsbefreiung etc. Wie auch im vorigen Kapitel diskutiert, unterliegen der beschränkten Steuerpflicht in Österreich gem. § 98 Abs. 1 Z 3 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 23 EStG, wenn

- im Inland eine örtliche Betriebsstätte im Sinne des § 29 BAO unterhalten wird oder
- im Inland ein ständiger Vertreter (Vertreterbetriebsstätte) bestellt ist oder
- ein unbewegliches Vermögen im Inland vorliegt (Kofler, Mayr, & Schlager, 2017, S. 370).

§ 29 Abs. 1 BAO definiert die Betriebsstätte als *„jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient.“* Abs. 2 konkretisiert weiter, welche Einrichtungen als solche gelten. Diese sind nämlich der Geschäftsleitungsort, Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Geschäftsstellen und -einrichtungen des Betriebs, in denen das Unternehmen oder sein ständiger Vertreter den Betrieb ausüben, sowie Landungsbrücken und Bauausführungen.

Um den Ort der Geschäftstätigkeit als Betriebsstätte zu qualifizieren, ist es somit ausreichend, dass eine die Realisierung des Unternehmenszweckes fördernde Einrichtung besteht. Die Voraussetzungen zur Begründung einer Betriebsstätte hängen stark mit den eigentlichen betrieblichen Tätigkeiten zusammen: Je mehr diese außerhalb der festen örtlichen Anlage liegen, desto geringer sind auch die Anforderungen. Des Weiteren präzisieren die Steuerrichtlinien, dass die menschliche Präsenz für die Begründung der Betriebsstätte ebenso unwesentlich ist. Das bedeutet, dass z.B. Spielautomaten oder Verkaufsautomaten als Betriebsstätte qualifiziert werden können. Übt ein Online-Unternehmen seine Geschäftstätigkeiten über einen Server (Computer) aus, liegt in manchen Fällen auch eine Betriebsstätte gem. EStR 2000 Rz 7929 vor. Eine Betriebsstätte wird durch Cloud-Dienstleistungen allerdings nicht begründet (KPMG & WKO, 2017, S. 19).

Subsidiär zum Betriebsstättenkonzept gilt auch der „ständige Vertreter“ als Anknüpfungspunkt für eine beschränkte Steuerpflicht in Österreich. Der Begriff des ständigen Vertreters gem. § 29 Abs. 2 trifft die Annahme, dass der Vertreter im Inland über

eine Geschäftseinrichtung verfügt. Andererseits hält § 98 Abs. 1 Z 3 TS 2 EStG fest, dass die beschränkte Steuerpflicht bereits mit der Bestellung des ständigen Vertreters, ergo mit der Begründung einer personenbezogenen Betriebsstätte, gegeben ist. Der Paragraph betrifft in diesem Fall nur die Besteuerung der ausländischen Unternehmen mit gewerblichen Einkünften im Inland, nämlich den Teil der Einkünfte, der durch Geschäftstätigkeiten des Vertreters erzielt wurde (Kofler, Schmidt, et al., 2017, S. 81).

Als ständiger Vertreter wird jene Person angesehen, die nicht nur vorübergehend für eine Tätigkeit bestellt wird. Der Vertreter kann sowohl eine juristische als auch eine natürliche Person sein und muss über keine Betriebsstätte im Inland verfügen. Er kann sowohl selbständig als auch unselbständig tätig sein. Ständige Vertreter können auch Personen sein, die Verträge im eigenen Namen abschließen. Schließt ein abhängiger Vertreter rechtsverbindliche Verträge für das ausländische Unternehmen ab, so ist nach Art 5 OECD-MA eine Betriebsstätte begründet. EStR 2000 Rz 7935 hält fest, dass keine Betriebsstätte aufgrund der Handlungen eines, sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich, unabhängigen Vertreters, z.B. Makler oder Kommissionär, begründet wird.

3.2.2 Betriebsstätte gemäß Artikel 5 OECD-MA

Im internationalen Steuerrecht ist die Bedeutung der Betriebsstätte ebenso maßgeblich. Gerade das Bestehen der Betriebsstätte rechtfertigt das Besteuerungsrecht eines Quellenstaates. Mithilfe des Betriebsstättenbegriffs grenzt das DBA-Recht die territorialen Besteuerungsansprüche der Unternehmensgewinne ab. Das Vorliegen einer Betriebsstätte nach DBA ist entscheidend dafür, ob zu einer Betriebsstätte zugeordnete Einkünfte in Österreich besteuert werden dürfen. Wie bereits im vorigen Kapitel verdeutlicht, werden nach Art 7 OECD-MA Unternehmensgewinne im Quellenstaat besteuert, wenn die Gewinne in Zusammenhang mit einer dort bestehenden Betriebsstätte iSd. Art 5 OECD-MA stehen. Wesentlich ist außerdem die Schrankenwirkung der DBA. Unter dem Begriff wird die Einschränkung des Besteuerungsanspruches eines Landes verstanden, wenn die diesbezüglichen abkommensrechtlichen Kriterien nicht erfüllt werden. Ein nicht bestehender Besteuerungsanspruch kann mit dem Schrankenprinzip jedoch nicht geschaffen werden (Kofler, Mayr, et al., 2017, S. 370).

Nach Art 5 des OECD-Musterabkommens wird die Betriebsstätte ebenso als *„eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder*

teilweise ausgeübt wird“ definiert. Als Betriebsstätte zählen insbesondere der Ort der Leitung, Zweigniederlassungen, Geschäftsstellen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, ein Steinbruch oder eine andere Stätte der Nutzung von Bodenschätzen sowie Bauausführungen und Montagen. Abs. 4 konkretisiert weiter, was nach dem OECD-Abkommen nicht als Betriebsstätte gilt, nämlich Warenlager, Einkaufsstellen und Hilfsbetriebsstätten (Ausnahmekatalog). Demzufolge sind durch Einkaufs- oder Auslieferungseinrichtungen erzielte Gewinne im Land der Tätigkeit nicht besteuert. Hilfs- oder Vorbereitungstätigkeiten, welche die Haupttätigkeiten zeitlich begleiten, qualifizieren auch keine Betriebsstätte. Der Anteil der Hilfs- und Vorbereitungstätigkeiten an den Gesamttätigkeiten des Unternehmens ist derartig unwesentlich, dass sie keine Gewinnzuteilung begründen können (KPMG & WKO, 2017, S. 21).

3.2.3 Anwendung des § 29 BAO und Art 5 OECD-MA auf digitale Wirtschaft

Die Besteuerung der gewerblichen Einkünfte gem. Art 7 OECD-MA werden dem Betriebsstättenstaat der Einkünfte von DBA zugewiesen. Obwohl sich die Definition des Betriebsstättenbegriffs in Art 5 OECD-MA von dem in § 29 BAO leicht unterscheidet, beinhalten beide den Begriff „ständiger Vertreter“ als möglichen Anknüpfungspunkt für das Vorliegen einer Betriebsstätte. Die Definition im DBA ist etwas enger als die im österreichischen Steuerrecht: Ist nach Art 5 OECD-MA eine Vertreterbetriebsstätte gerechtfertigt, liegt auch eine solche iSd. § 98 EStG vor. Liegt hingegen eine Vertreterbetriebsstätte nach dem österreichischen Einkommensteuergesetz vor und sind die Kriterien einer Vertreterbetriebsstätte gem. Art 5 Abs. 6 OECD-MA nicht erfüllt, scheidet der nationale Besteuerungsanspruch aus (Kofler, Schmidt, et al., 2017, S. 84).

Gem. EStR 2000 Rz 7931 entscheidet das zuständige Finanzamt eines Landes, ob eine Betriebsstätte nach innenstaatlichem Steuerrecht vorliegt. Erbringt eine ausländische Steuerverwaltung einen Besteuerungsnachweis, so kann dies ein Indiz für deren Besteuerung darstellen. Somit ist die Prüfung für das Vorliegen einer Betriebsstätte für digitale Geschäftsmodelle nach OECD-MA sinnvoll.

Hinsichtlich der digitalen Güter und Dienstleitungen können Zweigniederlassungen und Geschäftsstellen als Betriebsstätte in Frage kommen. Bei den **Zweigniederlassungen** handelt es sich um eine nach außen hin wirtschaftlich und geschäftlich selbständige

Unternehmenseinheit. Sie tätigen und wickeln nicht nur Hilfsgeschäfte ab, sondern erbringen auch für das Gesamtunternehmen wesentliche Geschäfte. Daher können Betriebe, die für die Abwicklung der Geschäfte nicht zuständig sind, auch nicht als Zweigniederlassungen gelten. Trotz der Eintragung im Firmenbuch erwerben Zweigniederlassungen keine Rechtsfähigkeit. Somit treten Zweigniederlassungen als Vertreter der ausländischen Gesellschaft auf, der Vertragspartner ist jedoch der ausländische Rechtsträger. Grundsätzlich erfüllt die Zweigniederlassung die Kriterien einer Betriebsstätte, die Besteuerung einer Zweigniederlassung ist jedoch stark von den steuerlichen Aspekten abhängig. Da die Zweigniederlassung an sich eine selbständige, wirtschaftliche Unternehmenseinheit ist und eigenständig weiterbestehen kann, wird sie für digitale Güter und Leistungen nicht als Betriebsstätte erachtet. Für digitale Güter und Dienstleistungen begründet eine **Geschäftsstelle** ebenso keine Betriebsstätte, da es sich dabei um feste Geschäftseinrichtungen handelt. Basierend auf der Definition der Betriebsstätte im Sinne des Art 5 OECD-MA wird somit keine Betriebsstätte für digitale Güter und Dienstleistungen begründet (Deloitte, 2018, S. 28; Pinkernell, 2014, S. 86)

Die Begründung der Betriebsstätte ist mit einer physischen Präsenz verbunden. Diese sollte den Bezug zum Vertragsstaat durch eine Einrichtung, nämlich Räumlichkeiten, Anlagen oder Ausrüstungen, sicherstellen. Demzufolge reichen reine Geschäftstätigkeiten zwischen in unterschiedlichen Staaten tätigen Unternehmen nicht aus. Es wird auch keine Betriebsstätte durch Beteiligungen an Körperschaften sowie durch Lizenzen begründet. Gemäß Art 5 Abs. 1 OECD-MA gelten alle körperlichen Gegenstände, die dem Betrieb dienen, als Einrichtung, wobei die Nutzung bzw. Anmietung der Einrichtung und nicht das Eigentum wesentlich ist (Geutebrück, 2016, S. 49).

Damit die Einkünfte aus digitalen Geschäften einer Betriebsstätte im Sinne des Art 5 OECD-MA zugeordnet werden können, muss eine feste Einrichtung vorliegen, wie z.B. ein **Computerserver (Hardware)**. Dies könnte gegeben sein, wenn eine bestimmte Speicherkapazität in einem Server zur Verfügung steht. In diesem Fall ist der Server verkörpert. Als Anknüpfungspunkt kann hierzu auch die Software dienen, wenn sie auf der Hardware dauerhaft gespeichert ist und somit einem Ort zugeordnet werden kann. Jedoch können die zur Verfügung gestellte Speicherkapazität sowie die Software ohne örtliche Bestimmung, aufgrund mangelnder Körperlichkeit, keine Betriebsstätte begründen. Die Software dient lediglich als Grundlage der Geschäftstätigkeit des Unternehmens, welche durch einen Server erfolgt. Das Vorliegen der Betriebsstätte ist zumutbar, wenn die

Software einen Teil dieser Tätigkeiten verkörpert. Dennoch ist der Gewinnanteil durch diese Dienste so gering, dass der Serverbetriebsstätte keine Gewinne zugeordnet werden können. Auch im Falle von Verkaufstätigkeiten durch einen Server eines Internet-Händlers wird keine Betriebsstätte iSd. Art 5 Abs. 4 begründet, da Vertragsabschluss bzw. -abwicklung als Hilfstätigkeiten angesehen werden. Unter Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten wird auch etwa die Herstellung einer Kommunikationsverbindung, Werbung, die Erteilung von Auskünften oder die Sammlung von Marktdaten verstanden. Dennoch können sie auch Kerntätigkeiten eines Unternehmens sein, abhängig davon, was zum eigentlichen Geschäft des Unternehmens zählt (Ditz et al., 2013, S. 412; Kahle, Baschnagel, & Kindich, 2016, S. 195-197).

Selbst wenn eine Betriebsstätte iSd. Art 5 OECD-MA durch die physische Hardware und die darauf gespeicherte Software begründet werden kann, so ist das zentrale Entscheidungskriterium, ob bzw. für wen die Serverbetriebsstätte als solche in Frage kommt. Nachstehend werden einige Fälle, mit ihren Auswirkungen auf die Begründung einer Betriebsstätte, erörtert (Kahle et al., 2016, S. 196):

- Unternehmen verfügen selten über einen eigenen Server im Ausland, den sie betreiben, da sie keine Zugangs- oder Einflussmöglichkeiten auf diesen haben. Mangels Verfügungsmacht ist hier eine Betriebsstätte nicht denkbar.
- Hat hingegen ein Unternehmen seinen Server in fremden Räumlichkeiten und sind die Zugangs- und Einflussmöglichkeiten gegeben, wird eine Betriebsstätte begründet. Dies ist etwa beim computergesteuerten Wertpapierhandel der Fall. Die Server werden in speziellen Serverräumen in den Wertpapierbörsen platziert, um die Zugriffszeiten zu den Servern der Wertpapierbörsen kurz zu halten. Hierbei handelt es sich um eigene Server, die mit vom Unternehmen entwickelten Algorithmen funktionieren und eine Kerntätigkeit darstellen.
- In den meisten Fällen haben Unternehmen die Server in ihren eigenen Räumlichkeiten. Diese Räumlichkeiten als feste Einrichtungen begründen bereits eine Betriebsstätte, wobei die Verfügungsmacht auch automatisch gegeben ist. Da der Server als Anlagevermögen angesehen wird, ist eine Serverbetriebsstätte iSd. Art 5 OECD-MA gerechtfertigt.
- Eine weit verbreitete Form der Nutzung der Server ist die Anmietung der Serverkapazitäten bei einem Internet-Service-Provider. Da in diesem Fall der Vermieter der Inhaber und Betreiber des Servers ist, ist das Bestehen der

Betriebsstätte von der dauerhaften Nutzung oder Anmietung des Servers sowie von der Verfügungsmacht über den Server abhängig. Als Verfügungsmacht wird hier auch die Verfügung über das Passwort verstanden, mithilfe dessen der Inhaltsanbieter Zugriff auf den Speicherplatz erlangt, welcher zu einem Server zugeordnet werden kann.

- Das Vorliegen einer Betriebsstätte kann neben dem Server auch mithilfe von Cloud-Computing gerechtfertigt werden. Unter Cloud-Computing wird die Verlagerung von Software, Nutzerdaten, Rechenleistung und Speicherplatz auf einen angemieteten Server verstanden (siehe 2.3). Dabei werden nicht nur die drei Modelle, nämlich IaaS, SaaS und PaaS, separat von den Kunden genutzt, sondern auch eine Kombination dieser.

Im Musterabkommen hat die OECD keine Regelungen hinsichtlich Cloud-Computing vorgenommen. Somit wird das Vorliegen einer Betriebsstätte mit dem klassischen Begriff beurteilt. Da die Inhaltinhaber keine Nutzungsrechte vom Speicherplatz besitzen und lediglich technische Dienste erbringen, begründet der Internet-Server keine Betriebsstätte für den Nutzer. Eine Vertreterbetriebsstätte ist auch nicht denkbar, sobald der Anbieter eigenverantwortlich tätig ist.

3.3 Verrechnungspreise und Funktionsverlagerung als Herausforderungen bei der Besteuerung

Einer der zentralen Punkte der aktuellen Herausforderungen bei der Besteuerung der digitalen Unternehmen sind die Verrechnungspreise interner Transaktionen.

Der grenzüberschreitende Handel innerhalb eines Konzerns nimmt mit der wachsenden Globalisierung weltweit zu. Infolge der zunehmenden Globalisierung ist die Trennung von Risiken und immateriellen Vermögenswerten von den Funktionen ein Instrument für die Steuerplanung hinsichtlich der Verrechnungspreise geworden. Insbesondere werden die **den Funktionen, Vermögenswerten und Risiken** zurechenbaren Erträge mittels der Verrechnungspreise minimiert (Olbert & Spengel, 2017, S. 11).

Gewinnverschiebungs- und Steueroptimierungsstrategien mittels Verrechnungspreise sind keine Neuerscheinung. Ein Paradebeispiel für solche Strategien ist die Weitergabe der Eigentumsrechte zu unangemessen hohen Preisen an die Tochtergesellschaft. Da diese Zahlungen bei der Tochtergesellschaft als Aufwendungen betrachtet werden, werden sie

mit den Erträgen des Unternehmens neutralisiert und infolgedessen fällt der Gewinn oft auf null (Dittrich & Schneemelcher, 2018, S. 6).

Verrechnungspreise sind jene Preise, die von einem Konzern intern definiert werden und für die Leistungen der verbundenen Unternehmen in Rechnung gestellt werden. Verrechnungspreise werden also nicht durch den Markt bestimmt. Die Preisgestaltung ist daher von einer Zahl an betriebswirtschaftlichen Aspekten abhängig, wie z.B. von der Konzerngewinnaufteilung zwischen den Konzerneinheiten (PKF, 2013, S. 3).

International tätige Unternehmen teilen ihre Gewinne auf die beteiligten Länder auf, um das besteuere Einkommen zwischen den Jurisdiktionen, also Tochterunternehmen oder Betriebsstätten, verteilen zu können. Dies gibt KMUs die Möglichkeit, die günstigste Variante der Besteuerung auszuwählen. Getätigt wird die Aufteilung durch die Verrechnungspreise für diverse grenzüberschreitende Geschäfte zwischen den Konzerneinheiten (Dawid, 2016, S. 5-7).

Die Praxis zeigt, dass diese Möglichkeit von den Konzernen oft missbraucht wird: Die Gewinne werden in Niedrigsteuerländer verlagert. Meist handelt es sich dabei um eine Übertragung der immateriellen Vermögenswerte unter ihrem tatsächlichen Wert oder eine Überkapitalisierung niedrig besteuerteter Konzerneinheiten oder eine Übertragung des Risikos in ein Niedrigsteuerland durch Transaktionen, selbst wenn dort wenig Geschäftstätigkeit ausgeübt wird. Somit können Gewinne, die mit der Wertschöpfung nicht mehr übereinstimmen, gekürzt werden (Anselmi & Rauner-Andrae, 2017, S. 25; Olbert & Spengel, 2017, S. 11).

In Zusammenhang mit den steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft befürwortet die OECD, dass Verrechnungspreise signifikante Belange für die Besteuerung darstellen. Im Rahmen der Aktionen 8-10 des BEPS-Planes untersucht die OECD die Problematik bezüglich der Verrechnungspreise, um eine Übereinstimmung von Wertschöpfung und Verrechnungspreisen gewährleisten zu können (OECD, 2015a, S. 9).

Die Gewinnverteilung unter den Konzerneinheiten ist einerseits von den ausgeübten Funktionen und den getragenen Risiken und andererseits von den verfügbaren Vermögenswerten abhängig. Die in den Jahren 1995 und in 2010 aktualisierten Richtlinien der OECD, betreffend die Verrechnungspreise, wurden bereits von mehreren Ländern in die lokalen Steuervorschriften übernommen und im Artikel 9 des Doppelbesteuerungsabkommens kodifiziert (OECD, 2015a, S. 9).

Soweit internationale Rechtsgrundlagen zur Anwendung kommen und das Doppelbesteuerungsabkommen für einen Sachverhalt in Frage kommt, werden die nationalen Vorschriften beschränkt (PKF, 2014, S. 3).

Die BEPS-Aktionspunkte 8-10 fokussieren sich insbesondere auf drei Bereiche: Der Aktionspunkt 8 behandelt die Belange von **Transaktionspreisen von immateriellen Vermögenswerten**, welche zu einer Gewinnverlagerung beitragen. Unter Aktionspunkt 9 wird die **Übertragung der vertraglichen Risiken** und die Zuteilung der Gewinne auf die Risiken von bestimmten Tätigkeiten diskutiert, welche der Realität nicht entsprechen. Der Aktionspunkt 10 betrachtet die **Gewinnzuteilungen auf die Unternehmenseinheiten innerhalb einer Unternehmensgruppe**. Die im Jahr 2015 aktualisierten Richtlinien sind auf zwei zentrale Belange fokussiert, nämlich auf Risiken und immaterielle Vermögenswerte. Während Non-Profit-Organisationen Risiken, ohne Erwartung auf wirtschaftlichen Erfolg, eingehen, sind alle Schritte eines nach Gewinn strebenden Unternehmens mit einem gewissen Risiko verbunden. Allerdings wird angenommen, dass je höher das Risiko, desto mehr Erfolg bzw. Gewinn zu erwarten ist. Um das Ausmaß des Risikos beeinflussen zu können, planen multinationale Unternehmen die Aufteilung des Risikos, ohne jegliche Änderungen in den Geschäftsaktivitäten. Um dem entgegenwirken zu können, hält die OECD fest, dass die Risiken nur den Unternehmen zugerechnet werden können, welche über die entsprechenden finanziellen Mittel und über die Kontrolle der Risiken verfügen (OECD, 2015a, S. 9-10).

Für die Bestimmung des Gewinns, entstanden durch „Intellectual Property“ (OECD, 2015a, S. 75-76), ist allerdings das rechtliche Eigentum maßgebend. Das Fremdvergleichsgrundsatzprinzip hat jedoch eine allgemeine Unzufriedenheit erzeugt, da es Transaktionen unter verbundenen Unternehmen, verwendete Synergien und Know-how nicht reflektieren kann. Daher wird die Verrechnungspreisproblematik erneut diskutiert, indem die bestehenden Vereinbarungen als Ausgangspunkt analysiert werden. Die zentrale Frage bleibt dabei, wo und wann die Gewinne einer international tätigen Unternehmensgruppe entstehen.

Verrechnungspreismethoden: Da die Verrechnungspreise der Produkte und Leistungen innerhalb eines Konzerns häufig nicht der Realität entsprechen und subjektive Ziele widerspiegeln, muss der Fremdvergleichsgrundsatz (arm's length principle) mitberücksichtigt werden (OECD, 2015a, S. 15). Dabei handelt es sich um eine rechtliche Fiktion, welche die internen Transaktionen eines Konzerns mit den Transaktionen von

unverbundenen Unternehmen vergleicht. Die verrechneten Preise zwischen nahestehenden Einheiten müssen den Preisen entsprechen, die sonst zwischen fremden Dritten unter den gleichen Bedingungen vereinbart worden wären.

Der Fremdvergleichsgrundsatz hat methodische Ansätze: Preisvergleich, Bruttomargenvergleich bzw. Kostenaufschlagsmethode oder Nettomargenvergleich bzw. Wiederverkaufspreismethode oder ein Vergleich der empirischen Daten. Die erwähnten Methoden zählen zu den Standardmethoden. Falls der Fremdvergleichsgrundsatz nicht gegeben ist, können auch gewinnorientierte Verrechnungspreismethoden zur Anwendung kommen (Anselmi & Rauner-Andrae, 2017, S. 25 Dawid, 2016, S. 7, PKF, 2013, S. 9).

Die Preisvergleichsmethode (*comparable uncontrolled price method*) vergleicht die Verrechnungspreise mit den marktüblichen Preisen, was jedoch aufgrund fehlendem Wertvergleich nicht immer einfach ist. Dabei sind interne und externe Preisvergleichsmethoden voneinander zu unterscheiden. Bei den ersteren werden die Preise für verbundene Unternehmen mit den Preisen für fremde Dritte verglichen. Beim externen Preisvergleich werden die verrechneten Preise an verbundene Unternehmen mit den marktüblichen Preisen verglichen. Bei der Kostenaufschlagsmethode (*cost plus method*) wird der Verrechnungspreis mit dem Preis verglichen, welcher fremden Dritten für Lieferungen und Leistungen angeboten worden wäre. Als Berechnungsgrundlage für den Verrechnungspreis werden die Selbstkosten herangezogen, denen der Gewinnaufschlag hinzugerechnet wird. Bei der Wiederverkaufspreismethode (*resale price method*) hingegen wird der Absatzpreis als Berechnungsgrundlage herangezogen. Um einen angemessenen Verrechnungspreis zu definieren, wird die übliche bzw. eine vergleichbare Gewinnmarge subtrahiert (PKF, 2013, S. 9-12).

Sind die Fremdvergleichswerte nicht bestimmbar, können Unternehmen die gewinnorientierten Verrechnungspreismethoden anwenden. Die *Profit Split Method (PSM)* ist die meist angewandte Methode für die Aufteilung des Gewinnes, entstanden durch immaterielle Vermögenswerte innerhalb des Konzerns. Nach der PSM wird der Gewinn auf die beteiligten Einheiten aufgeteilt. Basierend auf mehreren Zuteilungskriterien, welche von Marktdaten bzw. Informationen einer hypothetischen Transaktion mit einem Dritten abgeleitet werden können, wird der Restgewinn aufgeteilt. Die erwähnte Methode wird vor allem dann angewandt, wenn es sich um einen Konzern mit hochintegrierten Wertschöpfungsketten handelt, sodass die internen Transaktionen mit Transaktionen mit dritten Parteien unvergleichbar sind. Dies kommt insbesondere dann vor, wenn die

Transaktionen mit immateriellen Vermögenswerten getätigt werden und die Ermittlung ihres Marktwertes nahezu unmöglich ist (Olbert & Spengel, 2017, S. 40).

Die Definition der **immateriellen Vermögenswerte** ist für die Verrechnungspreisanalyse maßgebend. Eine zu umfassende bzw. zu eingrenzende Definition kann die Unzufriedenheit der Steuerpflichtigen oder des Fiskus erzeugen. Bestimmte immaterielle Posten, die nicht als immaterielle Vermögenswerte gelten, können ohne Entgelt übertragen oder verwendet werden. Eine zu breite Definition hingegen kann Posten beinhalten, bei denen die Steuerpflichtigen oder der Fiskus behaupten würden, dass die Übertragung oder Verwendung gegen Entgelt erfolgen sollte, obwohl dies bei den unverbundenen Unternehmen nicht der Fall wäre (OECD, 2015a, S. 67).

Im Aktionsplan „Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation“ (2015a, S. 67) definiert die OECD den Begriff „immaterieller Vermögenswert“ folgendermaßen:

„Something which is not a physical asset or a financial asset, which is capable of being owned or controlled for use in commercial activities, and whose use or transfer would be compensated had it occurred in a transaction between independent parties in comparable circumstances“.

Eines der Belange hinsichtlich der Übertragung immaterieller Vermögenswerten ist, dass diese oft nicht aktiviert werden und in der Bilanz des jeweiligen Unternehmens nicht ersichtlich sind. Die Kosten, verbunden mit der Erstellung und/oder Entwicklung des Vermögenswertes, werden als Aufwendungen angesehen, obwohl die Nutzung dieses Vermögenswertes zu üblichen geschäftlichen Zwecken dient und Mehrwert schafft. In diesem Zusammenhang ist maßgeblich, ob der Vermögenswert existiert und übertragen wird, da nicht alle Arbeiten in Forschung und Entwicklung zum Entstehen eines Vermögenswertens führen (OECD, 2015a, S. 67).

Die OECD erwähnt einige immaterielle Vermögenswerte, die in der Verrechnungspreisanalyse berücksichtigt werden, jedoch nicht die ganze Liste repräsentieren, nämlich Patente, Know-how und Geschäftsgeheimnisse, Marken, Handelsnamen und Handelsmarken, Lizenzen und Vertragsrechte sowie den Firmenwert und den Konzernwert (OECD, 2015a, S. 70-73).

Damit die Verrechnungspreise dem Fremdvergleichsgrundsatzprinzip entsprechen, müssen die Beiträge aller verbundenen Unternehmen berücksichtigt und entsprechend vergütet

werden. Das Fremdvergleichsgrundsatzprinzip verlangt, dass die Mitglied-Unternehmen für ihre Funktionen, übernommene Risiken und Vermögenswerte, entsprechend ihrer Beteiligung an Entwicklung, Verbesserung, Aufrechterhaltung und Nutzung der immateriellen Vermögenswerte, vergütet werden. Wichtig ist daher die Analyse, welche Mitglieder der erwähnten Funktionen übernehmen (OECD, 2015a, S. 77).

Von der **Funktionsverlagerung** wird dann gesprochen, wenn ein Unternehmen eine oder mehrere Funktionen, die einen Teil der Wertschöpfungskette darstellen, und damit verbundene Vermögenswerte und Risiken, auf ein nahestehendes ausländisches Unternehmen überträgt oder ihm diese Funktionen zur Nutzung überlässt und somit seine eigenen Funktionen einschränkt (PKF, 2013, S. 13).

Dabei handelt es sich nicht nur um die Übertragung der materiellen Vermögenswerte, sondern auch um die sogenannte unternehmerische Chance. Verrechnet sollen die übertragenen Funktionen in der Weise, wie fremde Dritte diese untereinander verrechnen würden. Häufig haben die Funktionen aufgrund ihrer Spezifik keinen Vergleichswert und werden durch einen hypothetischen Fremdvergleich bewertet, wobei Synergieeffekte und Standortvorteile eine wesentliche Rolle spielen. Der Verrechnungspreis sollte im Einigungsbereich des Mindestpreises des verlagernden Unternehmens und des Höchstpreises des übernehmenden Unternehmens liegen, welcher dem Fremdvergleich am ehesten entspricht. Nach der Ermittlung des Verrechnungspreises werden entweder der Kaufpreis der Funktion oder die Lizenzvergütung versteuert. Das Paradebeispiel einer Funktionsverlagerung ist die Verlagerung der F&E-Abteilung in ein ausländisches Tochterunternehmen (OECD, 2015a, S. 10; PKF, 2013, S. 13-15).

Die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien sind für die Bewertung grenzüberschreitender Geschäftstätigkeiten in der Unternehmensgruppe international anerkannt. Die Richtlinien bieten einen Ansatz für eine Preisfindung nach dem Fremdvergleichsgrundsatzprinzip. Auf EU-Ebene entspricht die Umsetzung nicht nur den international anerkannten OECD-Vorgaben, sondern auch denen der EU, nämlich dem Beschluss vom 27. Juni 2006 zu einem Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der Europäischen Union. Auf österreichischer Ebene gelten § 6 Z 6 EStG und § 8 Abs. 1 und 2 KStG sowie die von Bundesministerium für Finanzen erstellten Verrechnungspreisrichtlinien im Jahre 2010 (Anselmi & Rauner-Andrae, 2017, S. 27).

3.4 IP-Regelungen als steuerliche Anreize

Für ein innovatives und international agierendes Unternehmen spielt die Besteuerung eine zentrale Rolle und beeinflusst die Standortattraktivität. Daher kann die Unternehmensbesteuerung die Standortverlagerung ins Ausland fördern. Dies ist vor allem in kleinen Ländern der Fall, da die Unternehmen geringe Wachstumsmöglichkeiten haben und den Markt, entweder durch Export oder durch Verlagerung des Standortes, beliefern können. Um die Standortattraktivität zu erhöhen, werden **Patentboxen** eingerichtet oder **F&E-Förderungen** ausgebaut. Letzteres ist in zwei Mechanismen ausgeprägt (Keuschnigg, 2016, S. 131):

- Entweder werden hohe Gutschriften für F&E gewährt oder
- es werden erhöhte Abzüge der F&E-Aufwendungen erlaubt.

Demnach wird die Steuer aufgrund der gewährten Gutschrift gekürzt bzw. es reduziert sich die steuerliche Bemessungsgrundlage. Somit kommt es zu einer Kürzung der anfallenden Kosten in F&E. In einigen Ländern erreichen die zusätzlichen Abzüge bis zu 200% der tatsächlichen Aufwendungen und Steuergutschriften erreichen einen Fördersatz von 32,5%. Die erwähnten Anreize kommen vor allem bei Softwareentwicklung und -nutzung, bei Marktforschung zur Entwicklung von digitalen Geschäftsmodellen, bei der Plattformentwicklung sowie bei Prozessentwicklung und -optimierung zur Anwendung (Spengel et al., 2017, S. 49-50).

Neben den hohen Abzügen der Aufwendungen entscheiden sich viele Länder zunehmend für Begünstigungen der Einkünfte aus den immateriellen Vermögenswerten. In einer Patentbox werden Erträge aus dem geistigen Eigentum (Intellectual Property) und aus vergleichbaren Rechten von den restlichen Erträgen getrennt und begünstigt besteuert (alliancesud Arbeitsgemeinschaft, 2018, S. 1).

Mit der Zeit haben sowohl EU als auch nicht EU-Länder, wie China und die USA, ihre eigenen Versionen von IP-Boxen implementiert und eingeführt. Die Einführung der Patentboxen hat unterschiedliche Beweggründe für die Regierungen. Hervorgehoben werden jedoch folgende drei Beweggründe: Anreiz für Unternehmen zur Investition in Forschungsarbeit, Schaffung neuen Wissens durch die Forschungsarbeit sowie Investitionen, die mit hochqualifizierten Arbeitskräften verbunden sind, in das jeweilige Land zu bringen bzw. diese im Inland zu behalten und die Einkommensquellen im Land

mithilfe von differenzierten Steuersätzen zu vermehren (Evers, Miller, & Spengel, 2014, S. 503).

Die IP-Boxen zeichnen sich vor allem durch geringe Steuersätze auf Einnahmen aus immateriellen Vermögenswerten aus, die bereits mit null Prozent anfangen können. Weitere Merkmale zur Charakterisierung der IP-Boxen sind die Bestimmung der Bemessungsgrundlage, der Umfang der qualifizierenden Einnahmen sowie die Gegenüberstellung der Aufwendungen mit den besteuerten Einkünften (Evers, Miller, & Spengel, 2014, S. 503-504).

Betreffend der Bemessungsgrundlage, werden hier nicht nur Patente, sondern auch Software, Know-how, Geschäftsgeheimnisse, Modelle sowie Designs als IP-Rechte definiert (Evers et al., 2014, S. 507).

Lizeneinnahmen aus lizenzierten IP-Rechten oder Einnahmen aus der Nutzung des eigenen IP gelten als qualifizierend. In manchen Ländern werden auch die Einnahmen aus der Veräußerung der IP-Rechte begünstigt besteuert. Unter solchen Sonderregimen steigt sowohl die Attraktivität des digitalen Geschäftsmodells als auch die Standortattraktivität eines Landes. Die Studie „Steuerliche Standortattraktivität digitaler Geschäftsmodelle“ (Spengel et al., 2017, S. 54) trifft die Annahme, dass im Falle einer ausschließlichen Anwendbarkeit von IP-Boxen auf Lizeneinnahmen, die IP-Boxen nur für B2B-Geschäftsmodelle gültig sind. Ist die Besteuerung der Umsätze mit einer bevorzugten Besteuerung möglich, dann sind die IP-Boxen auch für B2C-Geschäftsmodelle anwendbar.

Die Vorteilhaftigkeit von IP-Boxen ist stark von der Art der Gegenüberstellung der Aufwendungen mit den Einkünften abhängig. Es gilt unterschiedliche Ansätze sowie laufende und bereits angefallene Aufwendungen zu berücksichtigen. In beiden Fällen ist wesentlich, ob die Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage der IP-Box oder von dem bereits regelbesteuerten Gewinn abgezogen werden. Im ersten Fall handelt es sich um den *Nettoansatz* und im zweiten Fall um den *Bruttoansatz*. Bei der Anwendung des Bruttoansatzes haben Unternehmen einen erheblichen steuerlichen Vorteil, da in dem Fall auch nicht IP-Einkünfte abzugsfähig sind, welche sonst unter die Regelbesteuerung fallen würden. Demzufolge entsteht eine asymmetrische Behandlung der IP-Einkünfte und Aufwendungen. Bei der Anwendung des Nettoansatzes werden die laufenden Aufwendungen den IP-Einkünften gegenübergestellt (Evers et al., 2014, S. 509).

Gem. § 108c EStG wird in Österreich eine Gutschrift von 14% auf F&E-Aufwendungen (seit 1. Jänner 2018) als F&E-Anreiz gewährt. Laut der Studie „Steuerliche Standortattraktivität digitaler Geschäftsmodelle“ zählt dies im internationalen Vergleich als „schwacher“ Anreiz, vor allem da Österreich keine IP-Boxen besitzt. Trotz dem Fakt, dass die Forschungsquote in den letzten Jahrzehnten in Österreich deutlich gestiegen ist, und zwar um etwa 2 % seit 1994, bleibt Österreich mit seiner Anreizquote weiterhin hinter vielen Ländern. Für die Ansiedlung der F&E-Abteilung eines ausländischen Unternehmens ist Österreich somit eher unattraktiv (Müllner, 2018; Spengel et al., 2017, S. 50, 55).

4 Internationale Maßnahmen gegen Gewinnverschiebungen und Steuervermeidung

Nach den massiven Debatten über die Besteuerung der digitalen Geschäfte im Jahr 2017 veröffentlichte die EU-Kommission die Mitteilung „Zeit für einen modernen, fairen und effizienten Steuerstandard für die digitale Wirtschaft“, gerichtet an das Europäische Parlament und an den Rat (Europäische Kommission, 2018a).

Das Ziel der Mitteilung ist die Schaffung eines neuen gemeinsamen Steuersystems in der EU, welches Gerechtigkeit und Wirksamkeit der Besteuerung in der digitalen Wirtschaft sicherstellt. Die Mitteilung beschreibt einerseits den gegebenen Stand hinsichtlich der digitalen Geschäfte in der EU, das rapide Wachstum der digitalen Wirtschaft und ihren Einfluss auf den Binnenmarkt. Mittels Zahlen und Fakten veranschaulicht das Mitteilungsblatt den enormen Anteil der Digitalwirtschaft am gesamten BIP in der EU. Hervorgehoben wird auch die Tatsache, dass die Anzahl der KMUs dank Digitalisierung in den letzten Jahren gestiegen ist und weiterhin steigt (Europäische Kommission, 2018a, S. 1-4).

Andererseits behandelt die Mitteilung die gegebenen Probleme hinsichtlich der Besteuerung der Digitalwirtschaft, insbesondere die fehlende konsolidierte Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage, Schwierigkeiten bei der Bestimmung des Ortes der Wertschöpfung und Erlösgenerierung sowie Ungerechtigkeiten gegenüber Unternehmen mit traditionellen Geschäftsmodellen am Markt. Hingewiesen wird auf die enge Zusammenarbeit mit der OECD an einer gemeinsamen Lösung auf internationaler

Ebene. Aufgrund der Komplexität und Vielfalt an Fragen sieht die EU eine internationale Lösung als Herausforderung. Diese Mitteilung dient daher auch als konsolidiertes Informationsblatt der Vorschläge, welche die EU-Kommission auf EU-Ebene gemacht hat (Europäische Kommission, 2018a, S. 6-8).

Die EU-Kommission sorgt sich um ein stabiles Umfeld, welches ein Anreiz für Investoren bilden kann. Das kommende Steuersystem soll Bedingungen für Rechtssicherheit im Bereich der Steuern einräumen. Somit sollen Wettbewerbsverzerrungen bzw. ungerechte Steuervorteile vermieden werden. Für nachhaltigen Wohlstand und nachhaltige Steuereinkommen der Mitgliedsländer wird eine **langfristige Lösung** mit drei Punkten vorgeschlagen (Europäische Kommission, 2018a, S. 7-9):

- *Richtlinie über die Besteuerung der digitalen Unternehmen mit einer signifikanten Präsenz* – Bei dieser Richtlinie geht es um den Ort und Gegenstand der Besteuerung. Nach der Richtlinie müssen die Unternehmen ihre Steuern dort zahlen, wo die Gewinne tatsächlich erwirtschaftet werden, auch wenn sie in dem Ort physisch nicht präsent sind. Hinsichtlich des Ortes der Besteuerung bzw. der Zuordnung der Gewinne zu digitalen Unternehmen werden auch die Grundsätze der Verrechnungspreisgestaltung genauer betrachtet.
- *Einbeziehung der Grundsätze in den Vorschlag für eine GKKB* – Die Kommission will eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage schaffen. Dafür ist die EU bereit mit EU-Ländern zusammenzuarbeiten, um sicherzugehen, dass dies ausführbar ist. Eine gemeinsame konsolidierte Steuerbemessungsgrundlage sowie die Änderungen der Körperschaftsteuersysteme in der EU können Herausforderungen in der Besteuerung überwinden.
- *Ausgedehnte Lösung auf globaler Ebene* – Auf der einen Seite erwartet die Kommission, dass die vorgeschlagenen Lösungen auch von der OECD berücksichtigt werden, für die OECD-Maßnahmen als Grundlage dienen und somit auf globaler Ebene gültig werden. Auf der anderen Seite sind mit „Ausdehnung“ die erweiterten Beziehungen mit Drittländern gemeint. Der Kernpunkt hierbei ist die Revision der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Mitgliedsländern und Drittländern, um ein faires Wettbewerbsumfeld zu ermöglichen.

Die bevorstehenden Maßnahmen sollen langfristige Lösungen sein und erfordern Zeit für die Umsetzung, insbesondere für die Anpassung der Doppelbesteuerungsabkommen in Drittländern. Dies ist der Grund, weshalb die EU-Kommission auch mit einer

kurzfristigen Lösung auftritt. Als vorübergehende Lösung schlägt die Kommission eine Übergangssteuer auf bestimmte digitale Geschäfte auf EU-Ebene vor – die sogenannte Digitalsteuer. Diese Lösung sollte nur vorübergehend gelten, bis eine konsolidierte Lösung hinsichtlich der Besteuerung der digitalen Wirtschaft vereinbart wird. Der Geltungsbereich der Steuer ist jedoch relativ eingeschränkt: Die Steuer ist für Tätigkeiten gedacht, bei denen eine Lücke zwischen der Wertschöpfung und der Besteuerung in den Mitgliedstaaten existiert. Der Steuersatz liegt dabei bei drei Prozent. Angewandt wird die Steuer auf in der EU erwirtschafteten Bruttoerträgen aus digitalen Geschäften. Das Besteuerungsrecht wird dem Ansässigkeitsstaat des wertschöpfenden Nutzers eingeräumt. Die EU rechnet mit einem jährlichen Steueraufkommen von ca. fünf Mrd. EUR EU-weit (Europäische Kommission, 2018a, S. 11).

Der Geltungsbereich der Digitalsteuer ist grundsätzlich auf die durch Nutzerbeteiligung und gesammelte Nutzerdaten entstandenen Erträge eingeschränkt. Solche Tätigkeiten erfordern normalerweise keine physische Präsenz der Leistungserbringer im Ansässigkeitsland der Leistungsempfänger, in dem die Wertschöpfung erfolgt. Demzufolge wird das Besteuerungsrecht dem Nutzer-Ansässigkeitsland eingeräumt. Davon sind Unternehmen betroffen, die auf ihren Webseiten Werbungen platzieren oder mit ihren Apps oder Webseiten als Intermediäre zwischen dem Käufer und Verkäufer auftreten, z.B. Online-Marktplätze in Form von Peer-to-Peer Apps oder Webseiten (Europäische Kommission, 2018a, S. 11).

In dem veranschaulichten Mitteilungsblatt bekräftigt die EU-Kommission, dass die vorgeschlagenen Lösungen keine negativen Auswirkungen auf KMUs und Start-Ups haben werden (Europäische Kommission, 2018a, S. 10).

4.1 OECD-Maßnahmen gegen schädliche Steuerpraktiken in IP-Regelungen

Lange Zeit haben sich sowohl die Europäische Union als auch die OECD gegen IP-Boxen gewehrt und diese als schädigend für den Wettbewerb bezeichnet. Die OECD-Länder waren auch lange der Ansicht, dass eine gemeinsame Regelung erforderlich wäre, um die besteuerebaren Gewinne auf die Geschäftstätigkeit auszurichten, mithilfe derer sie erzielt wurden. Im Zuge dessen hat die OECD im Rahmen der Aktion 5 des BEPS-Planes von

2013 Maßnahmen getroffen, um die Problematik hinsichtlich der IP-Boxen neutralisieren zu können (OECD, 2015c, S. 9).

Der Inhalt des Aktionspunktes 5 des BEPS-Planes legt den Fokus auf die Besteuerung der Gewinne mit wirtschaftlicher Substanz: Die Gewinne sollten dort besteuert werden, wo die Wertschöpfung erfolgt. Der Abschlussbericht des Aktionspunktes 5 von 2015 referenziert einen Bericht aus dem Jahr 1998, der das Erfordernis der wesentlichen Geschäftstätigkeit hervorhebt. Das Erfordernis stützt sich auf den im Bericht angeführten zwölften Faktor, der prüft, ob eine Regelung reine steuerliche Tätigkeiten motiviert. Festgestellt wird, dass die Tätigkeiten der Steuerpflichtigen, dank der schädlichen präferenziellen Regelungen, im Grunde nur steuerlich motiviert sind (OECD, 2015c, S. 25).

Jedoch hat der vom FHTP (Forum Schädliche Steuerpraktiken) konzipierte Ansatz keine bestimmte Regelung vorgesehen, sondern den Staaten soll die freie Wahl der Anwendung einer IP-Regelung ermöglicht werden. Das FHTP hat drei Lösungsansätze zur Konzipierung einer IP-Regelung entwickelt: **Wertschöpfungsansatz**, **Verrechnungspreisansatz** und **Nexus-Ansatz**. Beim ersten Ansatz geht es darum, eine bestimmte Anzahl an Entwicklungsarbeiten zu tätigen. Der Verrechnungspreisansatz berücksichtigt die Einnahmen aus dem geistigen Eigentum, die der Steuerpflichtige aus Tätigkeiten in einem Land erzielt, wo wichtige Funktionen angesiedelt sind und wesentliche Risiken übernommen werden. Der dritte Ansatz, welcher die Unterstützung der G20 erhalten hat, ist der Nexus-Ansatz. Dieser wird im nächsten Kapitel erörtert (OECD, 2015c, S. 26-27).

4.1.1 Der Nexus-Ansatz

Der mittels Konsens durchgesetzte Nexus-Ansatz soll die schädlichen Steuerpraktiken hinsichtlich präferenzieller Regelungen neutralisieren. Die Grundidee des Ansatzes liegt darin, die Nutzung einer IP-Regelung dem Steuerpflichtigen nur dann zu ermöglichen, wenn die qualifizierten Ausgaben aus seinen eigenen F&E-Tätigkeiten entstanden sind und genau diese Ausgaben zu Einnahmen aus diesen Tätigkeiten führen. Der Nexus-Ansatz ist somit zur Förderung der F&E-Tätigkeiten gedacht (OECD, 2015c, S. 9).

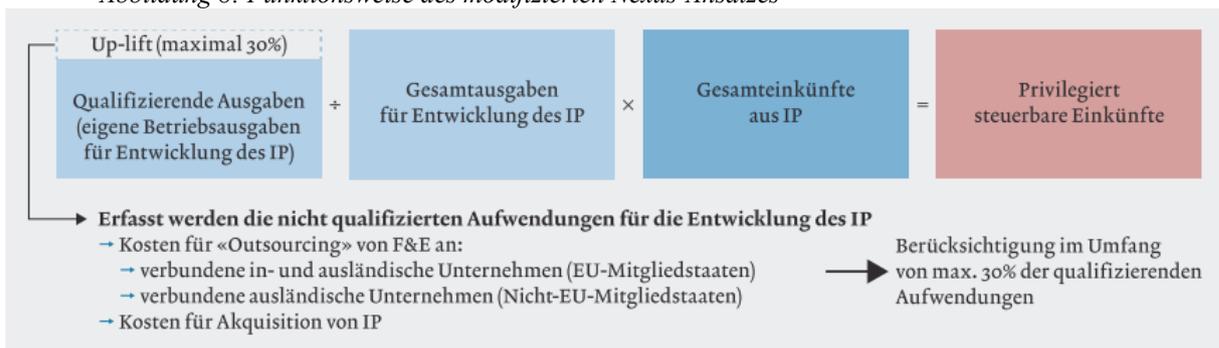
Auf Aufforderung von Deutschland und dem Vereinigten Königreich hat die OECD im Jahr 2015 den Vorschlag gemacht, die Überprüfung des Nexus-Ansatzes vorzunehmen. Behandelt wurden vor allem Thematiken, wie die Berechnung der F&E-Aufwendungen,

die Überwachung der Methoden der Berechnung qualifizierender Ausgaben, die Übergangsregelungen unter den verschiedenen Regierungen und der Zeitpunkt der Abschaffung der alten Steuerregime. Der Vorschlag ist auf die Verstärkung des Nexus-Ansatzes fokussiert, welcher den Schutz vor Gewinnverlagerungen sicherstellen sowie eine Gleichbehandlung unterschiedlicher Geschäftsgrößen und -sektoren gewährleisten sollte (OECD, 2015b, S. 3).

Wie erwähnt, sind laut Mitteilungsblatt „Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes“ der OECD, trotz der Akzeptanz des Nexus-Ansatzes, einige Punkte des Aktionsplans hinsichtlich der qualifizierenden Ausgaben zu ändern. Der Vorschlag behandelte in erster Linie den vom Nexus-Ansatz gewährten Aufschlag. Mit dem bestehenden Nexus-Ansatz konnten Unternehmen eine Senkung der Einnahmen feststellen, da die zur Entwicklung eines Patentes verwendeten Ausgaben einem engen Kreis des Unternehmens, samt dem jeweiligen Patent, zugeordnet werden konnten (OECD, 2015b, S. 3).

Für Konzerne, bei denen einzelne Unternehmen die F&E-Arbeiten tätigen, könnte der Ansatz zusätzliche Kosten verursachen. Anschaffungskosten des geistigen Eigentums beeinflussen auch unternehmerische Entscheidungen. Demzufolge war der Up-Lift des modifizierten Nexus-Ansatzes dazu gedacht, solche Nachteile zu neutralisieren. Andererseits ist zu bedenken, dass nach dem Nexus-Ansatz die Ausgaben ursprünglich berücksichtigt werden durften, wenn sie eine direkte Verbindung mit dem qualifizierten Steuerpflichtigen aufweisen. Somit wurde vorgeschlagen, die Gewährung des Aufschlages einzugrenzen: Der Up-Lift darf nur dann gewährt werden, wenn die Ausgaben hinsichtlich Outsourcing und Anschaffungen tatsächlich getätigt wurden, und der Aufschlag darf in jedem Fall 30% der qualifizierenden Ausgaben nicht überschreiten. Berücksichtigt werden jedoch nur die Ausgaben eines qualifizierten Steuerpflichtigen, weshalb Outsourcing- und Anschaffungskosten eines Nahestehenden nicht einbezogen werden (OECD, 2015b, S. 3).

Abbildung 8: Funktionsweise des modifizierten Nexus-Ansatzes



Quelle: Hausmann, Roth, & Meyer-Nandi, 2016, S. 92

Alle Länder, die nach dem 30. Juni 2016 ein neues IP-Regime eingeführt haben, sind dazu verpflichtet, dies unter dem Nexus-Ansatz durchzuführen oder das alte System bis 2021 an das Nexus-System anzupassen. FHTP erkannte aber, dass die Mitgliedsländer für jede Gesetzesänderung gewisse Zeit benötigten. Die bestehenden Regime müssen jedoch innerhalb von fünf Jahren, also bis zum 30. Juni 2021, abgeschafft werden. Alle Unternehmen, die von den alten Regelungen profitiert haben, dürfen diese somit noch bis 30. Juni 2021 anwenden (OECD, 2015b, S. 4).

Bei den ausgabenorientierten Steuerregelungen, wie dem Nexus-Ansatz, werden die Ausgaben bei der Berechnung der Steuerbegünstigungen herangezogen. Somit räumt der Nexus Ansatz einen großen Spielraum für Unternehmen ein. Demnach gibt der Nexus-Ansatz die Möglichkeit, nicht nur die mit der Schaffung eines geistigen Eigentums in Zusammenhang stehenden Ausgaben zu berücksichtigen, sondern auch spätere Einnahmen, die aus der Nutzung dieses Eigentums entstehen, sobald eine direkte Verbindung zwischen den Einnahmen und den Ausgaben besteht, mit zu berücksichtigen. Diese Regelung sollte damit ein Anreiz für F&E sein, im Falle dass die Steuerpflichtigen diese F&E-Tätigkeiten tatsächlich durchführen. Der begünstigte Steuersatz gilt für den Teil der Einnahmen, die aus den qualifizierten Ausgaben resultieren. Die Idee dahinter ist es, die Einnahmen begünstigt zu besteuern, die aus eigenen F&E-Tätigkeiten des Steuerpflichtigen entstehen, und somit zu verhindern, dass beteiligte Dritte ihre Einnahmen ebenso begünstigt besteuern (OECD, 2015c, S. 27).

Abbildung 9: Berechnung der steuerbegünstigten Einkünfte mit dem Nexus-Ansatz

$$\frac{\text{Qualifizierte Ausgaben für die Entwicklung des geistigen Eigentumswerts}}{\text{Gesamtausgaben für die Entwicklung des geistigen Eigentumswerts}} \times \text{Aus dem geistigen Eigentumswert resultierende Gesamteinkünfte} = \text{Steuerbegünstigte Einkünfte}$$

Quelle: OECD, 2015c, S. 28

Als *qualifiziertes geistiges Eigentum* gelten nach dem Nexus-Ansatz „Patente und andere geistige Eigentumswerte, die Patenten funktionell entsprechen, sofern diese Vermögenswerte sowohl rechtlich geschützt sind als auch ähnlichen Genehmigungs- und Registrierungsverfahren unterliegen“ (OECD, 2015c, S. 28).

Als *qualifizierte Ausgaben* bezeichnet die OECD bei einem qualifizierten Steuerpflichtigen (dem begünstigten Steuersatz unterliegenden Unternehmen) angefallene Ausgaben.

Erwähnt wird, dass einzelne Länder ihre eigenen Definitionen hinsichtlich der qualifizierten Ausgaben haben können, jedoch müssen sie in einer direkten Verbindung mit dem IP stehen. Der Nexus-Ansatz sieht eine Berücksichtigung der Ausgaben vor, die im Jahr der Erstellung des IP, unabhängig von dem Zeitpunkt der Aktivierung des Eigentums, entstanden sind. Überdies ermöglicht der Ansatz den Steuerpflichtigen einen 30%igen Zuschlag („Up-Lift“) auf die qualifizierten Ausgaben, jedoch nur bis zur Höhe der gesamten Ausgaben. Die OECD begründet den gewährten Vorteil mit der Initiative, den Steuerpflichtigen und einen nahestehenden Dritten, bei dem das geistige Eigentum möglicherweise beauftragt wird, mit dem Nexus-Ansatz nicht zu belasten (OECD, 2015c, S. 31).

Die *Gesamtausgaben* beinhalten einerseits die qualifizierten Ausgaben, andererseits sämtliche nicht qualifizierte Ausgaben, die zum Zwecke der Schaffung des geistigen Eigentums entstanden sind. Folglich zählen Anschaffungskosten sowie Ausgaben für Auftragsforschung ebenso zu den Gesamtausgaben (OECD, 2015c, S. 32).

4.1.2 Kritische Analyse der Maßnahmen gegen schädliche Steuerpraktiken in IP-Regelungen

Obwohl der Nexus-Ansatz als Anreiz für F&E-Tätigkeiten gedacht ist, ist er nicht für alle gleichermaßen vorteilhaft. Für patentintensiv forschende, multinationale Unternehmen könnte ein IP-Box-Regime eher relevant sein, für viele andere hingegen könnte dies bei der Investitionsplanung ein Hindernis bedeuten. Für Unternehmen, die ihre Forschungs- und Entwicklungsarbeiten zur Erstellung eines geistigen Eigentums ausrichten, ohne Absicht es anzumelden bzw. zu patentieren, wird eine mit dem Nexus-Ansatz konforme IP-Box zu einer Demotivation für Forschungstätigkeiten. Des Weiteren bedenklich, ob Unternehmen bereit sind, in F&E zu investieren, wenn eine gewisse Wahrscheinlichkeit des Misserfolges vorhanden ist. In diesem Fall würde der Steuerpflichtige seine Tätigkeiten in einem input-orientierten Regime viel sicherer fortsetzen können (Englisch, 2017, S. 581-582).

Wie im Dokument „Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes“ erwähnt ist, sollte der Nexus-Ansatz eigentlich ein Anreiz für zusätzliche Forschungstätigkeiten sein. Jedoch liegt die Meinung vor, dass Unternehmen nur dann bereit sind, zusätzliche Aufwendungen in F&E zu tätigen, wenn die effektive Marginalsteuerbelastung negativ ist. Patentboxen senken die effektive Steuerbelastung

eines Steuerpflichtigen maßgeblich, allerdings bietet nicht jeder Standort negative effektive Steuersätze. Die Steuerbelastung ist eher von der Ausgestaltung der mit den IP zusammenhängenden Aufwendungen abhängig (Englisch, 2017, S. 582).

Der Bruttoansatz, von dem die Unternehmen derartig profitiert haben, wird mit der Anwendung des Nexus-Ansatzes ebenso nicht mehr möglich sein: Beim Bruttoansatz konnten frühere Aufwendungen für F&E eines IP in Höhe des Steuerregelsatzes steuermindernd berücksichtigt werden, weil sie zu einem anderen regelbesteuerten IP zugeordnet werden konnten. Eine IP-Box wird somit laufende Erträge aus der Verwertung der Patente und ähnlichen Schutzrechten nur mit dem Nettoansatz berechnen können. Aufwendungen, die vor der Entstehung des IP getätigt wurden und nicht verrechnet wurden, werden nicht berücksichtigt. Der Nexus-Ansatz benachteiligt damit KMUs sowie Start-Ups und unterstützt Konzerne, da eher die Letzteren bereits in der F&E-Phase des geistigen Eigentums über andere Einkünfte verfügen, welche die entstandenen Aufwendungen neutralisieren können (Englisch, 2017, S. 582-583; Hausmann et al., 2018, S. 822).

Der Aktionsplan 5 der OECD sieht keine Anwendung der IP-Boxen für gebietsfremde Unternehmen vor, welche im Quellenstaat für Lizenzgebühren besteuert werden. Dies könnte aufgehoben werden, indem eine IP-Box-Anwendung für gebietsfremde Unternehmen eingeräumt wird oder die Quellenbesteuerung der Lizenzgebühren abgeschafft wird (Sanz-Gómez, 2015, S. 28-29).

Trotz der Charakterisierung der IP-Boxen als schädlich räumt der Nexus-Ansatz eigentlich einen großen Spielraum für die Steueroptimierung für Konzerne ein. Auch durch das Fremdvergleichsgrundsatzprinzip ermöglicht der Nexus-Ansatz Gewinnverschiebungen für multinationale Konzerne. Für den Fiskus bleibt es weiterhin schwer, den Patentteil am Ertrag vom Rest zu trennen, welcher beim Verkauf eines bestimmten Produktes generiert wird. Eine Überprüfung durch die Behörde wäre zwar möglich, aber sehr aufwendig, vor allem, wenn das Patent für eigene Produkte verwertet wird (alliancesud, 2018, S. 2).

Für multinationale Konzerne in einer digitalisierten Wirtschaft ist der modifizierte Nexus-Ansatz leicht zu umgehen. Aufgrund der internationalisierten Wertschöpfungsketten ist die Feststellung des Ortes des steuerbaren Gewinnes schwer. Bei multinationalen Konzernen kann der Patentertrag durch Verrechnungspreis- und Transferpreisanalysen berechnet werden. Im Falle der Patente ist der Fremdvergleich der Preise jedoch besonders schwierig,

da oft keine vergleichbaren Produkte am Markt existieren. Dies ermöglicht es großen Konzernen, die Patenterträge zu manipulieren. Patentboxen erlauben es daher, den größten Teil der Produkterträge zu den entsprechenden Patenten hinzuzufügen und die Gewinne zu verschieben. Andererseits erlaubt der Up-Lift-Ansatz eine Zurechnung der ausländischen Aufwendungen in Höhe von bis zu 30% der gesamten Aufwendungen, wenn sie zur Entwicklung des IP getätigt wurden. Während der Grundgedanke des Ansatzes die Minimierung der Gewinnverschiebungen ist, ist die Lokalisierung der Erfindungen, vor allem im Bereich der Computerimplementierungen, zumeist schwierig, was wiederum neue Gewinnverschiebungen erlaubt (alliancesud, 2018, S. 1).

Im Rahmen der 2015 erfolgten BEPS-Verhandlungen konnte die OECD das Regime der Patentboxen aufgrund des Widerstandes einiger Länder nicht abschaffen, was bedeutet, dass der Trend der Gewinnverschiebungen innerhalb der Länder weitergeht (alliancesud, 2018, S. 3).

Die OECD hat im November 2017 einen Bericht über die Erfolge der Arbeit des FHTP im Rahmen des BEPS-Projektes veröffentlicht. Das FHTP hat 164 Präferenzregime nach dem Abschlussbericht des Aktionspunktes 5 überprüft, um die Änderungen in Ländern mit schädlichen IP-Boxen festzuhalten. Jedoch haben viele Länder solche Regime bereits eingestellt, dennoch bestehen weiterhin zahlreiche Standorte, die ihre Regime mit den OECD-Regelungen harmonisieren müssen (OECD, 2017).

Für eine faire internationale Besteuerung sowie zur Vermeidung der Verschiebung von Gewinnen und der Steuervermeidung sollten IP-Boxen gänzlich abgeschafft werden: Sanz-Gómez (2015, S. 3) hält fest: „It might be more realistic to say that the actual motive for the introduction of IP boxes is tax competition. IP boxes are a manifestation of a race to the bottom in capital taxation, which is both a cause and a consequence of tax planning“.

4.2 Der kurzfristige Lösungsvorschlag der EU

4.2.1 Digitalsteuer als kurzfristiger Vorschlag

Die Initiative zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft hat der Präsident der EU-Kommission, Jean-Claude Juncker, bereits am 21. September 2017 vorgelegt. Diese umfasst unter anderem das Konzept der Einführung der sog. „**Umsatzausgleichsteuer**“. Die Initiative wurde von mehreren EU-Finanzministern, die eine politische Erklärung für

eine gemeinsame Lösung der Besteuerung der digitalen Wirtschaft unterschrieben haben, unterstützt. Der „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen“ ist eine Veranschaulichung dieser Initiative und sollte die Lücke der Körperschaftsteuervorschriften durch die vorgeschlagene Zwischenlösung füllen, welche für die digitale Wirtschaft ungeeignet erscheint (Europäische Kommission, 2018b, S. 2).

Das Ziel der EU-Kommission ist die Schaffung einer leicht umsetzbaren Maßnahme unter gleichen Wettbewerbsbedingungen, angesichts der Einführung der Ausgleichsteuer (im Weiteren „**Digitalsteuer**“). Bezweckt wird insbesondere der Schutz der Integrität des Binnenmarktes und der Schutz nationaler Steuerbemessungsgrundlagen vor einer Aushöhlung. Außerdem soll ein Schutz der Wettbewerbsgleichheit für in der EU tätige Unternehmen gewahrt werden sowie eine Bekämpfung der Steuerverschiebungen, die den digitalen Unternehmen unter geltenden Steuervorschriften möglich sind, erzielt werden (Europäische Kommission, 2018b, S. 4).

Der Vorschlag beinhaltet detaillierte Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln. Besonders ausführlich wird der Artikel 3 präzisiert. Er hält fest, welche Erträge als *steuerbare Erträge* angesehen werden:

„Für die Zwecke dieser Richtlinie gelten die aus der Erbringung jeder der folgenden Dienstleistungen durch einen Rechtsträger erwirtschafteten Erträge als ‚steuerbare Erträge‘:

- a) die Platzierung von Werbung auf einer digitalen Schnittstelle, die sich an die Nutzer dieser Schnittstelle richtet;*
- b) die Bereitstellung einer mehrseitigen digitalen Schnittstelle für Nutzer, die es diesen ermöglicht, andere Nutzer zu finden und mit ihnen zu interagieren, und die darüber hinaus die Lieferung zugrunde liegender Gegenstände oder Dienstleistungen unmittelbar zwischen Nutzern ermöglichen kann;*
- c) die Übermittlung gesammelter Nutzerdaten, die aus den Aktivitäten der Nutzer auf digitalen Schnittstellen generiert werden.“* (Europäische Kommission, 2018b, S. 28-29).

Die Digitalsteuer sollte auf Erträge aus digitalen Dienstleistungen anfallen, deren Wertschöpfung zum großen Teil durch den Nutzer erfolgt. Die Idee dahinter ist es, jene Erträge zu besteuern, die ohne den Nutzer nicht erwirtschaftet worden wären. Die Rolle der Nutzer bei der Wertschöpfung in solchen Geschäftsmodellen ist wesentlich wichtiger

als bei traditionellen Geschäftsmodellen, da die Wertschöpfung genau am Ort der Nutzer stattfindet. Die Beteiligung der Nutzer an der Wertschöpfung erfolgt durch Schnittstellen. Es werden Nutzerdaten für eine personalisierte Werbung gesammelt oder an Dritte gegen Entgelt übermittelt. Eine andere Art der Wertschöpfung stellt der Austausch oder das Hochladen von Informationen seitens der Nutzer dar. Die Schnittstellen können ihrerseits die Lieferung der Güter und Dienste zwischen den Nutzer ermöglichen. Durch die beschriebene Nutzerbeteiligung entstandene Erträge unterliegen der Digitalsteuer. Art 3 Abs. 3 gibt an, dass, wenn der Leistungserbringer und der Eigentümer der Schnittstelle unterschiedliche Personen sind, der Erbringer des Werbedienstes, nach Art 3 Abs. 1, der Steuerpflichtige ist (Europäische Kommission, 2018b, S. 8-9).

Erläutert wird des Weiteren, was unter **Vermittlungsdienst**, gem. Art 3 Abs. 1 lit b, zu verstehen ist. Dies sind durch mehrseitige Schnittstellen ermöglichte Transaktionen zwischen Anbietern und Nutzern. Die Charakteristika von solchen Vermittlungsdiensten sind die Schaffung des Erstkontaktes zwischen zwei Parteien, infolgedessen eine Transaktion zustande kommt. Unter Art 3 Abs. 1 lit b fallen jedoch keine Dienstleistungen, wie Zahlungs- oder Kommunikationsdienste, die mithilfe einer Unterstützungssoftware erfolgen und nur eine geringe Beteiligung der Nutzer beinhalten. Demzufolge unterliegen solche Dienstleistungen nicht der Digitalsteuer, wie in Abs. 4 erläutert. In den Geltungsbereich der Digitalsteuer fallen auch nicht jene Erträge, die durch Einzelhandelsaktivitäten sowie durch Geschäfte, unmittelbar zwischen der Schnittstelle und dem Nutzer, erwirtschaftet werden. Wenn die Wertschöpfung durch Kauf bzw. Inanspruchnahme der Güter und Dienstleistungen erfolgt, dient die Schnittstelle lediglich als ein Kommunikationsmittel (Europäische Kommission, 2018b, S. 9).

Ausgenommen vom Geltungsbereich der Digitalsteuer sind ebenso Dienste, wie die Zurverfügungstellung von Audiodateien, Videos und Texten, ohne Rücksicht darauf, ob der Rechtsträger bestimmte Rechte erworben hat, um diese Inhalte zu verkaufen oder ob er der Eigentümer dieser Inhalte ist. Solche Dienste werden nicht als Vermittlungsdienste angesehen und sie unterliegen nicht der Digitalsteuer, da die Beteiligung der Nutzer an der Wertschöpfung für das Unternehmen schwer einschätzbar ist. Der Bericht verdeutlicht, dass Vermittlungsdienste mit Lieferungsdiensten nicht zu verwechseln sind: Im ersten Fall erfolgt das Geschäft zwischen den Nutzern, während das Geschäft bei Diensten, sofern es sich um die Zurverfügungstellung der Inhalte handelt, zwischen dem Anbieter, also dem Rechtsträger, und dem Nutzer erfolgt (Europäische Kommission, 2018b, S. 9-10).

Die in Art 3 Abs. 1 lit c genannten steuerbaren Dienstleistungen sind auf Nutzerdaten bezogen, die durch die Nutzeraktivitäten generiert werden. Der Digitalsteuer unterliegen in dem Fall nicht die gesammelten Daten selbst oder die Nutzung der Letzteren durch ein Unternehmen für seine internen Zwecke, sondern die entgeltliche Übermittlung von Daten, die durch spezielle Aktivitäten der Nutzer auf den digitalen Schnittstellen generiert werden. Der Digitalsteuer unterliegen auch nicht Dienstleistungen, die von Crowdfunding-Dienstleistern erbracht wurden. Von ihnen zur Verfügung gestellte Dienste, wie Geschäftstransaktionen, Wertpapierdienstleistungen oder Finanzanalysen, benötigen keine Interaktion von Nutzern, vielmehr erfolgt die Wertschöpfung nur dank der Fähigkeiten des Rechtsträgers, weshalb sie von der Digitalsteuer ausgenommen sind (Europäische Kommission, 2018b, S. 10-11).

Art 3 hält fest, dass die Digitalsteuer auf die Bruttoerträge erhoben wird, abzüglich der Mehrwertsteuer und sonstiger ähnlicher Steuern. Abs. 7 und Abs. 8 stellen weiters fest, dass nur jene Erträge eines Rechtsträgers einer Unternehmensgruppe beststeuerbar werden, der die Leistungen und nicht die konsolidierten Erträge der ganzen Gruppe erbringt. Es ist ebenso klar definiert, wer der Steuerpflichtige der erbrachten Dienstleistungen ist: Der einzige Steuerpflichtige ist der Dienstleister, sogar wenn das Entgelt einem anderen Rechtsträger aus der Unternehmensgruppe vom Nutzer der Leistungen erbracht wird. Dies ist dazu gedacht, dass die steuerbaren Erträge eines Rechtsträgers nicht einem Dritten übertragen werden und diese damit die Digitalsteuerpflicht umgehen (Europäische Kommission, 2018b, S. 11).

Welche Unternehmen konkret als Steuerpflichtige vorkommen können, gibt Artikel 4 an. Als solche gelten diejenigen, die:

- im vergangenen Jahr weltweit über EUR 750.000.000 an Umsätzen erzielt haben,
- wovon mindestens EUR 50.000.000 in der EU erwirtschaftet wurden.

Der erste Schwellenwert sollte an sich eine Einschränkung auf Großunternehmen sein, die in der Lage sind, Nutzerdaten aus Big Data zu ziehen und Geschäftsmodelle auf der Nutzerbeteiligung zu entwickeln. Gerade bei solchen Modellen entsteht die Diskrepanz zwischen dem Ort der Wertschöpfung und der Besteuerung. Das ist der Grund, weshalb sie der Digitalsteuer unterliegen. Vielmehr sollte der Schwellenwert die KMUs und Start-Ups von der Digitalsteuer ausschließen (Europäische Kommission, 2018b, S. 12).

Demgemäß sollte dieser Schwellenwert nur für Unternehmen bestimmter Größe gelten, weshalb er auch im langfristigen Lösungsvorschlag der EU-Kommission für eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage aufgenommen wurde. Darauf wird im nächsten Kapitel dieser Arbeit näher eingegangen.

Nachdem Unternehmen mit einem jährlichen weltweiten Umsatz von EUR 750.000.000 gefiltert werden, wird der zweite Schwellenwert betrachtet. Der Schwellenwert von EUR 50.000.000 Umsatz wird für die ganze EU eingeführt, um die Unterschiede der Marktgröße in der EU unbeachtet zu lassen. Die Anwendbarkeit der Schwellenwerte ist unabhängig davon, ob das betroffene Unternehmen seine Ansässigkeit in der EU oder in einem Drittland hat (Europäische Kommission, 2018b, S. 11-12).

Der Ort der Besteuerung wird in Artikel 5 festgehalten. Nach dem Konzept der Wertschöpfung durch die Nutzer soll die Besteuerung auch im Ansässigkeitsland der Nutzer erfolgen, wobei unbeachtet bleibt, wo die Zahlung der entsprechenden Dienstleistung erfolgt. Nach Art 5 Abs. 5 gilt jener Ort als Ort der Besteuerung, der mit einer genauen Methode bestimmt werden kann, z.B. mithilfe der Lokalisierung der IP-Adresse (Europäische Kommission, 2018b, S. 13-14).

Die Artikel 6-8 behandeln den Steueranspruch, die Berechnung der Steuer und den Steuersatz. Der digitale Steuersatz beträgt drei Prozent für die ganze EU.

Artikel 9-19 regeln die Pflichten eines Steuerpflichtigen und Artikel 20-23 beinhalten Bestimmungen über die Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten (Europäische Kommission, 2018b, S. 14-16).

4.2.2 Kritische Analyse des kurzfristigen Vorschlags

Die Meinungen zur Einführung der digitalen Übergangssteuer fallen eher negativ aus. Nach herrschender Ansicht wird die digitale Steuer zu mehreren Problemen führen. Diese werden weiter unten illustriert.

Die Steuer iHv. drei Prozent auf den Bruttoumsatz mit digitalen Geschäften kann die Steuerbelastung wesentlich erhöhen. Die unverhältnismäßige Erhöhung der Steuerbelastungen ist vor allem bei Unternehmen mit niedrigeren Renditen der Fall. Je niedriger die Rendite ist, desto größer ist die relative Steuerbelastung (Bauer, 2018b, S. 9; Rasch, 2018, 448).

Folgende kalkulatorische Abbildung von Rasch (2018, S. 448) illustriert die Auswirkungen der digitalen Übergangsteuer für Unternehmen mit unterschiedlich hohen Renditen. Unternehmen werden somit neben der Ertragsteuer (Körperschaftsteuer) mit der digitalen Steuer zusätzlich belastet. Als problematisch gilt auch, dass Betriebsausgabenabzüge die doppelte Belastung nicht reduzieren können: Die Anrechnung der Vorbelastung der Gewinnsteuer ist dafür erforderlich. Dazu muss allerdings auch die Körperschaftsteuerbelastung gegeben sein (Rasch, 2018, S. 448).

Abbildung 10: Gewinnsteuerbelastung mit Berücksichtigung der Übergangsteuer

<i>Umsatz (Brutto)</i>	100	100	100	100
EBIT	5%	10%	20%	30%
Gewinn	5,00	10,00	20,00	30,00
Ertragsteuersatz	30%	30%	30%	30%
Ertragsteuer	1,50	3,00	6,00	9,00
DST Satz	3%	3%	3%	3%
DST	3,00	3,00	3,00	3,00
Steuer total	4,50	6,00	9,00	12,00
<i>Gewinnsteuerbelastung</i>	90,00%	60,00%	45,00%	40,00%

Quelle: (Rasch, 2018, S. 448)

Die erwarteten jährlichen 5 Milliarden Euro Einnahmen in der EU werden viele weitere Probleme verursachen. Etwa werden solche Unternehmen, wie Uber, die keine Gewinne machen, neue Kosten erfahren, während Online-Giganten, wie Facebook, diese Steuer an die Endverbraucher weitergeben können. Die Digitalsteuer kann auch Konsolidierungen verhindern, indem kleine Start-Ups von größeren Unternehmen nicht übernommen werden. Allerdings wird der Kreis der besteuerten Erträge angesichts einiger Finanzdienstleistungen größer (Bloomberg, 2018).

Bereits im ersten Quartal des laufenden Jahres hat Google 9,4 Milliarden Dollar Gewinn mit Minimalsteuern gemeldet. Facebook hat fünf Milliarden Dollar gemeldet und bei Apple sind es etwa 100 Milliarden Dollar. Ein Teil davon wird in der EU erwirtschaftet und hätte entsprechend besteuert werden sollen. Jedoch stimmten acht Mitgliedstaaten dem EU-Plan nicht zu. Zu diesen gehören Irland und Luxemburg, die als Steueroasen bekannt sind und die Online-Giganten bei den Gewinnverschiebungen unterstützen (Die Zeit, 2018).

Die Einführung der Digitalsteuer nur für bestimmte Geschäftsmodelle, ohne ausführliche Erläuterung darüber, welche fiskalischen und wirtschaftlichen Interessen die Mitgliedstaaten verfolgen, gilt auch als bemerkenswert. Die Digitalsteuer wird sowohl direkte als auch indirekte Auswirkungen auf unterschiedliche Unternehmen haben. Die EU als eine Einheit wird von diesen Auswirkungen ebenso betroffen sein, da Steuern nie neutrale Effekte auf die Wirtschaft der Länder haben. Aufgrund der möglichen negativen Folgen wurde die Einführung der Digitalsteuer selbst in einigen Instanzen der EU-Kommission kritisiert. Angetrieben von den genannten Überlegungen, spricht das ECIPE (European Centre for International Political Economy) fünf Fragen an, deren Adressat eigentlich die EU-Kommission ist, nämlich: Wer ist der eigentliche Steuerzahler? Wird die Digitalsteuer keine Auswirkungen auf den Offline-Handel haben? Wird die Digitalsteuer keine Auswirkungen auf SMEs und Start-Ups und auf den Wettbewerb zwischen großen und kleinen Unternehmen haben? Wird die Digitalsteuer keine zusätzliche Belastung für Investitionen in der EU werden? Wird die Digitalsteuer keinen Einfluss auf Innovation und Zusammenarbeit in der EU haben (Bauer, 2018b, S. 2) ?

In diesem Vorschlag behandelt die EU-Kommission nicht die möglichen Auswirkungen der Digitalsteuer, vielmehr wird jener Punkt umgangen, der aussagt, wer mit dieser Steuer eigentlich belastet wird. Wie bei allen anderen Steuerarten tragen die Belastung nicht die Rechtsträger, wie im Vorschlag beschrieben, sondern die Eigentümer, Lieferanten,

Kreditoren, Mitarbeiter und Kunden des Unternehmens. Reflektiert wird dies für die Kunden durch höhere Preise, für Mitarbeiter durch niedrigere Gehälter, für Lieferanten durch schlechtere Bedingungen etc. Angenommen wird jedoch, dass die größten Belastungen die Kunden eines Unternehmens tragen, sowohl im B2B- als auch im B2C-Geschäftsbereich. Obwohl das Ziel des Vorschlags die faire Besteuerung der digitalen Erträge ist, deuten die genannten Punkte auf das Gegenteil hin (Bauer, 2018b, S. 4-5; Bendlinger, 2018a, S. 278).

Seitens der Unternehmen, die digitale Erträge erwirtschaften, wird eine neue Situation mit zusätzlicher Belastung und mit niedrigeren Margen eher nicht akzeptabel sein. Im Vergleich mit größeren und wenig digitalen Unternehmen, wie z.B. Volkswagen und Luis Vuitton, wird die effektive Steuerbelastung gleich hoch oder höher ausfallen. Bauer (2018b, S. 6) hält fest: *„It is simply untrue that there are vast untaxed digital profits out there that could be taxed by European governments without effects on others.“* Um die Steuer zu umgehen, werden diese Unternehmen ihre Belastung wiederum durch erhöhte Preise für Güter und Dienstleistungen an nachgeschaltete Nutzer oder Kunden weitergeben. Die Aussage, dass SMEs und Start-Ups von der Digitalsteuer nicht benachteiligt werden, stimmt demzufolge ebenso nicht, da sie als Kunden der betreffenden Unternehmen die Steuerbelastung übernehmen werden müssen. Diesen negativen Auswirkungen unterliegen Kunden unterschiedlicher Wirtschaftssektoren sowie Endkunden von, sowohl digitalen als auch nicht digitalen, Gütern und Dienstleistungen. Die Hauptkonsumenten der digitalen Werbung und der Online-Vermittlungsdienste sind gerade jene KMUs, welche zumeist über keine Möglichkeit verfügen, die zusätzlichen Steuerbelastungen an die Endkunden weiterzugeben (Bauer, 2018b, S. 6-8).

Des Weiteren ist zu bedenken, ob die Einführung der Digitalsteuer zu einem negativen Effekt hinsichtlich der Investitionen in der EU führen kann. Wenn das der Fall ist, sind die durch die Digitalsteuer verursachten Kosten, angesichts höherer Preise, viel höher als die statischen Effekte für die Kunden bzw., durch niedrigere Gehälter, für die Angestellten. Dies würde die Attraktivität der Investitionen in Innovation und Technologien außerhalb der EU erhöhen. Vielmehr würden Unternehmen, die traditionelle Geschäftsmodelle haben und ihre Umsätze durch Offline-Handel oder Werbung erzielen, jedoch trotzdem digitale Plattformen für ihre Geschäftsprozesse nutzen, möglicherweise ihre Investitionen in digitalen Unternehmen reduzieren, da sie sonst von der Dienstleistungsdigitalsteuer indirekt betroffen wären. Obwohl die Digitalsteuer für nicht in der EU ansässige

Unternehmen gedacht ist, würden darunter nicht nur z.B. große US-amerikanische digitale Unternehmen leiden, sondern auch europäische digitale und nicht digitale KMUs. Infolgedessen werden Letztere einen anderen Ansässigkeitsstaat für die Entwicklung ihrer Geschäftstätigkeiten erwägen. Die Europäische Kommission hat jedoch keine Analysen durchgeführt, um herauszufinden, ob die Initiative zur Erweiterung des digitalen EU-Binnenmarkts mithilfe der Digitalsteuer gefördert oder eher gehemmt wird (Bauer, 2018b, S. 8).

Die wirtschaftlichen Vorteile durch Google, Amazon, Airbnb oder Facebook entstehen eigentlich nicht im Ansässigkeitsstaat dieser Unternehmen, sondern an dem Ort, wo ihre Innovationen und Dienste in Anspruch genommen werden. Den wirtschaftlichen Nutzen genießen sowohl Unternehmen als auch Verbraucher dieser Dienste. Entsprechend wird die Digitalsteuer eine indirekte negative Auswirkung auf die Nutzer dieser Dienste haben (Bauer, 2018b, S. 10).

Bezugnehmend auf die Datenschutzvorschriften der EU wird als Kritikpunkt auch der wahrscheinliche Zugriff nicht nur auf anonyme, sondern auch auf individuelle Nutzerdaten angesehen. Somit bringt der Lösungsvorschlag eine neue internationale Herausforderung mit sich, betreffend die Souveränität der Nationen (Bloomberg, 2018).

4.3 Langfristige Lösungsvorschläge

4.3.1 Langfristiger Lösungsvorschlag der EU

Der Trend einer stark wachsenden digitalen Wirtschaft ermöglicht einerseits leichte Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden und verringert die Steuerverwaltungsaufwendungen. Andererseits wird enormer Druck auf die Steuersysteme aufgrund der sich ständig ändernden Geschäftsmodelle ausgeübt. Die Körperschaftsteuervorschriften können auf die schnelle Entwicklung der digitalen Wirtschaft nicht in entsprechendem Maße reagieren. Die Europäische Kommission ist daher bemüht, faire und wirksame Besteuerungsmethoden für die digitale Wirtschaft in Umlauf zu bringen, da es nach den aktuellen Körperschaftsteuervorschriften eine Diskrepanz zwischen dem Ort der Besteuerung und dem Ort der Wertschöpfung gibt. Aufgrund der entwickelten Technologien ist der grenzüberschreitende Online-Handel auch

ohne physische Präsenz möglich. Die Bereitstellung der Inhalte und die Datenerhebung sind dabei die Kerntätigkeiten der Wertschöpfung von Unternehmen mit digitalen Geschäftsmodellen geworden. Nach dem Grundsatz der Körperschaftsteuervorschriften werden die Gewinne dort besteuert, wo die Wertschöpfung erfolgt. Diese Vorschriften betrachten die traditionellen Unternehmen mit ihrer physischen Präsenz, ohne Rücksichtnahme auf Wertschöpfung, die durch Nutzer generiert wird. Daher wird der Anteil der Unternehmenserlöse in einem bestimmten Steuergebiet berücksichtigt. Unternehmen, die in einem Land nicht ansässig sind, sind demzufolge erst dann steuerpflichtig, wenn eine Betriebsstätte vorhanden ist. Diese Vorschriften entsprechen jedoch nicht dem Konzept der digitalen Geschäftsmodelle, da diese meistens keine physische Präsenz im Land der Erlösgenerierung haben (Europäische Kommission, 2018c, S. 2-3).

Ist ein Unternehmen in einem Land steuerpflichtig, muss zunächst festgestellt werden, welcher Teil der Gewinne in dem Land besteuert werden soll. Aufgrund der Zuteilung der Vermögenswerte sowie der Funktionen und Verrechnungspreise innerhalb einer Unternehmensgruppe ist dies besonders schwierig. Die Vorschriften bezüglich der Wertschöpfung des traditionellen Geschäfts gelten für die digitalen Geschäftsmodelle nicht. Nach der Europäischen Kommission führt dies zu Wettbewerbsverzerrungen. Die Grundlage des digitalen Geschäfts sind die immateriellen Vermögenswerte: Zur Gewinnzuordnung innerhalb eines Konzerns wird eine neue Methode benötigt, um die Anteile der immateriellen Vermögenswerte an der Wertschöpfung bestimmbar und berechenbar zu machen (Europäische Kommission, 2018c, S. 2-3).

Bezugnehmend auf die gegebenen Körperschaftsteuerproblematiken hat die Europäische Kommission den Vorschlag „zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz“ am 21.03.2018 für eine Richtlinie des Rates gemacht (Europäische Kommission, 2018c).

Das Ziel des Vorschlags ist die Einführung eines gemeinsamen, einheitlichen Systems der Besteuerung der digitalen Geschäfte in der EU, was eine Besteuerung der digitalen Geschäftsmodelle ohne physische Präsenz ermöglicht. Es wird eine gemeinsame Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB) vorgeschlagen, die mit Regelungen über digitale Betriebsstätten erweitert ist (Bendlinger, 2018a, S. 270).

Der Vorschlag handelt nämlich von zwei Belangen:

1. Zum einen die Festlegung des steuerlichen Anknüpfungspunktes für digitale Unternehmen, ohne physische Präsenz, für ihre grenzüberschreitenden Aktivitäten, d.h. die Definition einer **signifikanten digitalen Präsenz**.
2. Als nächstes behandelt der Vorschlag die gerechte **Zuordnung der Gewinne** zu den digitalen Unternehmen. Wie erwähnt, sind die Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft von immateriellen Vermögenswerten wesentlich abhängig, was die Verortung des Entstehens des Gewinns in der Wertschöpfungskette erschwert (Europäische Kommission, 2018c, S. 3).

Laut dem Vorschlag der EU soll die Richtlinie nicht nur eine Lösung für die EU bieten, sondern auch eine Vorgabe für die OECD sein, um gemeinsame internationale Lösungen zur Besteuerung der digitalen Geschäftsmodelle zu erstellen. Die EU Kommission ist jedoch der Ansicht, dass ein gemeinsamer und gerechter Ansatz auf internationaler Ebene eine große Herausforderung darstellt, welche zudem viel Zeit in Anspruch nehmen kann. Aufgrund dessen hat sich die EU Kommission dazu entschlossen, einen ersten Schritt angesichts dieses Vorschlags zu machen, welcher als Ermutigung für die globalen Partner dienen soll (Europäische Kommission, 2018c, S. 4).

In erster Linie betrifft der Vorschlag die geplante Einführung der GKKB. Diese wäre eine optimale und faire Lösung für die Unternehmensbesteuerung der EU-Länder. Den aktuellen Geltungsbereich der GKKB hält die EU-Kommission für problematisch, da er nur für große multinationale Unternehmen verbindlich ist. Weiters wird die Zuordnung der Gewinne eines digitalen Unternehmens als problematisch angesehen. Somit müssen die steuerlichen Anknüpfungspunkte mit der GKKB verbunden sein. Die EU Kommission ist im Allgemeinen der Ansicht, dass der Ausgangspunkt für die weitere Bearbeitung der gerechten Besteuerung der digitalen Geschäfte die konsolidierte GKKB ist. Als nächstes wird den Mitgliedsstaaten empfohlen, die vorgeschlagene Richtlinie bei den Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittländern zu berücksichtigen. Der Grund dafür ist, dass die bestehenden Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen sonst vor den Bestimmungen über signifikante digitale Präsenz vorrangig wären (Europäische Kommission, 2018c, S. 4-5).

Der Vorschlag „zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz“ enthält drei Kapitel und 11 Artikel sowie ausführliche Erklärungen zu den einzelnen Artikeln. Untenstehend sind die Inhalte der wichtigsten Artikel zusammengefasst:

Artikel 2 (Geltungsbereich): Ein Mitgliedstaat oder auch ein Drittland kann im Geltungsbereich der Körperschaftsteuer sein. Der Ausgangspunkt ist die Ansässigkeit des Rechtsträgers. Die Richtlinie gilt jedoch nicht für die Drittländer, sobald ein gültiges Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem betreffenden Land und dem Drittland besteht. Dadurch wäre eine Doppelbesteuerung vermieden (Europäische Kommission, 2018c, S. 8, 16).

Artikel 3 (Begriffsbestimmungen) beinhaltet Definitionen unterschiedlicher Begriffe, die im Vorschlag erwähnt werden. Die digitale Dienstleistung wird folgendermaßen definiert: „Eine digitale Dienstleistung ist eine Dienstleistung, die über das Internet oder ein elektronisches Netzwerk erbracht wird und deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt [...].“ (Europäische Kommission, 2018c, S. 16).

Artikel 4 (Signifikante digitale Präsenz): Eine virtuelle Betriebsstätte, nämlich der steuerliche Anknüpfungspunkt, ist durch die signifikante digitale Präsenz begründet. Das bedeutet, dass die Geschäfte eines digitalen Unternehmens zum Teil oder ganz durch die virtuelle Betriebsstätte getätigt werden, jedoch gilt diese als eine Ergänzung zum Begriff der physischen Betriebsstätte. Der steuerliche Anknüpfungspunkt wird durch drei Kriterien erfüllt, nämlich durch die Erträge aus der Bereitstellung der digitalen Dienstleistungen mittels einer digitalen Schnittstelle (Software), durch die Nutzeranzahl oder durch die Anzahl der abgeschlossenen Verträge. Die erwähnten Kriterien sollen für unterschiedliche Geschäftsmodelle, die mindestens eine der nachstehenden Schwellenwerte überschreiten, gültig sein (Europäische Kommission, 2018c, S. 9, 18-19):

- Anteil der bereitgestellten Dienstleistungen in dem betreffenden Mitgliedsland an die Nutzer, im Wert von mindestens 7.000.000 Euro,
- Anzahl der Nutzer mindestens: 100.000,
- Anzahl der abgeschlossenen Verträge über digitale Dienstleistungen mindestens: 3.000.

Artikel 5 (Gewinne, die einer signifikanten digitalen Präsenz zuzuordnen sind oder im Zusammenhang mit ihr stehen): Der Artikel besagt erneut, dass die Gewinne einer signifikanten digitalen Präsenz zugeordnet werden müssen. Nur im Ort der digitalen Präsenz unterliegen sie der Körperschaftsteuer. Abs. 2, eine Ergänzung zum Abs. 1 ist, konkretisiert, dass durch digitale Tätigkeiten über eine Schnittstelle erzielte Gewinne einer

signifikanten Präsenz zugeordnet werden sollen, die insbesondere im Verkehr mit anderen Teilen des Unternehmens entstehen, wenn die Präsenz selbst als separates und unabhängiges Unternehmen die gleichen oder ähnliche Tätigkeiten ausüben würde. Somit bleibt der AOA (Authorised OECD Approach) als Gewinnzuordnungsansatz auch für digitale Unternehmen erhalten. Die Personalfunktion im Ansatz wird hingegen mit durch digitale Schnittstellen ausgeübten Funktionen ersetzt, nämlich Entwicklung, Ausweitung, Wartung, Schutz und Nutzung der immateriellen Vermögenswerte. Abs. 3 erläutert, in welchem Fall Gewinne einer signifikanten Präsenz zugeordnet werden können: Dies betrifft signifikante Tätigkeiten. Als solche gelten Tätigkeiten in Zusammenhang mit bestimmten Risiken und das wirtschaftliche Eigentum an den Vermögenswerten. Abs. 5 besagt: *„Zu den wirtschaftlich signifikant Tätigkeiten zählen unter anderem folgende Tätigkeiten:*

- a) *Erhebung, Speicherung, Verarbeitung, Analyse, Bereitstellung und Verkauf von Daten auf Nutzerebene;*
- b) *Erhebung, Speicherung, Verarbeitung und Anzeige nutzergenerierter Inhalte;*
- c) *Verkauf von Online-Werbeflächen;*
- d) *Bereitstellung von Inhalten Dritter über einen digitalen Marktplatz;*
- e) *Bereitstellung anderer digitaler Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben a bis d aufgeführt sind.“* (Europäische Kommission, 2018c, S. 10-11, 19-20).

4.3.2 Beispielhafte Darstellung der EU-Vorschläge

Die aktuellen OECD-Aktionspunkte sind an sich nur unverbindliche Empfehlungen und keine konkreten Maßnahmen. Die EU-Kommission hat hingegen konkrete Vorschläge für eine faire Besteuerung gemacht. Die nachstehende Tabelle (siehe Abbildung 11) soll einen Überblick darüber schaffen, welche Unternehmen von den vorgestellten EU-Maßnahmen betroffen wären. Neben Internet-Giganten, wie Microsoft, Google oder Apple, die nach dem „Corporate Accountability Index 2017“ zu den 22 stärksten Telekommunikations-, Internet- und Mobilunternehmen zählen, wurden zum Vergleich auch einige Unternehmen bzw. Unternehmensgruppen aus der Automobilindustrie oder der Share-Economy ausgewählt (Ranking Digital Rights, 2017, S. 1).

Nach herrschender Ansicht bezweckt die Digitalsteuer die Besteuerung der US-Großunternehmen, vor allem GAFA (Google, Amazon, Facebook, Apple), die zwar in europäischen Märkten enorme Umsätze erwirtschaften, aber mithilfe der gegebenen

Gesetzeslücken keine Steuern in den jeweiligen Ländern zahlen (Bendlinger, 2017, S. 1; Hufbauer & Lu, 2018, S. 3; Kofler, Mayr, et al., 2017, S. 369).

In Zusammenhang mit den Schwellenwerten und den Voraussetzungen zur Unterlegung der Digitalsteuer können auch Unternehmen aus der Automobilindustrie oder aus anderen Branchen unter die Digitalsteuer fallen, welche ihre Dienste erst digitalisieren oder ein Geschäftsmodell haben, das nur zu einem kleinen Teil digital ist (Bauer, 2018a, S. 13; Spengel, 2018, S. 5).

Sowohl auf die kurzfristigen als auch auf die langfristigen Vorschläge bezugnehmend werden die Schwellenwerte von beiden Vorschlägen berücksichtigt, nämlich:

*„Gemäß Artikel 4 Absatz 1 gilt ein Rechtsträger, der beide nachstehenden Schwellenwerte überschreitet, für die Zwecke der **Digitalsteuer** als Steuerpflichtiger:*

- *Die von dem Rechtsträger für das letzte abgeschlossene Geschäftsjahr insgesamt gemeldeten weltweiten Erträge (hierzu muss ein Jahresabschluss vorliegen) überschreiten 750 000 000 EUR, **und***
- *die von dem Rechtsträger in diesem Geschäftsjahr innerhalb der Union insgesamt erzielten steuerbaren Erträge überschreiten 50 000 000 EUR“* (Europäische Kommission, 2018b, S. 12) und

*„[...]Von einer **signifikanten digitalen Präsenz**‘ in einem Mitgliedstaat in einem Steuerzeitraum wird ausgegangen, wenn [...] **eine oder mehrerer nachstehenden Bedingungen** im Hinblick auf die Bereitstellung dieser Dienstleistungen durch den Rechtsträger, der die Geschäftstätigkeit ausübt, erfüllt sind, wobei die Erbringung sämtlicher solcher Dienstleistungen über eine digitale Schnittstelle durch jedes mit diesem Rechtsträger verbundene Unternehmen berücksichtigt wird:*

- a) *der Anteil der Gesamterträge dieses Steuerzeitraums aus der Bereitstellung dieser digitalen Dienstleistungen an Nutzer in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum übersteigt 7 000 000 EUR;*
- b) *die Zahl der Nutzer einer oder mehrerer dieser digitalen Dienstleistungen in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum übersteigt 100 000;*
- c) *die Zahl der Geschäftsverträge über die Bereitstellung solcher digitalen Dienstleistungen, die in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum abgeschlossen wurden, übersteigt 3000.“* (Europäische Kommission, 2018c, S. 18-19).

Die ersten drei Spalten der Tabelle (siehe Abbildung 11) geben allgemeine Informationen über das Unternehmen, nämlich den Namen des Unternehmens, den Ansässigkeitsstaat und die Dienste, die international angeboten werden und einen wesentlichen Teil der Umsätze der jeweiligen Unternehmensgruppe bzw. des Unternehmens erzeugen. Sämtliche Daten wurden hauptsächlich den offiziellen Berichten der Unternehmen bzw. Unternehmensgruppen entnommen. Spalte 4 schafft einen Überblick über die weltweit erzielten Umsätze sowie, falls die Informationen vorhanden sind, in der EU bzw. in einzelnen Regionen generierte Umsätze und Nutzeranzahlen. Diese Zahlen stammen entweder von den Jahresberichten der jeweiligen Unternehmen oder von dem statistischen Portal *statista.com*.

In der nächsten Spalte werden die Einkunftsarten erwähnt, die gemäß österreichischem Steuerrecht für diese Umsätze denkbar wären. Die letzten Spalten stellen eine Überprüfung der oben erwähnten Schwellenwerte bzw. Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte der entsprechenden Unternehmen dar, wenn die Vorschläge akzeptiert werden. Des Weiteren wird kategorisiert nach welchen Ertragsarten die jeweiligen Umsätze besteuertbar wären. Da der Vorschlag „für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz“ mit den aktuell geltenden OECD-MA verknüpft ist und an sich eine Ergänzung dazu darstellt, wurden die Einkünfte nach OECD-MA kategorisiert.

Somit unterliegen die vier „Online-Giganten“ (Google, Apple, Facebook und Amazon) sowohl der Digitalsteuer als auch der Ertragsteuer für digitale Dienstleistungen. Obwohl die Nutzeranzahl, die Anzahl der Verträge oder EU-Umsätze nicht exakt veröffentlicht werden, ist unverkennbar, dass die Voraussetzungen erfüllt bzw. die Schwellenwerte für beide EU-Vorschläge überschritten werden. Alle Daten der Tabelle wurden den Jahresberichten der Unternehmen entnommen (Alphabet Inc., 2017, S. 25, 33, 59; Amazon.Com Inc., 2017, S. 1-6, 25; Apple, 2017, S. 1, 23, 68; Facebook, 2017, S. 5, 32).

Microsoft, Yahoo und Twitter veröffentlichen ihre Umsätze weder nach Ländern noch nach Regionen. Es sind unterschiedliche Statistiken, wie der Anstieg der Umsätze, die Nutzeranzahl oder der Marktanteil, möglich, jedoch fehlen diesbezüglich konkrete Angaben. Wenn allerdings bedacht wird, wie viele Personen in der EU bzw. in Österreich, sowohl für persönliche als auch für gewerbliche Zwecke, Microsoft Office oder LinkedIn-Nutzer sind oder wie viele Menschen täglich Yahoo als Suchmaschine verwenden, ist offenkundig, dass die erwähnten Unternehmen die Voraussetzungen der Unterlegung der

Digitalsteuer und der Ertragsteuer in allen Punkten erfüllen (Microsoft, 2018, S. 26-27; Twitter, 2018, S. 31-32, 46; Yahoo, 2017, S. 208).

América Móvil, eine der größten Unternehmensgruppen der Welt mit Ansässigkeit in Mexiko, besitzt Tochtergesellschaften auch in europäischen Ländern, nämlich in Österreich, Weißrussland, Bulgarien, Kroatien, Mazedonien, Serbien und Slowenien. Diese wird ebenso zweifellos in die Zielgruppe der Digitalsteuer und der Ertragsteuer fallen, vor allem da der Konzern über etwa 47 Milliarden Euro Umsatz weltweit und 4,37 Milliarden Euro Umsatz sowie 20.658 Wireless-Nutzer für das Jahr 2017 in der EU hat. Trotz der Anwesenheit in einigen EU-Ländern wird vermutlich eine Überprüfung des Quellenstaates der Wertgenerierung bei bestimmten erbrachten Diensten (z.B. Wireless-Data bzw. Wireless-Voice) erforderlich sein (América Móvil, 2017, S. 2, 6-8).

Als Vergleich wurden die zwei größten russischen digitalen Unternehmensgruppen dargestellt. Yandex und Mail.Ru sind die meistgenutzten Anbieter von Online-Cloud-Services, Maildiensten, Suchmaschinen und sozialen Netzwerken am russischen Markt. Die Anwendung der erwähnten Dienste geht jedoch über die Grenzen von Russland hinaus. Mail.Ru berichtet über 300 Millionen Nutzer weltweit. Alleine in Österreich halten sich rund 100.000 Personen mit russischen Wurzeln auf, die Mail.Ru- oder Yandex-Nutzer sein können. Es ist daher stark davon auszugehen, dass die beiden Unternehmensgruppen sowohl der kurzfristigen als auch der langfristigen Steuer in der EU unterliegen werden (Mail.Ru, 2017, S. 17; Ranking Digital Rights, 2017, S. 58, 70; Yandex, 2018, S. 11, Medienservicestelle.at, 2016).

Ein nicht in den USA ansässiges, digitales Unternehmen ist Tencent. Tencent ist in China ansässig und vor allem für Computerspiele bekannt, wodurch auch der größte Teil der weltweiten Umsätze erzielt wird. Im Jahresbericht 2017 veröffentlicht die Holding EU-Umsätze iHv. ca. 4,9 Milliarden Euro. Die Nutzeranzahl in der EU bzw. in Österreich wird im Bericht zwar nicht erwähnt, es ist allerdings davon auszugehen, dass die Nutzerzahlen der angebotenen Dienste von Tencent die Schwellenwerte der Digitalsteuer überschreiten (Tencent Limited Holdings, 2017, S. 2-7). Da Tencent unterschiedliche Dienste im digitalen Bereich anbietet, wird es erforderlich sein, die von ihnen generierten Umsätze voneinander zu unterscheiden, da, wie Art 3 Abs. 4 besagt, Video- und Audiodaten sowie Zahlungsdienste von der Steuer ausgenommen sind (Europäische Kommission, 2018b, S. 9, 29).

In der sogenannten Ausnahmeliste finden sich auch die Dienstleistungen von Spotify, welches ebenso ein großer Anbieter in der digitalen Wirtschaft ist. Die Umsätze von Spotify stammen allerdings nicht nur aus Musik, Playlists und Ähnlichem, sondern auch aus Bannerwerbung. Somit stammen die berichteten Umsätze von 4,09 Milliarden Euro weltweit aus unterschiedlichen Quellen. Die Umsätze aus der Werbung werden unter speziellen Bedingungen erzielt, was eine Berechnung und Trennung vom Rest der Umsätze erschwert (Spotify, 2016, S. 15). Ob das Unternehmen der Digitalsteuer unterliegt, wird nur dann eindeutig, wenn das Unternehmen den Finanzbericht präziser ausstellt (Statista.com, Spotify.com, Spotifyforbrands.com).

Samsung, ein Anbieter von Hardware und Software, mit Ansässigkeit in Süd-Korea ist unter den 22 größten Mobile-, Internet- und Telekommunikationsunternehmen kategorisiert. Samsung berichtet von 211 Milliarden Dollar Umsatz weltweit, davon etwa 40 Milliarden in der EU, für das Jahr 2017 und 950 Millionen Euro Umsatz in Österreich im Jahr 2016. Obwohl das Unternehmen keine konkreten Angaben bezüglich der Samsung-Android-Nutzer in Österreich macht, ist nach der Information von Statista.com offensichtlich, dass die Nutzeranzahl von 100.000 überschritten wird. Somit wird das Unternehmen für bestimmte Dienste der Digitalsteuer unterliegen (Ranking Digital Rights, 2017, S. 23-25, 62-63; Samsung, 2018, S. 1, Computerwelt.at, Statista.com).

Airbnb, als eines der größten Share-Economy-Unternehmen der Welt, wird ebenso ins Bild gesetzt. Airbnb bietet den Nutzern eine Plattform, auf der Wohnungen und andere Unterkunftsarten gemietet werden können. Laut Financial Times hat das Unternehmen im Jahr 2017 Umsätze iHv. 3,5 Milliarden Dollar weltweit generiert. Es handelt sich allerdings um Umsätze, die das Unternehmen erzielt und nicht die Nutzer der Plattform. Diese unterliegen, gem. Art 3 Abs. 4, nicht der Digitalsteuer. Bezugnehmend auf die Anzahl der Anmietungen aus Österreich, nämlich rund 600.000 Wohnungen im Jahr 2017, und die Anzahl der Anmietungen in Europa, rund 526.000, kann eindeutig festgestellt werden, dass das Unternehmen der Ertragsteuer aus digitalen Leistungen in der EU unterliegen und höchstwahrscheinlich auch den Schwellenwert von 50 Millionen Euro überschreiten wird (Airbnb, 2018, S. 2-3; Europäische Kommission, 2018b, S. 9; Financial Times, 2018).

In der Tabelle ist auch eine nicht digitale Unternehmensgruppe zu finden. BMW ist der weltweit führende Premium-Automobil- und Motorradhersteller, welcher seine Ansässigkeit in Deutschland hat. Unter anderem bietet BMW auch Finanz- und

Mobilitätsdienstleistungen an. Als Premiumhersteller von Automobilen hat die Unternehmensgruppe „Parkmobile LLC“ übernommen, um den Kunden Parksoftware anbieten zu können. Dank der Parksoftware ist das Parken auch österreichischen Kunden erleichtert worden. Die Unternehmensgruppe erzielte 98,7 Milliarden Euro Umsatz weltweit, 45 Milliarden Euro in der EU und 7,2 Milliarden Euro in Österreich. Obwohl das Unternehmen aus der Automobilindustrie stammt und das Geschäftsmodell nur zum Teil digital ist, kann dieses Unternehmen, der Höhe der Umsätze bzw. der Nutzeranzahl nach, den vorgeschlagenen Steuern unterliegen. Dabei ist die Trennung der Umsätze aus digital erbrachten Leistungen vom Rest entscheidend (BMW Group, 2017, S. 10-11, 25, Statista.com).

Abbildung 11: EU-Vorschläge anhand Beispielunternehmen

Digitales Unternehmen Beispiel	Marktangebot	Ansässigkeitsland	Umsätze und Anzahl der Nutzer	Einkommensart in Österreich	BS-Begründung	Erträge unterliegen der Einkommensteuer gem. OECD-MA	Schwellenwerte der Digitalsteuer überschritten	Erträge unterliegen der Digitalsteuer gem.
Apple	iOS mobile ecosystem, iMessage, iCloud	USA	229,23 Milliarden Dollar weltweit, 54,9 Milliarden Dollar in der EU	Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. §23 EStG bzw. aus Vermietung und Verpachtung gem. §28 EStG	Ja	Art 7, Art 12	Ja	Art 3 Abs 1 a) und c)
Facebook	Facebook, Instagram, WhatsApp, Messenger	USA	40,654 Milliarden Dollar weltweit, 376 Millionen Nutzer in der EU, 3,2 Milliarden Dollar in Q2 2018 in der EU	Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. §23 EStG bzw. aus Vermietung und Verpachtung gem. §28 EStG	Ja	Art 7, Art 12	Ja	Art 3 Abs 1 a) und c)
Google	Search, Gmail, YouTube, Android mobile ecosystem	USA	110,86 Milliarden Dollar weltweit, 36,58 Milliarden Dollar in EMEA	Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. §23 EStG bzw. aus Vermietung und Verpachtung gem. §28 EStG	Ja	Art 7, Art 12	Ja	Art 3 Abs 1 a) und c)
Amazon	Amazon Marketplace, Amazon Prime, Amazon Web Services, Amazon Alexa, Amazon Videos, Amazon Devices etc.	USA	177,87 Milliarden Dollar weltweit	Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. §23 EStG bzw. aus Vermietung und Verpachtung gem. §28 EStG	Ja	Art 7, Art 12	Ja	Art 3 Abs 1 a) und c)
América Móvil	Mobile, fixed-voices und data services, IT Solutions, Pay TV, OTT Services	Mexiko	47,32 Milliarden Euro weltweit, 4,37 Milliarden Euro in der EU und 20,658 Nutzer in der EU	Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. §23 EStG bzw. aus Vermietung und Verpachtung gem. §28 EStG	Ja	Art 7, Art 12	Ja	Art 3 Abs 1 a) und c)
Microsoft	Bing, Outlook.com, Skype	USA	90 Milliarden Dollar weltweit	Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. §23 EStG bzw. aus Vermietung und Verpachtung gem. §28 EStG	Ja	Art 7, Art 12	Ja	Art 3 Abs 1 a) und c)
Samsung	Samsung implementation of Android	Süd-Korea	211,82 Milliarden Dollar weltweit, 40 Milliarden Dollar in der EU	Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. §23 EStG bzw. aus Vermietung und Verpachtung gem. §28 EStG	Ja	Art 7, Art 12	Ja	Art 3 Abs 1 a)
Tencent	QZone, QQ, WeChat, Games, Videos, Mobile Pay, Serien, Filme	China	21,9 Milliarden Dollar weltweit, 4,9 Milliarden in Europa	Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. §23 EStG bzw. aus Vermietung und Verpachtung gem. §28 EStG	Keine Angabe der Nutzeranzahl bzw. Umsätze in Ö.	Art 7, Art 12	Ja	Art 3 Abs 1 a) und c)

Digitales Unternehmen Beispiel	Markangebot	Anässigkeitsland	Umsätze und Anzahl der Nutzer	Einkommensart in Österreich	BS-Begründung	Erträge unterliegen der Einkommensteuer gem. OFCD-MA	Schwellenwerte der Digitalsteuer überschriften	Erträge unterliegen der Digitalsteuer gem.
Twitter	Twitter, Vine, Periscope	USA	2,24 Milliarden Dollar weltweit	Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. §23 EStG bzw. aus Vermietung und Verpachtung gem. §28 EStG	Ja	Art 7, Art 12	Keine Angabe der EU-Umsätze	Art 3 Abs 1 a) und c)
Yahoo	Yahoo Mail, Flickr, Tumblr	USA	5,16 Milliarden Dollar weltweit	Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. §23 EStG bzw. aus Vermietung und Verpachtung gem. §28 EStG	Keine Angabe der Nutzeranzahl bzw. Umsätze in Ö.	Art 7, Art 12	Keine Angabe der EU-Umsätze	Art 3 Abs 1 a) und c)
Yandex	Yandex Mail, Yandex Search, Yandex Disk	Russland	94 Milliarden Rubel (1,25 Milliarden Euro) weltweit	Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. §23 EStG bzw. aus Vermietung und Verpachtung gem. §28 EStG	Ja	Art 7, Art 12	Keine Angabe der EU-Umsätze	Art 3 Abs 1 a) und c)
Mail.Ru	Vkontakte, Mail.Ru email, Mail.Ru Agent	Russland	57,45 Milliarden Rubel (ca. 0,8 Milliarden EUR)	Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. §23 EStG bzw. aus Vermietung und Verpachtung gem. §28 EStG	Ja	Art 7, Art 12	Ja	Art 3 Abs 1 a) und c)
BMW	BMW, Mini, Parkmobile, BMW Financial Services,	Deutschland	98,7 Milliarden Euro weltweit, 45 Euro Milliarden in der EU	Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. §23 EStG bzw. aus Vermietung und Verpachtung gem. §28 EStG	Ja	Art 7, Art 12	(ist davon auszugehen)	Art 3 Abs 1 a)
Airbnb	Ferienwohnungen, Unterkünfte	USA	3,5 Milliarden Dollar weltweit	Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. §23 EStG	Ja	Art 7, Art 12	Keine Angabe der EU-Umsätze	Art 3 Abs. 1 b)
Spotify	Audio, Musik, Radio	Schweden	4,09 Milliarden Euro weltweit, 159 Million User weltweit	Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. §23 EStG	Keine Angabe der Nutzeranzahl bzw. Umsätze in Ö.	Art 7, Art 12	Keine Angabe der EU-Umsätze	Art 3 Abs 1 a)

Quelle: eigene Darstellung

Hinweis: Alle Quellen der Daten sind im Haupttext zu finden

4.3.3 Lösungsvorschläge der OECD

Im Jahr 2015 lagen die Herausforderungen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Fokus des BEPS-Planes der OECD. Über 100 Länder und Jurisdiktionen haben sich damals zu diesem Framework verpflichtet. Die Komplexität des Themas hat jedoch dazu geführt, dass die G20-Finanzminister einen neuen, ergänzenden Aktionsplan von der OECD erwarteten. Somit hat die OECD im April 2018 einen neuen Zwischenbericht betreffend die Besteuerung der digitalen Wirtschaft vorgelegt, nämlich den „Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report“ (OECD, 2018c, S. 3).

Es handelt sich dabei um einen Zwischenbericht, welcher eine ausführliche Analyse der digitalen Geschäftsmodelle und der Wertschöpfungsprozesse in der digitalen Wirtschaft durchführt. Der Bericht behandelt den aktuellen Stand der Umsetzung des BEPS-Pakets und schafft einen Überblick über die Erfolge der Länder, die bereits einzelne Aktionspunkte des BEPS-Pakets eingeführt haben (EY, 2018, S. 1).

Das BEPS-Projekt der OECD arbeitet seit Jahren an den steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft. Bereits im Aktionsplan aus dem Jahr 2015 wurde festgehalten, dass sich die digitale Wirtschaft in Richtung immaterieller Vermögen, immenser Nutzung von Daten und Einsetzung unterschiedlicher Geschäftsmodelle ausprägt. Die OECD stellt jedoch fest, dass eine richtige Abgrenzung der digitalen Wirtschaft sehr schwierig, wenn überhaupt unmöglich, ist. Der Bericht erwähnt einerseits die Tatsache, dass die wachsende Digitalisierung die BEPS-Probleme verschärft, andererseits weist er auch darauf hin, dass die sonstigen BEPS-Maßnahmen doch eine wesentliche Rolle hinsichtlich der steuerlichen Belangen in der digitalen Wirtschaft spielen. Laut dem Bericht sind nach der Umsetzung des BEPS-Planes bereits Ergebnisse zu erkennen. Alleine die Europäische Union hat zusätzliche drei Milliarden Euro an entrichteten Steuern eingenommen (OECD, 2018c, S. 90, 167).

Der Bericht befürwortet, dass die OECD keine Notwendigkeit von vorläufigen Maßnahmen vorsieht, da sie eher Risiken und negative Folgen mit sich bringen würden: *„The Report goes on to recognise that there is no consensus on the merits of, or need for, interim measures, and that a number of countries consider that an interim measure will give rise to risks and adverse consequences irrespective of any limits on the design of such a measure.“* (OECD, 2018c, S. 20).

Viele Länder sind hingegen für eine kurzfristige Lösung. Solche Lösungen können aber zu negativen Effekten führen, indem die Investitionen in diesen Ländern deutlich sinken. Die Erhöhung der Steuerbelastung kann weiterhin die Produktion, Innovation und Entwicklung hemmen sowie wettbewerbsverzerrende Auswirkungen auf Unternehmen der jeweiligen Länder haben. Überbesteuerung, Schwierigkeiten bei der Umsetzung, Compliance und Verwaltungskosten sind weitere negative Folgen, die laut OECD auftreten können. Laut dem Bericht sind sich die Länder dieser Risiken bewusst, allerdings sind kurzfristige und schnelle politische und finanzpolitische Maßnahmen erforderlich, da konsensbasierte Lösungen zeitaufwendig sind (OECD, 2018c, S. 178-179).

Kapitel 4 des Frameworks führt unilaterale Vorschläge der OECD-Länder hinsichtlich der Besteuerung der digitalen Geschäftsmodelle an und kategorisiert sie in vier Gruppen (OECD, 2018c, S. 135):

- alternative applications of the PE threshold
- withholding taxes
- turnover taxes
- specific regimes to deal with large MNEs

Alternative applications of the PE (permanent establishment) threshold: Hierbei handelt es sich um einen Ansatz der Besteuerung der Unternehmensgewinne, den einige Länder in ihrem nationalen Steuerrecht eingesetzt haben. Der Ansatz basiert entweder auf einem digitalen Präsenzfaktor oder berücksichtigt nicht die physischen Präsenzfaktoren einer erbrachten Dienstleistung (OECD, 2018c, S. 135-136).

Withholding taxes: Anders als bei anderen Einkunftsarten, die im Ansässigkeitsort besteuert werden, beziehen sich passive Einkünfte, wie Lizenzgebühren, Zinsen und Dividenden, auf den Quellenort. Die Bestimmungen sind in den Artikeln 10 (Dividende), 11 (Zinsen) und 12 (Lizenzgebühren) des OECD-MA zu finden. Das Ziel dieses Ansatzes ist die Besteuerung der Einkünfte an dem Ort, wo die Gewinne tatsächlich erwirtschaftet werden. Bereits viele Länder haben neben den Lizenzgebühren, Dividenden und Zinsen auch andere Einkunftsarten in dieser Kategorie eingestuft, unter anderem auch für den Fall, dass das jeweilige Unternehmen keine physische Präsenz im Quellenort hat besitzt (OECD, 2018c, S. 139).

Turnover taxes: Einige Länder haben bereits Maßnahmen ergriffen, digitale Einkommen von ausländischen Anbietern, die durch Dienstleistungen und Produkte in dem jeweiligen

Land entstehen, zu besteuern. Als solche gelten Einkünfte aus Online-Werbungen. Diesen Ansatz verfolgen Indien (Equalization levy), Italien (Levy on digital transactions), Ungarn (Advertisement tax) und Frankreich (Tax on online and physical distribution of audio-visual content) (OECD, 2018c, S. 140).

Specific regimes targeting large MNEs: Aktuell werden entweder relevante administrative Maßnahmen ergriffen, um das Gleichgewicht der Macht zwischen den Steuerbehörden und den MNEs zu schaffen, oder es werden neue Regeln eingesetzt, die den Missbrauch bei der Steuerzahlung verhindern sollen (OECD, 2018b, S. 147).

In Kapitel 5 werden langfristige Maßnahmen bezüglich der Gewinnzuteilung und der Nexus-Regeln beleuchtet. Es werden anpassungsbedürftige Punkte im Steuersystem veranschaulicht und es werden spätere Maßnahmen beschrieben, die bis 2020 präsentiert werden (OECD, 2018c, S. 165).

Die Mitglieder des Inclusive Frameworks sind unterschiedlicher Ansicht darüber, wie und wie oft diese Änderungen beobachtet werden sollen bzw. in wie weit sie eine Auswirkung auf die internationalen Steuervorschriften haben sollen. Dies betrifft vor allem die Nutzung der Daten und Nutzerbeteiligungen (OECD, 2018b, S. 3).

Die OECD unterteilt die Mitgliedsländer in drei Kategorien nach ihren Ansichten über die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Die Länder der ersten Gruppe sind der Meinung, dass es eine Diskrepanz zwischen dem Ort der Besteuerung und dem Ort der Erlösgenerierung bzw. der Wertschöpfung gibt. Diese Diskrepanz erklärt die OECD mit aktiven Online-Tätigkeiten der Nutzer und entsprechender Wertgenerierung seitens dieser, was für hochdigitalisierte Unternehmen charakteristisch ist. Die zweite Gruppe der Länder ist der Ansicht, dass die Globalisierung und die digitale Transformation die Belange, betreffend die internationale Besteuerung, verursachen. Diese Länder äußern sich gegen den Vorschlag, dass die Nutzer und Daten als wertschöpfend berücksichtigt werden sollen. Die dritte Gruppe der Länder befriedigt das aktuelle Steuersystem. Diese Länder sehen kein Erfordernis für weitere Maßnahmen, da die OECD bereits einen großen Beitrag für das DBA geleistet hat und die Ergebnisse erst zu sehen sein werden (EY, 2018, S. 6).

Die Mitgliedsländer erkennen die Meinungsunterschiede zwar an, jedoch erklären sie sich dazu bereit, eine Überprüfung der „Nexus“-Regelungen und der „Gewinnaufteilung“ durchzuführen: Zwei zentrale Belange müssen geklärt werden, nämlich wer das Recht auf Besteuerung der Gewinne hat und wie die Gewinne unterschiedlicher Geschäfte der

multinationalen Unternehmen voneinander getrennt werden. Dies benötigt eine konsensbasierte Lösung (EY, 2018, S. 7).

Zusammenfassend ist dieser Zwischenbericht eine Grundlage für die Entwicklung einer langfristigen Lösung für die steuerlichen Herausforderungen, die durch die digitale Wirtschaft entstanden sind und weiterhin entstehen. Daher soll der aktualisierte und endgültige Bericht bereits 2019 fertiggestellt und 2020 veröffentlicht werden (OECD, 2018b, S. 3-4).

Im Musterabkommen der OECD ist die Definition der Betriebsstätte ein Entscheidungskriterium, wo ein gebietsfremdes Unternehmen die Einkommensteuer entrichten muss. Um die künstliche Vermeidung des Begriffes „Betriebsstätte“ zu vermeiden, hat der Bericht „Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status“ Änderungen zur Definition des Begriffes, gem. Art. 5 OECD-MA, vorgeschlagen (OECD, 2018a, S. 7).

Vor dem Update im Jahr 2017 wurde festgestellt, dass ein gewisser Spielraum für die Gewinnverschiebungen zugelassen wurde, da z.B. Kommissionärsstrukturen oder eine fehlende Abschlussvollmacht die Umgehung der Begründung der Vertreterbetriebsstätte ermöglichen, obwohl ein maßgeblicher wirtschaftlicher Nexus vorlag. Die geplanten Maßnahmen bezüglich des BEPS-Aktionsplanes 7 im Jahr 2017 sollten das Problem beheben und in dem DBA berücksichtigt werden. Geändert wurden somit die Art. 5 Abs. 4 und Art. 5 Abs. 5. Die OECD war der Ansicht, dass diese Änderungen keine Auswirkungen auf die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung haben können. Eine Anleitung hinsichtlich der Auswirkungen auf die Ergebnisabgrenzung ist aber erforderlich geworden. Die Ergebnisse aus den Aktionspunkten 8-10, welche zur Sicherstellung der Überprüfung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisen und der Wertschöpfung dienen, sind hiermit auch zu berücksichtigen (Anselmi & Rauner-Andrae, 2017, S. 25; Bendlinger, 2018b, S. 52). (Bendlinger, 2018b)

Warenlager und Anti-Fragmentierung: Die Gewinne sind einer Betriebsstätte zuzurechnen, genauso wie sie aus ähnlichen Geschäftstätigkeiten entstanden wären und einem selbständigen, unabhängigen Unternehmen zugerechnet worden wären. Dabei ist irrelevant, ob AOA als Ansatz für die Ergebnisabgrenzung verwendet wird oder Art. 7 OECD-MA in Frage kommt. Erlöse und Aufwendungen sind zu einer Betriebsstätte in einem Land zuzurechnen, sobald diese Betriebsstätte selbständig und unabhängig ist. Das

vorliegende Leitliniendokument soll die Besonderheiten der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung nach den erwähnten Änderungen des Aktionspunktes 7 klarstellen. Zum einen werden die in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA gelisteten Tätigkeiten, die früher als Hilfs- bzw. Vorbereitungstätigkeiten kategorisiert waren, nicht mehr als solche qualifiziert. Zum anderen kommt die Anti-Fragmentierungs-Regel (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA) zur Anwendung. Diese werden künftig eine Betriebsstätte begründende Punkte, was vor dem Aktionspunkt 7 nicht der Fall war (Bendlinger, 2018b, S. 54).

Vertreterbetriebsstätten: Die Tatbestände der Vertreterbetriebsstätte wurden mit BEPS-Aktionspunkt 7 angesichts der unabhängigen und abhängigen Vertreter geändert. Somit ist ein abhängiger Vertreter bereits dann gegeben, wenn eine Person für ein Unternehmen Verträge abschließt, wobei ihr eine führende Rolle zukommt. Es tritt hingegen eine Person, die mit dem Unternehmen, für das sie Verträge abschließt, eng verbunden ist, nicht als ein unabhängiger Vertreter auf. Tritt ein Unternehmen in einem DBA-Land als abhängiger Vertreter, iSd. Art 5 Abs 5 OECD-MA, auf, so sind die Funktionen dieses Unternehmens zu zwei Steuersubjekten im Quellenstaat zuzuordnen, nämlich der im Quellenstaat ansässigen Person, also dem abhängigen Vertreter, und der Betriebsstätte des nicht ansässigen Unternehmens. Dabei müssen die zur Betriebsstätte zuordenbaren Ergebnisse gewinnmindernd berücksichtigt werden. Art 7 OECD-MA und Art 9 OECD-MA sind folglich relevant, falls das Unternehmen und sein Vertreter verbundene Unternehmen sind. Art 7 OECD behandelt die Ergebnisabgrenzung und Art 9 OECD-MA behandelt die Verrechnungspreisleitlinien zwischen verbundenen Unternehmen. Die BEPS-Aktionspunkte 8-10 gewährleisten die korrekte Ermittlung des Fremdvergleichspreises zwischen dem Unternehmen und seinem Vertreter (Bendlinger, 2018b, S. 56).

4.3.4 Kritische Analyse der langfristigen Vorschläge der OECD und der EU

Eine langfristige Maßnahme hinsichtlich der Besteuerung der digitalen Geschäftsmodelle soll eine auf einem internationalen Konsens basierende Lösung sein, welche sich nicht nur auf EU-Staaten erstreckt, sondern zugleich einem Verteilungswettbewerb zwischen den Staaten entkommt. Bendlinger (2018a, S. 278) hält die OECD für das richtige Gremium, welches eine international abgestimmte Lösung verhandeln kann. Es sind allerdings keine konkreten Vorschläge in den letzten Berichten der OECD zu finden. Darüber hinaus hätten solche Vorschläge keine rechtliche Bindung. Das ist nämlich ein Beweggrund, weshalb die EU-Kommission mit eigenen Vorschlägen auftritt. Dabei erscheint die Einstimmigkeit zur

Einführung der vorgeschlagenen Richtlinien problematisch zu sein. Deutschland hat z.B. den Vorschlag über die digitale Betriebsstätte innerhalb der EU abgelehnt. Ein Bedenken dabei ist die mögliche Doppelbesteuerung. Ein Vorschlag über eine digitale Betriebsstätte auf OECD-Ebene ist für Deutschland hingegen denkbar. Vielmehr lehnt sich Deutschland allgemein eher an die OECD-Aktionspläne hinsichtlich der Besteuerung bzw. Nichtdoppelbesteuerung der digitalen Geschäftsmodelle (Bendlinger, 2018a, S. 277-278).

Das Österreichische Bundesministerium für Finanzen beabsichtigt, den Vorschlag über die Digitalsteuer anzunehmen und den langfristigen Vorschlag abzulehnen. Am 7. September 2018 hat der Finanzminister, Hartwig Löger, die diesbezügliche Stellung von Österreich beim ECOFIN-Rat bekannt gemacht: „Umsetzung einer EU-Digitalsteuer noch in diesem Jahr möglich“. Das Österreichische Bundesministerium hofft auf eine schnelle Einigung der Mitgliedsländer bis Ende des Jahres und auf eine ordnungsgemäße Besteuerung der großen Unternehmen, infolgedessen das Aufkommen steigen soll (Bendlinger, 2018a, S. 277-278, BMF, 2018).

Trotz gewisser Ansätzen zu den Besteuerungsvorschlägen der EU-Kommission bleiben einige Fragen unbeantwortet. Bendlinger (2018a, S. 272) hebt Folgendes hervor: Durch welche Transaktionen zwischen den Marktteilnehmer und aus welchen gesammelten Daten die Wertschöpfungsbeiträge genau resultieren und wie relevant die aktuellen Besteuerungsanknüpfungspunkte der Ansässigkeit und Einkunftsquellen sein werden. Ebenso als anpassungsbedürftig sieht er den von der OECD geschaffenen AOA (Authorized OECD Approach), der eine Gewinnabgrenzung nach Maßgabe der Personalfunktion vorsieht (Bendlinger, 2018a, S. 272, 278).

Nicht konkretisiert bleibt auch die Frage betreffend die Rechtsordnung der Einkünfteermittlung der einzelnen Länder. Vielmehr ist fragwürdig, wie bzw. mit welcher Genauigkeit die betroffenen Unternehmen die Anknüpfungspunkte messen können und, bezugnehmend auf die rasche Entwicklung der digitalen Wirtschaft, welche Leistungen generell zu berücksichtigen sind. Daraus ist schließend auch fraglich, welcher Teil der Gewinne eines Unternehmens in welchem Land steuerbar sein wird (Bendlinger, 2018a, S. 278; Hufbauer & Lu, 2018, S. 7, Rasch, 2018, S. 447, Schubert, 2018).

Ein zentraler Problempunkt bei den langfristigen Lösungsvorschlägen der EU-Kommission ist die **internationale Doppelbesteuerung**. Die Besteuerungsversuche der Unternehmen, die beispielsweise in den USA oder in China ansässig sind, werden wahrscheinlich

wirkungslos sein, da die Letzteren über ein gut funktionierendes DBA verfügen. Das Bild wird bei allen Drittstaaten zu sehen sein, die ein gültiges DBA mit Mitgliedstaaten haben (Bendlinger, 2018a, S. 278, Schubert, 2018).

Die derzeitige Ertragsbesteuerung der Unternehmen ist vor allem mit einer physischen Präsenz zusammenhängend und wurde vor mehr als 100 Jahren konzipiert (Bendlinger, 2018a, S. 269). Die Präsenz eines Unternehmens, jedoch zusätzlich in Form der **digitalen Betriebsstätte**, sollte weiterhin der steuerliche Anknüpfungspunkt sein. Aufgrund der aktuellen Wertschöpfungsprozessänderungen in der digitalen Wirtschaft müssen internationale Maßnahmen ergriffen werden. Das Thema der digitalen Betriebsstätte wurde bereits vor 20 Jahren diskutiert (Schubert, 2018; Spengel, 2018, S. 5).

Von dem im EU-Vorschlag erwähnten Ausdruck „signifikante steuerliche Präsenz“ lässt sich ableiten, dass sich die künftigen steuerlichen Anknüpfungspunkte von den geltenden eher unterscheiden werden. Die Besteuerung der Einkünfte soll jedenfalls am Ort der Wertschöpfung bzw. im Ansässigkeitsort des Kunden erfolgen. Bedenklich ist dabei, inwieweit der Ansatz effektiv durchsetzbar sein wird, da der Wertschöpfungsort nicht immer am selben Ort ist, an dem der Nutzer Daten bezieht. Hinsichtlich der Gewinnzuordnung einer Betriebsstätte ist die Profit-Split Methode, die Kapital-, Mitarbeiterinsatz und Umsätze kombiniert, als ein weiteres Problem zu sehen (Rasch, 2018, S. 447; Spengel, 2018, S. 5).

In seinen Grundannahmen zeigt Rasch (2018, S. 447), dass die digitalen Geschäftsmodelle von den traditionellen nicht separiert werden sollen, da jede Maßnahme einer speziellen Besteuerung der digitalen Geschäftsmodelle zu Differenzierungsproblemen führt. Bei einigen Unternehmen, z.B. aus der Medien- bzw. Telekommunikationsbranche, ist es nicht eindeutig, welchen Geschäftsmodellen die Geschäftstätigkeiten zuordenbar sind.

Eine weit verbreitete Ansicht ist, dass die digitalen Geschäftsmodelle nicht anders besteuert werden müssen als die traditionellen Geschäftsmodelle. Die von der EU-Kommission veranschaulichte, steuerlich effektive Belastung der digitalen Wirtschaft von 9,5% reflektiert die Realität nicht wirklichkeitsnah, da die Berechnung und die Ergebnisse nicht offengelegt sind. Somit ist der dargestellte Unterschied der effektiven Belastungen der beiden Geschäftsmodelle fragwürdig (Bauer, 2018a, S. 6; Rasch, 2018, S. 447; Spengel, 2018, S. 5).

Die herrschende Ansicht ist, dass die vorgeschlagenen EU-Maßnahmen hinsichtlich der Besteuerung der digitalen Wirtschaft eher Probleme als Lösungen mit sich bringen werden. Als negative Folgen werden Unklarheiten bei der Einkünfteermittlung bzw. bei der Gewinnzuordnung, Differenzierungsprobleme bezüglich der Geschäftsmodelle, wie z.B. bei der Pharma- oder Automobilindustrie, überforderte Compliance-Abteilungen und Finanzverwaltungen der Konzerne sowie mit enormen Problemen behaftete (physische) Prüfungshandlungen durch die Behörden angesehen. Zwar sehen die vorgeschlagenen langfristigen Maßnahmen der EU und der OECD eine faire Besteuerung vor, nämlich Besteuerungsverschiebung vom Ansässigkeitsstaat zum Quellenstaat der Erwirtschaftung der Einkünfte, jedoch wird die Umsetzung der Richtlinie für kompliziert gehalten. Einerseits fehlt die Einigkeit zwischen den beiden Organisationen, obwohl sie einen Konsens über das internationale Steuerrecht haben, andererseits haben EU-Länder unterschiedliche Ansichten darüber, wie diese Umsetzung erfolgen soll. Hinzukommt die Unzufriedenheit der US-Regierung, nach deren Standpunkt die geplante Digitalsteuer gegen WTO-Regeln verstößt (Bendlinger, 2018a, S. 278; Rasch, S. 443; Schubert, 2018; Spengel, 2018, S. 5).

5 Fazit

Aktuelle Technologien erlauben es den (digitalen) Unternehmen, Umsätze, ohne physische Präsenz, überall auf der ganzen Welt zu erwirtschaften. Allerdings ist dies, wie in der Arbeit festgestellt, stark vom Geschäftsmodell und den angebotenen Gütern und Dienstleistungen des jeweiligen Unternehmens abhängig. Sowohl die Möglichkeit, über Grenzen Geschäfte zu tätigen, als auch günstige effektive Steuersätze ermutigen Start-Ups und KMUs dazu, ihre Geschäftsmodelle digital zu gestalten. Allerdings ist der Digitalisierungsprozess auch bei großen und alteingesessenen Konzernen in einzelnen Abteilungen bzw. Tätigkeiten zu beobachten. Neuentwickelte Software erleichtert die Geschäftsprozesse deutlich und ermöglicht maßgebliche Kostenersparnisse. Allerdings haben die neuen Internet- und Kommunikationstechnologien nicht nur positive Effekte auf die Wirtschaft eines Landes. Mit dem Anstieg der grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeiten nehmen auch die Besteuerungsherausforderungen zu.

Die vorliegende Arbeit hat versucht, einerseits die mit der Besteuerung verbundenen Belange, andererseits die aktuellen internationalen Maßnahmen gegen aggressive Steuerplanung gegenüberzustellen. Für eine ordnungsgemäße Besteuerung haben die zwei internationalen Gremien, OECD und EU-Kommission, ihre Vorschläge bzw. Empfehlungen in den vergangenen Monaten verkündet. Da diese Maßnahmen noch in der Diskussionsphase sind und eine konsensbasierte Entscheidung benötigen, hat es sich die vorliegende Arbeit zur Aufgabe gemacht, die veröffentlichten Maßnahmenvorschläge zu analysieren und deren Umsetzbarkeit anhand einzelner Unternehmensbeispiele zu illustrieren. Nachstehend die wichtigsten ermittelten Punkte kurz zusammengefasst:

- Besteuerungsproblematiken entstehen hauptsächlich bei grenzüberschreitenden digitalen Transaktionen, sowohl bei B2B- als auch bei B2C-Geschäftsmodellen. Für den Fiskus ist es schwer zu erkennen, in welcher Phase der Wertschöpfungskette der Wert generiert wird.
- Verrechnungspreise und Funktionsverlagerungen, insbesondere in F&E, sind weiterhin die Mechanismen, die den Konzernen einen großen Spielraum für Gewinnverschiebungen und Steuervermeidung ermöglichen.

Trotz des Fremdvergleichsgrundsatzprinzips erweist sich eine klare Schätzung der Verrechnungspreise als schwierig. Unternehmensgruppen entwickeln Software und anderes geistiges Eigentum, welches spezifisch und unvergleichbar ist, was den

Muttergesellschaften ermöglicht, die Nutzungsrechte einer Tochtergesellschaft, mit unangemessen hohen Preisen, in einem Niedrigsteuerland weiterzugeben.

Der von der OECD entwickelte konsensbasierte Nexus-Ansatz gewährt den Steuerpflichtigen zwar einen 30%-igen Aufschlag auf qualifizierte Aufwendungen und senkt somit die effektive Steuerbelastung, jedoch sind die Investitionen in F&E der Steuerpflichtigen mit gewissen Risiken verbunden, da der gewährte Aufschlag einen nachgewiesenen Erfolg verlangt. Vielmehr ist der Nexus-Ansatz sehr selektiv, was die Unterstützung der IPs betrifft: Nur einzelne immaterielle Vermögenswerte werden vom Nexus-Ansatz berücksichtigt.

Ein input-orientiertes Regime wird für die Steuerpflichtigen als vorteilhafter angesehen. Eine endgültige Vermeidung der Gewinnverschiebungen soll die Abschaffung der IP-Boxen mit sich bringen.

Änderungen hinsichtlich des Nexus-Ansatzes wurden zuletzt im Jahr 2015 vorgenommen. In dem Mitteilungsbericht von 2018 behandelt die OECD den Nexus-Ansatz bzw. die IP-Boxen nicht.

- Die größte Herausforderung in der Besteuerung der digitalen Geschäftsmodelle ist das Konzept der Betriebsstätte. Mangels physischer Präsenz bleiben die Umsätze der Internet-Giganten unversteuert. Das Konzept der Betriebsstätte war bisher auf traditionelle Geschäftsmodelle zugeschnitten und hat für digitale Geschäftsmodelle nicht gegolten.
- Die OECD und die EU-Kommission haben ihre Vorschläge beinahe zeitgleich veröffentlicht. Während die EU-Vorschläge für EU-Länder verbindlich wären, handelt es sich bei den OECD-Maßnahmen um unverbindliche Empfehlungen. Bezugnehmend auf die Unverbindlichkeit und Ungewissheit der OECD-Maßnahmen macht die EU-Kommission klare, überarbeitete Vorschläge. Als langfristige Vorschläge werden die Einführung der sogenannten digitalen Betriebsstätte und die gemeinsame Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage gemacht. Der zentrale Gedanke dabei ist die Besteuerung der Erträge dort, wo sie erwirtschaftet werden, nämlich im Quellenstaat. Einige Punkte werden dennoch von Spezialisten infrage gestellt, z.B. was die konkreten Richtlinien bezüglich der Trennung digitaler Umsätze vom Rest, bei nicht digitalen Unternehmen, sind oder wie die Genauigkeit und Korrektheit bei der Messung der Anknüpfungspunkte erfasst wird oder wie das Doppelbesteuerungsabkommens bei den Ländern, die bereits ein geltendes DBA haben, funktioniert.

Überdies tritt die EU-Kommission auch mit einem kurzfristigen Vorschlag an, nämlich mit der Einführung einer dreiprozentigen Digitalsteuer auf bestimmte digitale Dienstleistungen.

Beim langfristigen Vorschlag handelt es sich um die Besteuerung der digitalen Umsätze bei den Unternehmen, die gewisse Schwellenwerte überschreiten. Ähnlich gestaltet sich auch der Vorschlag über die Digitalsteuer, allerdings ist nach herrschender Ansicht das Ziel der Steuer die Besteuerung der Internet-Giganten, wie Google, Amazon, Facebook und Apple. Obwohl gestaltet für große Internet-Unternehmensgruppen, werden der Digitalsteuer auch Unternehmen aus anderen Industriebranchen unterliegen, wie der Automobilindustrie, die nur zum Teil digitalisiert sind. Obwohl KMUs und Start-Ups laut EU-Kommission von der Digitalsteuer ausgeschlossen werden sollen, besteht die Ansicht, dass diese und die Endkonsumenten die negativen Effekte der Steuer am meisten zu spüren bekommen. Darüber hinaus gibt es ein gewisses Doppelbesteuerungs- sowie Überbesteuerungsrisiko. Damit die Digitalsteuer den Steuerpflichtigen richtig zugeordnet wird, wird ein Zugriff auf individuelle Daten der Nutzer erforderlich sein, was wiederum eine neue Herausforderung betreffend die Souveränität der Nationen darstellen wird.

Im Gesamten kann vorhergesagt werden, dass die Gewinnverschiebungen und die Steuervermeidung mit den aktuellen Vorschlägen bzw. Maßnahmen nicht gänzlich verhindert werden können. Die Vorschläge beinhalten viele Unklarheiten, aus denen geschlossen werden kann, dass nicht alle Länder den Regelungen zustimmen werden. Vielmehr wird, mit größter Wahrscheinlichkeit, der Vorschlag über die Digitalsteuer abgelehnt.

Obwohl einzelne Länder und internationale Organisationen erste Schritte vornehmen, um Steuerhinterziehung zu vermeiden, erscheint der Weg zu dem gewünschten Ergebnis weiterhin als sehr lang. Die Digitalsteuer als kurzfristige Lösung mit den sämtlichen möglichen negativen Folgen wird für unangemessen gehalten. Der langfristige Lösungsvorschlag der EU-Kommission hingegen kann, nach der Überarbeitung einzelner Punkte, einen kraftvollen Schritt für die Verhinderung der Gewinnverschiebungen und Steuervermeidung bedeuten.

Quellenverzeichnis

Airbnb (2018): Reisebericht Österreich 2017.

alliancesud (2018): Steuervorlage 17: Die Patentbox ermöglicht neue Gewinnverschiebungen aus dem Ausland in die Schweiz.

Alphabet Inc. (2017): Alphabet Annual Report 2017, (2). Retrieved from https://abc.xyz/investor/pdf/20171231_alphabet_10K.pdf

Amazon.Com Inc. (2017): Amazon Annual Report 2017. Retrieved from <http://phx.corporate-ir.net/External.File?item=UGFyZW50SUQ9NjkyMDIxflENoaWxkSUQ9NDAYOTkyfFR5cGU9MQ==&t=1>

América Móvil (2017): AMÉRICA MÓVIL: Annual Report 2017. <https://doi.org/10.15713/ins.mmj.3>

Anselmi, C., & Rauner-Andrae, V. (2017): OECD-Aktionsplan zur Bekämpfung der Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage und der Gewinnverlagerung international agierender Unternehmen. WKO.

Apple Inc. (2017): ANNUAL REPORT PURSUANT TO SECTION 13 OR 15(d) OF THE SECURITIES EXCHANGE ACT OF 1934, 122. Retrieved from http://files.shareholder.com/downloads/AAPL/6294787298x0x962680/D18FAEFF-460A-4168-993D-A60CBA8ED209/_10-K_2017_As-Filed_.pdf%0Ahttp://files.shareholder.com/downloads/AAPL/0x0x962680/D18FAEFF-460A-4168-993D-A60CBA8ED209/_10-K_2017_As-Filed_.pdf

Bauer, M. (2018a): Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions. ECIPE Occasional Paper. Retrieved from

Bauer, M. (2018b): Five Questions about the Digital Services Tax to Pierre Moscovici. ECIPE Occasional Paper.

Bächle M., Lehmann F. R., (2010): E-Business: Grundlagen elektronischer Geschäftsprozesse im Web 2.0.

Bendlinger, S. (2017): Steht das Betriebsstättenkonzept vor dem aus? Möglichkeiten und Grenzen der Besteuerung der “Digital Economy.” Der Wirtschaftstreuhänder, S. 1–6.

- Bendlinger, S. (2018a): (Un-) Sinn der digitalen Betriebsstätte: Richtlinienpaket der EU zur Besteuerung der Digital Economy. SWI, S. 268–278.
- Bendlinger, S. (2018b): “Additional Guidance” der OECD zur Gewinnabgrenzung neuer Betriebsstätten nach BEPS-Aktionspunkt 7. TPI, S. 53–62.
- Bettinger T., Leistner M. (2002): Werbung und Vertrieb im Internet.
- Bitkom (2013): Wie Cloud Computing neue Geschäftsmodelle ermöglicht. BITKOM-Leitfaden, 112. Retrieved from http://www.bitkom.org/de/themen/61492_78566.aspx
- BMW Group (2017): Bmw Group in Österreich.
- Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (2015): Industrie 4.0 und Digitale Wirtschaft: Impulse für Wachstum, Beschäftigung und Innovation.
- Bundesverband Digitale Wirtschaft (2012): Trends der Digitalen Wirtschaft: Daten und Fakten aus der BVDW-Studiensammlung im Überblick.
- Dawid, R. (2016): Verrechnungspreise: Grundlagen und Praxis. 2. Auflage.
- Deloitte (2015): The sharing economy: Share and make money. How does Switzerland compare?
- Deloitte (2018): Investieren in Österreich: Steuerliche Aspekte. Austrian Business Agency.
- Dittrich, P.-J., & Schneemelcher, P. (2018): Tax me if you can. Zur Besteuerung von digitalen Unternehmen in der EU. Blog Post 49, S. 1–8.
- Ditz, X., Schönfeld, J., & Bozza-Bodden N. (2013). Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) - Kommentar.
- Eixelsberger, W., Sternad, D., & Stromberger, Ma. (2016). E-Business im Export: Eine Kompakte Einführung.
- Englisch, J. (2017): Steuer- und wirtschaftspolitische Bedeutung von Patentboxen im Post-BEPS-Zeitalter. Wirtschaftsdienst, (Volume 97), S. 577–583. <https://doi.org/10.1007/s10273-017-2179-1>
- Europäische Kommission (2018a): Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat: Zeit für einen modernen, fairen und effizienten Steuerstandard für die digitale Wirtschaft, (COM(2018) 146 final).

- Europäische Kommission (2018b): Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, (COM(2018) 148 final).
- Europäische Kommission (2018c): Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, (COM(2018) 147 final).
- Evers, L., Miller, H., & Spengel, C. (2014): Intellectual property box regimes: Effective tax rates and tax policy considerations. *International Tax and Public Finance*, S. 502–530. <https://doi.org/10.1007/s10797-014-9328-x>
- EY (2018): The OECD 's interim report on tax challenges arising from digitalisation: An overview. *Global Tax Alert*, (March).
- Facebook (2017): Facebook Annual Report 2017.
- Geutebrück, G. (2016): Aktuelle Entwicklungen in der Besteuerung von grenzüberschreitenden Lieferungen digitaler Güter und Leistungen zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS).
- Hamari, J., Sjöklint, M., & Ukkonen, A. (2016): The Sharing Economy: Why People Participate in Collaborative Consumption. *Journal of the Association for Information Science and Technology*, (67(9)), S. 2047–2059. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1002/asi.23552>
- Hausmann, R., Roth, P., & Meyer-Nandi, S. (2016): Die Patentbox als Steuerplanungsmodell für KMU: Interessante Möglichkeit im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III. *EXPERT FOCUS*, S. 189–196.
- Hausmann, R., Widler, L., & Spillmann, J. (2018): Gesamtüberblick über die Patentbox: Funktionsweise und Berechnung. *EXPERT FOCUS*, S. 821–827.
- Hecht, S. A., & Lampert, S. (2010): Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Überlassung von Software (Teil III). *Finanz-Rundschau* (2), S. 68–72.
- Heiling, M., & Schumich, S. (2017): Branchenreport: "Sharing Economy" 2017. AK Wien.
- Heinemann, G. (2018): Der neue Online-Handel (9. Auflage).
- Hufbauer, G. C., & Lu, Z. (Lucy) (2018): 18-15 The European Union 's Proposed Digital

- Services Tax: A De Facto Tariff. Peterson Institute for International Economics, 101.
- Kahle, H., Baschnagel, M., & Kindich, A. (2016): Aktuelle Aspekte der Ertragsbesteuerung von Server-Betriebsstätten. Finanz-Rundschau, S. 193–203.
- Keuper, F., Hamidian, K., Verwaayen, E., Kalinowski, T., & Kraijo, C. (2014): Digitalisierung und Innovation: Planung-Entstehung-Entwicklungsperspektiven. Katalog BPS (Vol. XXXIII). <https://doi.org/10.1007/s13398-014-0173-7.2>
- Keuschnigg, C. (2016): Unternehmensbesteuerung und Standortattraktivität. Wirtschaftspolitische Blätter 1/2016, S. 131–154.
- Kofler, G., Mayr, G., & Schlager, C. (2017): Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept. RdW, (Art.-Nr.: 267), S. 369–388.
- Kofler, G., Schmidt, C., & Simonek, M. (2017): Vertreterbetriebsstätten in Deutschland , Österreich und der Schweiz im Hinblick auf BEPS-Aktionspunkt 7, unter besonderer Berücksichtigung von Kommissionärsstrukturen, StAW Heft 1 / 2017, S. 69–99.
- Kollmann T., (2011): E-Business: Grundlagen elektronischer Geschäftsprozesse in der Net Economy, 4. Auflage.
- Kollmann, T. (2016): E-Entrepreneurship - Grundlagen der Unternehmensgründung in der Digitalen Wirtschaft. 6. Auflage. <https://doi.org/10.1007/978-3-658-13076-3>
- KPMG, & WKO (2017): Tax Broschüre 2017 - mit Fokus auf den Online-Handel.
- Little, A. D. (2017): Digitale Transformation von KMUs in Österreich - 2017.
- Mail.Ru. (2017): Mail.Ru Group Annual Report 2017.
- Microsoft. (2018): Microsoft Annual Report 2017. Retrieved from <https://sapartners.org/wp-content/uploads/2014/10/Annual-Report-Web.pdf>
- Mühlböck, M. V. (2018): Steuerliche Regelungen bei Auslandseinkünften. Arbeiterkammer Wien.
- Müller, S. C., Böhm, M., Schröer, M., & Bakhirev, A. (2016): Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft. Vollstudie.
- OECD (2015a): Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>

- OECD (2015b): OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project-Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes.
- OECD (2015c): Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 – Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258037-de>
- OECD (2017): Harmful Tax Practices - 2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264283954-en>
- OECD (2018a): Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7, www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-beps-action7.htm
- OECD (2018b): Brief on the tax challenges arising from digitalisation: Interim report 2018. <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>
- OECD (2018c): Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>
- Olbert, M., & Spengel, C. (2017): International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted? *World Tax Journal*, (February), S. 3–46.
- Pinkernell, R. (2014): Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce. *Institut Finanzen und Steuern* (Vol. 494).
- PKF (2013): Internationale Verrechnungspreise: Methoden der Preisermittlung und Dokumentationsvorschriften. *PKF Spezial*, 43(3), S. 311–317.
- Ranking Digital Rights (2017): 2017 Corporate Accountability Index, (March).
- Rasch, S. (2018): Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft – Vorschläge der OECD und EU aus dem März 2018 auf dem Prüfstand. *FinanzRundschau*, S. 441–448.
- Reiner, C., & Dirk, S. (2016): *Internet-Ökonomie: Grundlagen und Fallbeispiele der vernetzten Wirtschaft* (3. Auflage).

- Samsung (2018): Samsung Electronics gibt Ergebnisse des vierten Quartals und des Geschäftsjahrs 2017 bekannt. Samsung Germany Newsroom. <https://news.samsung.com/de/samsung-electronics-gibt-ergebnisse-des-vierten-quartals-und-des-geschäftsjahrs-2017-bekannt>
- Sanz-Gómez, R. (2015): The OECD's Nexus Approach to IP Boxes: A European Union Law Perspective. WU International Taxation Research Paper Series.
- Schubert, A. (2018): Richtlinienentwurf für neue Besteuerungsregeln für Digitalunternehmen. Gastkommentar: Blog Handelsblatt. <http://blog.handelsblatt.com/steuerboard/2018/03/29/richtlinienentwurf-fuer-neue-besteuerungsregeln-fuer-digitalunternehmen/>
- Spengel, C. (2018): Besteuerung der digitalen Wirtschaft – Europa einmal mehr auf dem falschen Weg. Gastkommentar: Der Betrieb, (15), M4–M5.
- Spengel, C., Nicolay, K., Werner, A.-C., Olbert, M., Schmidt, F., & Wolf, T. (2017): Steuerliche Standortattraktivität digitaler Geschäftsmodelle. www.pwc.de/digitalisierungsindex2017
- Spotify (2016): Spotify Annual Report. Retrieved from https://s22.q4cdn.com/540910603/files/doc_financials/annual/Spotify-Annual-Financial-Statements-2016.pdf
- Tencent Limited Holdings (2017): Tencent Annual Report 2017.
- Twitter (2018): Twitter Annual Report 2017.
- Wirtz Bernd W. (2000): Electronic Business. 1. Auflage.
- Wirtz Bernd W. (2010): Electronic Business. 3. Auflage.
- World Economic Forum (2017): Collaboration in Cities: From Sharing to 'Sharing Economy'. White Paper, (December).
- Yahoo (2017): Annual Report and Form 20-F.
- Zarnekow, R., Wulf, J., & Bornstaedt, F. (2013): Internetwirtschaft: Das Geschäft des Datentransports im Internet. Springer Gabler. <https://doi.org/10.1007/978-3-642-36687-1>

Internetquellen

Bloomberg (2018): Europe's Digital Tax Is a Bad Idea. <https://www.bloomberg.com/view/articles/2018-04-11/europe-s-digital-tax-is-a-bad-idea>, Zugriff am 26.07.2018.

Bundesministerium für Finanzen (2018): ECOFIN: „Umsetzung einer EU-Digitalsteuer noch in diesem Jahr möglich“. https://www.bmf.gv.at/aktuelles/Informeller_ECOFIN-Rat_in_Wien_gestartet.html, Zugriff am 15.09.2018

Computerwelt.at (2018): Samsung Electronics Austria GmbH. <https://computerwelt.at/top-1001/listing/samsung-electronics-austria-gmbh>, Zugriff am 29.08.2018.

Financial Times (2018): Airbnb marks first full year of profitability in 2017. <https://www.ft.com/content/96215e16-0201-11e8-9650-9c0ad2d7c5b5>, Zugriff am 29.08.2018.

Medienservicestelle.at (2016): Rund 100.000 Personen mit russischen Wurzeln in Österreich. http://medienservicestelle.at/migration_bewegt/2016/09/14/rund-100-000-personen-mit-russischen-wurzeln-in-oesterreich/, Zugriff am 29.08.2018.

Müllner M. M. (2018): Forschung & Entwicklung in Österreich (Invest in Austria). <https://investinaustria.at/de/forschung-entwicklung/>, Zugriff am 11.08.2018.

Schubert, A. (2018): Richtlinienentwurf für neue Besteuerungsregeln für Digitalunternehmen. Blog-Handelsblatt. <http://blog.handelsblatt.com/steuerboard/2018/03/29/richtlinienentwurf-fuer-neue-besteuerungsregeln-fuer-digitalunternehmen/#more-8517>, Zugriff am 04.08.2018.

Spengel, C. (2018): Besteuerung der digitalen Wirtschaft – Europa einmal mehr auf dem falschen Weg. Gastkommentar, (15), M4–M5. https://der-betrieb.owlit.de/document/zeitschriften/der-betrieb/2018/heft-15/weitere-inhalte/gastkommentar/besteuerung-der-digitalen-wirtschaft---europa/MLX_3112?authentication=none, Zugriff 12.08.2018.

Spotify.com (2018): Über uns. <https://www.spotify.com/de/about-us/contact/>, Zugriff am 29.08.2018.

Spotifyforbrands.com (2018): Engagement und Markenwirkung mit hochwertigen Werbeformaten. <https://spotifyforbrands.com/de-DE/ad-experiences/>, Zugriff am 29.08.2018.

Statista.com (2018): Samsung Electronics' revenue by product/business segment from 1Q'11 to 2Q'18 (in billion U.S. dollars) <https://www.statista.com/statistics/630434/samsung-quarterly-revenue-by-segment/>, Zugriff am 29.08.2018.

Statista.com (2018): Statistiken zur Smartphone-Nutzung in Österreich <https://de.statista.com/themen/3654/smartphone-nutzung-in-oesterreich/>, Zugriff am 29.08.2018.

Statista.com (2018): Umsatz der BMW Group im Jahr 2017 nach Regionen (in Millionen Euro). <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/220360/umfrage/umsatz-der-bmw-group-nach-regionen/>, Zugriff am 29.08.2018.

Statista.com (2018): Umsatz von Spotify weltweit in den Jahren 2013 bis 2017 (in Millionen Euro) <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/812241/umfrage/umsatz-von-spotify-weltweit/>, Zugriff am 29.08.2018.

WKO (2018): Konsequenzen grenzüberschreitender unternehmerischer Tätigkeit: Steueransprüche verschiedener Staaten stehen zueinander in Konkurrenz. https://www.wko.at/service/steuern/Konsequenzen_grenzueberschreitender_unternehmerischer_Taet.html, Zugriff am 12.07.2018.

Yandex (2018): Yandex Announces Fourth Quarter and Full-Year 2017 Financial Results. <https://globenewswire.com/news-release/2018/02/15/1348668/0/en/Yandex-Announces-Fourth-Quarter-and-Full-Year-2017-Financial-Results.html>, Zugriff am 12.07.2018.

Abstract

Aktuelle Internet- und Kommunikationstechnologien erlauben es den Unternehmen, ihre Geschäftsmodelle digital zu gestalten und Geschäfte überall auf der Welt zu tätigen. Wo genau die Unternehmen ihre Umsätze erwirtschaften, ist demzufolge schwer erkennbar. Die vorliegende Masterarbeit behandelt die Besteuerungsherausforderungen in Zusammenhang mit digitalen Geschäftsmodellen. Im ersten Teil der Arbeit wird die digitale Wirtschaft bzw. werden die digitalen Unternehmensgeschäftsmodelle charakterisiert, um den Lesern einen Überblick über das Funktionieren der digitalen Transaktionen zu verschaffen. Veranschaulicht wird des Weiteren, was Unternehmen dazu veranlasst, sich für digitale Geschäftsmodelle zu entscheiden bzw. die traditionellen Geschäftsmodelle in digitale zu verwandeln. Folglich werden die Themen behandelt, die als Herausforderung bei der Besteuerung der digitalen Wirtschaft angesehen werden. Der Hauptteil der Arbeit setzt sich mit den aktuellen internationalen Maßnahmen gegen aggressive Steuerplanung, angesichts der digitalen Wirtschaft, zusammen und analysiert die Vor- und Nachteile dieser Maßnahmen.