

# Unified Approach der OECD: Neues Besteuerungsrecht betreffend digitale Wirtschaft?

Die mitunter aggressiven Steuervermeidungspraktiken global tätiger Unternehmen im Allgemeinen und die Probleme im Zusammenhang mit einer angemessenen Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Speziellen beschäftigen die internationale Staatengemeinschaft bereits seit mehreren Jahren. Die OECD hat jüngst einen „Unified Approach“ vorgelegt, der unter anderem die Einführung eines neuen Besteuerungsrechts für große multinationale Unternehmensgruppen vorsieht, die automatisierte und standardisierte digitale Dienstleistungen anbieten oder auf Konsumenten gerichtete Geschäftstätigkeiten ausüben. Im folgenden Beitrag sollen die Eckpunkte dieses neuen Besteuerungsrechts vorgestellt werden.

**Deskriptoren:** Digitale Wirtschaft, OECD, Unified Approach.

**Normen:** Art 5 OECD-MA; Art 7 OECD-MA; OECD Unified Approach.

Von Sebastian Bergmann

## 1. Ausgangsproblem und Hintergrund

Auch wenn es keine allgemeingültige Begriffsdefinition der digitalen Wirtschaft gibt, wird man dazu insbesondere Unternehmen zählen können, die internet- bzw softwarebasierte Geschäftsmodelle verfolgen. Im globalen Fokus stehen dabei insbesondere die „Tech-Giganten“ bzw „Digital Multinationals“ wie Google, Apple, Facebook, Amazon und Co.

Unternehmen der digitalen Wirtschaft weisen mehrere typische Charakteristika auf,<sup>1</sup> von denen hier nur zwei exemplarisch hervorhoben werden sollen:

- Das ist zum einen der Umstand, dass im Zusammenhang mit digitalen Dienstleistungen das Eindringen in User- bzw Kundenmärkte häufig ohne lokale physische Präsenz bzw Infrastruktur vor Ort im jeweiligen User- bzw Marktstaat möglich ist.<sup>2</sup> So benötigt etwa Netflix weder ein Office noch technische Infrastruktur in Österreich, um Streaming-Services auch gegenüber österreichischen Kunden anbieten zu können.

- Ebenso charakteristisch ist für weite Bereiche der digitalen Wirtschaft eine Abhängigkeit von nutzergenerierten Daten (zB in Gestalt von Suchanfragen, Shares, Likes, Onlinekäufen oder Produktrezensionen), die durch Weiterbearbeitung und Verwendung beim jeweiligen Anbieter der digitalen Leistungen zu einer Wertschöpfung führen. Dies kann etwa dadurch geschehen, dass die angesammelten und analysierten enormen Informationsmengen – sogenannte „Big Data“ – die Vornahme gezielter Werbemaßnahmen ermöglichen.<sup>3</sup>

Eine strikte Trennung der digitalen Wirtschaft von der übrigen („klassischen“) Wirtschaft wird aber als schwierig bis unmöglich eingestuft, weil die Digitalisierung in immer weitere Bereiche vordringt und die digitale Wirtschaft zunehmend bereits die Wirtschaft an sich ist.<sup>4</sup>

In den vergangenen Jahren sind die Tech-Giganten zusehends wegen ihrer Steuergebarung in Kritik geraten. Stein des Anstoßes war und ist dabei im Wesentlichen der Umstand, dass die besagten Unternehmen in diversen Ländern dieser Welt (wie eben auch in Österreich) große Umsätze generieren, in den betreffenden Ländern aber keine bzw kaum Steuern zahlen. Dies vor allem auch vor dem Hintergrund, dass bei vielen digitalen Geschäftsmodellen gerade auch die lokalen Nutzer entscheidend zur Wertschöpfung bei den Anbietern der digitalen Leistungen beitragen.

Zum Teil mag diese Kritik insofern gerechtfertigt sein, als sich zahlreiche Tech-Giganten über viele Jahre hinweg

1 Vgl OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: Final Report (2015) Rz 151 ff; OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation: Interim Report (2018) Rz 131 ff; Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel, Entwicklungen und Zukunft der Ertragsbesteuerung digitaler Geschäftsmodelle, in Felten/Kofler/Mayrhofer/Perner/Tumpel, Digitale Transformation im Wirtschafts- & Steuerrecht (2019) Rz 16/2.

2 Vgl OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: Final Report, Rz 152 ff; Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel in Felten/Kofler/Mayrhofer/Perner/Tumpel, Digitale Transformation im Wirtschafts- & Steuerrecht, Rz 16/2 und 16/4.

3 Vgl OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: Final Report, Rz 164 ff; OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report, Rz 139 ff; Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel in Felten/Kofler/Mayrhofer/Perner/Tumpel, Digitale Transformation im Wirtschafts- & Steuerrecht, Rz 16/2.

4 Vgl OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: Final Report, Rz 115; Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel in Felten/Kofler/Mayrhofer/Perner/Tumpel, Digitale Transformation im Wirtschafts- & Steuerrecht, Rz 16/1.

extrem aggressiver, ausschließlich steuerlich motivierter Gestaltungen bedient haben, allen voran einer unter der Bezeichnung „Double Irish Dutch Sandwich“<sup>5</sup> bekannt gewordenen Struktur, bei der unter Ausnutzung von Besonderheiten der Steuerrechtsordnungen mehrerer Staaten gigantische Gewinne in Steueroasen verlagert und dort sodann niedrig oder überhaupt nicht besteuert wurden.<sup>6</sup> Zum Teil ist die Kritik an den Tech-Giganten aber wohl insofern an die falschen Empfänger adressiert, als der Umstand, dass diese kaum Steuern zahlen, in Bezug auf Länder wie Österreich weniger auf die besagten aggressiven Steuergestaltungen, sondern vielmehr auf das antiquierte internationale Besteuerungssystem zurückzuführen ist, das schlichtweg nicht auf eine digitale Wirtschaft des 21. Jahrhunderts ausgerichtet ist. Dies aus folgenden Gründen:

Nach Art 7 OECD-MA dürfen Gewinne eines Unternehmens grundsätzlich nur in jenem DBA-Vertragsstaat besteuert werden, in dem das Unternehmen steuerlich ansässig ist. Ein anteiliges Besteuerungsrecht auch des anderen Vertragsstaates besteht nur dann und insoweit, als das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat über eine dort gelegene Betriebsstätte ausüben sollte. Mit anderen Worten: Die Gewinne ausländischer Unternehmen können im jeweiligen Inland nur dann besteuert werden, wenn das ausländische Unternehmen im Inland über eine Betriebsstätte verfügt und ihre Geschäfte auch über diese abwickelt. Ist dies nicht der Fall, geht der inländische Fiskus leer aus. Die Definition des Betriebsstättenbegriffs ist daher von entscheidender Bedeutung, um zu bestimmen, ob ein gebietsfremdes Unternehmen in einem anderen Staat Ertragsteuern zahlen muss. Unter einer Betriebsstätte wird gemäß Art 5 Abs 1 OECD-MA eine feste Geschäftseinrichtung verstanden, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Eine solche, für die Annahme einer Betriebsstätte erforderliche feste Geschäftseinrichtung setzt eine gewisse physische Präsenz im Quellenstaat voraus.

Genau hier liegt eines der zentralen Kernprobleme im Zusammenhang mit der Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Denn wie bereits erwähnt, zeichnet sich die digitale Wirtschaft vielfach gerade durch das Fehlen jeglicher physischen Präsenz im User- bzw Marktstaat aus, wie es aber für die Erfüllung des Betriebsstättenatbestandes erforderlich wäre. Weder durch eine unkörperliche Website noch durch ein App noch durch die Endgeräte der jewei-

ligen Nutzer wird eine qualifizierte physische Präsenz des Anbieters und damit nach gegenwärtiger Rechtslage eine Betriebsstätte begründet.<sup>7</sup> Liegt aber eine inländische Betriebsstätte nicht vor, ist die Besteuerung eines ausländischen Unternehmens im Inland nicht möglich.<sup>8</sup>

Und selbst wenn Unternehmen der digitalen Wirtschaft in den jeweiligen Usermärkten im Einzelfall doch über physische Präsenzen verfügen, sei es in Gestalt steuerlicher Betriebsstätten des ausländischen Unternehmens oder überhaupt in Gestalt eigenständiger inländischer Konzerngesellschaften, bedeutet das noch lange nicht, dass in den jeweiligen User- bzw Marktstaaten Gewinne in maßgeblicher Höhe versteuert werden. Denn diese inländischen Betriebsstätten oder Gesellschaften üben dann regelmäßig vor Ort nur gewisse Hilfs- bzw Servicetätigkeiten aus, die den jeweiligen Inlandsbetriebsstätten bzw inländischen Tochtergesellschaften als sogenannte „Routinefunktionen“ bei Zuteilung der zu versteuernden Gewinne nach Verrechnungspreisgrundsätzen regelmäßig nur mit einem geringen Gewinnaufschlag abgegolten werden. Die eigentlichen, wirklich gewinnträchtigen Geschäftsbeziehungen werden hingegen typischerweise nicht über die lokalen physischen Präsenzen, sondern direkt zwischen den inländischen Kunden und ausländischen Konzerngesellschaften abgewickelt.

#### **Beispiele:**

*Das Kerngeschäft von Google liegt in der Onlinewerbung. Wenn ein österreichischer Kunde über Google werben möchte, dann schließt er seinen Werbevertrag aber nicht etwa mit der (tatsächlich existierenden) österreichischen Google Austria GmbH ab, sondern mit der Google Ireland Limited. Die Google Austria GmbH erbringt lediglich gewisse Serviceleistungen für andere Google-Konzerngesellschaften, etwa im Marketingbereich.<sup>9</sup>*

*Ähnliches gilt beim Onlineeinkauf bei Amazon. Der Kaufvertrag kommt nicht etwa mit der (ebenfalls tatsächlich existierenden) österreichischen Amazon Transport Austria GmbH zustande, sondern wird mit der luxemburgischen Amazon EU S.à.r.l. abgeschlossen. Die Amazon Transport Austria GmbH erbringt in weiterer Folge lediglich über das Amazon-Verteilungszentrum Großebersdorf gewisse logistische Unterstützungsleistungen im Rahmen der Zustellung, die ebenfalls mit einem geringen Gewinnaufschlag abgegolten werden.<sup>10</sup>*

5 Vgl zur detaillierten Beschreibung dieser Struktur *Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel*, Die Veränderung des Steuerrechts durch die digitale Wirtschaft, in *Felten/Kofler/Mayrhofer/Perner/Tumpel*, Digitale Transformation im Wirtschafts- & Steuerrecht (2019) Rz 12/7.

6 Vgl *Kofler/Mayr/Schlager*, Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, RdW 2017, 369 (372).

7 Vgl *Kofler/Mayr/Schlager*, RdW 2017, 369 (371) mwN.

8 Vgl *Kofler*, Gewinnbesteuerung der digitalisierten Wirtschaft, TPI 2019, 125 (125).

9 Vgl *Kofler/Mayr/Schlager*, RdW 2017, 369 (381 f).

10 Vgl auch *Kofler/Mayr/Schlager*, RdW 2017, 369 (379 ff).

Als Zwischenfazit kann daher festhalten werden, dass es in User- bzw Kundenmärkten wie Österreich derzeit aufgrund der geschilderten Umstände zu keiner maßgeblichen Besteuerung der großen Tech-Konzerne kommt, obwohl durch die lokalen Nutzer Wertschöpfung für die Anbieter der digitalen Geschäftsmodelle geschaffen wird. Dieses Auseinanderklaffen des Ortes der Wertschöpfung einerseits und der tatsächlichen Gewinnbesteuerung andererseits ist eine Folge des bestehenden Besteuerungsregimes, das einer digitalen Wirtschaft nicht mehr wirklich gerecht wird.<sup>11</sup>

## 2. Reaktion der OECD

Nachdem die teilweise aggressiven Steuervermeidungspraktiken global tätiger Konzerne im Allgemeinen und die offenkundigen Probleme im Zusammenhang mit einer angemessenen Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Speziellen durch Investigativjournalismus und entsprechende Medienberichte immer mehr in den Fokus der Öffentlichkeit gerückt waren, wollten die Industriestaaten irgendwann nicht mehr länger tatenlos zusehen und so wurde in den vergangenen Jahren in einer bisher noch nie dagewesenen, international akkordierten Art und Weise Steuervermeidungspraktiken global tätiger Konzerne der Kampf angesagt. Die in diesem Zusammenhang federführend aktive OECD hat beginnend ab dem Jahr 2012 das sogenannte BEPS-Projekt<sup>12</sup> vorangetrieben, wobei hier auf keine Details zu den im Schrifttum bereits hinlänglich dargestellten<sup>13</sup> einzelnen Entwicklungsschritten und verwirklichten Milestones des BEPS-Projekts sowie den im Anschluss an dieses (vor allem auf OECD- und EU-Ebene) gesetzten Schritte eingegangen werden soll, die letztlich zu den aktuell am Tisch liegenden Lösungsvorschlägen der OECD zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft geführt haben.

Zurzeit wird auf OECD-Ebene an einem Bericht zum Thema der „Steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung“ gearbeitet, der planmäßig noch im Jahr 2020 fertiggestellt werden soll. Nach gegenwärtigem Entwurfsstand geht man davon aus, dass den steuerlichen Heraus-

forderungen der Digitalisierung durch Maßnahmen begegnet werden soll, die – bildlich gesprochen – auf zwei Säulen aufbauen, welche völlig verschieden sind, aber nach Ansicht der OECD grundsätzlich parallel diskutiert und letztlich nach Möglichkeit auch parallel umgesetzt werden sollen. Die aktuellen Entwurfsfassungen dieser beiden Säulen wurden Ende 2019 bzw Anfang 2020 unter den Bezeichnungen „Unified Approach“ (Säule 1) bzw „Global Anti-Base Erosion Proposal“ (Säule 2) veröffentlicht.

Mit dem zuvor geschilderten Hauptproblem im Zusammenhang mit der Besteuerung der digitalen Wirtschaft, nämlich dass in den User- bzw Marktstaaten trotz der dort stattfindenden Wertschöpfung derzeit keine maßgebliche Besteuerung der Tech-Giganten möglich ist, beschäftigt sich aber strenggenommen nur die Säule 1, und auch diese nur insoweit, als darin vorgeschlagen wird, für die User- bzw Marktstaaten ein neues Besteuerungsrecht einzuführen.<sup>14</sup> Nur auf dieses neue Besteuerungsrecht soll in weiterer Folge näher eingegangen werden.

## 3. Neues Besteuerungsrecht

### 3.1. Allgemeines

Das völlig neue, als „Betrag A“ bezeichnete Besteuerungsrecht stellt das Herzstück der mit „Unified Approach“ betitelten Säule 1 dar.<sup>15</sup> Die OECD verfolgt damit das Ziel, den jeweiligen User- bzw Marktstaaten hinkünftig mehr Besteuerungsrechte zuzuordnen, um im Zusammenhang mit den erfassten Wirtschaftszweigen eine Besteuerung dort zu ermöglichen, wo durch die jeweiligen Kunden eine Wertschöpfung für die Unternehmen erfolgt. Dafür soll ein neuer territorialer Anknüpfungspunkt („Nexus“) eingeführt werden, und zwar ohne das betriebsstättenimmanente Erfordernis einer physischen Präsenz.<sup>16</sup> Darüber hinaus soll für Zwecke des neuen Besteuerungsrechts auch ein neues Regime der formelhaften Gewinnaufteilung jenseits der bisher maßgeblichen Verrechnungspreisgrundsätze eingeführt werden.<sup>17</sup> Mit dem neuen territorialen Anknüpfungspunkt alleine

11 Vgl auch *Daurer*, Unified Approach und Rechnungslegungsvorschriften – innovative Ideen für die Bemessung einer Ertragsteuer, RWZ 2020, 51 (53).

12 Das Akronym BEPS steht für „Base Erosion and Profit Shifting“, also für die Verkürzung von Steuerbemessungsgrundlagen und die Verlagerung von Gewinnen.

13 Vgl zB *Kofler*, TPI 2019, 125 (125 ff); *Daurer*, Der Unified Approach der OECD, ÖStZ 2019, 554 (554 f); *dieselbe*, RWZ 2020, 51 (51 f); *Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel* in *Felten/Kofler/Mayrhofer/Perner/Tumpel*, Digitale Transformation im Wirtschafts- & Steuerrecht, Rz 12/9 ff; *dieselben* in *Felten/Kofler/Mayrhofer/Perner/Tumpel*, Digitale Transformation im Wirtschafts- & Steuerrecht, Rz 16/8 ff.

14 Die restlichen Teile der Säule 1 sowie die Säule 2 betreffen demgegenüber nicht die eingangs dargestellten Probleme im Zusam-

menhang mit der Besteuerung der digitalen Wirtschaft und strenggenommen auch überhaupt keine steuerlichen Herausforderungen, die sich speziell aus der zusehend voranschreitenden Digitalisierung ergeben, sondern vielmehr Maßnahmen, die für multinationale Unternehmensgruppen unabhängig von Branche und Digitalisierungsgrad von Bedeutung sein können. Ungeachtet dessen werden auch diese Teile von der OECD als Maßnahmen jenes Projektes vorangetrieben werden, das sich mit den steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung beschäftigt (vgl dazu auch *Bendlinger*, Minimum Taxation – Ergebnisse der Konsultation zum GloBE Proposal der OECD, SWI 2020, 16 [17]).

15 Vgl *OECD*, Unified Approach (2020) Rz 13 ff.

16 Vgl *OECD*, Unified Approach Rz 10.

17 Vgl *OECD*, Unified Approach Rz 10 und 42 ff.

wäre nämlich noch nichts gewonnen, zumal die traditionellen Gewinnzuteilungsgrundsätze den Ort der durch die User erfolgenden Wertschöpfung im Zusammenhang mit digitalen Geschäftsmodellen zu wenig berücksichtigen.

### 3.2. Anwendungsvoraussetzungen

Das neue Besteuerungsrecht soll in Bezug auf große multinationale Unternehmensgruppen zur Anwendung kommen, die entweder automatisierte und standardisierte digitale Dienstleistungen („automated digital services“) anbieten oder auf Konsumenten gerichtete Geschäftstätigkeiten („consumer-facing businesses“) ausüben.<sup>18</sup> Als automatisierte digitale Dienstleistungen sollen etwa Online-Suchmaschinen, Online-Werbefunctions, Social Media-Plattformen, Streaming-Dienste, Cloud-Services oder Online-Gaming gelten.<sup>19</sup> In Bezug auf die auf Konsumenten gerichteten Geschäftstätigkeiten werden beispielsweise der Verkauf von Konsumgütern wie PC, Mobiltelefonen, Software, Autos, Kleidung, Kosmetik oder Markenlebensmittel genannt.<sup>20</sup> Der Anwendungsbereich des neuen Besteuerungsrechts wird damit nach derzeitigem Entwurfsstand weit über die digitale Wirtschaft im engeren Sinn hinausgehen.<sup>21</sup> Einzelne Branchen (zB die Rohstoff- oder die Finanzindustrie) sollen nach gegenwärtigem Entwurfsstand jedoch ausdrücklich vom Anwendungsbereich ausgeschlossen werden.<sup>22</sup>

Welche Unternehmensgruppen der Größe nach betroffen sein sollen, ist politisch noch nicht final geklärt, doch steht diesbezüglich im Raum, auf einen Mindestumsatz der gesamten Unternehmensgruppe von EUR 750 Mio und damit auf jene Schwelle abzustellen, die bereits für ein verpflichtetes Country-by-Country-Reporting maßgeblich ist.<sup>23</sup>

Zusätzlich muss die betreffende Unternehmensgruppe zu den jeweiligen User- bzw Marktstaaten über einen bestimmten Nexus verfügen, wofür aber explizit gerade keine physische Präsenz im Sinne des klassischen Betriebsstättenkonzepts erforderlich sein soll.<sup>24</sup> Vielmehr soll es für einen solchen Nexus bereits genügen, dass in einer Marktjurisdiktion eine wesentliche und nachhaltige wirt-

schaftliche Tätigkeit („significant and sustained engagement“) entfaltet wird.<sup>25</sup> Bei automatisierten digitalen Dienstleistungen wird dies nach derzeitigem Entwurfsstand bereits dann anzunehmen sein, wenn in dem Markt eine Mindesthöhe an Umsätzen erzielt wird, wobei diese Umsatzschwelle voraussichtlich länderspezifisch ausgestaltet werden soll und eine politische Einigung über Höhe noch aussteht.<sup>26</sup> Bei der Umsatzschwelle würden auch Online-Werbeaktivitäten berücksichtigt werden, die auf nicht-zahlende User gerichtet sind, die sich nicht im selben Land befinden, wie der zahlende Werbekunde.<sup>27</sup> Für andere, auf Konsumenten gerichtete Geschäftstätigkeiten, wie dem Verkauf von Konsumgütern, soll das Erreichen eines gewissen Mindestumsatzes im jeweiligen User- bzw Marktstaat allein nicht ausreichen, sondern soll für die Begründung eines Nexus nach gegenwärtigem Entwurfsstand noch das Vorliegen weiterer Faktoren („plus factors“) erforderlich sein, wie zB zielgerichtete Werbemaßnahmen im betreffenden User- bzw Marktstaat.<sup>28</sup>

### 3.3. Bemessungsgrundlage

Sofern die genannten Anwendungsvoraussetzungen gegeben sind, könnte sich die Bemessungsgrundlage des den jeweiligen User- bzw Marktstaaten zustehenden neuen Besteuerungsrechts nach folgender Formel ermitteln:<sup>29</sup>

1. Als Ausgangspunkt soll zunächst der Gesamtgewinn der Unternehmensgruppe auf Basis des Konzernergebnisses zu ermitteln sein. Hier wird derzeit etwa ein Anknüpfen an den Gewinn vor Steuern gemäß dem Konzernabschluss diskutiert.<sup>30</sup>
2. Von diesem Gesamtgewinn des Konzerns sollen dann in einem zweiten Schritt jene Gewinnbestandteile des Konzerns ausgeschieden werden, die auf sogenannte Routinefunktionen entfallen. Bei diesen Routinefunktionen handelt es sich um Funktionen, die nur zu einer geringen Risikotragung führen, wie beispielsweise konzerninterne Dienstleistungen, die ohne weiteres am Markt auch bei Dritten in Auftrag gegeben werden könnten.<sup>31</sup> Statt eines Abzugs der tatsächlichen erwirtschafteten Routinegewinne soll hier allerdings

18 Vgl OECD, Unified Approach Rz 21 ff.

19 Vgl OECD, Unified Approach Rz 22.

20 Vgl OECD, Unified Approach Rz 28.

21 Vgl Bräutigam/Kellermann/Spengel, Neuordnung der Besteuerungswelt durch den „OECD Pillar One“, IStR 2020, 281 (281).

22 Vgl OECD, Unified Approach Rz 30 f.

23 Vgl OECD, Unified Approach Rz 35.

24 Vgl OECD, Unified Approach Rz 10.

25 Vgl OECD, Unified Approach Rz 36 ff.

26 Vgl OECD, Unified Approach Rz 38.

27 Vgl OECD, Unified Approach Rz 41; Daurer, RWZ 2020, 51 (53); Schuster, Der „Unified Approach“ der OECD – ein Überblick und erste Einschätzungen, SWI 2019, 514 (515).

28 Vgl OECD, Unified Approach Rz 39.

29 Die Formel stammt aus dem ursprünglichen Vorschlag des OECD-Sekretariats vom Oktober 2019 (vgl OECD, Unified Approach – Secretariat's proposal [2019] Rz 55).

30 Vgl OECD, Unified Approach Rz 44; weiterführend in Bezug auf die Anknüpfung an die Konzernrechnungslegung Daurer, RWZ 2020, 51 (54 ff); Bräutigam/Kellermann/Spengel, IStR 2020, 281 (285 f).

31 Vgl VPR 2010 Rz 47.

aus Vereinfachungs- und Praktikabilitätsgründen eine fixer Prozentsatz festgelegt werden, wobei eine entsprechende politische Einigung über den Prozentsatz noch aussteht und auch branchenspezifische Differenzierungen denkbar sein dürften. Der verbleibende Gewinn ist dann ein rein fingierter Residualgewinn. Das gegenständliche neue Besteuerungsrecht soll sich nur auf diesen fingierten Residualgewinn beziehen.

3. Im nächsten Schritt soll dann der fingierte Residualgewinn nach einem politisch erst zu fixierenden Verhältnis in einen auf die User- bzw Kundenmärkte entfallenden Teil einerseits und einen restlichen Teil andererseits aufgeteilt werden (zB im Verhältnis 30:70). Der auf die User- bzw Kundenmärkte entfallende Teil soll die durch die Nutzer geschaffene Wertschöpfung repräsentieren. Der restliche Teil ist etwa auf außerhalb der User- und Kundenmärkte gehaltene immaterielle Wirtschaftsgüter und im Zusammenhang mit diesen getätigten Forschungs- und Entwicklungsleistungen zurückzuführen. Nur an den auf die User- bzw Kundenmärkte entfallenden Teil soll das neue Besteuerungsrecht anknüpfen. Auch der hier anzuwendende Aufteilungsschlüssel soll letztlich rein fiktiv sein.
4. Im letzten Schritt soll schließlich der marktbezogene Teil des Residualgewinns auf die Marktstaaten aufgeteilt werden, und zwar nach einem Umsatzschlüssel, dh nach dem Verhältnis der in den jeweiligen User- bzw Marktstaaten erwirtschafteten einschlägigen Umsätzen untereinander.<sup>32</sup>

Im Ergebnis ist wird die Bemessungsgrundlage des neuen Besteuerungsrechts somit ein mehr oder weniger fiktiv ermittelter Betrag sein.<sup>33</sup>

### 3.4. Sonstiges

Das neue Besteuerungsrecht soll parallel neben das schon bisher maßgebliche Besteuerungsregime treten und dieses nicht verdrängen.<sup>34</sup> Das neue Besteuerungsrecht soll den User- bzw Marktstaaten daher auch dann zustehen, wenn

im Einzelfall im User- bzw Marktstaat ohnehin eine Betriebsstätte oder gar eine Tochtergesellschaft vorliegen sollte.<sup>35</sup>

Damit geht aber einher, dass es ohne besonderer Vorkehrungen hinsichtlich jener Bemessungsgrundlagen, die den User- bzw Marktstaaten unter dem neuen Besteuerungsrecht zur Besteuerung zugewiesen werden, potenziell zu einer Doppelbesteuerung kommt, weil eben diese Beträge bereits nach dem „klassischen“ Besteuerungsregime in einem anderen Staat der Besteuerung unterworfen werden dürfen. Dieses Problems ist sich die OECD bewusst und sollen auch Mechanismen vorgesehen werden, um solche Doppelbesteuerungen zu vermeiden.<sup>36</sup> Dies etwa durch Anrechnung der nach dem neuen Regime in den User- bzw Marktstaaten entrichteten Steuern auf jene Steuerbelastung, die nach dem traditionellen Besteuerungsregime auch weiterhin außerhalb der User- bzw Marktstaaten zu tragen sein wird.<sup>37</sup>

Eine Besonderheit des neuen Besteuerungsrechts ist, dass sich dieses auf die gesamte in den Anwendungsbereich fallende multinationale Unternehmensgruppe bezieht, zumal Ausgangspunkt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage das konsolidierte Konzernergebnis sein soll.<sup>38</sup> Dadurch unterscheidet sich das neue Besteuerungsrecht ganz grundsätzlich vom traditionellen Besteuerungsregime, nach welchem jede einzelne Konzerngesellschaft als Steuersubjekt gilt.

Bei Unternehmensgruppen, die gleichzeitig in mehreren Geschäftsfeldern tätig sind, welche entweder nicht alle unter das neue Besteuerungsrecht fallen oder selbst wenn alle Geschäftsfelder erfasst sein sollten, die einzelnen Geschäftsfelder bei der formelhaften Ermittlung der Bemessungsgrundlage potenziell unterschiedlichen Prozentsätzen unterliegen, etwa weil branchenabhängig unterschiedlich große Anteile als Routinegewinne auszuscheiden sind, wird es zudem erforderlich sein, neben einer ohnehin unvermeidbaren Segmentierung nach territorialen Märkten auch eine Segmentierung nach Geschäftsfeldern vorzunehmen.<sup>39</sup>

32 Vgl OECD, Unified Approach Rz 47.

33 Vgl Daurer, RWZ 2020, 51 (54); dieselbe, ÖStZ 2019, 554 (557).

34 Vgl OECD, Unified Approach, Rz 16; Daurer, ÖStZ 2019, 554 (557).

35 Vgl OECD, Unified Approach, Rz 10 und 17; Daurer, RWZ 2020, 51 (54).

36 Vgl OECD, Unified Approach Rz 48 ff.

37 Vgl OECD, Unified Approach Rz 48 und 51.

38 Vgl OECD, Unified Approach Rz 41.

39 Vgl OECD, Unified Approach Rz 33 f und 45.

---

## Fazit

Das neue Besteuerungsrecht der als „Unified Approach“ bezeichneten Säule 1 bedient sich völlig neuer, teils unkonventioneller Mechanismen, um das Steuersubstrat bestimmter großer multinationaler Unternehmensgruppen zwischen unterschiedlichen Staaten aufzuteilen.<sup>40</sup> Inwieweit es letztlich überhaupt zu einer Umsetzung des neuen Besteuerungsrechts kom-

men wird, bleibt freilich abzuwarten. Die Einführung eines solchen würde aber zweifelsohne für betroffene multinationale Unternehmensgruppen einen Paradigmenwechsel bedeuten.

### Korrespondenz:

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann,  
LL.M. MBA, [sebastian.bergmann@jku.at](mailto:sebastian.bergmann@jku.at)

---

40 Vgl. *Daurer*, RWZ 2020, 51 (52 f.).