

Anhang B

Typische Steuerplanungsstrukturen in integrierten Geschäftsmodellen

Die nachstehend aufgeführten vereinfachten Beispiele basieren auf den Beobachtungen mehrerer Steuerverwaltungen. Sie sollen verdeutlichen, wie die Umsetzung von Geschäftsmodellen durch rechtliche und steuerliche Strukturen das bestehende internationale Steuerregelwerk unter Druck setzen kann. Sie sind nicht erschöpfend und erheben nicht den Anspruch, das gesamte Spektrum der Strukturen widerzuspiegeln, die zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) genutzt werden können.

B.1 Online-Händler

Der Konzern RCo Group ist ein multinationales Unternehmen, das im Online-Verkauf von physischen Waren und digitalen Produkten tätig ist. Die Websites des Konzerns präsentieren die auf den bedienten Märkten angebotenen Produkte in der jeweiligen Landessprache und ermöglichen den Kunden, diese Produkte online über Kreditkartenzahlung zu erwerben. Physische Produkte werden über unabhängige Kurierdienste geliefert. Digitale Produkte werden von den Websites der RCo Group auf den Rechner des Kunden heruntergeladen. Die RCo Group erfasst Daten über Kundenpräferenzen auf der Basis der von den Kunden gekauften, in Favoritenlisten eingestellten oder gesuchten Waren. Sie analysiert die erfassten Daten unter Verwendung einer komplexen proprietären Software, um ihren potenziellen Kunden Waren zu empfehlen und die Werbung zu personalisieren.

Alle für den Betrieb der Websites der RCo Group und die Ausführung der Bestellungen genutzten immateriellen Werte werden von Beschäftigten von RCo, einem in Staat R ansässigen Unternehmen, entwickelt. Darüber hinaus koordiniert RCo aus der Entfernung die Beschaffungs- und die Verkaufsaktivitäten des Konzerns, um die Einkaufskosten zu minimieren, die Abstimmung zwischen den verschiedenen Geschäftsbereichen und Websites zu gewährleisten, die Effizienz der Lagerverwaltung zu steigern und die Gemeinkosten für die Zahlungsverarbeitung und die Backoffice-Funktionen möglichst gering zu halten. Diese Koordinierungsdienste werden im Allgemeinen regionalen, auf einer niedrigeren Ebene angesiedelten Vertriebstochtergesellschaften gegen Zahlung einer Verwaltungsgebühr erbracht, die die diesbezüglichen Aufwendungen zuzüglich eines Gewinnaufschlags deckt.

Die Rechte an bestehenden und künftigen immateriellen Werten, die für den Betrieb der Websites genutzt werden, die die Kunden in einer u.a. Staat T und Staat S umfassenden Region bedienen (Region Staat T/S), befinden sich im Besitz der RCo Regional Holding, einer in Staat T ansässigen Tochtergesellschaft. Die RCo Regional Holding hat die Rechte durch eine Kostenumlagevereinbarung erworben, in deren Rahmen sie eine „Eintrittszahlung“ an RCo in Höhe des Werts der bestehenden immateriellen Werte leistete und sich dazu bereit erklärte, sich an den Kosten der künftigen Entwicklungstätigkeit (die ausschließlich durch Mitarbeiter von

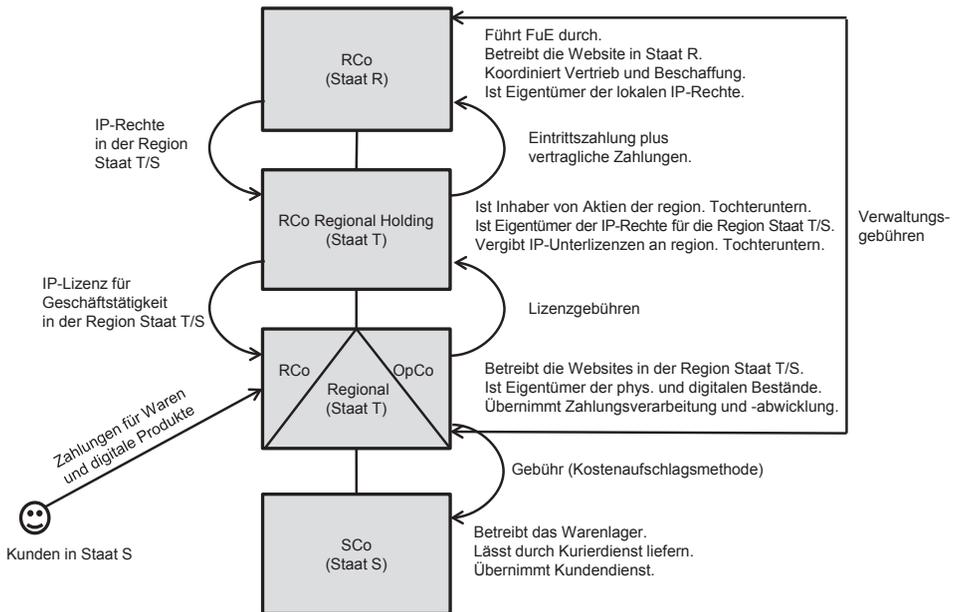
RCo in Staat R durchgeführt wird) auf der Basis der erwarteten künftigen Gewinne aus der Nutzung der Technologie in der Region Staat T/S zu beteiligen. RCo bleibt der rechtliche Eigentümer der immateriellen Werte des multinationalen Konzerns und ist für Funktionen in Bezug auf die Registrierung und Verteidigung des geistigen Eigentums verantwortlich, während die RCo Regional Holding nur die Rechte zur kommerziellen Verwertung des geistigen Eigentums (IP) und nicht das rechtliche Eigentum an den immateriellen Werten erwirbt. In der Praxis nimmt die RCo Regional Holding keine Überwachungsfunktionen in Bezug auf die von RCo in Staat R ausgeübten Entwicklungstätigkeiten wahr. Die RCo Regional Holding verwaltet das geistige Eigentum für die Region T/S und vergibt Unterlizenzen für die Nutzung der immateriellen Werte, die ihre verschiedenen Tochtergesellschaften für den Betrieb ihrer verschiedenen länder- oder regionsspezifischen Websites benötigen. Darüber hinaus fungiert die RCo Regional Holding als Holdinggesellschaft für alle Tochtergesellschaften in der Region Staat T/S, obwohl die meisten Koordinierungsdienste in der Praxis weiterhin auf der Ebene von RCo wahrgenommen werden und die Kontakte der RCo Regional Holding mit den Tochtergesellschaften sehr begrenzt sind. Die RCo Regional Holding beschäftigt nur einen Mitarbeiter, und ihre Geschäftsräume beschränken sich auf ein „Bürohotel“, in dem das Unternehmen regelmäßig verschiedene Räumlichkeiten für Vorstandssitzungen anmietet.

Bestellungen von Kunden in Staat S, in Staat T und im Rest der Region Staat T/S werden von RCo Regional OpCo, einer ebenfalls in Staat T ansässigen Tochtergesellschaft der RCo Regional Holding, abgewickelt. RCo Regional OpCo ist ein hybrider Rechtsträger, der für Steuerzwecke nach dem innerstaatlichen Recht von Staat T als Gesellschaft und nach dem innerstaatlichen Recht von Staat R als transparenter Rechtsträger behandelt wird. RCo Regional OpCo ist für den Verkauf sowie die Zahlungsverarbeitung und -abwicklung zuständig und hat Eigentumsrechte an den physischen und digitalen Produkten, die auf den für die Kunden in der Region Staat T/S bestimmten Websites verkauft werden. Änderungen und Aktualisierungen der Websites werden von Staat T aus durch Beschäftigte von RCo Regional OpCo vorgenommen, die die Gesamtverantwortung für die Verwaltung der verschiedenen für die Kunden in der Region bestimmten Websites tragen. Diese Funktionen werden mit minimalem Einsatz an Fachpersonal wahrgenommen. Andere Funktionen in Bezug auf den Online-Verkauf basieren auf automatisierten Prozessen, die durch komplexe internetgestützte Softwareanwendungen durchgeführt und regelmäßig von Beschäftigten von RCo in Staat R aktualisiert werden. Die Bestellungen

und Käufe werden von den Kunden in der Region Staat T/S auf der Basis von standardisierten Verträgen, deren Bedingungen von RCo festgelegt werden, elektronisch getätigt und erfordern keine Mitwirkung von RCo Regional OpCo. Spiegelseiten der Websites werden auf Servern gehostet, die auf mehrere Länder der Region verteilt sind. Die Beschäftigten von RCo Regional OpCo haben sehr selten Kontakt mit den Kunden im jeweiligen Absatzstaat.

SCo, eine in Staat S ansässige Tochtergesellschaft von RCo Regional OpCo, erbringt Dienstleistungen für RCo Regional OpCo in den Bereichen Logistik und Kundendienst in Bezug auf Bestellungen von Kunden in Staat S. Die von Kunden in Staat S über die von RCo Regional OpCo verwaltete Website aufgegebenen Bestellungen physischer Waren werden im Allgemeinen von einem Warenlager in Staat S ausgeführt, das Eigentum von SCo ist und von SCo betrieben wird. Wenn Produkte in den Lagern in Staat S nicht vorrätig sind, wird die Bestellung im Allgemeinen von dem Lager ausgeführt, das dem Kunden am nächsten liegt. Der Kundendienst wird von SCo über ein Callcenter abgewickelt. Die von Kunden in Staat S aufgegebenen Bestellungen digitaler Produkte werden im Allgemeinen je nach Netzverkehr zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles von Servern heruntergeladen, die

Abbildung B.1 **Online-Händler**



sich in Staat S oder in den Nachbarstaaten befinden. Diese Server sind Eigentum von Dritten und werden über Hosting-Vereinbarungen mit RCo Regional OpCo von Dritten betrieben. SCo wird nach der Kostenaufschlagsmethode von RCo Regional OpCo vergütet.

Die von dem Konzern RCo Group verwendete Struktur lässt sich wie in Abbildung B.1 dargestellt veranschaulichen.

Wie die Geschäftstätigkeit der RCo Group in rechtlicher Hinsicht strukturiert ist, hat erhebliche Auswirkungen auf die weltweite Steuerbelastung des Konzerns. Auf Grund der vertraglichen Vereinbarungen, durch die die immateriellen Werte für die Region Staat T/S (und die entsprechenden Erträge) der RCo Regional Holding übertragen und zugewiesen werden, und des Nichtvorliegens einer steuerpflichtigen Präsenz der RCo Regional Holding in Staat S konzentrieren sich die meisten durch den Konzern erwirtschafteten steuerpflichtigen Einkünfte auf Staat T. In den folgenden Absätzen werden die Konsequenzen, die sich daraus für die betroffenen Staaten ergeben, im Einzelnen beschrieben.

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat S

- SCo werden nur geringfügige steuerpflichtige Einkünfte zugerechnet, da der Standpunkt vertreten wird, dass sich das Risiko- und Funktionsprofil von SCo auf routinemäßige Dienstleistungen an RCo Regional OpCo beschränkt.
- Alle aus dem Online-Verkauf von Produkten an Kunden in Staat S erzielten Einnahmen werden als Einkünfte von RCo Regional OpCo behandelt, da dieses Unternehmen bei den Geschäftsvorfällen als Vertragspartner auftritt. Da RCo Regional OpCo keine physische Präsenz in Staat S unterhält und es keine Interaktion zwischen SCo und den Kunden in Staat S gibt, besteuert Staat S die durch diese Tätigkeiten erzielten Gewinne nicht, weil er nach innerstaatlichem Recht dazu nicht befugt ist oder weil das geltende Doppelbesteuerungsabkommen ihn daran hindert, wenn in Staat S keine Betriebsstätte von RCo vorhanden ist, der die Einkünfte zuzurechnen wären.

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat T

- Staat T erhebt Körperschaftsteuer auf die von der RCo Regional Holding erzielten Gewinne. Kraft einer in Staat T bestehenden Sondersteuerregelung für Einkünfte aus bestimmten immateriellen Werten hat die RCo Regional Holding für die Lizenzgebühren, die Teil ihres steuerpflichtigen Gewinns sind, jedoch Anspruch auf einen Steuersatz, der erheblich unter dem allgemein anwendbaren Körperschaftsteuersatz liegt.

- Staat T erhebt Körperschaftsteuer auf die von RCo Regional OpCo durch den Online-Verkauf erzielten Gewinne. Die Einkünfte von RCo Regional OpCo werden jedoch fast vollständig durch die an die RCo Regional Holding gezahlten Lizenzgebühren für die Nutzung der immateriellen Werte, die für den Betrieb der regionalen Websites erforderlich sind, sowie die an RCo gezahlten Verwaltungsgebühren für die Koordinierung von Vertrieb und Beschaffung aufgewogen.
- Die von RCo Regional OpCo geleisteten Zahlungen unterliegen keiner Quellensteuer, weil die Lizenzgebühr an die RCo Regional Holding, ein in Staat T ansässiges Unternehmen, und die Verwaltungsgebühr an RCo, ein gebietsfremdes Unternehmen, dessen Unternehmensgewinne gemäß dem geltenden Steuerabkommen in Staat T nicht besteuert werden dürfen, gezahlt wird. Die Zahlungen der RCo Regional Holding an RCo unterliegen gemäß dem geltenden Doppelbesteuerungsabkommen keiner Quellensteuer.

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat R

- Staat R erhebt Körperschaftsteuer auf die von RCo erzielten Gewinne, einschließlich der Eintrittszahlung für die Übertragung der bestehenden immateriellen Werte an die RCo Regional Holding. Da zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles jedoch noch keine nennenswerten Daten zum Geschäftserfolg von RCo vorlagen, kann RCo den Standpunkt vertreten, dass der Wert dieser immateriellen Werte sehr niedrig war, so dass der in Staat R effektiv der Körperschaftsteuer unterliegende Gewinn sehr gering ist.
- RCo erhält darüber hinaus im Rahmen der Kostenumlagevereinbarung jährliche Zahlungen der RCo Regional Holding, die deutlich niedriger sein können als die bei der RCo Regional Holding eingehenden Lizenzgebühren. Außerdem hat RCo je nach innerstaatlichem Recht von Staat R möglicherweise für einen erheblichen Teil seiner Aufwendungen Anspruch auf FuE-Steuerergutschriften, wodurch seine Körperschaftsteuerschuld erheblich reduziert wird.
- Nach seinen Regeln zur Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Regeln) behandelt Staat R bei der RCo Regional Holding eingehende Lizenzgebühren unter bestimmten Umständen als passive Einkünfte, die der laufenden Besteuerung bei RCo unterliegen. Da RCo Regional OpCo in Staat R jedoch für Steuerzwecke als transparenter Rechtsträger behandelt wird, werden die Einkünfte von RCo Regional OpCo als direkte Einnahmen der RCo Regional Holding eingestuft und deshalb als aktive

Einkünfte behandelt, die in Staat R erst dann steuerpflichtig sind, wenn sie an RCo gezahlt werden. Dieses Ergebnis würde auch erreicht, wenn Staat R bei der Besteuerung nur das Territorialprinzip anwenden und nicht über CFC-Regeln verfügen würde.

Konsequenzen für die Mehrwertsteuer

- Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Geschäftsvorfällen zwischen Unternehmen (B2B) ist relativ einfach: Die Mehrwertsteuer wird entweder durch den Leistungserbringer in Rechnung gestellt oder durch den Leistungsempfänger selbst veranlagt. Die auf Vorleistungen gezahlte Mehrwertsteuer könnten die Unternehmen normalerweise über den Vorsteuerabzug zurückerhalten.
- Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Lieferungen und Leistungen an Privatverbraucher (B2C) unterscheidet sich in Staat S normalerweise, je nachdem ob es sich um Lieferungen physischer Produkte oder Lieferungen digitaler Produkte handelt. Die Lieferung von im Warenlager von SCo aufbewahrten physischen Waren durch RCo Regional OpCo an Verbraucher in Staat S ist in Staat S mehrwertsteuerpflichtig. Staat S kann SCo erlauben, die dort fällige Mehrwertsteuer im Namen von RCo Regional OpCo zu melden (z.B. als Steuervertreter). Wenn die physischen Waren aus dem Ausland an Verbraucher in Staat S geliefert werden, z.B. aus Staat T, werden diese Lieferungen im Exportstaat nicht besteuert und unterliegen in Staat S zum Zeitpunkt der Einfuhr der Mehrwertsteuer. Je nach Wert der Waren und den in Staat S geltenden Steuerfreigrenzen können sie als Importe geringwertiger Waren von der Mehrwertsteuer befreit werden. Die Lieferung digitaler Produkte an Endverbraucher in Staat S sollte gemäß dem Bestimmungslandprinzip grundsätzlich ebenfalls der Mehrwertsteuer im Staat S unterliegen. Die Durchsetzung der Zahlung der Mehrwertsteuer auf diese Lieferungen ist für Staat S jedoch mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden, da der Leistungserbringer nicht in Staat S ansässig ist und die Erhebung der Steuer bei den Endverbrauchern ineffektiv ist. In einigen Staaten gibt es zwar einen Mechanismus, der gebietsfremde Anbieter verpflichtet, sich dort registrieren zu lassen und die Mehrwertsteuer auf Lieferungen an gebietsansässige Privatverbraucher abzuführen, es wird jedoch anerkannt, dass es für die Steuerverwaltungen häufig schwierig ist, die Einhaltung dieser Verpflichtungen durchzusetzen.

B.2 Internetwerbung

Der Konzern RCo Group bietet Kunden weltweit eine Reihe von Internetdienstleistungen (z.B. Suchmaschinen) an. Viele dieser Online-Dienste werden den Kunden kostenfrei zur Verfügung gestellt, da die RCo Group durch die Nutzung der Online-Dienste eine erhebliche Menge von Daten erhält, darunter standortbezogene Daten, aus dem Online-Verhalten der Nutzer abgeleitete Daten sowie Daten, die auf von den Nutzern bereitgestellten personenbezogenen Informationen basieren. In langen Jahren der Erhebung, Aufbereitung, Verarbeitung und Analyse dieser Daten hat die RCo Group einen komplexen Algorithmus entwickelt, der es ermöglicht, Werbung auf diejenigen Nutzer auszurichten, die mit größter Wahrscheinlichkeit an den beworbenen Produkten interessiert sind. Die RCo Group bezieht praktisch ihre gesamten Einnahmen aus dem Verkauf von Werbung über ihre Online-Plattform, wobei sich die Gebühren im Allgemeinen an der Zahl der Nutzer orientieren, die die jeweilige Werbung anklicken.

Die zur Bereitstellung der Werbeleistungen angewendete Technologie und die verschiedenen zur Erhebung und Verarbeitung von Daten für eine zielgruppenorientierte Werbung an potenzielle Käufer genutzten Algorithmen wurden von Beschäftigten von RCo, der Muttergesellschaft des Konzerns mit Sitz in Staat R, entwickelt. Die Rechte zur Verwertung dieser Technologie in der Region T/S sind Eigentum von XCo, einer doppelt ansässigen Tochtergesellschaft des Konzerns. Dieses Unternehmen ist in Staat T eingetragen, wird jedoch effektiv in Staat X verwaltet. XCo hat die Technologierechte für die Region T/S über eine Kostenumlagevereinbarung erworben, in deren Rahmen XCo sich dazu bereiterklärte, eine „Eintrittszahlung“ an RCo in Höhe des Werts der bestehenden Technologie zu leisten und sich an den Kosten der künftigen Weiterentwicklung der übertragenen Technologie auf der Basis der zu erwartenden künftigen Gewinne aus der Nutzung der Technologie in der Region T/S zu beteiligen. In der Praxis nimmt XCo keine Überwachungsfunktionen in Bezug auf die von RCo in Staat R ausgeübten Entwicklungstätigkeiten wahr.

XCo lizenziert alle Rechte an der für den Betrieb der Plattform genutzten Technologie an das in Staat Y ansässige Tochterunternehmen YCo. Dieses Unternehmen überträgt die Technologie über eine Unterlizenz an TCo, ein in Staat T gegründetes und ansässiges Unternehmen, womit es eine kleine Marge erzielt, weil die Lizenzgebühren, die das Unternehmen erhält, etwas höher sind als die Lizenzgebühren, die es an XCo zahlt. YCo und TCo sind hybride Rechtsträger, die für Steuerzwecke in Staat Y und Staat T als Gesellschaften, in Staat R jedoch als steuerlich transparent

behandelt werden. Die physische Präsenz von XCo in Staat X ist minimal, sowohl in Bezug auf die Mitarbeiter als auch hinsichtlich der materiellen Wirtschaftsgüter (Ausrüstung, Geschäftsräume usw.). De facto werden weder bei XCo noch bei YCo Mitarbeiter beschäftigt, und die Geschäftstätigkeit der beiden Unternehmen beschränkt sich auf Vorstandssitzungen, die in einem „Bürohotel“ stattfinden, in dem die Unternehmen regelmäßig verschiedene Büros mieten.

TCo fungiert als regionale Zentrale für die Geschäftstätigkeit der RCo Group in der Region T/S und beschäftigt eine erhebliche Anzahl von Personen zur Verwaltung der Geschäftstätigkeit des Konzerns in dieser Region. Das Unternehmen betreibt die Websites, die den Verbrauchern in der Region T/S kostenfreie Online-Dienstleistungen bieten, und fungiert als rechtlicher Vertragspartner bei allen Werbeverträgen in der Region T/S. Die Server, auf denen diese Websites gehostet werden, können jedoch auf die gesamte Region verteilt sein und/oder können sich in Staat R befinden und von RCo betrieben werden. Je nach Tageszeit können unterschiedliche Konzernunternehmen für die Wartung der Website und die Behebung von Netzwerkproblemen in der Region zuständig sein.

Die Werbedienstleistungsverträge mit TCo können auf der Basis von Standardvereinbarungen, deren Bedingungen im Allgemeinen von RCo festgelegt werden, elektronisch über die Websites von TCo abgeschlossen werden. Inserenten in der Region T/S können folglich zielgruppenorientierte Werbung für Nutzer von Produkten von RCo direkt über eine von TCo betriebene Website kaufen, ohne Kontakt mit dem Personal in Staat T aufzunehmen. Diese Werbeleistungen stehen in der Region T/S ansässigen Unternehmen unabhängig davon zur Verfügung, ob sie Kunden in der Region T/S oder anderswo erreichen wollen.

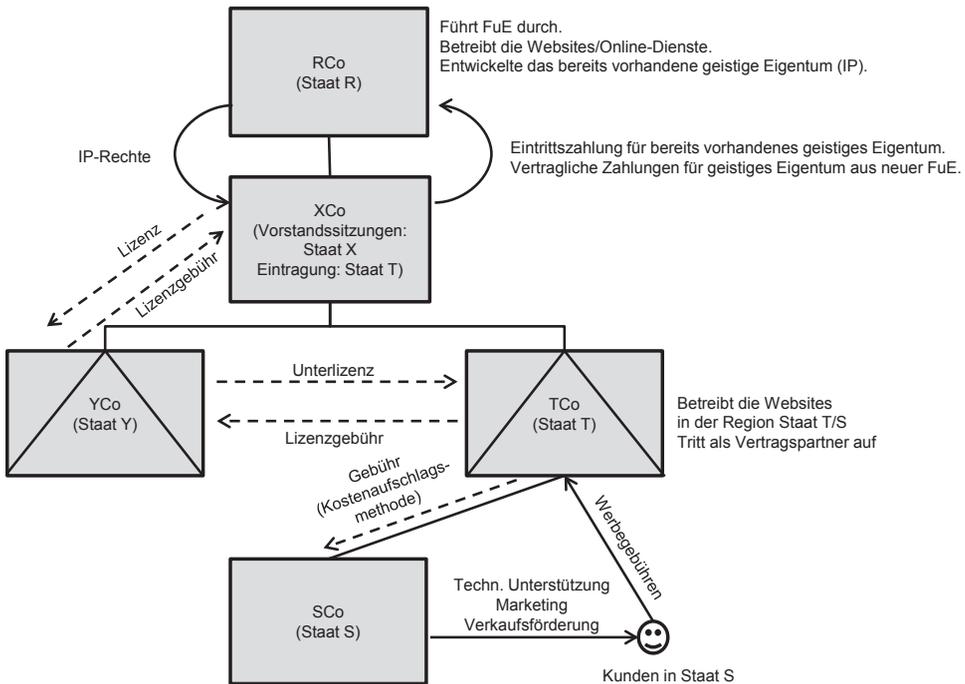
Für größere Märkte und die Geschäfte mit besonders wichtigen Kunden hat der Konzern eine Reihe von lokalen Tochtergesellschaften gegründet. Für die Förderung der Vermarktung der Werbeleistungen bei in der Region T/S tätigen Unternehmen verfügt TCo über Tochtergesellschaften wie SCo, ein in Staat S ansässiges Unternehmen, das für die Vermarktung der RCo-Produktfamilie, insbesondere der in der Region angebotenen Werbeleistungen, zuständig ist. Lokale Tochtergesellschaften wie SCo bieten Schulungen und technische Beratung für Nutzer und potenzielle Werbekunden sowie Marketingunterstützung zur Förderung der Nachfrage nach den Werbeleistungen von RCo an. Die Mitarbeiter vor Ort stehen in intensivem und dauerhaftem persönlichen Kontakt mit lokalen Unternehmen, insbesondere den größten Kunden auf dem lokalen Markt, von

denen viele dann auch Werbung kaufen. Die Vergütung der Mitarbeiter basiert teilweise auf der Zahl der zwischen TCo und den Kunden in Staat S abgeschlossenen Werbeverträge und den Einnahmen, die TCo durch die von ihnen unterstützten Kunden generiert. Als Vergütung für die geleistete Absatzförderung und technische Unterstützung zahlt TCo eine Gebühr an SCo, die die Aufwendungen zuzüglich eines Gewinnaufschlags deckt. Es besteht normalerweise keine Interaktion zwischen den durch lokale Konzernunternehmen wie SCo unterstützten Kunden und dem Personal von TCo.

Die von dem Konzern RCo Group verwendete Struktur lässt sich wie in Abbildung B.2 dargestellt veranschaulichen.

Die Art der Strukturierung der Geschäftstätigkeit von RCo hat erhebliche steuerliche Auswirkungen. Auf Grund von vertraglichen Vereinbarungen zwischen den einzelnen Konzerngesellschaften wird der größte Teil der Konzerneinkünfte Staat X zugeordnet, während Staat S, Staat R und Staat T nur geringe steuerpflichtige Gewinne zugerechnet werden. In den folgenden Absätzen werden die Konsequenzen, die sich daraus für die betroffenen Staaten ergeben, im Einzelnen beschrieben.

Abbildung B.2 **Internetwerbung**



Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat S

- SCo werden nur geringfügige steuerpflichtige Einkünfte zugerechnet, da der Standpunkt vertreten wird, dass sich die Funktionen von SCo auf diejenigen eines Dienstleiters beschränken.
- Alle Einkünfte aus dem Verkauf von Werbung in Staat S, einschließlich der von Gebietsansässigen von Staat S und anderen regionalen Kunden gekauften Werbung, werden als Einkünfte von TCo behandelt. Da die Mitarbeiter von SCo keine Befugnis haben, rechtlich verbindliche Verträge abzuschließen, und da TCo standardisierte Verträge und Online-Verfahren zur Auftragsannahme benutzt, wird unterstellt, dass TCo in Staat S keine Betriebsstätte hat. Aus diesem Grund besteuert Staat S die durch diese Tätigkeiten erzielten Gewinne nicht, weil er nach innerstaatlichem Recht nicht dazu befugt ist oder weil das geltende Doppelbesteuerungsabkommen ihn daran hindert, wenn in Staat S keine Betriebsstätte von TCo vorhanden ist, der die Einkünfte zuzurechnen wären.

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat T

- Staat T erhebt Körperschaftsteuer auf die von TCo durch seine verschiedenen Tätigkeiten in der Region T/S erzielten Gewinne. Die Einkünfte von TCo werden jedoch fast vollständig durch die an YCo gezahlte Unterlizenzgebühr für die von TCo zur Bereitstellung von Internet-Dienstleistungen genutzte Technologie aufgewogen.
- Diese Zahlung unterliegt gemäß dem geltenden Doppelbesteuerungsabkommen keiner Quellensteuer.
- Staat T erhebt bei XCo keine Körperschaftsteuer, weil XCo nach dem innerstaatlichen Recht von Staat T nicht gebietsansässig ist.

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat Y

- Staat Y erhebt Körperschaftsteuer auf die Gewinne von YCo, diese Gewinne beschränken sich jedoch auf die geringe Marge zwischen den von YCo erhaltenen und den von YCo an XCo gezahlten Lizenzgebühren.
- Staat Y erhebt nach inländischem Recht keine Quellensteuer auf die Zahlung von Lizenzgebühren.

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat X

- Staat X erhebt keine Körperschaftsteuer.

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat R

- Staat R erhebt Körperschaftsteuer auf die von RCo erzielten Gewinne, insbesondere auf die für die Übertragung der bereits bestehenden Technologie an XCo erhaltene Eintrittszahlung und die im Rahmen der Kostenteilungsvereinbarung bezogenen jährlichen Zahlungen. Da zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles jedoch noch keine nennenswerten Daten zum Geschäftserfolg von RCo vorlagen, kann RCo den Standpunkt vertreten, dass der Wert dieser immateriellen Werte sehr niedrig war, so dass der in Staat R effektiv der Körperschaftsteuer unterliegende Gewinn sehr gering ist. Außerdem kann die jährliche Zahlung – Entschädigung für die bei RCo für die Entwicklung der immateriellen Werte anfallenden Kosten ohne Gewinnaufschlag – potenziell viel niedriger sein als die bei XCo eingehenden Lizenzgebühren. Des Weiteren hat RCo je nach innerstaatlichem Recht von Staat R für einen erheblichen Teil seiner Aufwendungen möglicherweise Anspruch auf FuE-Steuerzuschüssen, wodurch seine Körperschaftsteuerschuld weiter reduziert wird.
- Nach seinen Regeln zur Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Regeln) behandelt Staat R bei XCo eingehende Lizenzgebühren unter bestimmten Umständen als passive Einkünfte, die der laufenden Besteuerung bei RCo unterliegen. Da YCo und TCo in Staat R für Steuerzwecke als transparente Rechtsträger betrachtet werden, bleiben die Lizenztransaktionen zwischen XCo, YCo und TCo nach den CFC-Regeln von Staat R jedoch unberücksichtigt. Die Einkünfte von YCo und TCo werden als direkte Einnahmen von XCo betrachtet und als aktive Einkünfte behandelt, die in Staat R erst dann steuerpflichtig sind, wenn sie an RCo gezahlt werden.

Konsequenzen für die Mehrwertsteuer

- Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Geschäftsvorfällen zwischen Unternehmen (B2B) ist relativ einfach: Die Mehrwertsteuer wird entweder durch den Leistungserbringer in Rechnung gestellt oder durch den Leistungsempfänger selbst veranlagt. Die auf Vorleistungen gezahlte Mehrwertsteuer können Unternehmen normalerweise über den Vorsteuerabzug zurückerhalten. Ausgenommen hiervon sind Unternehmen, die mehrwertsteuerbefreite Lieferungen und Leistungen erbringen und deshalb keinen Anspruch auf Rückerstattung der Steuer haben.
- Die den Verbrauchern in der Region S/T von TCo kostenfrei zur Verfügung gestellten Online-Dienstleistungen haben grundsätzlich keine Folgen in Bezug auf die Mehrwertsteuer, es sei denn, es wird davon

ausgegangen, dass TCo den Verbrauchern Online-Dienstleistungen gegen eine nichtmonetäre Vergütung bereitstellt, in welchem Fall der Staat, in dem sich die Kunden befinden, die Mehrwertsteuer auf den Marktwert dieser Vergütung erheben kann.

B.3 Cloud Computing

Der Konzern RCo Group entwickelt Software (Online-Spiele), die er über Server weltweit betreibt und Kunden über verschiedene Client-Schnittstellen gegen eine Abonnementgebühr zur Verfügung stellt.

Die eigentliche Software wurde zusammen mit der gesamten Technologie für die Zahlungsverarbeitung und die Sicherheit der Kundendaten hauptsächlich von Ingenieuren von RCo, einer in Staat R ansässigen Gesellschaft, entwickelt. Darüber hinaus koordiniert RCo aus der Entfernung die Marketing- und Verkaufstätigkeiten in den verschiedenen Regionen, um die Kosten möglichst gering zu halten, die Abstimmung zwischen den verschiedenen Geschäftsbereichen und Websites zu gewährleisten und die Effizienz zu steigern. Diese Koordinierungsdienste werden regionalen, auf einer niedrigeren Ebene angesiedelten Tochtergesellschaften gegen Zahlung einer Verwaltungsgebühr erbracht, die die diesbezüglichen Aufwendungen zuzüglich eines Gewinnaufschlags deckt.

RCo hat die Mitarbeiter, die für die Verwaltung der für den Betrieb der Client-Schnittstellen erforderlichen Technologie zuständig sind, an die Betriebsstätte Y, eine ausländische Zweigniederlassung von RCo in Staat Y, transferiert. RCo vergibt die Rechte zur Nutzung der mit den Cloud-Computing-Dienstleistungen verbundenen Software und Kenntnisse durch Lizenz- und Unterlizenzvereinbarungen an verschiedene regionale Tochtergesellschaften.

TCo ist eine in Staat T ansässige regionale operative Tochtergesellschaft von RCo. Obwohl der Markt von Staat T im Verhältnis zur Geschäftstätigkeit von RCo klein ist, beschäftigt TCo eine erhebliche Anzahl von Mitarbeitern, die für den Betrieb der Websites zuständig sind, über die der Zugriff auf die gehostete Software von RCo in der Region T/S, die Staat S und andere Staaten umfasst, verkauft wird. TCo hat alle für die Ausübung bestimmter regulierter Tätigkeiten (Online-Spiele) erforderlichen Lizenzen über ein öffentliches Vergabeverfahren in Staat S erhalten. Die Verträge mit den Kunden in Staat S werden elektronisch über die Websites von TCo auf der Basis von Standardvereinbarungen abgeschlossen, deren Bedingungen von RCo festgelegt werden. TCo verwaltet alle mit der Genehmigung des Zugriffs auf die gehostete Software verbundenen Zahlungsverarbeitungs-

und Sicherheitsmechanismen. Die von den Abonnenten gezahlten Gebühren werden über lokale Bankkonten eingezogen. Darüber hinaus führen die Mitarbeiter von TCo die gesamte für die Absatzmärkte in Staat S erforderliche Softwarelokalisierung durch. TCo betreibt eine „Serverfarm“ in Staat T, die als Hauptdatenzentrum für den Betrieb der Software, die Verarbeitung der Kundentransaktionen und die Speicherung der Kundendaten dient. Außerdem werden regelmäßig an anderen Standorten weltweit Spiegelserver genutzt, die Dritten (Internetdiensteanbietern) gehören, um den Kunden zu jeder Zeit einen möglichst effizienten Zugriff zu ermöglichen und das Risiko von Datenverlusten zu reduzieren.

Zur Förderung der Nachfrage nach der gehosteten Software von RCo in Staat S, einem sehr wichtigen Markt für die Geschäftstätigkeit von RCo, verfügt TCo über ein lokales Tochterunternehmen, SCo, dessen erklärtes Ziel die Förderung des Absatzes der gehosteten Software-Dienstleistungen in der Region und die Online-Kundenbetreuung ist. SCo stützt sich dabei sowohl auf lokale Werbung als auch auf direkte Interaktion mit potenziellen Kunden. Die Tätigkeiten von SCo werden durch eine Gebühr abgegolten, die auf der Basis der Kostenaufschlagsmethode berechnet wird.

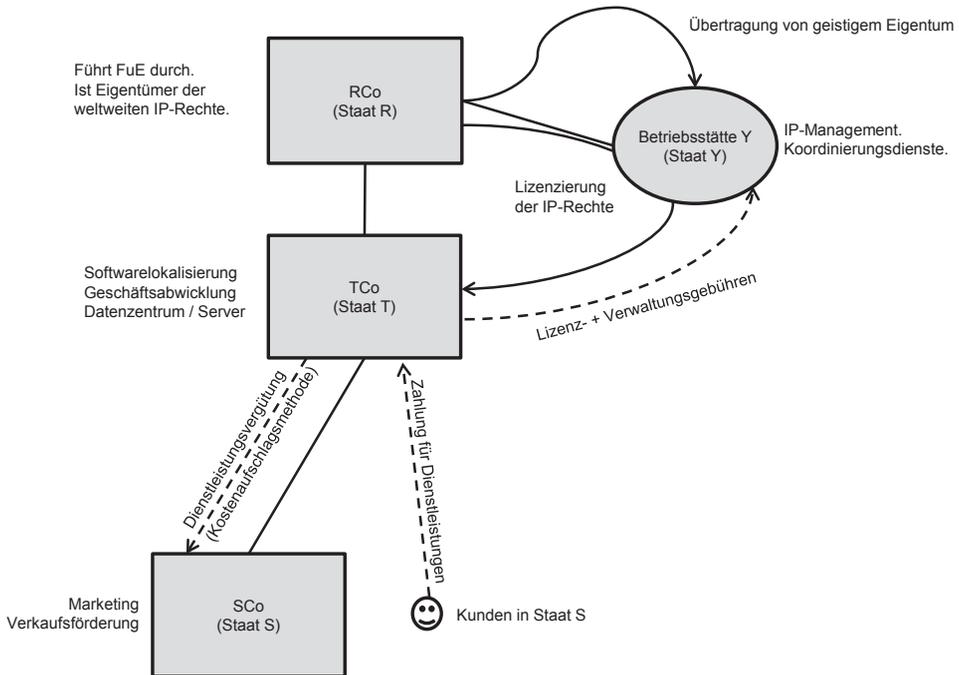
Die Struktur lässt sich wie in Abbildung B.3 dargestellt veranschaulichen.

Wie die Geschäftstätigkeit der RCo Group in rechtlicher Hinsicht strukturiert ist, hat erhebliche Auswirkungen auf die weltweite Steuerbelastung des Konzerns. Auf Grund von vertraglichen Vereinbarungen und der Aufteilung der Schlüsselfunktionen werden die meisten der durch die Geschäftstätigkeit des Konzerns erwirtschafteten Gewinne Staat Y zugerechnet, wodurch sichergestellt wird, dass in den Staaten S, T und R nur ein minimaler Steuerbetrag gezahlt wird. In den folgenden Absätzen werden die Konsequenzen, die sich daraus für die betroffenen Staaten ergeben, im Einzelnen beschrieben.

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat S

- SCo werden nur geringfügige steuerpflichtige Einkünfte zugerechnet, da der Standpunkt vertreten wird, dass sich das Risiko- und Funktionsprofil des Unternehmens auf routinemäßige Marketing- und Kundenbetreuungsdienste beschränkt. Alle aus dem Verkauf von Cloud-Computing-Dienstleistungen in Staat S erzielten Einnahmen werden als Einkünfte von TCo behandelt, da TCo bei den Geschäftsvorfällen mit lokalen Kunden als Vertragspartner auftritt und Administrator der Websites ist. Staat S besteuert die durch diese Tätigkeiten erzielten Gewinne nicht, weil er nach innerstaatlichem Recht dazu nicht befugt

Abbildung B.3 **Cloud Computing**



ist oder weil das geltende Doppelbesteuerungsabkommen ihn daran hindert, wenn in Staat S keine Betriebsstätte von TCo vorhanden ist, der die Einkünfte zuzurechnen wären.

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat T

- Staat T erhebt Körperschaftsteuer auf die von TCo durch seine Verkaufstätigkeit erzielten Gewinne, die Einkünfte von TCo werden jedoch größtenteils durch die Lizenzzahlung an RCo für die zur Bereitstellung von Cloud-Computing-Dienstleistungen an Kunden genutzte Technologie sowie die an RCo für die Koordinierungsdienste gezahlten Verwaltungsgebühren aufgewogen.
- Die Einkünfte aus den von TCo gezahlten Lizenzgebühren und sonstigen Gebühren werden zwar der Betriebsstätte in Staat Y zugerechnet, Staat T erhebt jedoch nach den Bestimmungen des geltenden Steuerabkommens zwischen Staat T und Staat R keine Quellensteuer auf diese Lizenzgebühren und sonstigen Gebühren, da er davon ausgeht, dass das in Staat R ansässige Unternehmen RCo die Zahlung erhält.

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat Y

- Staat Y besteuert die der Betriebsstätte Y zuzurechnenden Gewinne zu einem niedrigen Körperschaftsteuersatz. Kraft einer in Staat Y bestehenden Sondersteuerregelung für Einkünfte aus bestimmten immateriellen Werten kommen die der Betriebsstätte Y zuzurechnenden Einkünfte darüber hinaus für einen Steuersatz in Betracht, der erheblich unter dem Körperschaftsteuersatz liegt, der normalerweise für die im steuerpflichtigen Gewinn enthaltenen Lizenzgebühren anzuwenden ist.

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat R

- Staat R erhebt Körperschaftsteuer auf die von RCo erzielten Gewinne auf Basis des Territorialprinzips. Infolgedessen und in Einklang mit dem geltenden Doppelbesteuerungsabkommen werden alle von RCo erzielten Lizeinnahmen und Verwaltungsgebühren so behandelt, als seien sie der Betriebsstätte Y zuzurechnen, und werden daher aus der steuerlichen Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer von RCo in Staat R ausgeklammert. Der von RCo durch die Übertragung der bestehenden Technologie an die Betriebsstätte Y erzielte Veräußerungsgewinn wird in Staat R nach den in der Region R/Y geltenden Regeln für grenzüberschreitende Übertragungen von Vermögenwerten nicht besteuert. Außerdem hat RCo für einen erheblichen Teil seiner FuE-Aufwendungen möglicherweise Anspruch auf FuE-Steuerzuschüsse, wodurch seine Steuerschuld in Bezug auf die Verwaltungsgebühren reduziert wird.
- Das innerstaatliche Recht von Staat R sieht keine Regelung für die Hinzurechnungsbesteuerung vor.

Konsequenzen für die Mehrwertsteuer

- Die Mehrwertsteuer auf Geschäftsvorfälle zwischen Unternehmen (B2B) wird wie in den vorangegangenen Beispielen erhoben, indem der Leistungserbringer die Steuer in Rechnung stellt oder indem der Leistungsempfänger die Steuer selbst veranlagt. Die auf Vorleistungen gezahlte Mehrwertsteuer können Unternehmen normalerweise über den Vorsteuerabzug zurückerhalten. Ausgenommen hiervon sind Unternehmen, die mehrwertsteuerbefreite Lieferungen und Leistungen erbringen und deshalb keinen Anspruch auf Rückerstattung der Steuer haben.
- Bei Geschäftsvorfällen zwischen Unternehmen und Privatkunden sollten Lieferungen und Leistungen von TCo an Endverbraucher in Staat S im Prinzip in Staat S der Mehrwertsteuer unterliegen. Staat S

wird häufig jedoch erhebliche Schwierigkeiten haben, den Einzug der Mehrwertsteuer auf von gebietsansässigen Endverbrauchern im Ausland erworbene Cloud-Dienstleistungen durchzusetzen.

B.4 Internet-Vertriebsplattform für Anwendungssoftware (App Store)

Der Konzern RCo Group hat ein Betriebssystem für Mobiltelefone und andere tragbare Geräte entwickelt. Er betreibt einen häufig genutzten App Store, über den die Nutzer der Telefone und Geräte des Konzerns kostenpflichtig Anwendungen herunterladen können (darunter sowohl Anwendungen, die der Konzern selbst entwickelt hat und deren Eigentümer er ist, als auch Anwendungen externer Entwickler), die die Funktionsweise ihrer Geräte verbessern. Um Anwendungen über die Vertriebsplattform der RCo Group entwickeln und verkaufen zu können, müssen externe Entwickler eine von dem Konzern bereitgestellte Software verwenden, damit die Kompatibilität mit seinem Betriebssystem und die Einhaltung der von der RCo Group gesetzten Standards gewährleistet ist. Die Preise für die Anwendungen externer Entwickler werden von den externen Entwicklern vorbehaltlich der von der RCo Group aufgestellten Richtlinien festgelegt, wobei die Entwickler 75% der über den App Store erzielten Verkaufserlöse erhalten, und die RCo Group 25%. Die externen Entwickler können die Märkte, auf denen ihre Produkte verkauft werden, selbst auswählen.

Das Betriebssystem und der App Store sowie die über den App Store verkauften selbsterstellten Anwendungen wurden im Wesentlichen durch Beschäftigte von RCo, einem in Staat R ansässigen Unternehmen, entwickelt. Die Entwicklung der externen Anwendungen erfolgt weltweit, je nach Standort der Entwickler, von denen die meisten einzelne Personen oder Kleinunternehmen sind.

In der Anfangsphase des Bestehens des Konzerns verkaufte RCo seine Rechte an der bei der Entwicklung und dem Betrieb des App Stores verwendeten Technologie zusammen mit den für die Zusammenarbeit mit externen Entwicklern weltweit genutzten Entwicklungstools und sonstigen Softwareprogrammen an das Tochterunternehmen TCo mit Sitz in Staat T, einem sehr kleinen Markt im Verhältnis zur Geschäftstätigkeit des Konzerns RCo Group. Gleichzeitig mit dem Verkaufsvertrag schloss RCo eine Dienstleistungsvereinbarung ab, der zufolge RCo die in den App Stores genutzte Technologie für TCo gegen eine Gebühr, die die FuE-Ausgaben zuzüglich eines Gewinnaufschlags deckt, weiter aktualisiert und entwickelt. Alle in Bezug auf die Entwicklung der Technologie

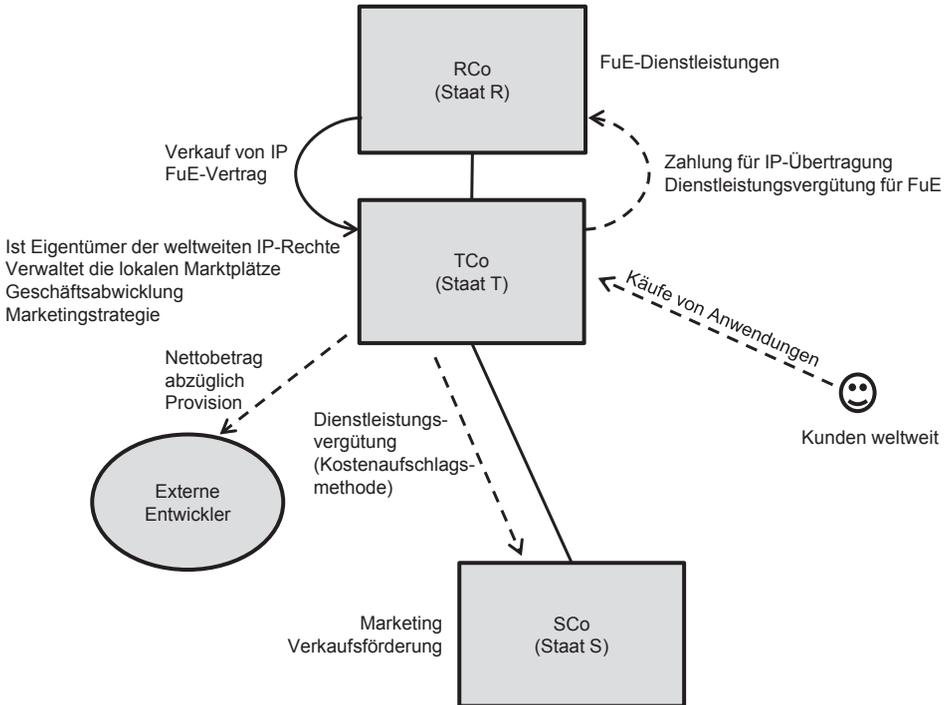
übernommenen Risiken wurden vertraglich TCo zugeordnet, wobei TCo eine erhebliche Anzahl von Mitarbeitern beschäftigt, die für den Betrieb der verschiedenen lokalen Versionen des Anwendungsmarktplatzes (die von RCo bedarfsgerecht zugeschnitten und entwickelt werden) und die Marketingstrategie zuständig sind, aber keine Überwachungsfunktionen in Bezug auf die von RCo in Staat R ausgeübten Entwicklungstätigkeiten wahrnimmt. Je nach Netzverkehr zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles werden die App Stores entweder auf Servern gehostet, die sich in Staat T befinden und Eigentum von TCo sind, oder auf Servern von Dritten, die sich im Allgemeinen in anderen Staaten als dem Staat des Kunden befinden. TCo ist für die Abwicklung aller Geschäftsvorfälle mit Kunden und externen Entwicklern weltweit (einschließlich in Staat R) zuständig. Die Kaufverträge für Anwendungen werden elektronisch durch automatisierte Prozesse auf der Basis von durch TCo festgelegten Standardbedingungen abgeschlossen.

Auf größeren Märkten hat TCo lokale Tochtergesellschaften gegründet, die den Konzern bei der Bewerbung des Betriebssystems von RCo und des App Stores bei externen Entwicklern, Verkäufern und potenziellen Käufern mobiler Geräte unterstützen. Diese lokalen Tochterunternehmen, z.B. SCo, eine in Staat S gegründete Gesellschaft, sind formal nie am Verkauf bestimmter Anwendungen und/oder an der Aushandlung der Vertretungsverträge mit externen Entwicklern beteiligt, wenngleich es zu vereinzelt direkten Interaktionen mit Kunden vor Ort kommen kann. Die Vergütung dieser lokalen Tochterunternehmen basiert im Allgemeinen auf einer Gebühr, die ihre Aufwendungen zuzüglich eines Gewinnaufschlags deckt.

Die von dem Konzern RCo Group genutzte Struktur lässt sich wie in Abbildung B.4 dargestellt veranschaulichen.

Wie die Geschäftstätigkeit von RCo in rechtlicher Hinsicht strukturiert ist, hat erhebliche Auswirkungen auf die weltweite Steuerbelastung des Konzerns. Der Konzern RCo Group vertritt den Standpunkt, dass TCo, ein in Staat T ansässiges Tochterunternehmen, auf Grund von vertraglichen Vereinbarungen Anspruch auf alle verbleibenden Gewinne nach Vergütung der anderen Konzernunternehmen für deren Funktionen hat, wodurch die Steuerlast des Konzerns in den anderen betroffenen Staaten auf ein Minimum reduziert wird. In den folgenden Absätzen werden die Konsequenzen, die sich daraus für die betroffenen Staaten ergeben, im Einzelnen beschrieben.

Abbildung B.4 **Internet-Vertriebsplattform für Anwendungen (App Store)**



Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat S

- SCo werden nur geringfügige steuerpflichtige Einkünfte zugerechnet, weil davon ausgegangen wird, dass sich das Funktionsprofil dieses lokalen Tochterunternehmens auf routinemäßige Marketing- und Verkaufsförderungsdienste ohne direkte Verkaufstätigkeit bei den Kunden in Staat S beschränkt.
- Alle aus dem Verkauf von Anwendungen in Staat S und Staat R erzielten Einnahmen werden als Einkünfte von TCo behandelt, da TCo bei den Geschäftsvorfällen mit lokalen Kunden als Vertragspartner auftritt und Administrator der lokalen App Stores ist. Staat S besteuert die durch diese Tätigkeiten erzielten Gewinne nicht, weil er nach innerstaatlichem Recht dazu nicht befugt ist oder weil das geltende Doppelbesteuerungsabkommen ihn daran hindert, wenn in Staat S keine Betriebsstätte von TCo vorhanden ist, der die Einkünfte zuzurechnen wären.

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat T

- Staat T erhebt Körperschaftsteuer auf die von TCo erzielten erheblichen Gewinne, aber zu einem Steuersatz, der etwa 50% niedriger ist als in Staat R und Staat S.
- Auf die verschiedenen von TCo an RCo und SCo gezahlten Dienstleistungvergütungen wird nach dem geltenden Doppelbesteuerungsabkommen keine Quellensteuer erhoben.

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat R

- Staat R erhebt Körperschaftsteuer auf die von RCo erzielten Gewinne, insbesondere den durch den Verkauf der Technologie an TCo erzielten Veräußerungsgewinn und die für die FuE-Tätigkeiten erhaltene Dienstleistungvergütung. Da zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles jedoch noch keine nennenswerten Daten zum Geschäftserfolg von RCo vorlagen, kann RCo den Standpunkt vertreten, dass der Wert dieser immateriellen Werte sehr niedrig war, so dass der in Staat R effektiv der Körperschaftsteuer unterliegende Gewinn sehr gering ist. Des Weiteren hat RCo je nach innerstaatlichem Recht von Staat R in Staat R für einen erheblichen Teil seiner Aufwendungen möglicherweise Anspruch auf FuE-Steuerzugschriften, wodurch seine Körperschaftsteuerschuld reduziert wird.
- Staat R erhebt die Körperschaftsteuer auf Basis des Territorialprinzips und verfügt nicht über CFC-Vorschriften. Infolgedessen muss RCo weder auf die von TCo erzielten Einkünfte noch auf die von TCo gezahlten Dividenden Steuern zahlen.

Konsequenzen für die Mehrwertsteuer

- Die Mehrwertsteuer auf die Geschäftsvorfälle zwischen Unternehmen wird wie in den vorangegangenen Beispielen erhoben, indem der Leistungserbringer die Steuer in Rechnung stellt oder indem der Leistungsempfänger die Steuer selbst veranlagt. Die auf Vorleistungen gezahlte Mehrwertsteuer können Unternehmen normalerweise über den Vorsteuerabzug zurückerhalten. Ausgenommen hiervon sind Unternehmen, die mehrwertsteuerbefreite Lieferungen und Leistungen erbringen und deshalb keinen Anspruch auf Rückerstattung der Steuer haben.
- Bei Geschäftsvorfällen zwischen Unternehmen und Privatverbrauchern gilt für Mehrwertsteuerzwecke im Allgemeinen TCo – und nicht die externen Entwickler der Anwendungen – als das Unternehmen, das

die Anwendungen an die Verbraucher liefert. Die Geschäftsvorfälle zwischen TCo und den externen Entwicklern werden dann als Lieferungen und Leistungen von Unternehmen an Unternehmen behandelt, wobei der Umsatz vieler externer Entwickler allerdings unter der Geringfügigkeitsgrenze für die mehrwertsteuerliche Erfassung liegen kann, in welchem Fall diese Geschäftsvorfälle möglicherweise effektiv keiner Mehrwertsteuer unterliegen.

- TCo ist verpflichtet, auf an Privatverbraucher in Staat T verkaufte Dienstleistungen die Mehrwertsteuer von Staat T in Rechnung zu stellen und abzuführen. Lieferungen an Verbraucher im Ausland sind in Staat T entweder von der Mehrwertsteuer befreit oder unterliegen dem (niedrigen) Mehrwertsteuersatz von Staat T. Lieferungen an Endverbraucher in anderen Staaten sollten im Prinzip in diesen Staaten der Mehrwertsteuer unterliegen. Diese Staaten werden jedoch häufig erhebliche Schwierigkeiten haben, die Erhebung der Mehrwertsteuer auf die Lieferung von Anwendungen an Verbraucher in ihrem Hoheitsgebiet durchzusetzen. Dies kann dazu führen, dass die Verbraucher die Anwendungen in diesen Staaten mehrwertsteuerfrei oder zu einem niedrigeren (ausländischen) Mehrwertsteuersatz erwerben können, als wenn sie das betreffende Produkt im Inland gekauft hätten.



From:
Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

Access the complete publication at:
<https://doi.org/10.1787/9789264218789-en>

Please cite this chapter as:

OECD (2015), "Typische Steuerplanungsstrukturen in integrierten Geschäftsmodellen", in *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD Publishing, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264237100-14-de>

Das vorliegende Dokument wird unter der Verantwortung des Generalsekretärs der OECD veröffentlicht. Die darin zum Ausdruck gebrachten Meinungen und Argumente spiegeln nicht zwangsläufig die offizielle Einstellung der OECD-Mitgliedstaaten wider.

This document and any map included herein are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory, to the delimitation of international frontiers and boundaries and to the name of any territory, city or area.

You can copy, download or print OECD content for your own use, and you can include excerpts from OECD publications, databases and multimedia products in your own documents, presentations, blogs, websites and teaching materials, provided that suitable acknowledgment of OECD as source and copyright owner is given. All requests for public or commercial use and translation rights should be submitted to rights@oecd.org. Requests for permission to photocopy portions of this material for public or commercial use shall be addressed directly to the Copyright Clearance Center (CCC) at info@copyright.com or the Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) at contact@cfcopies.com.