

Recht im digitalen Zeitalter

Festgabe Schweizerischer Juristentag 2015 in St. Gallen

Herausgegeben im Auftrag der Rechtswissenschaftlichen Abteilung
der Universität St. Gallen von

Lukas Gschwend
Peter Hettich
Markus Müller-Chen
Benjamin Schindler
Isabelle Wildhaber



Das Kunstwerk auf dem Umschlagbild stammt von Felice Varini «Dix disques évidés plus neuf moitiés et deux quarts», 2014, Acryl und Folien. Es befindet sich im Bibliotheksgebäude der Universität St. Gallen.

Abgedruckt mit freundlicher Genehmigung des Künstlers. Das Copyright liegt bei Felice Varini und der Universität St. Gallen (HSG).

Fotografie: Hannes Thalmann

Bibliografische Information der «Deutschen Bibliothek».

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Alle Rechte, auch des Nachdrucks von Auszügen, vorbehalten. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme.

© Dike Verlag AG, Zürich/St. Gallen 2015
ISBN 978-3-03751-708-6

www.dike.ch

Herausforderungen bei der Gewinnbesteuerung von Unternehmen der digitalen Wirtschaft

RAOUL STOCKER

Inhaltsübersicht

I.	Historische Entwicklung der Besteuerung von Unternehmen der digitalen Wirtschaft	571
II.	Geltende Besteuerungskonzepte zur steuerlichen Gewinnerfassung von Unternehmen der digitalen Wirtschaft	574
	1. Universalitäts- versus Territorialitätsprinzip	574
	2. Unilaterales Recht	575
	3. Bilaterales Recht	577
III.	Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft und deren Auswirkungen auf bestehende Besteuerungskonzepte	578
IV.	Internationaler Massnahmenkatalog zur künftigen Gewinnbesteuerung von Unternehmen der digitalen Wirtschaft	581
V.	Ausblick	584

I. Historische Entwicklung der Besteuerung von Unternehmen der digitalen Wirtschaft

Die Diskussionen zur internationalen Besteuerung der digitalen Wirtschaft (DW)¹ sind nicht erst seit Bekanntwerden der tiefen Konzernsteuerraten von Apple, Google, Amazon und dergleichen² im Gange, sondern reichen bis ins Jahr 1996 zurück. Damals beschäftigte sich das US-Finanzministerium mit steuerpolitischen Fragen des Internets sowie des E-Commerce³ und stellte die Forderung nach «steuerlicher Neu-

¹ Dabei handelt es sich nicht um eine neue Geschäftsbranche, sondern um Unternehmen, die ihre Wertschöpfungskette zunehmend teilweise oder ganz unter Einsatz digitaler Medien ausgestalten und sowohl dem Bereich der Informations- und Kommunikationstechnologie (z.B. Apple, Google, Amazon) als auch der traditionellen Industrie (z.B. Coop, Migros, Audi, Bosch) angehören (vgl. OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2014 Deliverable, S. 52 ff.; Europäische Kommission, Expert Group on Taxation of the Digital Economy, Report, Brüssel 2015, S. 11 ff.).

² Vgl. dazu u.a. die Ausführungen in <www.bbc.com/news/magazine_20560359>.

³ E-Commerce beinhaltet die Unterstützung der Wertschöpfungsprozesse eines Unternehmens unter Zuhilfenahme elektronischer Technologien, insbesondere des Internet. E-Commerce umfasst jedoch mehr als nur den Verkauf physischer oder digitaler Produkte über digitale Medien. So werden darunter auch transaktionsvorbereitende Handlungen wie Marketing und After-Sales-Dienstleistungen wie z.B. die elektronische Bereitstellung von Software-Updates ver-

tralität» auf, d.h. E-Commerce sollte nach den bestehenden Regeln besteuert werden und keinesfalls durch neue bzw. weltfremde Steuern behindert werden.⁴ Hinter dieser Forderung stand die Erwartung des US-Finanzministeriums, dass die führenden US-Unternehmen nunmehr den Weltmarkt ohne physische Präsenz und damit ohne Quellensteuern bedienen können und die USA als Ansässigkeitsstaat der Unternehmen im Gegensatz dazu eine höhere Bemessungsgrundlage (in Form von weltweit erzielten Gewinnen) besteuern kann.⁵ Auf internationaler Ebene konnten die USA ihre Forderung nach «steuerlicher Neutralität» über die OECD durchsetzen. Entgegen der UNO, welche immer wieder die Forderung nach einer «Bit Tax» zur Sicherstellung des Steueraufkommens von Quellenstaaten erhob, folgte die OECD im Jahre 1998 im Rahmen einer Ministerkonferenz der Position der USA und damit dem Bekenntnis zur steuerlichen Neutralität.⁶ Der Einführung einer neuen Steuer auf E-Commerce wurde damit eine klare Absage erteilt. Stattdessen konzentrierte sich die OECD auf die Anwendung und Fortentwicklung der bestehenden Rechtsgrundlagen mit folgenden Schwerpunkten:

- Im Bereich der indirekten Steuern (Mehrwertsteuer) wies die OECD das Besteuerungsrecht dem Staat zu, in dem der Verbrauch stattfindet (sog. Empfängerortsprinzip);⁷
- Im Bereich der direkten Steuern wurde geprüft, inwiefern die bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen und Verrechnungspreisgrundsätze auf E-commerce Anwendung finden. Die Ergebnisse sind in den OECD-Musterkommentar (OECD-MK) wie folgt eingeflossen:
 - Art. 5 OECD-MK, Anwendung des geltenden Betriebsstättenkonzepts auf E-Commerce-Unternehmen;⁸

standen (vgl. DITZ XAVER, in: Franz Wassermeyer/Hubertus Baumhof [Hrsg.], Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Köln 2014, Ziff. 6.610). Durch die engere Vernetzung mit Lieferanten und Kunden über digitale Medien können Unternehmen z.B. Kostenersparnisse durch geringeren Lager- und Personaleinsatz erzielen (HEGGMAIR MAIK/WUTSCHKE CHRISTOPHER, Ermittlung von angemessenen Verrechnungspreisen für Unternehmen der Digital Economy, in: Internationales Steuerrecht, 9/2014, S. 324).

⁴ U.S. Department of the Treasury, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, November 1996, abrufbar unter <www.treasury.com/resource-center/tax-policy/Documents/internet.pdf>.

⁵ U.S. Department of the Treasury (Fn. 4), S. 23.

⁶ OECD, Electronic Commerce Taxation Framework Conditions, Paris 1998, abrufbar unter <www.oecd.org/tax/consumptiontax/1923256.pdf>.

⁷ Die folgenden Ausführungen konzentrieren sich ausschliesslich auf Fragen im Zusammenhang mit direkten Steuern (d.h. v.a. Gewinn- oder Körperschaftsteuer).

⁸ Vgl. OECD, Kommentar zum OECD-Musterabkommen (OECD-MA), Paris 2012, Art. 5 Ziff. 42.1 ff.

- Art. 7 OECD-MK, Gewinnabgrenzung bei Serverbetriebsstätten nach Massgabe des geltenden Fremdvergleichsgrundsatzes;⁹
- Art. 12 OECD-MK, Einkünftequalifikation (Software und digitalisierte Produkte) von E-Commerce-Geschäften als Gewinne im Sinne von Art. 7 OECD-MA und nicht als Lizenzen im Sinne von Art. 12 OECD-MA.¹⁰

Entgegen den Erwartungen des US-Finanzministeriums (und auch anderer OECD-Mitgliedstaaten) haben sich die Steueraufkommen der Technologieunternehmen im letzten Jahrzehnt nicht proportional mit den wachsenden Gewinnen erhöht. Die Gründe lagen v.a. darin, dass u.a. Technologieunternehmen mittels Steuerplanung Gewinne in grossem Stile in Niedrigsteuerländer umgeleitet haben. Die internationale Steuerplanung war deshalb in den letzten zwei Jahren nicht nur Gegenstand zahlreicher Medienberichte, sondern hat ihren Weg auf die Agenda des G20-Gipfeltreffens in St. Petersburg gefunden.¹¹ Auslöser der breiten öffentlichen Diskussion waren u.a. Gewinnverlagerungen internationaler Konzerne, wobei insbesondere die Nichtbesteuerung der «staatenlosen» Gewinne einiger Unternehmen der DW Überraschung und Empörung ausgelöst haben. Das Internet hat neuartige grenzüberschreitende Wertschöpfungsketten hervorgebracht, denen nicht vereinheitlichte, nationale Steuerhoheiten gegenüberstehen. Die erforderliche Zuordnung des Steuersubstrats an nationale Steuerhoheiten erweist sich zunehmend als manipulierbar und im Ergebnis findet oft weder im Quellenstaat noch im Ansässigkeitsstaat der Unternehmen eine laufende Besteuerung statt, was nicht nur unfaire Wettbewerbsvorteile verursacht, sondern auch die Daseinsberechtigung der Unternehmenssteuern in Frage stellt. Manche Kritiker halten die bestehenden, steuerlichen Anknüpfungen für überholt und fordern neue Regeln für die Besteuerung der DW. Frankreich plante gar, eine spezielle «google tax» einzuführen.¹²

Im Februar 2013 veröffentlichte die OECD den Bericht «Adressing Base Erosions and Profit Shifting» («BEPS-Bericht»), welcher im Wesentlichen das Problem der Gewinnverlagerung multinational tätiger Unternehmen adressiert. Der Bericht wurde im Auftrag der G20-Staaten von der OECD erstellt und dient als Grundlage zur Erarbeitung von Massnahmen (bis Ende Jahr 2015) zur Eindämmung aggressiver, aber legaler, Steuergestaltungen von international tätigen Unternehmen.¹³ Von besonderer

⁹ Vgl. OECD, Attribution of Profits to Permanent Establishments, Paris 2010.

¹⁰ OECD (Fn. 8), Art. 12 Ziff. 12 ff. und 17 ff.

¹¹ Vgl. OECD/G20 (Fn. 1), S. 1 ff.

¹² Vgl. PINKERNELL REIMAR, in: Institut Finanzen und Steuern (ifst-Schrift), Berlin/Köln 2014/494, S. 1 ff.

¹³ Für einen Überblick zum BEPS-Projekt der OECD vgl. STOCKER RAOUL, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): Abriss und mögliche Auswirkungen auf die schweizerische Steuerrechtspraxis, in: IFF-Forum 2013, S. 302 ff.

Bedeutung ist dabei die Besteuerung der DW, welche von der OECD als eines der sechs «key pressure areas» des BEPS-Phänomens bezeichnet wird.¹⁴

II. Geltende Besteuerungskonzepte zur steuerlichen Gewinnerfassung von Unternehmen der digitalen Wirtschaft

1. Universalitäts- versus Territorialitätsprinzip

Alle Steuerhoheiten haben ein legitimes Recht, jene Erfolge eines Steuerpflichtigen zu besteuern, die aus Quellen ihres Staatsgebiets stammen.¹⁵ Deshalb beruhen die Steuersysteme einer überwiegenden Mehrheit von Industriestaaten sowohl auf dem Universalitäts- (Sitzbesteuerung) als auch auf dem Territorialitätsprinzip (Quellenbesteuerung).¹⁶ Ohne internationale Bestrebungen resultiert deshalb für Unternehmen, die ihre grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeiten über ausländische Betriebsstätten abwickeln, aufgrund gemeinsamer Anwendung beider Prinzipien in der Mehrheit aller Staaten eine juristische Doppelbesteuerung.¹⁷ Demgegenüber liegt, wegen fehlender Subjektidentität, lediglich eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung vor, wenn das Auslandsgeschäft über eine rechtlich selbständige Gesellschaft erfolgt.¹⁸ Sowohl bei Vorliegen einer Betriebsstätte als auch einer Konzerngesellschaft kann durch steuerplanerische Massnahmen eine internationale Unterbesteuerung erzielt werden.¹⁹

Damit verfolgen internationale Bestrebungen (sowohl der Länder als auch internationaler Organisationen) im Bereiche des Steuerrechts einerseits das Ziel, Doppel- und Unterbesteuerungen zu vermeiden und andererseits jedem Staat eine sachgerechte

¹⁴ Vgl. zur Entwicklung der Besteuerung des E-Commerce PINKERNELL (Fn. 12), S. 18 ff.

¹⁵ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris 2010, Ziff. 4.

¹⁶ JACOBS OTTO H., Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. Köln 2011, S. 7; OECD (Fn. 15), Ziff. 5.

¹⁷ OECD (Fn. 8), Art. 1 Ziff. 1

¹⁸ Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung hat ihre Ursache in einer Gewinnaufrechnung bei einer Konzerngesellschaft (infolge verdeckter Gewinnausschüttung oder Kapitaleinlage), bei der die verdeckten Zuwendungen empfangende Konzerngesellschaft nicht berücksichtigt werden (JACOBS [Fn. 16], S. 3 f.).

¹⁹ JACOBS (Fn. 16), S. 63 ff. Jedem Staat ist im Rahmen des Leistungserstellungsprozesses eines grenzüberschreitend tätigen Unternehmens derjenige Teil der Wertschöpfung zuzuteilen, der in seinem Hoheitsgebiet erwirtschaftet wird. Hierbei ist dem betriebswirtschaftlichen Grundsatz Rechnung zu tragen, dass dem Land mit dem grössten Anteil an der Wertschöpfung auch der grösste Anteil am Erfolgspotenzial zuzuordnen ist.

Steuerbemessungsgrundlage zu sichern.²⁰ Zu den international wichtigsten und am häufigsten befolgten Arbeiten zählen diejenigen des Fiskalausschusses der OECD.²¹ Dieser hat ein Musterabkommen (OECD-MA) sowie einen dazugehörigen Kommentar (OECD-Kommentar) ausgearbeitet, der als Grundlage der meisten von den Staaten ausgehandelten bi- und multilateralen DBA dient. Zwar stellt das OECD-MA kein rechtlich bindendes Gesetz i.e.S. dar. Trotzdem kommt den Arbeiten der OECD (Diskussionspapieren, Erlassen, etc.) bei der Auslegung und Anwendung von Abkommenstexten eine grosse Bedeutung zu.²² Im Übrigen haben sich die der OECD angehörenden Industrienationen verpflichtet, beim Abschluss von bi- oder multilateralen DBA dem OECD-MA und dessen Kommentar zu folgen.²³

Zur Vermeidung einer internationalen Doppel- oder Unterbesteuerung und zur Gewährleistung einer sachgerechten nationalen Steuerbemessungsgrundlage haben sich die Mitgliedstaaten der OECD darauf geeinigt, die Erfolgsabgrenzung bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmen nach den Grundsätzen des selbständigen Unternehmens (Selbständigkeitsfiktion), des Dealing at Arm's Length und der Überprüfung des Dealing at Arm's Length mittels Verrechnungspreisen vorzunehmen.

2. Unilaterales Recht

Die Pflicht, gegenüber einer Steuerhoheit Steuern zu entrichten, hängt nach den Vorstellungen aller Industrienationen in einem ersten Schritt von der physischen Anwesenheit²⁴ einer Person²⁵ in einer betreffenden Steuerhoheit²⁶ ab. Dabei wird zwi-

²⁰ OECD (Fn. 15), Ziff. 7.

²¹ Zu den Mitgliedstaaten der OECD zählen die 34 wichtigsten Industrienationen der Welt. Von untergeordneter Bedeutung ist derzeit das von der UNO ausgearbeitete Musterabkommen (UN-MA). Dieses unterscheidet sich nur vereinzelt vom OECD-MA (LEHNER MORRIS, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 6. Auflage München 2015, Grundlagen Rz. 134a).

²² LEHNER (Fn. 21), Grundlagen Rz. 124 ff.

²³ Aufgrund der Bedeutung wird in der Folge ausschliesslich auf die von der OECD ausgearbeiteten Grundsätze Bezug genommen.

²⁴ Eine Ausnahme stellt das Besteuerungsregime der USA für natürliche Personen dar. Dieses beruht auf der Staatsangehörigkeit, d.h. wer über eine US-Staatsbürgerschaft (inkl. Green-card-Inhaber) verfügt, wird unabhängig davon, ob in den USA eine physische Präsenz besteht (Ansässigkeit), in den USA unbeschränkt, d.h. aufgrund des weltweit erzielten Einkommens/Gewinns steuerpflichtig.

²⁵ Dies kann sowohl eine natürliche oder eine juristische Person sein. Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf die Ansässigkeit von Unternehmen. Nach Art. 3 Abs. 1 Bst. a–d OECD-MA umfasst ein Unternehmen die Ausübung einer Geschäftstätigkeit durch eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen.

schen persönlicher und wirtschaftlicher Anwesenheit²⁷ bzw. Zugehörigkeit unterschieden. Unternehmen werden unter folgenden Voraussetzungen persönlich zu einer Steuerhoheit zugehörig²⁸:

- sofern natürliche Personen Träger des Unternehmens sind: bei steuerlichem Wohnsitz bzw. qualifiziertem Aufenthalt;
- sofern juristische Personen Träger des Unternehmens sind: bei statutarischem Sitz oder Ort der effektiven Geschäftsleitung.

Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht unbeschränkt und erstreckt sich auf das weltweit erzielte Einkommen.²⁹

Wirtschaftlich zugehörig werden Unternehmen zu einer Steuerhoheit u.a. dann, wenn sie:³⁰

- Inhaber, Teilhaber oder Nutzniesser von Geschäftsbetrieben in einer anderen Steuerhoheit sind,
- an Grundstücken in der anderen Steuerhoheit Eigentum haben, oder
- in der anderen Steuerhoheit eine Betriebsstätte unterhalten.

Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung³¹, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, insbesondere Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Verkaufsstellen, ständige Vertretungen, Bergwerke sowie Bau- oder Montagestellen von mindestens zwölf Monaten.³²

²⁶ Die Steuerhoheit umfasst die von einer Rechtsordnung (Verfassung oder Gesetz) verliehene Kompetenz, Steuern zu erheben. Träger dieser Kompetenz sind i.d.R. öffentlich-rechtliche Körperschaften, die Gebietshoheit (Staaten, Kantone, Gemeinden) haben, d.h. welche verbindliche Weisungen für alle auf ihrem Gebiet befindlichen Personen erlassen dürfen (vgl. HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, *Steuerrecht*, Ban I, 9. Aufl. Bern 2001, § 2 Rz. 15 ff.).

²⁷ Im Steuerrecht wird in diesem Zusammenhang allgemein von Ansässigkeit gesprochen.

²⁸ Vgl. dazu z.B. für die Schweiz Art. 3 Abs. 1 bis 3 sowie Art. 50 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG).

²⁹ Vgl. dazu z.B. für die Schweiz Art. 6 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 DBG.

³⁰ Vgl. dazu z.B. für die Schweiz Art. 4, 5 und 51 DBG.

³¹ Mitunter sehen lokale Vorschriften vor, dass selbst dann von einer Betriebsstätte ausgegangen werden kann, wenn es an einer festen Geschäftseinrichtung mangelt. Nach herrschender Lehre können nach Schweizer Recht nur dann Betriebsstätten begründet werden, wenn diese im Rahmen einer festen Geschäftseinrichtung ausgeübt werden; vgl. ATHANAS PETER/GIGLIO GIUSEPPE, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, Band I, 2. Aufl. Basel 2008, Art. 51 Rz. 29 sowie die darin zit. Literatur.

³² Vgl. dazu z.B. für die Schweiz Art. 4 Abs. 2 und Art. 51 Abs. 2 DBG.

Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht beschränkt und erstreckt sich auf die Gewinne, welche in der entsprechenden Steuerhoheit erzielt werden.³³

3. Bilaterales Recht

Grenzüberschreitende Geschäftstätigkeiten von Unternehmen machen in einem zweiten Schritt eine internationale Erfolgsabgrenzung notwendig, sofern mindestens zwei Steuerhoheiten über Anknüpfungsmomente verfügen, die ein Steuerrechtsverhältnis zum betroffenen Unternehmen begründen.³⁴ Dies ist regelmässig der Fall, wenn die grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit im Ausland über eine oder mehrere Betriebsstätten abgewickelt wird. Erfolgt das Auslandsgeschäft unter Zuhilfenahme einer rechtlich selbständigen (Tochter-)Gesellschaft, unterliegt diese, infolge persönlicher Anknüpfung, mit ihrem weltweit realisierten Gewinn der Steuerhoheit ihres Ansässigkeitsstaats (Universalitätsprinzip).³⁵ Erfolgt das Auslandsgeschäft über eine Betriebsstätte, unterliegt diese, infolge wirtschaftlicher Anknüpfung, mit dem aus dem betreffenden Ansässigkeitsstaat stammenden Erfolg dessen Steuerhoheit (Territorialitätsprinzip).³⁶

Nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA umfasst der Ausdruck «Betriebsstätte» eine feste Geschäftseinrichtung, durch welche die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Betriebsstätten können demnach insbesondere sein (Art. 5 Abs. 2 OECD-MA): Ort der Leitung, Zweigniederlassung, Geschäftsstelle, Fabrikationsstätte, Werkstätte und Bergwerk sowie Bauausführung oder Montage, sofern diese eine Dauer von zwölf Monaten überschreitet.³⁷

Keine Betriebsstätte begründen nach Massgabe von Art. 5 Abs. 4 Bst. a) bis f) folgenden festen Geschäftseinrichtungen:³⁸

- Einrichtungen, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren benutzt werden;
- Bestände von Gütern und Waren des Unternehmens, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;

³³ Vgl. dazu z.B. für die Schweiz Art. 6 Abs. 2 und Art. 52 Abs. 2 DBG.

³⁴ JACOBS (Fn. 16), S. 6 f. und 714. Zum Begriff des Steuerrechtsverhältnisses vgl. HÖHN/WALDBURGER (Fn. 26), § 2 Rz. 8 ff.

³⁵ JACOBS (Fn. 16), S. 7.

³⁶ JACOBS (Fn. 16), S. 7.

³⁷ Vgl. dazu ausführlich GÖRL (Fn. 21), Art. 5 Rz. 1 ff.; HRUSCHKA FRANZ, in: Jens Schönfeld/Xaver Ditz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, Köln 2013, Art. 5 Rz. 1 ff.

³⁸ Vgl. dazu ausführlich GÖRL (Fn. 21), Art. 5 Rz. 87 ff.; HRUSCHKA (Fn. 37), Art. 5 Rz. 124 ff.

- Bestände von Gütern und Waren des Unternehmens, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
- Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
- Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zu dem Zwecke unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;
- Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zu dem Zwecke unterhalten wird, mehrere der vorstehend genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, es handelt sich bei der daraus ergebenden Gesamttätigkeit um eine solche vorbereitender Art oder eine Hilfstätigkeit.

Nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA begründet zudem eine Person ohne feste Geschäftseinrichtung eine Betriebsstätte, wenn diese für ein Unternehmen in einem anderen Staat tätig ist und die Vollmacht besitzt, im Namen für das Unternehmen Verträge abzuschliessen und diese Vollmacht auch regelmässig ausgeübt wird.³⁹

In jüngster Vergangenheit hat die OECD zudem eine Formulierung für eine Dienstleistungsbetriebsstätte vorgeschlagen. So soll der Quellenstaat unabhängig von den Regelungen des Art. 5 Abs. 1 bis 3 OECD-MA ein Besteuerungsrecht erhalten, wenn dort entweder eine Person des Unternehmens an mehr als 183 Tagen in einem beliebigen 12-Monatszeitraum anwesend ist und aus dieser Tätigkeit mehr als 50 % des Gesamtumsatzes des Unternehmens während dieser Zeit generiert werden oder Dienstleistungen einer oder mehrerer Personen eines Unternehmens an mehr als 183 Tagen in einem beliebigen 12-Monatszeitraum für ein einzelnes Projekt oder mehrere verbundene Projekte erbracht werden.⁴⁰

III. Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft und deren Auswirkungen auf bestehende Besteuerungskonzepte

Die Entwicklungen auf dem Gebiete der Informations- und Kommunikationstechnologie haben einen massgeblichen Einfluss auf die Organisationsstrukturen und Wertschöpfungsketten international tätiger Unternehmen.⁴¹ Dies hat nicht nur Auswirkun-

³⁹ Vgl. dazu ausführlich GÖRL (Fn. 21), Art. 5 Rz. 111 ff.; HRUSCHKA (Fn. 37), Art. 5 Rz. 107 ff.

⁴⁰ Vgl. OECD (Fn. 8), Art. 5 Ziff. 42.23; HRUSCHKA (Fn. 37), Art. 5 Rz. 9.

⁴¹ DITZ (Fn. 3), Ziff. 6.607.

gen auf die Wertschöpfungsketten von Unternehmen der DW, sondern auch der klassischen Industrie.⁴² So lassen sich immer mehr Geschäftsprozesse (Anbahnung, Vertragsabschluss und Lieferung von Produkten und Dienstleistungen) online ausführen, was v.a. zu Effizienzgewinnen und Kosteneinsparungen bei den entsprechenden Unternehmen führt. Vollständig digitale Produkte und Dienstleistungen (Software, E-Books, Kataloge, Filme oder Musik) können von den Nutzern (Kunden) online via E-Mail oder Internet bezogen werden, weshalb solche Unternehmen keine Warenlager und entsprechende Logistikstrukturen unterhalten müssen.⁴³ Bei anderen Unternehmen werden lediglich die Anbahnung sowie der Vertragsabschluss auf elektronischem Weg durchgeführt. Die Lieferung der Produkte und Dienstleistungen erfolgt auf herkömmlichem Weg.⁴⁴

Klassische Industrieunternehmen (z.B. Werkzeughersteller, Maschinenhersteller, Pharmaunternehmen, Nahrungsmittelunternehmen) verfügen über diversifizierte Wertschöpfungsketten, bei denen Forschung und Entwicklung, Produktion, Vertrieb, Einkauf, Logistik und auch Lagerhaltung die wesentlichen Treiber der Wertschöpfung darstellen. Immaterielle Wirtschaftsgüter (Marken, Patente etc.) sind zumeist in den Produktions- und/oder Vertriebsprozess integriert. Der Fokus der klassischen Industrieunternehmen liegt damit auf dem Produkt, der Produktion und/oder dem Vertrieb des Produktes.⁴⁵ Bei erfolgreichen Handelsunternehmen stellen die Logistikkonzepte und deren Verbindung zwischen Lagerhaltung und Vertrieb die grössten Erfolgsfaktoren bzw. Wertschöpfungstreiber dar. Entsprechend kann das Logistikkonzept als immaterielles Wirtschaftsgut qualifiziert werden. Dabei werden zumeist einige wenige Logistikzentren an Schlüsselstandorten eingesetzt, um den Vertriebsprozess zu optimieren.⁴⁶

Bei Unternehmen der DW zählen Service Access (mobile und stationäre Datendienste für den Zugang zum Internet, Vergabe von Domains), Applikationen und Services (IT-Outsourcing, Cloud Computing, Softwareapplikationen), End-User-Interaktion (E-Commerce-Geschäfte, mobile Applikationen) sowie Marketing (zielgerichtete Werbung ohne physische Präsenz) zu den Kernkompetenzen.⁴⁷ Unternehmen der DW

⁴² HEGGMAIR/MAIK/WUTSCHKE CHRISTOPHER, Betriebsstätten von Unternehmen der Digital Economy – Eine kritische Analyse der zu erfüllenden Tatbestandsmerkmale für eine Betriebsstätte in der Digital Economy, in: Internationales Steuerrecht, 3/2015, S. 93.

⁴³ DITZ (Fn. 3), Ziff. 6.617.

⁴⁴ DITZ (Fn. 3), Ziff. 6.614.

⁴⁵ HEGGMAIR/WUTSCHKE (Fn. 3), S. 324; HEGGMAIR/WUTSCHKE (Fn. 42), S. 93. Mitunter werden auch bei klassischen Industrieunternehmen die Marken der Produkte immer wichtiger, so z.B. in der Nahrungsmittel-, Bekleidungs- und Luxusgüterindustrie.

⁴⁶ HEGGMAIR/WUTSCHKE (Fn. 42), S. 94; HEGGMAIR/WUTSCHKE (Fn. 3), S. 325 f.

⁴⁷ HEGGMAIR/WUTSCHKE (Fn. 3), S. 324.

bündeln ihre Wertschöpfung hauptsächlich in der Entwicklung, der Pflege und Instandhaltung von IT-Systemen und immateriellen Wirtschaftsgütern (v.a. Marken). Der Aufbau und die Steigerung der Bekanntheit einer Marke können dabei über digitale Medien ohne physische Präsenz in den jeweiligen Absatzmärkten erfolgen.⁴⁸ Produktion, Vertrieb, Einkauf, Logistik und auch Lagerhaltung tragen einen vergleichsweise geringen Beitrag zur Wertschöpfung bei und sind daher eher vernachlässigbar. Die eigentlichen Herstellungs- und Vertriebsprozesse werden häufig an Drittanbieter ausgelagert, die als Auftragsfertiger oder Handelsagenten agieren. Je nach Produkt oder Dienstleistung werden diese gar nicht mehr physisch hergestellt, sondern ausschließlich digital.⁴⁹

Zusammenfassend lassen sich aufgrund der zunehmenden Digitalisierung die folgenden Geschäftsprozesse und Geschäftsmodelle darstellen:⁵⁰

- Unternehmen, bei denen die Werbung über digitale Medien die Haupteinnahmequelle darstellen. Die Unternehmen selbst stellen Nutzern ein Produkt oder eine Dienstleistung (z.B. Facebook, LinkedIn, Google) kostenlos zur Verfügung, finanzieren sich über die Zurverfügungstellung von Werbefläche an Werbeunternehmen (sog. E-Marketing);
- Online-Bestellung von Produkten und Dienstleistungen mit physischer Lieferung (z.B. Amazon, Le Shop, Nespresso): Käufer und Verkäufer treffen sich nicht mehr physisch in einem Verkaufsladen, sondern lediglich auf digitalen Medien (z.B. Internet), die unabhängig von Ort und Zeit erreichbar sind. Die bezogenen Produkte und Dienstleistungen werden jedoch weiterhin auf herkömmlichem Weg an die Kunden geliefert;
- Online-Bestellung mit digitaler Lieferung (z.B. iTunes, Spotify): Käufer und Verkäufer treffen sich nicht mehr physisch in einem Verkaufsladen, sondern lediglich auf digitalen Medien (z.B. Internet), die unabhängig von Ort und Zeit erreichbar sind. Die Produkte und Dienstleistungen müssen jedoch nicht mehr physisch ausgeliefert werden, sondern können direkt über digitale Medien bezogen werden (z.B. Internet oder E-Mail);
- Vermittlungsplattformen, bei welchen es darum geht, Käufer und Verkäufer auf einer Plattform zusammen zu bringen, um Geschäftsabschlüsse zu bewirken. Der Bereitsteller der Plattform erzielt dabei eine Kommission, sofern es zum Geschäftsabschluss kommt oder aber Einnahmen über E-Marketing (z.B. Booking.com, E-Bay, Riccardo);

⁴⁸ HEGGMAIR/WUTSCHKE (Fn. 42), S. 93 f.; HEGGMAIR/WUTSCHKE (Fn. 3), S. 325.

⁴⁹ HEGGMAIR/WUTSCHKE (Fn. 3), S. 325.

⁵⁰ OECD/G20 (Fn. 1), S. 69 ff.; Europäische Kommission (Fn. 1), S. 11 ff.

- Cloud-Computing, bei welchem Nutzern auf Abruf standardisierte Online-Dienstleistungen (v.a. Speichern von Daten) zur Verfügung gestellt werden. Auch hier müssen sich Anbieter und Nachfrager nicht mehr physisch treffen, sondern können über digitale Medien unabhängig von Ort und Zeit zum Geschäftsabschluss gelangen.

Die Unterschiede in den Wertschöpfungsketten verdeutlichen das Grundproblem nicht nur von Unternehmen der DW, sondern zunehmend auch von Teilen der klassischen Industrie, die bestimmte Geschäftsprozesse über digitale Medien ausführen lassen. Deren Präsenz liegt nämlich zumeist nicht physisch, sondern lediglich virtuell vor (in der Regel über das Internet), ohne dabei effektiv eine steuerliche Ansässigkeit (weder persönlich noch wirtschaftlich) zu begründen und damit steuerpflichtig zu werden.⁵¹ Wird nämlich durch die Unternehmen nicht lokal eine Gesellschaft gegründet und betrieben, die persönlich ansässig und damit unbeschränkt steuerpflichtig wird, mangelt es aufgrund fehlender physischer Ansässigkeit regelmässig an den Voraussetzungen zur Begründung einer Betriebsstätte nach Massgabe des innerstaatlichen als auch des Doppelbesteuerungsrechts.⁵²

IV. Internationaler Massnahmenkatalog zur künftigen Gewinnbesteuerung von Unternehmen der digitalen Wirtschaft

In ihrem Bericht zu Handen der G20 hat die OECD die folgenden Probleme in Bezug auf Unternehmen der DW identifiziert:⁵³

- Eine Minimierung des Steuersubstrats im Quellenstaat durch Vermeidung der Begründung einer steuerlichen Präsenz oder durch lokales Tätigwerden einer funktions- und risikoarmen Konzerngesellschaft bzw. Betriebsstätte; teilweise wird das Steuersubstrat im Quellenstaat durch hohe Zahlungsabflüsse, etwa für Zinsen und Lizenzen minimiert.
- Eine Vermeidung der Quellenbesteuerung innerhalb der EU oder über Länder, zwischen welchen die Doppelbesteuerungsabkommen keine Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen oder Lizenzen vorsehen bzw. durch Vermeidung der Qualifikation der Zahlungen als Dividenden (Art. 10 OECD-MA), Zinsen (Art. 11 OECD-

⁵¹ OECD/G20 (Fn. 1), S. 38 f.; HEGGMAIR/WUTSCHKE (Fn. 42), S. 93.

⁵² Vgl. dazu die Ausführungen in Kap. II.

⁵³ OECD/G20 (Fn. 1), S. 24; FEHLING DANIEL, Die steuerlichen Herausforderungen bei der Digitalen Wirtschaft: Der OECD-Bericht zu Massnahme 1 des BEPS-Aktionsplans, in: Internationales Steuerrecht, 18/2014, S. 640 f.

MA) und Lizenzen (Art. 12 OECD-MA) im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen und damit Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat des Unternehmens.

- Eine Verringerung der Besteuerung im Staat des Empfängers von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Nutzung spezieller Steuerregimes (z.B. Patentboxen und andere Sonderbesteuerungen für mobile Einkünfte).

Die Ortsunabhängigkeit und Entmaterialisierung der Produkte und Dienstleistungen von Unternehmen der DW erschweren eine traditionelle, steuerliche Anknüpfung. Daneben sind Server, welche die angebotenen Produkte und Dienstleistungen auf digitalen Medien zugänglich bzw. öffentlich machen sowie immaterielle Wirtschaftsgüter als eigentliche Werttreiber von Unternehmen der DW sehr mobil und können ohne weiteres in ein Land mit keiner oder tiefer Gewinnbesteuerung transferiert werden.⁵⁴

Die OECD schlägt im Rahmen ihres BEPS-Projekts die Evaluation verschiedener Massnahmen vor, deren Implementierung die Probleme in Zusammenhang mit der Gewinnbesteuerung von Unternehmen der DW lösen soll. Dabei sollen neue Besteuerungsregeln nur dann eingeführt werden, wenn sie:⁵⁵

- sowohl auf Unternehmen der DW als auch Unternehmen der traditionellen Industrie neutral, d.h. in gleicher Weise (nicht diskriminierend) Anwendung finden;
- zu einer effizienten Steuererhebung, d.h. sowohl für die betroffenen Unternehmen als auch die Steuerverwaltungen zu tieferen Compliance-Kosten führen;
- einfach und klar von den betroffenen Unternehmen und Steuerverwaltungen angewandt werden können;
- zu einer effektiven und fairen Steuererhebung führen;
- flexibel und stabil sind, um auch auf künftige Entwicklungen und Veränderungen anwendbar zu bleiben; sowie
- verhältnismässig in den Auswirkungen sind, d.h. nicht negative Auswirkungen auf andere Bereiche der Besteuerung haben.

Die zu prüfenden Lösungsansätze der OECD können in Bezug auf die Gewinnbesteuerung von Unternehmen der DW in drei Stossrichtungen unterteilt werden:⁵⁶

⁵⁴ Zu den Steuerplanungsmöglichkeiten von Unternehmen der DW vgl. die Übersicht in PINKERNEL (Fn. 12), S. 114 ff.

⁵⁵ OECD/G20 (Fn. 1), S. 149 ff. Vgl. dazu auch die Ausführungen in Europäische Kommission (Fn. 1), S. 26 f.

⁵⁶ OECD/G20 (Fn. 1), S. 143 ff.

a) Ausweitung des Betriebsstättenkonzepts:

- Art. 5 Abs. 4 des OECD-MA soll dahingehend geändert werden, dass bisher als Hilfstätigkeiten definierte Aktivitäten (Wareneinkauf, Warenlagerung, Sammeln von Informationen) neu eine Betriebsstätte begründen, sofern diese Tätigkeiten nicht als Hilfs- sondern Haupttätigkeiten des Unternehmens qualifizieren;⁵⁷
- Annahme einer Betriebsstätte trotz fehlender physischer bei Vorhandensein einer bedeutenden digitalen Präsenz. Eine Betriebsstätte soll in diesen Fällen jedoch nur dann angenommen werden, wenn eine erhebliche Interaktion mit der lokalen Wirtschaft stattfindet (z.B. hohe Anzahl an Vertragsabschlüssen oder Zahlungen zwischen dem Unternehmen und einer lokal ansässigen Person; hohe Anzahl digitaler Produkte und Dienstleistungen, die lokal verkauft werden);
- Annahme einer Betriebsstätte bei erheblicher digitaler in Kombination mit einer gewissen physischen Präsenz. Eine Betriebsstätte soll in diesen Fällen dann angenommen werden, wenn (i) z.B. Kunden- oder Nutzerbeziehungen von mehr als sechs Monaten vorliegen, die durch das Unternehmen der DW selbst oder aber einen abhängigen Vertreter betreut werden, (ii) Produkte oder Dienstleistungen durch enge Kundenbeziehungen unter zu Hilfenahme des Internet, Auslieferung durch einen lokalen Lieferanten, Involvierung eines lokalen Finanzinstituts verkauft werden oder (iii) Dienstleistungen oder Produkte verkauft werden unter zu Hilfenahme von Datensammlungen oder Inhaltsbeiträgen, die durch lokal ansässige Personen bereitgestellt werden;
- Bei Vorliegen einer Betriebsstätte soll der dieser zugewiesene Gewinn nach Massgabe des Authorised OECD-Ansatzes⁵⁸, zumindest bei Vorliegen eines integrierten Geschäftsmodells, mittels transaktionsbezogener Gewinnaufteilungsmethode festgelegt werden.⁵⁹

b) Einführung einer Quellensteuer auf digitalen Transaktionen

Zahlungen für digitale Produkte und Dienstleistungen sollen beim Kunden/Nutzer einer Quellensteuer unterliegen, die von einem an der Transaktion involvierten Finanzinstitut (Bank, Kreditkartenunternehmen) erhoben und abgeliefert werden soll (sog. Zahlstellenkonzept). Durch Deklaration eines lokalen Gewinns kann das betroffene

⁵⁷ Vgl. dazu auch OECD, BEPS Action 7, Revised Discussion Draft, Preventing the Artificial Avoidance of PE Status, Paris 2015, Ziff. 24 ff.

⁵⁸ Vgl. dazu STOCKER RAOUL, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, in: IFF-Forum für Steuerrecht 2007/2, S. 87 ff.

⁵⁹ DITZ (Fn. 3), S. 6.617 ff.; PINKERNEL (Fn. 12), S. 172 ff.

Unternehmen der DW die bezahlten Quellensteuern anschliessend anrechnen lassen oder zurückfordern.⁶⁰

c) Einführung einer neuen Steuer auf dem Datenverkehr (Bit/Bandwidth Tax):

Als dritte Massnahme wird die Einführung einer Steuer auf der jährlichen Nutzung von Bandbreite (Bytes) durch die Webseite eines Unternehmens vorgeschlagen. Die Steuer soll, um Wettbewerbsnachteile gegenüber Unternehmen auszuschliessen, die nicht über digitale Medien tätig sind, eine Anrechnung der Steuer mit der allgemeinen Gewinnsteuer vorsehen.⁶¹

Die Europäische Kommission demgegenüber schlägt in ihrem Bericht zur Besteuerung von Unternehmen der DW vor, auf die Einführung neuer, spezifischer Steuern für die DW zu verzichten. Auch findet der Vorschlag für eine Ausweitung des Betriebsstättenkonzepts auf digitale Präsenz keine Zustimmung. Im Gegensatz dazu wird empfohlen, für die Besteuerung von Unternehmen der DW die herkömmlichen Besteuerungskonzepte (insbesondere gemeint ist hier das Betriebsstättenkonzept) so anzupassen, dass diese eine Besteuerung nach Massgabe der lokal generierten Wertschöpfung sicherstellt. Gemeint ist eine Ausweitung von Art. 5 Abs. 5 OECD in einer Weise, dass das Konzept der Vertreterbetriebsstätte auch bei Kommissionsstrukturen und Fällen greift, in denen zwar lokal ansässige Gruppengesellschaften von Unternehmen der DW Informationen und Unterstützung für Vertragsabschlüsse mit Kunden bereitstellen (und damit nach heutiger Auffassung von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA keine Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens begründen), der Vertragsabschluss zivilrechtlich aber zwischen dem lokalen Kunden und dem ausländischen Unternehmen der DW erfolgt. Daneben soll durch Anpassung von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA sichergestellt werden, dass in Zukunft lokal erbrachte Aktivitäten wie Informationsbeschaffung, Wareneinkauf, Warenlager etc. nur dann keine Betriebsstätte zu begründen vermögen, wenn diesen lediglich der Charakter einer Hilfstätigkeit zukommt.⁶²

V. Ausblick

Es bleibt abzuwarten, welche Massnahmen die internationale Staatengemeinschaft im Rahmen des BEPS-Projekts der OECD bis Ende 2015 zwecks Linderung der Prob-

⁶⁰ OECD/G20 (Fn. 1), S. 146.

⁶¹ OECD/G20 (Fn. 1), S. 146 f.

⁶² Europäische Kommission (Fn. 1), S. 41 und 47 ff.

leme bei der Gewinnbesteuerung von Unternehmen der DW vorgeschlagen wird. Es ist jedoch absehbar, dass sich diese vorwiegend auf eine Anpassung des Betriebsstättenkonzepts⁶³ durch Ausweitung der Definition der Vertreterbetriebsstätte (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA) sowie Einschränkung auf diejenigen Tätigkeiten, die keine Betriebsstätte begründen, auf reine Hilfsaktivitäten (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA) konzentrieren werden.⁶⁴ Deren Implementierung wird nicht nur eine Anpassung von Art. 5 OECD-MA notwendig machen, sondern auch (i) eine Anpassung der innerstaatlichen Rechtsgrundlagen der jeweiligen Länder⁶⁵ sowie (ii) der heute geltenden Doppelbesteuerungsabkommen und damit einige Jahre in Anspruch nehmen.

Andere, weit «revolutionärere» Vorschläge (Einführung von Quellensteuern auf digitalen Transaktionen, Bit/Bandwidth Tax etc.) werden nach Auffassung des Autors am internationalen Konsens scheitern und scheinen auf den ersten Blick auch nicht den von der OECD selbst gesetzten Voraussetzungen der (i) Nicht-Diskriminierung, (ii) Einfachheit und Klarheit in der Anwendung, (iii) effektive und faire Steuererhebung, (iv) flexibel und stabil sowie (v) Verhältnismässigkeit zur Einführung neuer Gewinnsteuerkonzepte zu genügen.

⁶³ Damit in Zukunft bei Unternehmen der DW lokal ein Steuersubjekt vorhanden ist, welchem ein Gewinn (über eine entsprechende Festlegung der Verrechnungspreise) zugewiesen und besteuert werden kann.

⁶⁴ Vgl. dazu den letzten Diskussionsentwurf in OECD (Fn. 57), Ziff. 1 ff.

⁶⁵ So z.B. der Schweiz, welche das Konzept der Vertreterbetriebsstätte bis heute nicht in ihrem nationalen Recht verankert hat (vgl. dazu auch die Hinweise in Fn. 31).