

## **Besteuerung der digitalen Wirtschaft** – Eine kritische Analyse der aktuellen Reformvorschläge der OECD

*Zusammenfassung der Masterarbeit von Sarah Winter*

Die zunehmende Digitalisierung führt in den letzten Jahrzehnten zu einer umfassenden Veränderung der Wertschöpfungsprozesse in Unternehmen und zu der Entstehung neuer Geschäftsmodelle. Dieser fortwährende Wandel stellt das internationale Unternehmensbesteuerungssystem vor große Herausforderungen. Die OECD hat sich zum Ziel gesetzt, diese Herausforderungen anzugehen und das globale Steuersystem an die neuen Anforderungen anzupassen. Zu diesem Zweck veröffentlichte sie im Februar 2019 drei Reformvorschläge, welche im Oktober 2019 zu einem einheitlichen Ansatz, dem „Unified Approach“, konsolidiert wurden, nachdem zuvor umfangreiches Feedback von Stakeholdern im Rahmen eines öffentlichen Konsultationsverfahrens eingeholt wurde.

Vor diesem Hintergrund ist es das Ziel der Arbeit, diese vier Reformvorschläge der OECD kritisch zu analysieren und mögliche Auswirkungen der Reform auf Unternehmen unterschiedlichen Digitalisierungsgrades darzustellen. Die Untersuchung umfasst daher zum einen die systematische Anwendung der Vorschläge auf zwei beispielhafte Geschäftsmodelle und zum anderen die Auswertung der Stellungnahmen von Unternehmen und Organisationen im Rahmen der öffentlichen Konsultation der OECD.

Im *ersten Teil* der Arbeit wird das bestehende internationale System der Unternehmensbesteuerung erläutert und die steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft aufgezeigt. Zu diesem Zweck werden exemplarisch der Wertschöpfungsprozess und die Besteuerung eines traditionellen und eines digitalen Geschäftsmodelles im B2C-Bereich beschrieben.

Die bestehenden Nexus- und Gewinnallokationsvorschriften basieren auf dem Konzept einer physischen Mindestpräsenz, der Betriebsstätte, und einer Funktions- und Risikoanalyse zur Wahrung einer fremdvergleichskonformen Gewinnverteilung. Die Wertschöpfung in traditionellen Geschäftsmodellen durch physische Wertschöpfungsketten kann durch diese Konzepte zutreffend besteuert werden. Die für viele digitale Geschäftsmodelle charakteristischen Wertschöpfungsnetzwerke, welche durch digitale und wechselseitige Wertbeiträge vom Unternehmen und von externen Dritten geprägt sind, werden jedoch durch die geltenden Konzepte nicht erfasst. Eine wertschöpfungsorientierte Zuordnung der Besteuerungsrechte an die beteiligten Staaten kann daher nicht erfolgen. Diese Herausforderungen können nur durch eine international konforme Änderung der geltenden steuerlichen Prinzipien gelöst werden.

Die OECD adressiert diese Problematiken in ihren Reformvorschlägen, welche Gegenstand des *zweiten Teils* der Arbeit sind. Einführend werden die bisherigen Aktivitäten der OECD in Bezug auf die Herausforderungen der Digitalwirtschaft (Aktionspunkt 1) seit Beginn der BEPS-Projekts dargestellt. Die Reaktionen in den Konsultationsprozessen zeigen deutlich die Wichtigkeit des Themas. Verglichen mit den öffentlichen Konsultationen zu allen anderen BEPS-Aktionspunkten, erhält Aktionspunkt 1 die meisten Antworten. Auch die Vielfältigkeit dieser Stakeholder und die Kontroversität zwischen den einzelnen Antworten unterstreichen die Relevanz und Komplexität dieser Herausforderungen.

Folgend werden die einzelnen Reformvorschläge dargestellt und durch Anwendung auf die beispielhaften Geschäftsmodelle näher erläutert. Die verschiedenen Reformoptionen tragen den Herausforderungen an das Besteuerungssystem auf unterschiedliche Weise Rechnung. Wenngleich sich ihre Anwendungsbereiche, Begründungen und technischen Umsetzungen im Einzelnen unterscheiden, so zielen alle Vorschläge auf digitale Geschäftsmodelle ab und beinhalten gemeinsame Charakteristiken. Alle Vorschläge eint die zugrundeliegende Idee einer Umverteilung der Besteuerungsrechte zugunsten der Marktstaaten. Dies wird von der OECD durch das Prinzip der wertschöpfungsbasierten Besteuerung begründet. Gleichzeitig verkennt die Begründung, dass diese Umverteilung zulasten von Staaten stattfindet, in denen wesentliche Funktionen ausgeübt werden, was der Grundidee widerspricht.

Technisch wenden sich alle Reformvorschläge von einem physischen Nexus und der fremdvergleichskonformen Gewinnallokation ab. Diese etablierten Prinzipien werden jedoch nicht gänzlich aufgegeben, sondern durch neue Konzepte ergänzt. So wird ein neuer, nicht-physischer Nexus eingeführt, dem Gewinne formelhaft oder prozentual zugerechnet werden sollen. Der weiterhin bestehenden Betriebsstätte soll der Gewinn wie bislang nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zugeteilt werden. Diese Vermischung von vereinfachenden Methoden der Gewinnallokation und traditionellen Verrechnungspreismethoden wirft in den Anwendungen der Reformvorschläge auf die Geschäftsmodelle Fragen auf. Mehrheitlich betreffen diese Doppelbesteuerungsproblematiken und die Administrierbarkeit. Ebendiese Themen werden von der Mehrheit der Unternehmen im Rahmen der Konsultationen als wichtig hervorgehoben. Aus Unternehmenssicht kann die Bewertung der Reformvorschläge daher nur unter Einbezug dieser Kriterien erfolgen. Gleichzeitig lassen sich diese Punkte nur näher erläutern, wenn die neuen Konzepte zuvor auf ihre Vereinbarkeit mit den existierenden steuerlichen Prinzipien analysiert werden.

Im *dritten Teil* werden die Reformvorschläge daher im Hinblick auf ihre Konsistenz mit dem bestehenden internationalen Unternehmensbesteuerungssystem geprüft, um anschließend mögliche Doppelbesteuerungsrisiken und den administrativen Aufwand zu evaluieren.

Die Konsistenz mit dem bestehenden internationalen Besteuerungssystem erstreckt sich auf den Anwendungsbereich der Reformvorschläge, die zugrundeliegende Begründung und die technische Umsetzung. Dabei ist festzuhalten, dass jede Einschränkung des Anwendungsbereichs arbiträr ist, da sich die Digitalisierung nicht auf bestimmte Unternehmen beschränkt. Aus diesem Grund ist jede Beschränkung des Anwendungsbereiches aufzuheben. Hinsichtlich der Begründung bedient sich die OECD am Prinzip der wertschöpfungsbasierten Besteuerung. Dieses Konzept ist jedoch nicht eindeutig definiert und sehr weit auslegbar, sodass es jede Zuordnung von Besteuerungsrechten rechtfertigen kann, womit eine rechtliche Unsicherheit einhergeht. Auch hinsichtlich der technischen Umsetzung ist keine Konsistenz mit dem geltenden Steuersystem ersichtlich. Vielmehr werden vereinfachende Gewinnzuordnungsregelungen eingeführt, welche einen Bruch zum bestehenden Fremdvergleichsgrundsatz darstellen.

Diese mangelnde Konsistenz zwischen den bestehenden und den neuen Konzepten wirkt sich negativ auf Doppelbesteuerungsrisiken aus. Zunächst bergen noch unklare Konzepte und fehlende Definitionen potenzielle Risiken. Ein höhere Gefahr geht jedoch aus dem Nebeneinander von Fremdvergleichsgrundsatz und vereinfachenden Gewinnallokationsregeln aus. Dies betrifft insbesondere die Verteilung von Verlusten. Zusätzlich steigt das Doppelbesteuerungsrisiko, da eine Vielzahl an Marktstaaten Besteuerungsrechte erhalten. Im Fall einer drohenden Doppelbesteuerung müssen Streitigkeiten nicht wie bisher bilateral, sondern im Einzelfall auch multilateral gelöst werden.

Die verschiedenen Nexus- und Gewinnallokationsregelungen stellen unterschiedliche Anforderungen an die Tax Compliance in Unternehmen. Bei Umsetzung der Reform würde daher der administrative Aufwand für die Unternehmen erheblich steigen, um beiden Konzepten gerecht zu werden. Ferner entstehen durch die zusätzliche Besteuerung des Gewinnes in den Marktstaaten sowie durch präventive Dokumentation, um dem Doppelbesteuerungsrisiko vorzubeugen, weitere Tax Compliance Aufgaben.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass die Vorschläge der OECD eine grundlegende Reform des bisherigen Steuersystems darstellen, da sie neben den bestehenden Prinzipien neue Konzepte implementieren. Zwar zielt die OECD darauf ab, auf diese Weise von den Vorteilen beider Konzepte zu profitieren, jedoch ist es wahrscheinlicher, dass deren begrenzte Vereinbarkeit zu neuen Problemen führt, anstatt die bestehenden Herausforderungen zu lösen. Insbesondere würde die Umsetzung der Vorschläge zu einer erheblichen Komplexität führen, welche vermehrt Doppelbesteuerungsrisiken und einen höheren administrativen Aufwand mit sich bringt. Anstatt die unausgereiften Reformvorschläge umzusetzen, sind daher weitere Arbeiten und Analysen der OECD wünschenswert, um langfristig ein kohärentes internationales Steuersystem zu gewährleisten.